

РЕШЕНИЕ

№ 5817

гр. София, 16.09.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 20.03.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **9103** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба вх. № 22140 от 25.09.2012 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ), подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. К. С. чрез упълномощения адв. С., срещу Ревизионен акт (РА) № 1111733/11.04.2012 г., издаден от М. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите в Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., потвърден с Решение № 1700 от 13.07.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен и необоснован, издаден при нарушение на процесуалните и материалноправните разпоредби. Счита, че при издаването му не е отчетено обстоятелството, че [фирма] е платило данъка за извършените доставки на всеки от процесните доставчици – [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „С. К. 2009” с ЕИК[ЕИК], „С. К. БГ” с ЕИК[ЕИК], „С. ПРО БГ” с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „ИН – Т. – I – К.” Е. с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Посочва, че доколкото всеки от изброените доставчици е посочил данъка в документ по чл. 112 от Закона за данък

върху добавената стойност (ЗДДС) и го е начислил в дневниците си за продажби, то същият е дължим и изискуем от тези доставчици. Навеждат се доводи за нарушения на процедурата по чл. 32 ДОПК. Съобразно изложените в жалбата мотиви отправя искане за отмяна на РА № 1111733/11.04.2012 г. и за присъждане на направените в хода на производството деловодни разноски.

В проведените по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от процесуалния представител – адвокат С., която поддържа жалбата по изложените в нея съображения. Представя писмена защита, в която доразвива релевираните основания и прилага практика на С. в подкрепа на тезата си.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

РА № 1111733/11.04.2012 г. е издаден от М. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2009 г. до 30.04.2010 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1111733/12.10.2011 г., издадена от С. Т. К. и във връзка с решение № 1566/12.09.2011 г. на директора на Дирекция „О.” - С.. Заповедта е издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г., издадена от директора на ТД на НАП – С.. Определен е срок за извършване на ревизията до три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР, която в процесния случай е връчена на 24.10.2011 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1111733/07.02.2012 г., връчен на управителя на ревизирания субект на 10.02.2012 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК и е връчен в рамките на срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК.

С искане вх. № 2253/27.02.2012 г. задълженото лице е поискало удължаване на срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК за представяне на възражения срещу РД. С Решение № 1200385/29.02.2012 г. срокът за представяне на възражение с допълнителни доказателства по РД № 1111733/07.02.2012 г. е удължен до 24.03.2012 г., като в рамките на същия е подадено възражение с вх. № 2253/27.02.2012 г. Възражението е подробно обсъдено в мотивите на оспорения в настоящото производство РА и след преценка на възраженията и доказателствата, органът, издал акта, е направил заключението, че претенциите на ревизираното лице не са подкрепени с доказателства, които биха опровергали вече направените констатации на ревизиращия екип и като цяло са неоснователни.

Издаден е РА № 1111733/11.04.2012 г. от М. Г. П. - главен инспектор по приходите при на ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1111733/16.02.2012 г. РА е връчен на управителя на [фирма] на 20.04.2012 г.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 5078/07.05.2012 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-1404/15.05.2012 г. по регистъра на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП срещу процесния РА до директора на Дирекция „О.”.

С Решение № 1700/13.07.2012 г. на директора на Дирекция „О.”, постановено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК процесният РА е потвърден изцяло.

Няма доказателства за датата, на която решението е връчено на жалбоподателя. Жалбата до съда е постъпила с вх. № 53-02-436/02.08.2012 г., подадена е от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № 1111733/11.04.2012 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1111733/16.02.2012 г., издадена от лицето, възложило ревизията и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

С оспорения в настоящото производство РА на [фирма] е установено задължение по ЗДДС за ревизираните периоди данък за внасяне 164 021,97 лв. и лихви в размер на 26 111,67 лв., при деклариран също за внасяне 69 640,50 лв. Промяната на резултата се дължи на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 94 381,47 лв. на основание чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС.

В хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на ревизираното дружество е производство и разпространение на програмни продукти, рекламна, издателска и маркетингова дейност и други подробно изброени в РД дейности.

При извършената ревизия, във връзка с установена липса на извършени доставки на услуги съгласно чл. 9 от ЗДДС и неизпълнение на условията визирани в чл. 68, ал. 1, т. 1 от същия закон, органите по приходите не са признали правото на данъчен кредит по фактури, издадени от изброените доставчици на ревизираното лице, подробно описани в мотивите на РА.

До тези заключения органите по приходите са достигнали след предприетите процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, както следва:

На ревизираното лице е връчено по електронен път искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) изх. № К. 6147/01.11.2011 г., с което са изискани справки, търговски и счетоводни документи, относими към дейността му през ревизираните периоди. Проверката на изисканите документи е извършена на място в офиса на дружеството. Относно фактурираните услуги „тестване на програмен продукт или системна помощ”, ревизираното лице е представило договори, с които възлага на изпълнители услуги за оказване системна помощ във връзка с програмен продукт АС 2007-S., поръчки и тестови карти относно изпълнение на услугите. Представило е и приемо-предавателни протоколи, в които е записан видът на изпълнени задачи, но няма информация за място на изпълнение, как точно е изпълнена услугата и предадена на възложителя. Относно фактурираните рекламни услуги и материали ревизираното лице не е представило доказателства за поръчването им и за изискванията на възложителя за дизайн, съдържание и др., както и за предаване от изпълнителите и получаването им от възложителя.

От проверяващите са извършени и насрещни проверки на доставчиците на дружеството и проверка на данни, намиращи се в информационната база данни на НАП, относими за тези доставчици. Резултатите от насрещните проверки са документирани в протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), както следва:

1. ПИНП № 22-01-43-1111733-14/28.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по фактура № 319/29.12.2009 г. с начислен ДДС 748,80 лв. и предмет на доставката рекламни материали. От данните в информационната база на НАП, органът по приходите е установил, че през периода на издаване на фактурата, дружеството не е имало назначени лица.

2. ПИНП № 22-01-43-1111733-6/27.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по две фактури от м.02.2009 г. с начислен ДДС 1 591,80 лв. и по две фактури от м.06.2009 г. с начислен ДДС 2 120,00 лв. Предмет на доставките са конвертиране на данни, рекламни флаери, CD демо продукти. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периодите на издаване на фактурите дружеството е имало назначени три лица на длъжности търговски представител, сътрудник и секретар, но за същите не са внасяни осигурителни вноски. Дружеството не е подало годишна данъчна декларация (Г.) за 2009 г.

3. В писмо изх. № 19-24-03-22602/23.11.2011 г. на ТД на НАП - С., офис „Л.“, е посочено, че едноличният собственик на [фирма] - С. Т. А. е починал и съгласно данните в Търговския регистър няма наследници, поели активите и пасивите на дружеството, с оглед на което не може да бъде извършена проверка. Дружеството е доставчик по 14 бр. фактури от различни данъчни периоди, с начислен ДДС общо в размер на 9 653,87 лв. и предмет на доставките консултации, системна помощ, тестване на програмен продукт. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периодите на издаване на фактурите, дружеството е подало уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда (КТ) за назначени две лица - продавач - консултант и шофьор, но за същите не са внасяни осигуровки. За 2009 г. и 2010 г. от дружеството не са подавани Г. по ЗКПО.

4. ПИНП № 22-01-43-1111733-13/27.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по фактура № 192/19.12.2009 г. с начислен ДДС 680,40 лв. и предмет на доставката рекламни материали. От данните в информационната база на НАП, органите са установили, че през периода на издаване на фактурата, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Управляващият дружеството не е осигуряван на никакво основание.

5. ПИНП № 22-01-43-1111733-04/27.12.2011 г. е съставен за проверката на „Р. I К.“ Е., доставчик по 7 бр. фактури с начислен ДДС 6 856,80 лв. и предмет на доставките системна помощ и тестване на програмен продукт. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Управляващият дружеството не е осигуряван на никакво основание.

6. ПИНП № 22-01-43-1111733-12/28.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по фактура № 251/26.02.2010 г. с начислен ДДС 870,00 лв. и предмет на доставката реклами. Отново, след проверка на данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурата дружеството не е имало назначени лица и няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

7. ПИНП № 22-01-43-1111733-03/28.12.2011 г. е съставен за проверката на „С. ПРО БГ” с ЕИК[ЕИК] - доставчик по две фактури с начислен ДДС 1 969,00 лв. и предмет на доставките реклами и рекламни брошури. И в хода на тази проверка, след справка в информационната база данни на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Управляващият дружеството не е осигуряван на никакво основание.

8. ПИНП № 22-01-43-1111733-03/28.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по фактура № 91/07.05.2009 г. с начислен ДДС 192,00 лв. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурата дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

9. ПИНП № 22-01-43-1111733-09/28.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по 11 бр. фактури с начислен ДДС 11 530,80 лв. и предмет на доставките системна помощ. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурата, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Дружеството не е декларирало притежаване на търговски обекти.

10. ПИНП № 22-01-43-1111733-10/29.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по три фактури, с начислен ДДС 2 814,00 лв. и предмет на доставките системна помощ. И тук, както и при предходните доставчици, след справка в информационната база данни на НАП, екипът от проверяващи е установил, че през периода на издаване на фактурите дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Дружеството не е декларирало притежаване на търговски обекти. Не е подадена Г. за 2009 г.

11. ПИНП № 22-01-43-1111733-05/27.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по две фактури с начислен ДДС 2 460,00 лв. и предмет на доставките рекламни CD демо. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурата, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Дружеството не е декларирало притежаване на търговски обекти. Не е подадена Г. за 2009 г.

12. ПИНП № 22-01-43-1111733-01/28.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по 7 бр. фактури, с начислен ДДС 6 788,00 лв. и предмет на доставките - изработка на сайт, реклами, счетоводни консултации, тестване на програмен продукт. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурата, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Дружеството не е декларирало притежаване на търговски обекти. Не е подадена Г. за 2009 г.

13. ПИНП № 22-01-43-1111733-01/28.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по 16 бр. фактури с начислен ДДС 20 479,80 лв. и предмет на доставките системна помощ. След проверка на данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Дружеството не е декларирало притежаване на търговски обекти.

14. ПИНП № 22-01-43-1111733-07/04.12.2011 г. е съставен за проверката на „ИН – Т. –

I – К.” Е. с ЕИК[ЕИК], доставчик по 5 бр. фактури с начислен ДДС 5 525,00 лв. и предмет на доставките системна помощ. И за това дружество е установено, че през периода на издаване на фактурите дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Представляващият дружеството не се е осигурявал в нито едно от дружествата, които представлява.

15. ПИНП № 22-01-43-1111733-08/28.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по 8 бр. фактури с начислен ДДС 8 299,20 лв. и предмет на доставките системна помощ. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

16. ПИНП № 22-01-43-1111733-11/27.12.2011 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по фактура № 224/26.02.2010 г. с начислен ДДС 980,00 лв. и предмет на доставката тестване на програмен продукт. От данните в информационната база данни на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Не е подадена Г. за 2010 г.

17. ПИНП № 22-01-43-1111733-15/30.12.2011 г. е съставен за проверката на „С. К. 2009” с ЕИК[ЕИК], доставчик по фактура № 121/19.12.2009 г., с начислен ДДС 864,00 лв. и предмет на доставката рекламни материали. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. В подадена Г. за 2009 г. е декларирана дейност търговия на дребно в неспециализирани магазини.

18. ПИНП № 22-01-43-1111733-16/30.12.2011 г. е съставен за проверката на „С. К. БГ” с ЕИК[ЕИК], доставчик по 5 бр. фактури, с начислен ДДС 2 906,00 лв. и предмет на доставките реклами, рекламни брошури. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. В подадена Г. за 2009 г. е декларирана дейност специализирано търговско посредничество с други групи стоки.

19. ПИНП № 22-01-43-1111733-18/29.12.2011 г. е съставен за проверката на ДИБОР С – 6904” Е. с ЕИК[ЕИК], доставчик по 6 бр. фактури с начислен ДДС 3 880,00 лв. и предмет на доставките реклами. След справка в информационната база данни на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. В подадена Г. за 2009 г. е декларирана дейност - спомагателна дейност.

20. ПИНП № 22-01-43-1111733-19/03.01.2012 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по две фактури с начислен ДДС 1 440,00 лв. и предмет на доставките рекламни флаери и реклами. От данните в информационната база на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Управителят на

дружеството не е осигуряван от проверяваното дружество, а като самоосигуряващо се лице.

21. ПИНП № 22-01-43-1111733-20/03.01.2012 г. е съставен за проверката на [фирма] с ЕИК[ЕИК], доставчик по две фактури с начислен ДДС 1 722,00 лв. и предмет на доставките системна помощ. От данните в информационната база данни на НАП е установено, че през периода на издаване на фактурите, дружеството не е имало назначени лица. Няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. За 2009 г. не е подадена Г..

За част от изброените дружества, органът по приходите е установил, че са им извършени ревизии, като ревизионните актове, с които се установяват задължения по ЗДДС, са описани в мотивите на РД и присъединени като доказателства. В мотивите си, екипът от ревизори е съобразил констатираните с тях факти при общия анализ на събраните доказателства.

Констатациите от гореописаните извършени насрещни проверки на изброените доставчици са идентични - подготвени за целите на проверките ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като при двукратни посещения на адресите за кореспонденция не са открити представляващите или упълномощени лица. Констатирано е, че никой от доставчиците не е представил доказателства за реалното извършване на фактурираните доставки. В тази връзка в хода на ревизията на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № К. 356/21.01.2012 г., с което е уведомено, че представляващите изброените дружества не са открити на декларираните адреси и е изискано, ако лицето разполага с информацията относно намирането им, да я предостави като [фирма] не е ангажирал доказателства в тази насока в хода на ревизионното производство.

От анализа на представените от ревизираното лице доказателства, установените по данни от информационния масив на НАП факти и предвид непредставяне от страна на доставчиците на исканите им документи, органът по приходите е направил извод, че доставките по спорните фактури не са реално осъществени. Именно този извод е фактическото основание за отказа на правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчиците на ревизираното дружество за ревизираните данъчни периоди.

В съдебното производство от жалбоподателя е ангажирана като доказателство съдебнотехническа експертиза (СТЕ), при която вещото лице, след запознаване с материалите по делото и получена информация за процесния тест на софтуерен продукт в офиса на [фирма], е дало заключение, че: за изпълнението на заложените стъпки в тестовата карта е необходима следната компютърна грамотност – свободно боравене с мишка и клавиатура, познаване на програмния продукт „Е.“, познания в компютърната терминология – експорт/импорт на файл и други. Експертът е посочил, че за тестване на програмата не са необходими специални знания в областта на софтуера. С тестовете, описани в тестовите карти се проверяват основни функции на програмния продукт и прилежащите му модули. За тестовете на програмния продукт е желателно тестваният да има общи познания в областта на счетоводството. Вещото лице е приело, че задълбоченото тестване на специфичните възможности на софтуерния продукт може да се

направи от оператор с познания в областта на счетоводството и след въвеждане на реална счетоводна информация. Към заключението е приложена тестваната в офиса на жалбоподателя карта, както и разпечатка на екраните, съпътстващи теста.

В с.з., проведено на 20.02.2012 г. са събрани гласни доказателствени средства, чрез разпита на св. Б. К. Б. и св. П. В. Й. за установяване на обстоятелствата, свързани с процеса по тестване на софтуерния продукт, съставянето на тестови карти, тяхното съдържание и значението на отбелязванията при попълването им. В проведените разпити свидетелите обясняват процеса на тестването и потвърждават твърдението, че за извършването на горепосочените действия не са необходими специални знания в областта на софтуера или счетоводството.

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

Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липсата на реални доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС като е приел, че единствено наличието на счетоводно отразяване на фактури, които не обективират реални доставки, не може да санира липсата на предпоставката по чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за възникване правото на приспадане на данъчен кредит.

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

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя за допуснати в хода на насрещните проверки на доставчиците съществени процесуални нарушения на чл. 32 от ДОПК. Изводите на ревизиращите органи за липса на реални доставки на стоки и услуги не се основават единствено на неоткриването на доставчиците при извършените им насрещни проверки, в хода на които

ИПППОЗЛ са връчвани по реда на чл. 32 от ДОПК. Видно от мотивите на РД и РА освен насрещни проверки по смисъла на чл. 45, ал. 1 от ДОПК, като средство за установяване на отделни факти и обстоятелства и за събиране на доказателства, ревизиращите органи са изискали документи и писмени обяснения и от ревизираното дружество и са извършили справки в информационните системи на НАП относно наличието на назначени лица, във връзка с кадровата обезпеченост на доставчиците, както и относно включването на фактурите в дневниците за продажбите и в справките-декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Решаващото заключение на органа по приходите в РА е формирано след съвкупна преценка на всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства и въз основа на тях е направена преценка на установеността на всички релевантни предпоставки, обуславящи възникването и признаването на претендираното право на приспадане на данъчен кредит, поради което евентуалното неправилно приложение на чл. 32 от ДОПК спрямо доставчиците само по себе си не би могло да се квалифицира като съществено процесуално нарушение в ревизионното производство, нито да обоснове извод за незаконосъобразност на атакувания РА.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт в оспорената му част е издаден при неправилно приложение на материалния закон. С ревизионния акт на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от 01.01.2009 г. до 30.04.2010 г. по фактурите, издадени от изброените доставчици на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС.

Разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС гласи, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, а в чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е предвидено, че данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки.

Ревизираното лице е представило доказателства за реално извършване на фактурираните услуги, като тестови карти, приемо-предавателни протоколи и др.

Отделно от горното съдът не споделя изводите на ревизиращите, че не е установена реалността на доставките, поради недоказаност на кадровата обезпеченост на доставчиците. Следва да се посочи, че в настоящия случай предмет на процесните фактури е извършването на доставка на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. От приетата и неоспорена по делото СТЕ се установява, че осъществяването на доставките по фактурите, свързани с тестването на програмния продукт, произвеждан от жалбоподателя не е свързано с изискване за специална кадрова обезпеченост на доставчиците. От показанията на св. Б. и Й. се установява, че целта на провежданите тестове е именно да се установи как ще работи програмата, когато се използва от хора, които не са специалисти, поради което наемат външни тестери.

В допълнение е необходимо да се посочи, че в този смисъл е и актуалната съдебна практика на Съда на Европейския съюз по обединените дела С – 80/11 и С – 142/11. Същата е задължителна за националните съдебни юрисдикции на държавите членки по тълкуването и прилагането на общностното право (първично и вторично), както и приложението на вътрешното право на всяка страна. В мотивите си С. приема, че когато данъчнозадълженото лице е направило всичко необходимо, което разумно може да се изисква от него, за да се уверят данъчните органи, че сделките не са част от измама, независимо дали става дума за ДДС или друг вид измами, субектите трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск да загубят правото си на приспадане на платения ДДС. В цитираното решение се приема, че данъчната администрация не може да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, да проверява доставчика си - дали той има качеството на данъчнозадължено лице. дали разполага със стоките, предмет на доставката, дали е в състояние да ги достави, дали е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС и да притежава документи в това отношение. Съдът приема, че данъчните органи са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице, а не на получателя на стоките и/или услугите, който няма никаква вина за извършени или предполагаемо извършени нарушения от доставчика си.

Видно от оспорения РА, органът по приходите е приел, че са налице извършени неправомерни действия от страна на доставчиците на [фирма] - не се намират на адресите си за кореспонденция, не са представили изисканите им с ИПДПОЗЛ доказателства, не са декларирани задължения за задължителни осигурителни вноски, не са регистрирали фискални устройства и т.н. Предвид цитираното по - горе решение на С., за да откаже правото на данъчен кредит органът по приходите, следва въз основа на обективни данни да установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило услугите, е знаело или е трябвало да знае, че въпросните сделки са част от данъчна измама. В настоящия случай не само че липсват данни за наличието на данъчни измами, но и от страна на органа по приходите изобщо не са наведени подобни аргументи. В настоящия случай се установява редовно и своевременно изпълнение на задълженията за отчитане на процесния ДДС от страна на жалбоподателя, както и отразяването на издадените фактури в справките-декларации по ЗДДС от доставчиците, а това, съгласно практиката на С., напълно обуславя извода за надлежно установено право на приспадане на данъчен кредит.

На следващо място следва да се посочи и Решение от 06.09.2012 г. на С., произнесено по дело С-324/11. В т. 2 на съдебния акт се сочи, че „Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че

това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки”. Това решение е относимо към случаите, когато от страна на доставчика на услугата е извършена нередност и по-конкретно не са декларирани наетите от него работници. В настоящия случай органът по приходите приема, че доставчиците не са имали кадрова обезпеченост за изпълнение на фактурираните доставки като този извод не е съобразен с посоченото решение по дело С-324/11. Като цяло, в практиката на С. е възприето, че Директива 2006/112 не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадължено лице правото да приспадне от ДДС, поради това че издателят на фактурата за предоставените услуги е извършил нарушения, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг субект нагоре по веригата.

По изложените съображения съдът приема, че по отношение на горепосочените фактури изводите на ревизиращите органи за липса на реални доставки, респ. за липса на основание по чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за признаване право на данъчен кредит в полза на жалбоподателя се явяват постановени при неправилно приложение на закона. На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

С оглед изхода на спора и като взе предвид направеното искане от процесуалния представител на жалбоподателя и представения от него списък на сторените по делото съдебно-деловодни разноси в последното открито съдебно, липсата на направеното възражение за прекомерност на адвокатския хонорар и на основание чл. 161 от ДОПК, във връзка с чл. 8, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът намира, че на [фирма] следва да се присъдят същите в размер на 14 733,18 лева (четирнадесет хиляди седемстотин тридесет и три лева и 18 ст.).

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 18 – ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № 1111733/11.04.2012 г., издаден от М. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите в Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – С., потвърден с Решение № 1700 от 13.07.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сумата от 14 733,18 лева (четирнадесет хиляди седемстотин тридесет и три лева и 18 ст.), разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14 - дневен срок от получаване на съобщенията до

страните, че е постановено.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: