

РЕШЕНИЕ

№ 2981

гр. София, 04.06.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 10.05.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **7947** по описа за **2011** 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 изпълнителния директор А. С. оспорва ревизионен акт №[ЕИК]/ 04.05.2011 г., издаден от Р. Н., инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с решение № 1312/ 04.08.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 905,67 лв по издадени от [фирма] и [фирма] фактури.

Подателят на жалбата твърди, че органът по приходите е допуснал съществено нарушение на процесуалните правила, отбелязвайки, че са подадени възражения срещу РД, към които не са приложени доказателства, без да изпълни задължението си по чл. 120, ал. 2 ДОПК да анализира развитите в тях доводи. Изложено е, че предмет на договорите с двете дружества е извършването на „ай ти” услуги в следните насоки: 1. Администрация на L. сървъри – инсталиране на програми /софтуер/; конфигурация и актуализация на програмното осигуряване; тестване сигурността на сървърите; поддръжка на e-mail, web. F. сървър; поддръжка бази данни; администрация на потребителите и правата за достъп; 2. Програмиране на web сайтове – дизайн, създаване и поддръжане на web приложения, оптимизация за търсачки SEL и S.; програмиране на връзките с базите данни, актуализация съдържание сайтове и 3. С. – входящи и изходящи обаждания за период от време при доставен достъп до информация за клиентите със съответните пароли. Оспорващият настоява, че за описаните дейности не се изискват специално образование или квалификация.

Необходим е единствено компютър, може и преносим, както и познания, обща култура и практически учения в компютърните и софтуерни „ай ти” технологии. Практически дейностите могат да се извършват дори от ученик, стига той да има умения в програмирането, дизайна и администрирането на web сайтовете.

Оспорва се констатацията в РД, че липсва относимост между гражданския договор със страни [фирма] и В. С. и този, сключен между доставчика и ревизираното дружество при положение, че т. 2, буква „е” от него е уговорено именно дизайн на web сайтове.

Жалбоподателят настоява, че след отмяната на Д. липсва презумпция за истинност на фактическите констатации на ревизионния акт, а в разглеждания случай РЛ и двамата му доставчици са представили цялата си търговска и счетоводна документация на приходните органи, които не разполагат със специални знания в областта на информационните технологии, но не са ползвали експертно мнение при издаване на РА.

Искането до съда е за отмяна на акта, като на жалбоподателя бъдат възстановени направените разноски по делото. В депозирано съобразно чл. 149, ал. 3 ГПК становище процесуалният му представител сочи, че въз основа на заключенията на СТЕ и ССЕ се опровергава тезата на приходната администрация за липса на техническа, технологична и кадрова обезпеченост относно извършване на доставките. Установено е, че [фирма] ползва наета машина, [фирма] - собствена, надлежно отразена в салдата по сч см 204 на оборотната ведомост.

Ответникът, директорът на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" /накратко Д./ С. - ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата по съображенията в потвърждаващото ревизионния акт решение. Счита, че не са събрани преки доказателства за установяване реалността на доставките; че според заключението на СТЕ е налице несъответствие между възложено и отчетено по договорите; доставчиците не се намират на адресите си за кореспонденция; ССЕ не се основава на проверка в счетоводствата им. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

[фирма] е правоприменик на едноименно Е. с едноличен собственик на капитала А. С. с предмет на дейност мониторинг на сървърни портове, страници и транзакции. Основен и единствен клиент на дружеството е „Имидж П. И.” САЩ. РЛ е титуляр на търговската марка „W.”.

Със ЗВР № 1010152/ 22.11.2010 г., издадена от Е. Д., началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., връчена на изпълнителния директор на [фирма] на 15.12.2010 г. е възложено извършване на ревизия на дружеството с обхват задължения по ЗДДС за периода 03.09.2009 г. – 31.10.2010 г. Определен е срок от 3 месеца за приключване на производството. Компетентността на издателя на ЗВР произтича от заповед № РД 01 6/ 05.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – С..

Съставен е РД № [ЕГН]/ 29.03.2011 г., връчен на представляващия ревизираното лице /РЛ/ на 06.04.2011 г. Срещу констатациите в него са депозираны подробни възражения, но те не са уважени.

Доказателствените изводи на екипа са базирани на резултатите от насрещните проверки на [фирма] и [фирма].

Разглеждайки предмета на сключения между [фирма] и РЛ договор ревизиращият екип /РЕ/ приема, че не са представени доказателства за кадрова и техническа обезпеченост за извършване на дейностите по него. Оборотната ведомост не съдържа информация доставчикът да разполага с компютърна техника, нематериални

дълготрайни активи, програмни продукти, необходими за извършване на дейността по договора. Представени са 4 уведомления за регистрация на трудови договори за назначени на длъжностите оперативен счетоводител; доставчик снабдител, отчетник, водещ документи за оценки и технически организатор офис, като е отразено, че не са посочени доказателства за квалификацията на назначените на отделните позиции лица. Приложен е граждански договор с В. С. с предмет изработка, дизайн, предпечат, художествено оформление на фирмени лога. При липса на идентичност между договореностите с РЛ и С. и констатация, че за данъчен период м. юни 2010 г от дружеството не е подадена справка декларация по ЗДДС, се наложил извод, че [фирма] не разполага с кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките по четирите фактури. Спрямо търговеца е издаден акт за дерегистрация по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, считано от 25.02.2011г.

От страна на проверявания субект с придружително писмо от 31.01.2011 г. са приложени копия на спорните фактури, преводни нареждания за плащане на сумите по тях, копие на дневник за продажби, справки на счетоводни сметки 4532; 411; 604; 605; 421, копие от ведомост за заплати, справка по чл. 62, ал. 4 КТ, потвърждение от НОИ за внесени осигуровки по декларации приложение 1 и 6, копие от договор за наем. От управителя на дружеството - доставчик е дадено писмено обяснение по въпросите кой извършва фактическото инсталиране на програмите; кога уеб сайтът е качен в интернет пространството, и какви са конкретните дейности, свързани с договора с [фирма] - така във връзка с дейността „администриране на L. сървъри е пояснено, че при добавяне на нов сървър към системата или промяна на вече съществуващ, [фирма] предоставя възможност за отдалечен достъп до сървъра. Администрацията включва инсталиране и обновяване на системния софтуер по предварително зададени спецификации, конфигурация на инсталираните програми, следене за сигурността и натовареността на сървърите. У. програмирането представлява дейност, при която възложителят изпраща спецификации и/ или продукт за обновяване на съществуващ сайт и/ или добавяне на нови сайтове и функционалност. След приключване на проекта резултатът се предоставя на [фирма] под формата на програмен код и при необходимост се инсталира и конфигурира на публичните web сървъри. SEO/S. оптимизацията включва периодично наблюдение на позиционирането на сайтовете в най - популярните интернет търсачки и се предлагат варианти за подобрене, след което нужните промени се подготвят и публикуват на сеайта; приемат се обаждания от клиенти на W., свързани с работата на системата, при откриването на проблем се работи в най - кратки срокове по отстраняването му.

[фирма] е издател на 9 фактури с предмет „плащане по договор”, който е идентичен с този, сключен с [фирма]. Констатациите по отношение на заети лица, липса на техническа обезпеченост, базирана на данните от оборотните ведомости, както и относно прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на приходен орган съвпадат с изложените спрямо [фирма].

Констатирано е, че жалбоподателят към 30.09.2010 г. /според оборотната ведомост/ разполага с транспортни средства с балансова стойност 34 000 лв, инвентар 36 952 лв. Проверката в информационните масиви на НАП показала, че към датата на ревизията в дружеството са назначени 15 лица на трудов договор.

[фирма] е титуляр на право върху търговската марка /словна/ W. - услуга, изразяваща се в наблюдение на състоянието на уеб страници в реално време. Преписката съдържа и Генерално споразумение за предоставяне на услуги, съгласно което РЛ е провайдер на

IT услуга с цитираното наименование, която дава възможност да бъдат предоставени неизчерпателно изброените дейности наблюдение и тестване на уеб системи, услуги по спиране и отчитане, услуги за тестване на браузъри, услуги за стресово тестване, за оценка на уязвимостта и други - услугите се предоставят чрез интернет и са предназначени за фирми по целия свят, които притежават и упражняват дейност, базирана на уеб системи.

Сред задълженията на провайдъра е да осигурява 24/7 жива клиентска поддръжка по телефон или електронна поща, която ще предоставя на клиентите на Компанията от собствения си офис в България или от всяко друго място, определено от провайдъра на услугите; ще отговаря за набиране и обучение на персонала, необходим за извършване на услугите и ще гарантира отговор на запитване на клиент в рамките на 1 час и т. н.

РА е връчен на изпълнителния директор на [фирма] на 16.05.2011г., оспорен е по реда на чл. 152 от ДОПК на 30.05.2011 г. и е потвърден с решение № 1312/ 04.08.2011 г. на директора на Д. С., съобщено на С. на 09.08.2011 г. Жалбата, въз основа на която е образувано съдебното производство, е депозирана на 17.08.2011 г. и следователно е допустима.

По делото е прието заключение на СТЕ, изготвено след посещение в офиса на РЛ, където са констатирани 10 стационарни и 6 преносими компютъра; изградена локална мрежа с интернет достъп, разпределени в 12 работни места. Според вещото лице конструкцията на сключения между [фирма] и [фирма] договор е твърде обща и не са изяснени конкретните задължения на страните, количествата, нито дали дейностите са задължителни или избираеми. Предоставена е кореспонденция по електронна поща между представител на [фирма] до два адреса, които се ползват от служители на [фирма] за периода 09.02.2009 г. - 03.06.2010 г., съдържаща 22 съобщения, в голяма част от които са налице инструкции за поддръжка и развитие на страница <http://blog.websitepulse.com> и друг вид реклама в интернет на дейностите на [фирма]. Видимо от кореспонденцията, на служители на [фирма] се възлагат задачи, използващи софтуерни инструменти и похвати, които са добре документирани на английски, френски, немски и др. и не изискват специални знания с изключение на работно владеење на някой от тези езици.

Аналогични са констатациите на вещото лице по отношение на [фирма] като основните теми на кореспонденцията са за изготвяне на статистики и реклами чрез популярни интернет инструменти като Adword Site starts на компанията G. I..

В съдебно заседание вещото лице пояснява, че интернет порталите в технически аспект не притежават интелект и не могат да съдят за контекста на изреченията. Затова от особена важност е подборът на специални думи, които се оценяват многократно. В тази връзка дейността на РЛ е поддръжка на сървъри на трети лица - търговски дружества; произвеждане на софтуер, чрез който се следят непрестанно сървърите на клиентите и на клиентите на фирмите - възложител - целта е да се следи дали интернет сървърите на клиентите работят с нужната производителност. Касае се за автоматизирана проверка, която се извършва няколко пъти в минута.

Съдът цени заключението като компетентно изготвено и обосновано. Необходимостта от експертно знание в областта на информационните технологии произтича от начина, по който са формулирани задълженията на изпълнителя по двата договора. Поради това от значение на първо място е поясняването на естеството на информационната услуга, второ - белезите, които е оставила тя в действителността и трето - лица с какви знания или умения е необходими, за да бъдат изпълнени същите. Преценката на поетите

задължения по договора за изработка /разполага ли изпълнителят с право на избор по какъв начин да престира/ са извън компетентността на вещото лице. Поради това възражението на процесуалния представител на ответника, че заключението съдържа извод за несъответствие между уговорено и изпълнено е неоснователно.

Според заключението на ССЕ, което също не бе оспорено, за периода 20.07.2010 г. - 28.10.2010 г. от страна на [фирма] в полза на жалбоподателя са издадени фактури на обща стойност 38 460 лв, които са отразени в справка - декларация по ЗДДС за съответните периоди;

Аналогично от [фирма] са издадени фактури на обща стойност 86 974 лв, които също са отразени в отчетните регистри по закона. Ревизираното дружество е разплатило фактурите, което е отразено по кореспондиращите счетоводни сметки.

От оборотната ведомост за 2010 г. на [фирма] става ясно, че не са отразени салда и обороти по сметките от група 20 Компютри и хардуер, програмни продукти, нематериални Д.. Между доставчика и М. С., на длъжност отчетник, на 02.05.2010 г. е сключен договор, по силата на който тя предоставя лична техника за изпълнение на служебни задължения. На същата дата е сключен и договор с идентично съдържание с Г. С. - на длъжност счетоводител. Начислявани са възнаграждения на счетоводител, снабдител, отчетник и технически организатор. Между [фирма] и В. С. на 04.01.2010 г. е сключен граждански договор за срок до края на календарната година с предмет изработка, дизайн, предпечат, художествено оформление на фирмени лога, във връзка с което е съставена сметка за изплатени суми 7200 лв на 30.12.2010 г. без данни за осчетоводяването ѝ по сч см 501, 503.

Оборотната ведомост [фирма] съдържа отразени салда по сч см 204; начисляват се трудови възнаграждения на 5 лица на длъжност счетоводител, снабдител, отчетник /2/ и технически организатор.

На 20.09.2009 г. между РЛ като възложител и [фирма] изпълнител е сключен договор, страните по който постигат съгласие, че негов предмет е 1. Администрация на L. сървъри – инсталиране на програми /софтуер/; конфигурация и актуализация на програмното осигуряване; тестване сигурността на сървърите; поддръжка на e-mail, web. F. сървър; поддръжка бази данни; администрация на потребителите и правата за достъп; 2. Програмиране на web сайтове – дизайн, създаване и поддръжане на web приложения, оптимизация за търсачки SEL и S.; програмиране на връзките с базите данни, актуализация съдържание сайтове и 3. С. – входящи и изходящи обаждания за период от време при доставен достъп до информация за клиентите със съответните пароли. Договор с напълно идентично съдържание е подписан на 20.06.2010 г. между жалбоподателя и [фирма]. На 30.06.2010 г. е съставен протокол, според който РЛ и [фирма] прекратяват договора по взаимно съгласие, като възложителят няма възражения за качеството и срока на изпълнение, нито някоя от страните заявява финансови претенции към насрещната. Протокол със същото съдържание е съставен и подписан на 31.01.2011 г. от представителите на [фирма] и [фирма].

Други доказателства по делото не са ангажирани.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: Р. акт е издаден от орган по приходите, притежаващ материална компетентност по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК във връзка с чл. 7, ал.1, т. 4 ЗНАП съгласно З. № К 1010152/ 01.04.2011г. на орган по възлагане на ревизии в кръга на правомощията му по чл. 112, ал. 1, т. 1 от кодекса. 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, препятства дефинирането на 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. Доказването на реално осъществяване на услуга не може да се счита за успешно само чрез очертаване на икономическа ѝ рамка, мястото ѝ в дейността на стопанския субект. Извършването на услугата е факт от обективната действителност, който има конкретни времеви и пространствени белези и те подлежат на установяване с доказателствените средства по ДОПК.

Във фактическата част от решението бяха очертани договореностите, постигнати между двете дружества - издатели на спорните фактури и РЛ. Действително, идентичните по съдържанието си съглашения в частта си „предмет“ не съдържат конкретни параметри на технически или други по естеството си действия, но с оглед обясненията на ревизирувания субект и тълкувайки последващото поведение на страните по тях /съставените протоколи за приключване на изпълнението, кореспонденцията по електронна поща, констатирана по СТЕ/, съдът приема, че се касае за договори за изработка с твърде обща конструкция /по израза на в. л. К./. В тях са описани множество услуги в областта на информационните технологии - администриране на L. сървъри, програмиране на web сайтове и съпорт, без да са конкретизирани технически детайли и количества. Въз основа на приложена кореспонденция между всеки от доставчиците и [фирма] вещото лице обосновава извод, че поставяните текущи задачи и свързаните с тях изпълнения са основно в областта на реклама и маркетинг в интернет чрез инструменти, предоставяни от водещи световни компании, за които не са изисква нито специално образование, нито квалификация в областта на информационните технологии или друго техническо образование. /т. 3 от заключението/.

Спорът по делото е за законосъобразността на отказа на приходната администрация да признае право на данъчен кредит по идентични доставки на услуги в областта на информационните технологии, по отношение на които съдът намира за установено първо, че за осъществяването им услуги не са необходими нито специални знания, нито умения, нито конкретен вид техника; второ - тяхното обективизиране в интернет пространството не е оставило надеждни следи; трето - между страните по договорите в периода на изпълнението им е водена кореспонденция във връзка с осъществяването на услугите /заключение СТЕ/; издадени са фактури с реквизитите по чл. 114 ЗДДС, които са отразени в отчетните регистри по ЗДДС от страна на [фирма] и [фирма] - заключение на ССЕ. От страна на дружеството - жалбоподател сумите по фактурите са разплатени, взети са съответстващите на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти счетоводни операции. Естеството и изпълнението на поетите по договорите с двамата доставчици задължения се установява от заключението на СТЕ, което не бе оспорено от ответника и което се подкрепя както от изложената по - горе характеристика на услугата с търговска марка W., така и от обясненията, дадени от управителя на [фирма] - последните две доказателства не са намерили отражение в мотивите на РД и РА. Нещо повече - като е констатирал, че договореностите между страните по сключените между РЛ и [фирма] и [фирма] договори не са достатъчно конкретизирани, органът не е указал на ревизирия субект да посочи допълнителни данни за установяването им, нито се е възползвал от процесуалните възможности по раздел III, глава 8 ДОПК. Изводът, че не е установено по несъмнен начин реалното извършване на доставка на услугите се основава на констатациите, че липсва техническа и кадрова обезпеченост за оказването им, че по ревизионната преписка не са приобщени съпътстващи доставката данни извън двата протокола, че [фирма] и [фирма] не са открити на адресите си за кореспонденция. Всички тези косвени данни без съмнение са относими към преценката на спорния въпрос, но се опровергават от изложения анализ. Не може да се приеме, че липсва кадрова и техническа обезпеченост да се окаже услуга, чието естество не налага използване на специални знания и умения. Не може да се отрече право на данъчен кредит с аргументацията, че липсва икономическа обосновааност да се ползват „външни изпълнители” при положение, че РЛ разполага със значителен брой лица по трудов договор и компютърни конфигурации, защото търговецът не е длъжен да мотивира пред приходната администрация избора си по какъв начин да организира занятието си. Изводът на органа, че липсват доказателства за осъществяване на доставката следва да се основе на аргументация какви са данните, които задълженият субект следва да посочи, за да го опровергае. Такава мотивация ревизионният акт и потвърждаващото го решение не съдържат. При този анализ съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган, при спазени изисквания за форма и съдържание, без съществени нарушения на процесуалните правила, но при неправилно приложение на материалния данъчен закон и подлежи на отмяна. Съобразно чл. 161, ал. 1 ДОПК на жалбоподателя се следват направените разноски - 50 лв държавна такса по жалбата и 650 лв депозити за извършване на двете експертизи, възлизащи общо на 700 лв.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор А. С., ревизионен акт № 23 1010152/ 04.05.2011 г., издаден от Р. Н., инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с решение № 1312/ 04.08.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП. ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор А. С. сумата 700 /седемстотин/ лева разноски по делото.

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

СЪДИЯ: