

РЕШЕНИЕ

№ 1975

гр. София, 26.03.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21
състав,** в публично заседание на 27.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Румяна Лилова

при участието на секретаря Кристина Петрова и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **9758** 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 с вх. № 23992 от 04.11.2011 г. (л. 31 – 33 от делото) по описа на Административен съд София – град (АССГ) и вх. № 53-00-655 от 26.10.2011 г. по описа на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (Д”О.”), сега Дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика” (Д”ОДОП”) при Централното управление (ЦУ) на Националната агенция за приходите (НАП), подадена от [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], район „М.”,[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. С., срещу Ревизионен акт № 1007943 от 25.03.2011 г., издаден от Г. А. П. - главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – С. област, фронт офис И., в частта относно непризнато право на данъчен кредит по доставки, извършени от [фирма] в размер на 52679,80 лв. за данъчни периоди м. 12.2008 г., м. 06, м. 07 и м. 09.2009 г.

Дружеството – жалбоподател оспорва РА в така посочената част. Поддържа, че изводите на издалия го орган по приходите са незаконосъобразни и необосновани. В хода на ревизията са допуснати нарушения на основните принципи за провеждане производството по установяване на данъчни задължения, регламентирани в ДОПК, като в резултат на допуснатите процесуални нарушения неправилно е приложен материалния закон. Жалбоподателят поддържа, че в хода на ревизионното производство са представени убедителни доказателства относно реалността на

фактурираните доставки, обективирани във фактури, издадени от [фирма]. Релевира доводи за необоснованост и неоснователност на заключенията на органа по приходите, че фактурираните доставки не са реално извършени по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, във вр. с чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което за [фирма] не е възникнало правото на данъчен кредит и не му е признато правото на приспадането му. Предвид така изложеното, жалбоподателят моли отмяната на РА, в частта, в която не му е признато право на данъчен кредит по доставки, извършени от [фирма] в размер на 52679,80 лв. за данъчни периоди м. 12.2008 г., м. 06, м. 07 и м. 09.2009 г.

В съдебните заседания жалбоподателят, редовно призован, се представлява от редовно упълномощени адвокати, които от негово име поддържат жалбата. По същество се моли нейното уважаване. Претендират се направените по делото разноски. В съдебното заседание на 27.02.2014 г. адв. С. представя подробни писмени бележки и списък на разноските.

Ответникът директорът на Д"О.", сега Д"ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, редовно призован, не се явява и не изпраща представител за участие в производството.

С. градска прокуратура участва в производството чрез прокурора Костов, който дава заключение за неоснователност на жалбата и моли нейното отхвърляне.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА и е допустима съгласно Определение № 17329 от 20.12.2013 г., постановено по адм. д. № 14376 по описа 2013 г. на Върховния административен съд, О. отделение.

Административен съд София – град, Първо отделение, 21 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1007943 от 21.09.2010 г. (л. 0...1, 2 от Приложение № 1), на осн. чл. 112 ДОПК и чл. 113 ДОПК. С последната е възложено извършването на ревизия на [фирма], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], [жилищен адрес] и адрес по чл. 8 ДОПК в [населено място],[жк], [жилищен адрес] за задължения на дружеството по Закона за данък добавена стойност (ЗДДС) за периоди от 01.04.2008 г. до 31.12.2009 г. Определени да извършат ревизията са лицата Г. А. П. - старши инспектор по приходите - ръководител екип и Д. Н. О. - инспектор по приходите. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите Д. В. П. – началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (виж Заповед № РД-01-6 от 05.01.2010 г., издадена от директора на ТД на НАП – С. и допълнително споразумение за изменение на трудово правоотношение № 1222 от 30.06.2006 г., л. 7 – 10 от делото). Срокът, в който следва да завърши ревизията е определен на до три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта за възлагане на ревизия е надлежно връчена на управителя на данъчния субект на 06.10.2010 г.

На 20.01.2011 г., в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден РД № 1007943 (РД, л. 0...439 – 0...466 от Приложение № 3) от ревизиращите органи Г. А. П. и Д. Н. О., определени с посочената по – горе ЗВР. Р. доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен по електронен път на ревизирувания субект на 31.01.2011 г., тоест след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК.

В продължения с Решение № 1100247 от 11.02.2011 г. (л. 0...472,3 от Приложение № 3) срок по чл. 117, ал. 5 ДОПК, дружеството-жалбоподател е представило писмено възражение срещу РД, с вх. № 53-03-253 от 11.03.2011 г. (л. 01216 - 01227 от

Приложение № 5).

На осн. чл. 119, ал. 2 ДОПК, органът възложил ревизията е издал Заповед № К 1007943 от 24.01.2011 г. (З., на л. 00475, 00474 от Приложение № 3), с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – Г. А. П. (виж Заповед № 254.14. от 17.12.2010 г. на л. 58 от делото). Последната е връчена на ревизираното лице на 18.04.2011 г.

На 25.03.2011 г., в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК (в редакцията, действала към датата на провеждане на ревизионното производство), определеният със З. компетентен орган е издал спорния РА № 1007943 (на л. 00479 – 00496 от Приложение № 3). Последният, ведно със З., били надлежно връчени на жалбоподателя на 18.04.2011 г., тоест след изтичането на срока по чл. 119, ал. 4 ДОПК (в редакцията, действала към датата на провеждане на ревизионното производство). Р. акт съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Видно от него, издалият го орган по приходите е възприел констатациите и мотивите на РД досежно процесните данъчни периоди м. 12.2008 г., м. 06, м. 07 и м. 09.2009 г. относно доставки от [фирма]. Разгледал е направените срещу РД възражения, но ги е счел за неоснователни и ги е отхвърлил по подробно изложени съображения. В заключение е направил установявания в съответствие с предложенията, направени с РД относно посочените периоди и доставки.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК издаденият срещу ревизирания субект РА е бил обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-03-918 от 02.05.2011 г. (л. 01242, 3 от Приложение № 5), включително в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 12.2008 г., м. 06, м. 07 и м. 09.2009 г., които произтичат от отказано право на данъчен кредит по доставки, обективирани във фактури, издадени от [фирма]. Така определените задължения са предмет и на жалбата до съда. Жалбата е подадена по реда на чл. 152, ал. 3 ДОПК до решаващия орган – директора на Д"О." чрез ТД на НАП – С..

В срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, валидно продължен със споразумение по чл. 156, ал. 7 ДОПК (л. 23 от делото), решаващият орган се е произнесъл с изрично мотивирано Решение № 1779 от 10.10.2011 г. (на л. 12 – 19 от делото) по повдигнатия с жалбата въпрос. По повод проведеното оспорване на издадения РА, директорът на Д"О.", сега Д"ОДОП" – С., го е потвърдил в обжалваните пред него части, в това число относно определените задължения за данъчни периоди м. 06, м. 07 и м. 09.2009 г., а за данъчен период м. 12.2008 г. РА е изменен. Решението е връчено на пълномощник на данъчния субект на 12.10.2011 г. (л. 21, 22 от делото).

В ревизирания период [фирма] е извършвало основно внос, доставка и търговия с тръби и фасонни части за водоснабдяване, канализация и дренаж.

Относно спорните доставки от [фирма] съдът приема за установено от фактическа и правна страна следното:

От фактическа страна:

Органът по приходите не е признал право на приспадане на данъчен кредит по получени фактури от този доставчик (л. 000057 – 000071 от Приложение № 1) за услуги в общ размер на 52679,80 (петдесет и две хиляди шестстотин седемдесет и девет лева и осемдесет стотинки) лв., както следва:

- по фактури № 0...50 от 01.12.2008 г., с данъчна основа 9150,00 лв. и начислен ДДС в размер на 1830,00 лв., № 0...52 от 04.12.2008 г., с данъчна основа 8750,00 лв. и начислен ДДС в размер на 1750,00 лв., № 0...53 от 09.12.2008 г., с данъчна основа 4600,00 лв. и начислен ДДС в размер на 920,00 лв., № 0...55 от 12.12.2008 г., с

данъчна основа 16350,00 лв. и начислен ДДС в размер на 3270,00 лв., № 0...56 от 15.12.2008 г., с данъчна основа 14100,00 лв. и начислен ДДС в размер на 2820,00 лв., № 0...58 от 16.12.2008 г., с данъчна основа 19250,00 лв. и начислен ДДС в размер на 3850,00 лв., № 0...59 от 19.12.2008 г., с данъчна основа 14900,00 лв. и начислен ДДС в размер на 2980,00 лв., № 0...61 от 23.12.2008 г., с данъчна основа 9250,00 лв. и начислен ДДС в размер на 1850,00 лв., № 0...64 от 30.12.2008 г., с данъчна основа 10800,00 лв. и начислен ДДС в размер на 2160,00 лв.; № 0...362 от 03.07.2009 г., с данъчна основа 33428,00 лв. и начислен ДДС в размер на 6685,60 лв.; № 0...395 от 20.07.2009 г., с данъчна основа 29025,00 лв. и начислен ДДС в размер на 5805,00 лв., № 0...409 от 24.07.2009 г., с данъчна основа 27256,00 лв. и начислен ДДС в размер на 5451,20 лв., всички с предмет на доставката «комисионна по сделка»;

- по фактура № 0...319 от 16.06.2009 г., с данъчна основа 5400,00 лв. и начислен ДДС в размер на 1080,00 лв., с предмет на доставката «Изработване на софтуер за набиране база данни»;

- по фактура № 0...505 от 03.09.2009 г., с данъчна основа 48740,00 лв. и начислен ДДС в размер на 9748,00 лв., с предмет на доставката «Рекламна кампания – директен маркетинг из страната, презентации, материали»;

- по фактура № 0...546 от 18.09.2009 г., с данъчна основа 12400,00 лв. и начислен ДДС в размер на 2480,00 лв., с предмет на доставката «Подобрене и актуализиране на интернет сайт»;

Видно от РД (л. 000439 – 000466 от Приложение № 3) в хода на ревизията, на основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на този доставчик. Документи от доставчика не са предоставени. Проверката е извършена по данни в информационния масив, при което е установено, че дружеството е отразило цитираните фактури в Дневника за продажби за съответния данъчен период с получател ревизираното лице (л. 000384 – 000394 от Приложение № 3).

Въз основа на установеното при тази проверка, от представените документи и обяснения на ревизирувания субект, както и от събраните в хода на ревизионното производство доказателства (справка по хронология за сметка 401 за периода; копия от фактури, комисионен договор от 16.01.2008 г. и анекс от 12.09.2009 г.), органите по приходите, издали РД са приели, че не може да се установи по безспорен начин реално извършване на доставки по посочените по – горе фактури. Предвид това са счели, че за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит по тях на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във вр. с чл. 9 ЗДДС.

Както се посочи, с издания РА направените предложения от органите по приходите, изготвили РД, са възприети изцяло, а подаденото възражение от [фирма] е счетено за неоснователно.

За да се произнесе по жалбата на дружеството, ответникът е съобразил, че по отношение на спорните доставки от този доставчик с предмет: „комисионна по договор“, „изработване на софтуер за набиране на база данни“, „рекламна кампания – директен маркетинг из страната, презентации, материали“, „подготвяне и актуализиране на интернет сайт“ в хода на ревизията са представени копия на фактурите, комисионен договор от 16.01.2008 г. за осигуряване на клиенти или общини за закупуване на ВиК материали за изграждане на инфраструктурни обекти или изграждане на обекти високо строителство и анекс от 12.09.2009 г. Отчел е, че не са представени никакви документи във връзка с доставките с предмет „изработване на софтуер за набиране на база данни“ „рекламна кампания-директен маркетинг из

страната, презентации, материали”, „подготвяне и актуализиране на интернет сайт”. Едва с възражението срещу РД са представени договори за реклама, анекс към него, договор за създаване на софтуер, договор за създаване, поддържане и обновяване на интернет сайт, комисионния договор, представен и в хода на ревизията с анекси-протоколи към него за осигурени клиенти. Предвид това, че в хода на ревизията, въпреки че са му изискани по реда на ДОПК, дружеството не е представило посочените договори, а едва по – късно, както и поради липсата на достоверна дата, ответникът е направил извод, че тези документи са съставени по – късно. Счел е, че дори и датите на съставянето им да бъдат приети за достоверни, договорите доказват само намеренията на страните за осъществяване на доставки, но не и самото им изпълнение. Предвид горното и липсата на доказателства за кадрови, технически и материален потенциал на този доставчик за изпълнение на фактурираните доставки, решаващият орган е направил извод за тяхната нереалност. От представените в хода на ревизионното производство и в хода на съдебното производство доказателства се установява също така следното:

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице изх. № 4930 от 11.12.2010 г. до [фирма] (л. 000015 – 000018 от Приложение № 1), получено от него на 17.12.2010 г., на дружеството – жалбоподател е указано във връзка с извършването на процесната ревизия, представянето на копия от конкретно посочени фактури, между които и тези, издадени от [фирма]; всички други съставени документи по повод фактурираните доставки – договори, анекси, допълнителни споразумения и приложения към тях (приемно – предавателни протоколи, актове и други документи – според спецификата на доставката); подробно описание на вида на доставките, дата и място на извършване, начин на заплащане, хронология на взетите счетоводни операции, последваща реализация, ако има такава.

На 28.12.2010 г. на ревизиращите са представени писмени обяснения, описани по т. 96 от Опис на представени документи (л. 000207 – 000212 от Приложение № 2), дадени от управителя на [фирма]. Разяснява се, че [фирма] е било партньор на дружеството за намирането на клиенти, изграждащи ВиК мрежи, както и за подготовка на дружеството за участие в тръжни процедури. [фирма] е извършвало лобистка дейност на промотиране дейността на [фирма] за създаване на трайни търговски отношения и осъществяване на сделки. Доставчикът бил еднократно нает за разработване на софтуер за набиране на база данни за потенциална клиентска маса.

От представения комисионен договор от 16.01.2008 г., сключен между [фирма], в качеството му на комитент и [фирма], в качеството му на комисионер, се установява, че страните са се договорили за следното: комитентът възлага на комисионера да осигурява клиенти (строителни фирми или общини) във връзка с дейността на първия (за закупуване на ВиК материали за изграждане на инфраструктурни обекти или изграждане на обекти високо строителство), за срок от три години, считано от датата на подписване на договора (т. 1). При сключване на реални сделки с потенциални клиенти комитентът ще заплаща на комисионера комисионно възнаграждение в размер на от 3 % до 9 % от цената на сделката, без ДДС, платимо при подписване на договора със съответния клиент. Конкретният процент ще се уточнява при подписването на съответния договор (т. 2 (1)

и т. 2.1. (л. 000055, 000056 от Приложение № 1). Съгласно т. 3 от договора комисионерът има право да води преговори във връзка със сключване на сделки между клиенти и комитента, но всички съществени условия по тях трябва

предварително да се съгласуват с [фирма]. С Анекса от 12.09.2009 г. новият управител на [фирма] е потвърдил всички клаузи на посочения договор (л. 00054 от Приложение № 1).

След издаването на РД, към подаденото срещу него възражение (л. 01220 – 01227 от Приложение № 5) [фирма] е представило посочените в раздел IV от описва към възражението документи.

С възражението срещу РД са представени 11 анекса към договор от 16.01.2008 г. – протоколи за осигурени клиенти към конкретно посочени в анексите дати, на които се твърди, че са подписани (л. 00730, 00733, 00735, 00738, 00741, 00747, 00749, 00756, 00760, 00765, 00767 и 00779 от Приложение № 4). Анексите са съставени, за да удостоверят, че в резултат на извършено проучване на пазара на ВиК материали и търсене на клиенти за изпълнение на инфраструктурни обекти и такива за високо строителство, изпълнителят е добавил конкретно изброени в тях дружества и еднолични търговци към клиентската си база, като е посочен и реализиран обем. С анексите е договорен размерът на комисионата по договора от 16.01.2008 г., съответно по анекси, както следва: 29025,00 лв.; 27256,00 лв.; 33428,00 лв.; 51184,39 лв.; 78271,05 лв.; 16350,00 лв.; 19250,00 лв.; 14100,00 лв.; 9150,00 лв.; 8750,00 лв.; 4600,00 лв.; 14900,00 лв. или в общ размер на 306264,44 лв., без да е посочено дали сумата включва ДДС или не.

С договор от 15.01.2009 г. (л. 00979 – 00981 от Приложение № 5), сключен между жалбоподателя, в качеството му на възложител, и доставчика [фирма], в качеството му на изпълнител, първият е възложил на втория изработката на рекламни материали срещу вознаграждение, платимо от него при условията на чл. 10 от договора (цената се определя за всяка заявка). Член 1, ал. 2 от договора предвижда рекламните материали да бъдат индивидуализирани по вид, асортимент, комплектност, количество и цени с всяка заявка, обективизирана в анекс към договора, в която се договаря също така срока, мястото на доставката и цената на възложената изработка (чл. 10, ал. 1). Изработените рекламни материали се приемат с приемо-предавателен протокол, в който момент собствеността върху тях преминава от изпълнителя към възложителя (чл. 7, във вр. с чл. 3). За датата и часа на доставката възложителят уведомява изпълнителя в срок не по – кратък от три дни преди извършване на доставката (чл. 4).

С анекс към договора от 15.01.2009 г., подписан на 16.02.2009 г. възложителят [фирма] е възложил на изпълнителя [фирма] да рекламира стоките на първия пред потенциални клиенти – потребители на ВиК материали – клиенти/строители, изпълняващи високо строителство и индивидуални потребители за битови ремонти и подмяна на ВиК щрангове при цена в размер на 24000,00 лв. с ДДС, платима поетапно по взаимно споразумение, но не по – късно от 31.12.2009 г. Изпълнителят се задължава да осигури разнасянето на отпечатваните от него листовки, брошури, дипляни и други рекламни материали, поръчани му за изработване от възложителя, както и предоставените му в готов вид от възложителя (т. 3). Всички съществени условия, при които се извършват рекламните кампании следва да се съгласуват предварително с възложителя (т. 6). Съгласно т. 8 от договора изпълнителят има право на вознаграждение за извършената от него работа на траншове, допълнително договаряни между страните преди всяко

разплащане в зависимост от оборотите, постигнати в резултат на рекламната дейност/кампания. Срокът за изплащане на възнаграждението е договорен до 31.12.2008 г.

С анекс за заявка към договор за изработка на рекламни материали (л. 00978 от Приложение № 5), подписан на 30.04.2009 г. страните са се споразумели да бъдат изработени каталог за Р. тръби, водопреносни системи и канализация – 6000 броя на стойност 14370,00 лв. и каталог за водопреносни системи – ПЕВП тръби – 6000 броя на стойност 14370,00 лв. Съгласно анекса изработването включва съгласуване на всички етапи с възложителя, предпечатна подготовка, отпечатване и доставка на материалите до офиса на възложителя. Договорено е материалите да бъдат доставяни от изпълнителя поетапно в срок до 31.12.2009 г. Представени са копия на два рекламни каталога, за които се твърди, че са процесните, изработени от [фирма] (л. 000904 – 000976 от Приложение № 5) в изпълнение на договора и анекса.

С договор за създаване на софтуер от 15.04.2009 г., възложителят [фирма] и [фирма], като изпълнител, са се споразумели вторият да изработи срещу възнаграждение „Софтуер за създаване на база данни за строителни фирми в Б.“ със следните технически характеристики – име на фирмата; населено място; адрес на фирмата; управител на фирмата; служители от отделите М., П., реклама; контакти – стационарен телефон, факс, мейл, мобилни телефони, други данни, в срок до 31.05.2009 г., срещу възнаграждение в размер на 5400,00 лв., без ДДС. Последното е платимо в срок до 30.06.2009 г. Продуктът се изработва по проект съгласуван между двете страни (чл. 1.1. и 1.2.).

Съгласно Договор за създаване, поддържане и обновяване на интернет сайт от 15.01.2009 г., възложителят [фирма] и [фирма], като изпълнител, са се споразумели вторият да изработи интернет сайт на възложителя със характеристики, подадени от възложителя (чл. 1.1.) в срок до 31.12.2009 г. срещу възнаграждение в размер на 12400,00 лв. Разработването на продукта следва да се извършва по данни от възложителя, съгласувани между двете страни, както и по други конкретни негови изисквания и технически характеристики (чл. 1.2. и чл. 3.1.)

От приетите по делото заключения (основно и допълнителни) на допуснатата и изслушана съдебносчетоводна експертиза (ССЕ), изготвени от вещо лице Г. А., в частта касаеща този доставчик, се установява следното: Експертизата не е установила актуален адрес на счетоводството на този доставчик и не е извършила проверка в него по поставените задачи. Във връзка с осчетоводяването на доставките по процесните фактури издадени от [фирма] са установени счетоводни записвания, както следва: Дебитирана е с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ с подсметки (аналитични партиди) 602/2 „Вътрешен транспорт“, 602/4 „Наеми“, 602/5 „Други разходи“, 602/7 „Реклама“ и 602/10 „Комисионни, консултантски“ за отразяване на разходи по доставките (покупките) на услуги съобразно тяхното естество, с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) и е дебитирана с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (453/1 „Начислен данък за покупките“) за отразяване на фактурирания (начислен) данък по получени доставки като ДДС с право на ДК, срещу кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (401/10 „Дребни доставчици“) за отразяване на разчети парични задължения към доставчика на услугата с общата фактурна стойност

(данъчна основа + ДДС). Със следващо счетоводно записване е кредитирана с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“, респективно с/ка 501 „Каса в левове“ за отразяване на намаление на парични средства във връзка с извършени разплащания по банков или по касов път в полза на доставчика на услуга, срещу дебитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (401/10 „Дребни доставчици“) за отразяване на намаление (закриване) на задълженията към доставчика по възникналите разчети, с общата фактурна стойност по доставката (покупката) на процесната услуга. Вещото лице е установило също така, че спорните фактури, издадени от този доставчик, са отразени в Дневниците за покупки, респективно в Справките - декларации (СД) за ДДС на [фирма] за съответните данъчни периоди. Вещото лице не е отговорило на въпроса дали процесните фактури, издадени от този доставчик, са осчетоводени в счетоводството на [фирма] поради неустановяване на актуален адрес на счетоводството на този доставчик и липсата на относими счетоводни регистри в административната преписка. Тези фактури са отразени в Дневниците за продажби на доставчика, респективно в СД за съответните данъчни периоди. Вещото лице е посочило, че видно от ГФО (счетоводен баланс), приложен към Г. по чл. 92 ЗКПО на дружеството за 2008 г., раздел Б „Нетекущи (дълготрайни) активи“, група II „Дълготрайни материални активи“ не се установява отразяване на наличности от активи в началото и в края на годишния отчетен период. В справката на нетекущите (дълготрайните) активи на [фирма] към 31.12.2008 г. също няма отразени наличности от активи. В раздел В „Текущи (краткотрайни) активи“, група I „Материални запаси“ статия 3 в актива на баланса, дружеството е отразило наличност от „Стоки“ в началото на отчетния период 0,00 лв. и в края на годишния отчетен период 8000,00 лв. Към 30.09.2009 г. в дружеството – доставчик е бил назначен един специалист софтуер, един изпълнител и един търговски сътрудник.

Основното и допълнителни заключения на ССЕ са приети от съда като неоспорени от страните. Съдът възприема заключението на вещо лице А. изцяло.

Видно от справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 КТ към 30.09.2009 г. (л. 208 от делото), на 01.08.2009 г. (след датата на издаване на спорната фактура относно изработването на софтуер) е сключен договор с М. Т. Ч. за длъжността „специалист системен софтуер за бази данни“, който договор е бил деклариран на 03.08.2009 г.; на същата дата е сключен договор и с Р. Д. С. за длъжността „изпълнител“, който договор е бил деклариран на 03.08.2009 г., а на 10.09.2008 г. е сключен договор с М. Л. М. за длъжността „търговски сътрудник“, който договор е бил деклариран на 13.09.2008 г.

Предвид така установеното от фактическа страна, съдът приема за установено от правна страна следното:

Във връзка с доставките по посочените по – горе фактури, с предмет «комисионна по сделка»:

За да направи извод досежно реалността на тези спорни доставки, съдът съобрази, че по делото не бяха представени договори или други документи, удостоверяващи сключването със съдействието на изпълнителя [фирма] на договори между [фирма] и посочените в анексите дружества – [фирма],

[фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], едноличен търговец (ЕТ) „П. – Р. П.“, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], Б. хоум” О., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Съдът констатира, че дружеството – жалбоподател твърди и чрез представените по делото доказателства се домогва да установи, че [фирма], [фирма] и [фирма], като клиенти на „М. Сю” са осигурени от друг негов доставчик - [фирма], а [фирма] – от [фирма], което само по себе си, а и предвид представянето на анексите едва към възражението срещу РД, въпреки надлежно връчените на [фирма] ИПДПО и допълнително искане за същото, разколебава преценката на съда относно доказателствената им сила. Те, в качеството им на частни документи, следва да бъдат ценени с оглед на всички доказателства по делото, поради което, а и предвид липсата на достоверна дата, съдът намира, че са създадени в услуга на защитната теза на [фирма] и не следва да бъдат взимани предвид при преценка реалността на спорните доставки.

Действително към възражението срещу РД дружеството – жалбоподател е представило хронологични регистри на [фирма] (Приложение № 4), но съдът не намира основание да ги кредитира доколкото по делото не се установи и доказва, че записванията в тях относно дружествата, посочени в анексите са документално обосновани. Към доказателствената съвкупност не бяха приобщени посочените в хронологичните регистри фактури, които следва да са издадени от [фирма]. Освен това не беше ангажирана счетоводна експертиза със задача проверка на счетоводството на дружеството – жалбоподател в този смисъл относно записванията в регистрите, а общата стойност на сумите по представените анекси (306264,44 лв.) не кореспондира на тази по спорните фактури – 196859,00 лв., без ДДС или 236230,80 лв., с ДДС. Неизяснен остана и въпроса за кои от договорите, сключени от [фирма] със съдействието на комисионера, последният е водил преговори, респективно е следвало да съгласува с [фирма] предварително всички съществени техни условия съгласно т. 3 от посочения договор. Не се представиха и доказателства за осъществено предварително съгласуване на съществените условия на договори, сключени със съдействието на комисионера. Ето защо съдът приема, че дружеството – жалбоподател не проведе пълно и главно доказване на факта, че въобще са сключени „реални сделки с потенциален клиент”, за което на комисионера е било заплатено възнаграждението по спорните фактури. Тоест, основанието за това плащане не се установи и доказва.

Предвид така установеното относно доставки от [фирма] с предмет „комисионна по сделка”, по които не е признат данъчен кредит по посочените фактури съдът намира, че жалбата е неоснователна. Спорният РА в тази част е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите и на ответника за липсата на реалност по спорните доставки на услуги, за които се твърди, че са извършени от [фирма]. Представеният договор и анекс - протоколи установяват единствено съществуващи между страните

облигационни отношения, но не доказват реалното осъществяване на доставките. За целите на данъчното облагане представянето на такива доказателства не е достатъчно, тъй като следва да се установи и докаже по какъв начин са извършени те. Въпреки дадените на жалбоподателя указания с разпореждането за насрочване от 07.12.2011 г. и в съдебното заседание на 12.01.2012 г. относно разпределението на доказателствената тежест да представи доказателства за реалност на спорните доставки (очевидно в допълнение на представените в преписката), той не прояви процесуална активност в указания му смисъл. По делото не се представиха доказателства са възникнали договорни отношения между [фирма] и посочените в анексите дружества и еднолични търговци и тяхното изпълнение. В този смисъл съдът намира, че [фирма] не представи доказателства за използването на получената доставка за последващи облагаеми доставки. В тежест на ползващия се от правата по процесните фактури беше да докаже, че отразените сделки действително се са осъществили. За събирането и представянето на тези доказателства по делото поведението на доставчика [фирма] е без значение. Недоказаната реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчнозадълженото лице. От значение също така е и факта, че предметът на спорните фактури, издадени от [фирма] е посочен като „комисионна по сделка” без да е конкретизирана сделката по какъвто и да е признак (дата на сключване или контрагенти между, които е сключена). Предметът на спорните фактури по никакъв начин не е индивидуализиран и не може да се изведе категоричен извод, че е свързан именно с представените по делото договори и анекс – протоколи.

Във връзка с доставката по фактура № 0...319 от 16.06.2009 г., с данъчна основа 5400,00 лв. и начислен ДДС в размер на 1080,00 лв., с предмет «Изработване на софтуер за набиране база данни»:

Въпреки дадените указания на дружеството – жалбоподател относно разпределението на доказателствената тежест по делото не се установи и доказва реалното изпълнение на спорната услуга по договора от 15.04.2009 г. и представената фактура. По делото не се представиха доказателства за възлагане изработването на софтуера – проект, съгласуван между двете страни (чл. 1.1. и 1.2.). Не се представиха и такива за изработването му, включително чрез ангажирането на съдебно-техническа експертиза, изготвена от компютърен специалист. Софтуерът за набиране на база данни е програма за съхраняване на определена информация. Представеният по делото списък на 8837 дружества (л. 00788 – 00900 от Приложение № 5 и Приложение № 6) не доказва непременно, че е изготвен именно чрез изработения по спорната фактура софтуер, тъй като е възможно да се набере такъв на всеки готов продукт – Е., W. и т. н. Освен това, видно от този списък, той не отговаря на зададените технически характеристики по чл. 1.1. и 1.2. от договора, поради което съдът не приема за установено, че е изготвен със софтуера в изпълнение на посочения договор. Представянето на договор и фактура не е достатъчно, за да бъде обоснован извод за наличие на реална доставка, поради което и по съображенията, изложени по – горе относно доставките „комисионна по сделка”, РА, в частта с която се отказва право на приспадане

на данъчен кредит по тази фактура е законосъобразен.

Във връзка с доставката по фактура № 0...505 от 03.09.2009 г., с данъчна основа 48740,00 лв. и начислен ДДС в размер на 9748,00 лв., с предмет «Рекламна кампания – директен маркетинг из страната, презентации, материали»:

Видно от предмета на спорната фактура не се установява провеждането на каква рекламна кампания е фактурирана и относно кой аспект от дейността на [фирма] се отнася; къде и кога са извършени директния маркетинг и презентациите, както какви материали са фактурирани. Предвид представения анекс от 16.02.2009 г. от дружеството – жалбоподател с оглед установяване на реалността, съдът констатира, че не се ангажираха доказателства за осъществяване предмета на този анекс, включително гласни такива, както доказателства за съгласуване на всички съществени условия, при които се извършват рекламните кампании по т. 6 от него. Предвид това съдът приема за установено, че рекламна кампания съгласно условията на анекса от 16.02.2009 г. не е провеждана. Не се представиха и доказателства за осъществяване на предварителния съгласувателен етап - относно съдържанието, оформлението, предпечатната подготовка и отпечатването на каталозите по анекса от 30.04.2009 г. Предвид това не се установи и доказва по делото по какви предварително зададени параметри е работил изпълнителя с оглед изработването им. Наред с това не се представиха и доказателства за приемане на изпълнението по реда на чл. 3 от договора от 15.01.2009 г., а обяснението, дадено от управителя на [фирма] (л. 00977 от Приложение № 5) не може да замести тази липса. Съгласно чл. 7 от договора от 15.01.2009 г. всички изработени материали стават собственост на възложителя с подписването на протокола по чл. 3 от договора. Такова прехвърляне на собствеността върху процесните стоки, които са родовоопределени вещи, не се установи и доказва по делото. При липса на доказателства за предаването им, по аргумент от чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите не може да се приеме, че по спорната фактура е налице реално предаване от изпълнителя на възложителя на каталозите. Тяхното предаване не е установено, както в хода на ревизионното производство, така и пред съда по реда на главното и пълно доказване. Без извършване на индивидуализация чрез предаването на стоките на получателя не може да се приеме, че е налице доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС, респ. данъчно събитие. Поради това и предвид непредставянето на други относими доказателства, следва да се приеме, липса на реалност на спорните доставки. Наред с това жалбоподателят не доказва твърдението, че тези каталози са били използвани по време на рекламната кампания по силата на анекса от 16.02.2009 г., нито провеждането на такава въобще. Представянето на договора и анексите, както и спорната фактура не е достатъчно, за да бъде обоснован извод за наличие на реална доставка, поради което и по съображенията, изложени по – горе относно доставките „комисионна по сделка”, РА, в частта с която се отказва право на приспадане на данъчен кредит по тази фактура е законосъобразен.

Във връзка с доставката по фактура № 0...546 от 18.09.2009 г., с данъчна основа 12400,00 лв. и начислен ДДС в размер на 2480,00 лв., с предмет

«Подобрене и актуализиране на интернет сайт»:

Въпреки дадените указания на дружеството – жалбоподател относно разпределението на доказателствената тежест по делото не се установи и доказва реалното изпълнение на спорната услуга по договор от 15.01.2009 г. и представената фактура. По делото не се представиха доказателства за изработването на сайта (съгласно предмета на договора), нито за неговото одобрение и актуализиране (съгласно предмета на процесната фактура). Нито в последната, нито в друг придружаващ договора документ не е извършена конкретизация и индивидуализация на интернет сайта чрез посочване на негов адрес. Не се ангажира съдебно-техническа експертиза, изготвена от компютърен специалист, която след извършване на необходимите проверки да даде заключение относно разработването, поддържането и съществуването на какъвто и да е сайт на дружеството – жалбоподател. Не се представиха и доказателства по чл. 1.2. и чл. 3.1., от които да се установи какви конкретни изисквания възложителят е предявил във връзка с изработването на сайта, респективно във връзка с неговото подобряване и актуализиране. Представянето на договор и фактура не е достатъчно, за да бъде обоснован извод за наличие на реална доставка, поради което и по съображенията, изложени по – горе относно доставките „комисионна по сделка“, РА, в частта с която се отказва право на приспадане на данъчен кредит по тази фактура е законосъобразен.

По изложените по – горе съображения, съдът намира, че жалбата срещу спорния РА, в частта относно установените задължения за ДДС, произтичащи от отказано право на данъчен кредит по доставки от [фирма] за данъчни периоди м. 12.2008 г., м. 06, м. 07 и м. 09.2009 г., е неоснователна и като такава следва да се отхвърли. Позоваването на практиката на Съда на Европейския съюз в спорната хипотеза, направено в писмените бележки, е неоснователно. Дружеството – жалбоподател следва да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е реалното осъществяване на доставка на стоки и услуги.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 118, ал. 2 ДОПК РА се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП). В настоящия случай, на осн. чл. 119, ал. 2 ДОПК, в съответствие с правомощието си по чл. 119, ал. 3 ДОПК, органът възложил ревизията е издал З., с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – Г. А. П.. Обжалваният РА е издаден именно от това лице, тоест от такова, разполагащо с материална компетентност. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на задълженията. 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, тъй като не е извършена промяна на установените задължения в резултат от подаденото по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК възражение от ревизирия субект.

След като обсъди приложените в административната преписка доказателства, съдът намира, че при издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. Констатираното от съда, връчване на РД след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК (в релевантната редакция) и връчване на З. и РА след изтичането на срока по чл. 119, ал. 4 ДОПК (в релевантната редакция) представляват несъществени процесуални нарушения, които не биха могли да доведат до издаването на различен по съдържание РА и не влияят на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо те не могат да бъдат самостоятелно основание за неговата отмяна.

По разноските:

Жалбоподателят е заявил искане за присъждане на разноски, но при този изход на спора такива не му се дължат. Ответникът не е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, поради което съдът няма да се произнася по този въпрос в решението си.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 21 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по подадената от [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], район „М.”,[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. С., срещу Ревизионен акт № 1007943 от 25.03.2011 г., издаден от Г. А. П. - главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С. област, фронт офис И., в частта на установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. 12.2008 г., м. 06, м. 07 и м. 09.2009 г., включително, които произтичат от отказано право на данъчен кредит по доставки, обективирани във фактури, издадени от [фирма] в размер на 52679,80 лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред тричленен състав на Върховния административен съд в четиринадесетдневен срок, считано от съобщението и получаване на препис от него от страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: