

РЕШЕНИЕ

№ 417

гр. София, 30.01.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в
публично заседание на 19.01.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Христозова, като разгледа дело номер **9341** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

[фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Г., оспорва ревизионен акт № 1002256/ 06.08.2010г., издаден от З. Л., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., ирм П., потвърден с решение № 1575/ 21.10.2010 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място], с който за данъчни периоди юли, август, септември и октомври 2009 г. на дружеството е отказано признаване на право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2981574,32 лв и са начислени лихви за забава, възлизащи на 259 514,83 лв.

Според подателя на жалбата органът по приходите не е изследвал и обсъдил всички релевантни към спора доказателства. От страна на дружеството са представяни своевременно всички изискани от ревизиращия екип документи, но издателят на РА не е изложил мотиви кои от тях цени и кои – не. По отношение на доставчика [фирма] е посочено, че промените по партидата на търговския субект не могат да се контролират от доставчиците, поради което дадените от управителя му обяснения не следва да останат в тежест на оспорващия. Във връзка с доставките от [фирма] се подчертава наличието на договор от 03.07.2009 г. с предмет СМР, във връзка с чието изпълнение са налични 16 бр протоколи за извършване и заплащане на натурални видове СМР на обект [населено място], представени са оборотни ведомости, главна книга на сч см. 411. Изразено е несъгласие с извода за липса на материален, технически и кадрови потенциал за извършване на услугите. По отношение на [фирма] е изложено, че всяко дружество с амбиции да се наложи на пазара следва да има концепция за своето

развитие. По тези съображения е сключен договорът от 10.09.2009 г. за изработване на цялостна кампания по външните комуникации, който е валиден и надлежно осчетоводен от страните по него. Аналогични са доводите, касаещи доставчика [фирма], във връзка с което е представен договор № 042/ 31.08.2009 г. с предмет консултации в областта на енергетиката и енергийната ефективност на [община] с цена 3 000 000 лв и 1% от всяко дялово участие на възложителя, осъществено чрез консултиране на същия договор при условие, че реализацията на този процент ще бъде осъществена съвместно с реализацията на участието в проектното дружество на възложителя. Представени са 6 бр приемо предавателни протоколи, обективиращи актове за проучване на потенциални проекти за реализация на класически, алтернативни и възобновяеми енергийни източници, акт за осигуряване на съответствие и получаване на лицензии и разрешителни за дейността, споразумение от 12.11.2009 г. за отсрочване на плащането по договора с падеж 31.01.2010 г. Оспорва се изводът на приходния орган, че дружеството не разполага с кадрови потенциал да изработи уеб страница на [фирма]. Налице е валидно сключен договор за изработка и поддръжка на такъв между [фирма] и жалбоподателя, а доводът за липса на печат върху него е неоправдан.

Подчертава се, че дружеството [фирма] е регистрирано като строител в К. на строителите в РБ и не е лишено от право да осъществява тази дейност, освен това са налице редовно съставени фактури, отразени по съответните счетоводни сметки.

Искането до съда е за отмяна на РА „с всички произтичащи от това законни последици”.

Ответникът, Директорът на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" /накратко ДООУИ/ - [населено място] чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата по съображенията в потвърждаващото ревизионния акт решение. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на прокуратурата предлага оспорването да бъде отхвърлено.

От фактическа страна се установява:

Дружеството – жалбоподател е вписано в Търговския регистър на 07.05.2009 г.

Със ЗВР № 900270/ 17.11.2009 г., издадена от В. Д., началник отдел „Контрол” съгласно Заповед № 68/ 08.05.2008 г. на директора на ТД на НАП П., връчена на пълномощник на управителя на [фирма] на 18.11.2009 г., е възложено извършване на ревизия на дружеството с обхват задължения по ЗДДС за период 30.05.2009 г. – 31.10.2009 г. и срок до 3 месеца, считано от датата на връчване на възлагателната заповед. Съгласно ЗВР № 900291/ 21.12.2009 г. ревизията следва да приключи до 18.02.2010 г. В нея е обозначено, че едноличен собственик и управител на [фирма] е А. А. Г.. Съобщаването ѝ е извършено по реда на чл. 32 ДОПК. Съгласно ЗВР № 1001283/ 16.02.2010 г. на Р. Я., началник сектор „Ревизии” дирекция „Контрол” в ТД на НАП С., връчена на упълномощено лице на 05.03.2010 г. срокът за приключване на производството е продължен до 18.03.2010 г. Последвало издаване на ЗВР № 1002256/ 15.03.2010 г., според която, поради неполучаване на отговори по искания за извършване на насрещни проверки, е определено същата да приключи до 18.05.2010 г. Компетентността на издателите на ЗВР произтича от заповед № РД 01 6/ 05.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С..

В РД са залегнали следните констатации:

За данъчен период м. 09.2009 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 47 720 лв по 12 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките

изработка на уеб страница, членски внос, месечна поддръжка на уеб сайт, промотиране на сайт в рекламни агенции. Според ПИНП 900270 10831/ 11.12.2009 г. са представени три еднотипни договора за изработка и поддръжка на уеб сайт и реклама, сключени на 23.09.2009 г. между РЛ и изпълнителя – доставчик, по които е постигнато съгласие да се изработи уеб сайт за сумата 23 000 лв, плащане на членски внос в размер на 1000 лв, промотиране на сайта в рекламни кампании на стойност 7000 лв месечно и абонамент със същата периодичност в размер на 10000 лв. От страна на [фирма] са издадени спорните фактури, като с изключение на три от тях /от 23.09.2009г./, останалите носят дати отпреди сключване на договорите. За установяване наличието на кадрова обезпеченост за изпълнението им е представен препис от граждански договор от 01.01.2009 г, сключен между цитираното дружество и К. И., който приел срещу възнаграждение от 1200 лв да извърши „изработка на уеб страници, показващи дейности на дадена фирма”. Не са посочени доказателства изпълнил ли е И. задължението си по този договор, нито за начисляване или заплащане на възнаграждение за това. От страна на [фирма] е представена единствено информацията за наличието на три уеб страници в 3 различни домейна /com, net и info/. Ревизиращият екип и решаващият орган извършили проверки, които показали, че и трите страници са в процес на изграждане. При изложените данни е обоснован извод, че описаните договори не са изпълнени, поради което не е налице облагаема доставка по смисъла на чл. 9 ЗДДС и не е възникнало задължение за начисляване на данъка

Според констатациите на ПИНП № 14 900270 1075/ 16.12.2009 г. искането за представяне на документи и писмени обяснения до [фирма] е връчено на управителя Б., който дал обяснение, че не е запознат и не е в състояние да представи информация относно извършени доставки в полза на [фирма]. Излага, че не си спомня да е упълномощавал някого да представя документи пред НАП или да подава справки – декларации по ЗДДС, че не е извършвал дейност, не е издавал фактури, нито е контактувал с представители на жалбоподателя. При тези данни е обосновано заключение, че липсва доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС по издадени от страна на цитираното дружество 6 фактури за продажба на горива.

За отделните данъчни периоди от м. юли до м. октомври 2009 г. е отказано право на данъчен кредит по 17 фактури, издадени от [фирма] с предмет „съгласно договор за СМР”. В рамките на насрещната проверка са представени копие от договор от 03.07.2009 г., преписи от 16 бр протоколи за установяване заплащането на натурални видове СМР; оборотни ведомости за периода юли – октомври 2009г., главна книга на см. 411 „Клиенти”, но не и копия на спорните фактури, нито доказателства за кадрови и технически потенциал за извършване на доставките, фактури за покупка на материали, информация за предходен доставчик, ако част от работите са превъзложени; данни за извършване на плащания.

За данъчни периоди м. септември и октомври 2009 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 295 000 лв по 3 фактури, издадени от [фирма]. В рамките на насрещната проверка е установено, че те се отнасят до договор от 10.09.2009 г., по силата на който изпълнителят поел да извършва цялостна кампания по външните комуникации на жалбоподателя. От страна на проверяваното дружество са предоставени само копия на договора, три приемо – предавателни протокола, оборотна ведомост за септември и октомври 2009 г., но не и доказателства за кадрова обезпеченост, предходен доставчик или плащания по фактурите. При тези данни екипът приема, че не са ангажирани доказателства за реалното извършване на

фактурираната услуга, тъй като за изпълнението на сключения договор се изискват специални знания /и образование/, а към процесните периоди дружеството разполага само с едно назначено по трудов договор лице на длъжност секретарка.

Спрямо [фирма] е констатирано в ПИНП, че е сключен с жалбоподателя договор на 31.08.2009 г. с предмет консултации в областта на енергийната ефективност на [община] съгласно План за развитие 2007 г. – 2013 г. за подобряване на енергозахранването – газификацията на общината. Цената на договора е 3 000 000 лв. Срокът не е определен и е свързан със срока на всеки отделен договор за изкупуването на произведената енергия от специално създадени за целта проектни дружества. При насрещната проверка от доставчика са представени копие на договора, 65 приемо – предавателни протокола за предоставяне на доклади и споразумение от 12.11.2009 г., с което е отсрочено задължението за плащане до 31.01.2010 г. Не са представени копия на фактурите, документи за извършени плащания и доказателства за кадрови потенциал за извършване на фактурираните доставки. При недоказано извършване на облагаема доставка по чл. 9 ЗДДС органът по приходите е отказал данъчен кредит в размер на 600 000 лв за данъчни периоди м. септември и октомври 2009г.

Извършена е насрещна проверка на доставчика [фирма] с предходен доставчик [фирма]. Представен е от едноличния търговец договор за изпълнение на СМР, сключен между ЕТ и жалбоподателя от 10.10.2009 г., във връзка с който са издадени 5 фактури с предмет „аванс по договор за СМР” на обща стойност 2 901 925,89 лв. В рамките на насрещната проверка от едноличния търговец е посочено, че не е извършено плащане по тях. От страна на [фирма] са издадени фактури с предмет „аванс по договор за СМР”. Доставчикът е декларирал, че не е получил от [фирма] плащане по фактурите. Не се констатира едноличният търговец да има назначени лица по трудови договори към момента на доставката. Нито ЕТ, нито дружеството – доставчик са посочили доказателства за закупени материали – бетон, армировка, кофраж, летви, дъски, олуци, конзоли, тръби, фитинги, хидроизолация, топлоизолация и др., които е следвало да бъдат вложени в строителния процес. Такива не са ангажирани и от ревизираното лице. При констатацията, че както по издадените от [фирма] фактури за авансови плащания, така и по тези на [фирма] със същия предмет, не е имало разплащания, с оглед на което те се явяват издадени без основание. Доколкото към момента на издаването им не е налице възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ЗДДС, то начисленият по тях данък неправомерно начислен и по него не се следва право на приспадане на данъчен кредит.

По делото са приети писмени обяснения, изходящи от лице с необозначени имена и длъжност при [фирма] от м. 02.2010 г., според които местоположението на обекта е в [населено място], местност „К. дол” в непосредствена близост до спортно - тренировъчната зала на ЦСКА и декларация, че по договора между [фирма] и [фирма] няма извършени плащания по издадените фактури 9...27, 9...28, 9...29, 9...30, 9...31.

Срещу съобщения на 09.07.2010 г. на [фирма] ревизионен доклад са постъпили подробни възражения, във връзка с които не са посочени доказателства. Констатациите и изводите в него са възприети от издателя на РА в тяхната цялост.

Връченият на 24.08.2010 г. ревизионен акт е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК на 07.09.2010 г. и е потвърден с решение № 1575/ 21.10.2010 г., съобщено на дружеството на 09.11.2010 г. Жалбата, по която е образувано настоящето производство, е депозирана в администрацията на ответника на 22.11.2010 г.

По делото е прието заключение на СТЕ, основано на приложените в ревизионната преписка писмени доказателства и на предоставени от страна на [фирма] такива. Вещото лице не може да даде отговор извършени ли са действително работите, описани в актове обр. 19, съставени от [фирма] и [фирма], нито на какъв етап се намират строежите, във връзка с които са съставени тези актове; дали са издадени документи, удостоверяващи конкретната степен на завършеност, още по - малко какви работници, с каква квалификация и каква механизация е необходима за изпълнение на протоколираните дейности, респ. възможно ли е същите да са изпълнят без да се ползва специална техника. Заключение на СТЕ не бе оспорено от страните, но не допринася за изясняване на спорния въпрос действително ли са изпълнени услугите, във връзка с които е съставена счетоводна и търговска документация от страна на РЛ и неговите доставчици.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: Жалбата е допустима, като подадена в срока по чл. 156 от ДОПК от легитимирано за това лице с правен интерес.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, след надлежно възложена ревизия. орган по приходите притежаващ материална компетентност по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.1, т. 4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия със заповед за определяне на компетентен орган /ЗОКО/ № К 1002256/ 01.06.2010 г. на орган по възлагане на ревизии в кръга на правомощията му по чл. 112, ал.1, т.1 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където за изложени в детайли фактическите констатации и съображения на екипа. Установяването на нередовности при изпълнение на процедурата по връчване на исканията за представяне на документи и писмени обяснения безспорно представлява нарушение на процесуални изисквания, лишавашо съответните протоколи от доказателствената сила по ДОПК, но не обуславя извод за незаконосъобразност на акта като цяло. Съществени нарушения на процесуалните правила са онези, които създават вероятност за неистинност на установените от органа факти. В хода на настоящето производство на жалбоподателя бе осигурена възможност да установи доводите си, че доставките, във връзка с която са издадени спорните фактури, са действително извършени от името на техните издатели.

Осъществяването на реална облагаема доставка е в основата на правото на данъчен кредит. Динамиката на икономическите процеси, в рамките на които се обективира търговският оборот, не позволява да се дефинират абсолютни критерии, при наличието на които действителното осъществяване на дадена доставка може да се приеме за установено по несъмнен начин. Когато се касае за продажба на стоки, се търсят данни за техния произход, съхранение, транспорт, предаване. Когато се касае за доставка на услуги, се търси кадрова и техническа обезпеченост за оказването им, или проследяват се фактите, чрез които би следвало да се обективира продажбата на стоките/ услугите, но в контекста на конкретна икономическа ситуация – имуществен статус на ревизирувания субект, данни за извършвана търговска дейност, за начина, по който тя се организира, финансира и т.н. В разглеждания случай регистрираното в Търговския регистър на 07.05.2009 г. [фирма] е с отразена в РД основна дейност ВОП на горива от Р. и търговия на едро с горива на територията на страната, регистрирано е по ЗАДС с адрес за получаване на акцизните стоки [населено място], обл. П..

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от 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; Следователно предпоставките, които следва да бъдат налице, за да се признае на получателя по доставката правото на приспадане на данъчен кредит, са осъществяването на реална облагаема доставка, по която жалбоподателят да е получател. При тази регламентация на материалното право ирелевантно е начисляването на данъка от страна на доставчика. Наличието на доставка /данъчно събитие/ е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. Съгласно чл. 8 от ЗДДС доставка на услуга е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранна валута, използвани като платежно средство. По силата на чл. 9, ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Нормата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС определя, че данъчното събитие при доставка на услуга възниква на датата, на която услугата е извършена. Съгласно чл. 12, ал.1 от ППЗДДС в общия случай услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Следователно, за да е налице доставка на услуга следва да бъде установено фактическото ѝ извършване. Съображенията на съда относно материалната законосъобразност на РА ще бъдат изложени по доставчици:

Относно [фирма]: Дванадесетте фактури, издадени от цитираното дружество, касаят три договора за изработка и поддръжка на уеб сайт и реклама, във връзка с чието изпълнение не са посочени доказателства от ревизираното лице нито пред приходната администрация, нито пред съда. Естеството на предмета им - изработка на уеб сайт и месечна поддръжка, предполага същите да бъдат изпълнени от лица със специални знания или поне умения в цитираната област на техниката. Данни за съпричастност на такива лица към дейността на [фирма] не са налични в преписката. Не се посочиха и доказателства, че интернет страница на [фирма] е съществувала дори в ограничен времеви отрязък. Изводът не се опровергава от съдържанието на гражданския договор от 01.01.2009 г, сключен между дружеството - доставчик и К. И., който приел срещу възнаграждение от 1200 лв да извърши „изработка на уеб страници, показващи дейности на дадена фирма“, тъй като не са посочени доказателства изпълнил ли е И. задълженията си по този договор, нито за начисляване или заплащане на възнаграждение за това. Изводът не се опровергава от информацията за наличието на три уеб страници в 3 различни домейна /com, net и info/, които са в процес на изграждане. Поради това отказът да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] е законосъобразен.

От страна на [фирма] през данъчни периоди м. юли и м. август 2009 г. на ревизираното дружество са издадени 7 фактури с предмет аванс за доставка на гориво /евродизел или бензин А95/. Развитият в жалбата довод, че промените по партидата на търговския субект не могат да се контролират от доставчиците, е основателен, но не променя констатацията за недоказаност да е настъпило данъчно събитие. По делото не се посочиха доказателства, опровергаващи обясненията на управителя Б., че дяловете от капитала на [фирма] са придобити от него през 2008г., /преди да вписването на

ревизираното дружество в ТР/, след което не е извършвана търговска дейност, не са откривани банкови сметки, не са издавани документи, свързани със [фирма]. Неяснотата относно съществуването на договорености между жалбоподателя и разглежданото дружество - доставчик подкрепя тезата на приходната администрация, че доставките, във връзка с които са издадени спорните фактури, не са осъществени. В издадените от страна на [фирма] фактури е отразен предмет строително - монтажни работи, във връзка с чието установяване пред ревизиращия екип и пред съда са представени единствено протоколи обр. 19. Между цитирания доставчик и жалбоподателя е сключен договор с бланкетно съдържание, в който не са отразени количества, видове и цена на строително - монтажните работи. От друга страна протоколите обр. 19 съдържат вписвания за доставка на стоки, за чието транспортиране, складиране и придобиване от страна на доставчика данни по преписката не съществуват. При това положение спорният въпрос е обективира ли намереният отражение в търговската и счетоводна документация на жалбоподателя и доставчика [фирма] овеществен труд доставка между посоченото дружество и жалбоподателя от гледище на материалния данъчен закон. Даденият от приходната администрация отрицателен отговор на този въпрос се подкрепя от липсата на доказателства за кадрови и технически потенциал за извършване на доставките, отсъствието на данни за вложени материали, ползвани подизпълнители и разплащания.

Както бе посочено, за данъчни периоди м. септември и октомври 2009г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 295 000 лв по 3 фактури, издадени от [фирма]. В рамките на насрещната проверка е установено, че те се отнасят до договор от 10.09.2009 г., по силата на който изпълнителят е поел задължение да извършва цялостна кампания по външните комуникации на жалбоподателя. В контекста на легалната дефиниция за услуга по смисъла на чл. 8 ЗДДС в тежест на жалбоподателя е да установи, че договорените дейности са действително осъществени като приобщи по делото данни за това в какво са се изразили, къде, кога и от кого са извършени, какви са резултатите от тях и по какъв начин са намерили отражение в търговското занятие на [фирма]. В съответствие с поетите задължения страните следва да са извършили съгласуване, одобряване на конкретните видове договорени дейности – факти, които подлежат на доказване по реда на процесуалния закон. Консултантската услуга като разновидност на престацията по договор за изработка представлява възмездно предоставяне на интелектуален продукт/ специално знание в определена област от страна на консултанта. Извършването на консултация по даден проблем обикновено налага изготвяне на проучване, събиране, обработка на допълнителна информация. Обичайно резултатът от проучването се представя във формата на писмен доклад. От своя страна изпълнителят следва да осигури нужните технически, кадрови и др. ресурси – обстоятелства, за доказването на които тежест носи жалбоподателят. Той е този, който следва да съобразява как ще доказва изпълнен ли е този договор и че доставката във връзка с него е реална. Оспорваният не изпълни тази своя доказателствена задача. Изложените съображения се отнасят изцяло и до отказа да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит по издадените от страна на [фирма] фактури.

Спецификата на предмета на сключения между [фирма] /възложител/ и цитираното дружество на 31.08.2009 г. договор за консултации в областта на енергийната ефективност на [община] съгласно План за развитие 2007 г. – 2013 г. за подобряване на енергозахранването – газификацията на общината с цена 3 000 000 лв налага да се установи, че доставчикът разполага с лица, притежаващи необходимата квалификация и експертни знания в цитираната област.

Както бе посочено във фактическата част от решението, всички фактури, издадени от [фирма] са с предмет „аванси по договор“, като наред с представените документи /описани и в заключението на СТЕ/ е декларирано, че плащане не е осъществено. Не се опровергават и данните, че търговецът не е назначавал лица по трудови договори в релевантния период. Резултатите от насрещната проверка [фирма] не допринесли за изясняване на спорния въпрос. Нито от страна на прекия доставчик - едноличен търговец, нито от посоченото дружество - предходен такъв са посочени доказателства за закупени материали - бетон, армировка, кофраж, летви, дъски, олуци, конзоли, тръби, фитинги, хидроизолация, топлоизолация и др./, които е следвало да бъдат вложени в строителния процес. Такива доказателства не са ангажирани и от страна на ревизираното дружество.

По изложените съображения съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на процесуалните изисквания и съответства на закона. Жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на делото и при направеното искане за това на ответника се следва юрисконсултско възнаграждение, което съобразно чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК и конкретната фактическа и правна сложност на спора се определя от съда на 6000 лв.

Ръководен от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Г., срещу ревизионен акт № 1002256/ 06.08.2010г., издаден от З. Л., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., ирм П., потвърден с решение № 1575/ 21.10.2010 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – [населено място].

ОСЪЖДА [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Г. да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 6000 /шест хиляди/ лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: