

РЕШЕНИЕ

№ 4978

гр. София, 10.09.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 19.12.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **6328** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен и процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], адрес: [населено място], [улица], представляван от В. Г. В. – управител, срещу Ревизионен акт (РА) № 21001008371/02.03.2011г. издаден от М. Ц. П. – инспектор по приходите в ТД С. –град, в частта, потвърден с Решение №1034/17.06.2011г. на директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (ДОУИ) при Централно управление на Националната агенция за приходите.

С РА в обжалваната част, на основание чл. 71 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) не е признато правото на приспадане на данъка за м. 05. 2010г. по фактура (проформа) № 21/04.05.2010г. с данъчна основа 37 360,83лв. и ДДС 7 472,17 лв., издадена от [фирма] на дружеството – жалбоподател, поради неизпълнение на изискванията на чл. 68, ал.1 вр. чл. 69 и чл. 6 от ЗДДС.

Със стойността на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит с РА е променен резултата за данъчен период м. 05 2010г., в резултат на което е установен ДДС за възстановяване 12 615,45 лв. при деклариран резултат 20 087,62 лв. Тъй като декларираният резултат за възстановяване е бил ефективно възстановен с Акт за прихващане и възстановяване № 10 33949/07.07.2010г. на 22. 07.2010 г., сумата на непризнатото право на данъчен кредит е установена като задължение за ДДС за внасяне за този данъчен период – ДДС в размер на 7 472,17 лв. и върху същата сума са начислени лихви, от деня, следващ деня на ефективното възстановяване на

сумата – 23.07.2010г. до датата на издаване на РА.

Съображенията за това са, че тази фактура № 21/04.05.2010г. обективира доставка на стоки, предвид приложената оферта към същата от 30.04.2010г., в която е посочен вида на стоките - полиран гранит и павеа, съвпадение на стойността по офертата с данъчната основа по проформа фактурата; включването на последната в дневника си за покупки за м. 05.2010г. За доставката по тази фактура не били представени доказателства по т. 8 и т.9 от Искане за представяне на писмени доказателства и обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) относно мястото и датата на предаване на материалите – приемо-предавателни протоколи, складови и стокови разписки, транспортни документи – пътни листове, товарителници, документи за произхода на материалите, договори с предходни доставчици, месечна оборотна ведомост за м. 05.2010г. за осчетоводяването на проформа –фактурата и фактура № 0..01/ 06.2010г. със същата данъчна основа и стойност на данъка и с предмет на доставката „материали”. Дружеството не е представило в оригинал последната фактура - с № 0..01/ 06.2010г., същата не обективирала авансово плащане, а съобразно посочения предмет – доставка на материали.

Становища на страните:

Жалбоподателят [фирма] в жалбата и в писмена защита иска от съда да постанови отмяната на акта в обжалваната част. Твърди се формален подход на органите по приходите в нарушение с основните начала на ревизионното производство за обективност, законност и служебно начало, не са изследвани и анализирани в пълнота всички доказателства и обстоятелства от значение за правилното определяне на правото на приспадане на данъчен кредит. Искането за отмяна се обосновава с представянето по делото в оригинал на фактура № 0..01/06.05.2010 г., издадена от [фирма], също представена в нотариално заверено копие в хода на административното производство, от което и неоснователност на констатацията, че не притежава оригинална фактура. От доставчика не са изискани доказателства за реалното предаване на стоката и за предходни доставчици в хода на ревизионното производство. Твърди доказана реалност на доставката по фактурата: от неоспорените констатации по съдебно-счетоводната експертиза, съответстващи на останалите доказателства; доставчикът е регистрирано по ЗДДС, издал е фактурата и е начислил данък по нея, разполагал е на склад с предмета на доставката; стоката е предадена, а цената е платена по банков път изцяло и авансово. Плащането съставлявало основанието за издаване на фактурата. Погрешното посочване в отчетните регистри издадената за същата доставка проформа фактура, вместо фактурата за аванса, била поправена от жалбоподателя по предвидения в чл.126 от ЗДДС ред - чрез корекция в дневника за покупки през м. 10.2010г. е сторнирана неправилно осчетоводената проформа фактура и в същия данъчен период - м. 10.2010г. е осчетоводена данъчната фактура. Не могло да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит за м. 05.2010г. по фактура № 0..01/06.05.2010 г., тъй като правото по същата не било упражнено през същия данъчен период, тъй като в същия период е отразена единствено проформа фактура № 21/04.05.2010г. Сторнирането на последната през м. 10. 2010г. и непризнаването на правото на приспадане през м. 05.2010г., означавало двойно начисление на един и същ данък. Искане се от съда да съобрази и основните характеристики на системата за ДДС –

косвен, многофазен и некумулятивен данък.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуален представител оспорва жалбата, като счита, че правилно е постановен отказ да се признае правото на приспадане и на данъка по проформа фактура № 21/04.05.2010г. с РА, тъй като същата фактура по смисъла на Закона за счетоводството и ЗДДС не съставлявала данъчен документ. В случая се касаело за техническа грешка, която била коригирана по съответния ред и правилно органът по приходите е отказал данъка, но той не е отказан по фактура № 1 / 06.05.2010г. И пред съда се поддържат изцяло доводите в решението на ответника – жалбоподателят не оспорвал факта, че през м. 05.2010г. не е притежавал данъчна фактура, а е включил в дневника си за покупки проформа фактура, която не е данъчен документ по смисъла на чл.114 ЗДДС; направеното от дружеството сторниране на проформа фактура 21/04.05.2010 г. Се явявало неоснователно, от което и извод, че законъсообразно е отказано правото на данъчен кредит с РА. Останалите доводи са относими към бъдеща ревизия за данъчен период м.10, 2010г., когато е упражнено правото на приспадане по фактура № 0..01/06.05.2010г. Претендира се юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът чрез СГП , уведомен за оспорването, не е взел участие в съдебното производство по делото.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е и заключение на вещо лице, което е отговорило на въпросите за отразяване на двете фактури в счетоводството на дружеството и доставчика, като е извършило проверка на място, където същите се водят, издадена ли е фактура № 1/06.05.2010г. и по какъв начин са осчетоводени последващи фактури, отразяващи доставки, от които е приспаднал аванса по последната фактура както и притежавал ли е доставчика на склад по счетоводни документи стоките, които е доставил към датите на предаването им. Заключение на вещото лице не е оспорено от страните.

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства, становищата и възраженията на страните, и след цялостна служебна проверка на оспорения акт по реда на чл.160,ал.2 ДОПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата до съда е подадена на 27. 06. 2011 г., като срокът за обжалване по чл.156, ал. 1 ДОПК. По подадената на 13.04.2011г. жалба срещу РА по административен ред, е постановено Решение № 1034 / 17.06.2011г., с което е потвърден РА в обжалваната пред съда част. Срокът за произнасяне по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, е започнал да тече от 20.04.2011г. – след изтичането на срока за изпращане на жалбата, и изтича на 17.06.2011г., на която дата е издадено и решението на ответника по жалбата. Последното като издадено в срок и от компетентен орган, както и по подаден в срок жалба срещу акт, който подлежи на обжалване по административен ред, с оглед на което от връчването му е започнал да тече срок в полза на дружеството за обжалване пред съд по чл.156,ал.1 ДОПК. Подаването на жалбата в по-кратък от срока по последната разпоредба от издаването на решението,

води до извод за подаването ѝ в срока за оспорване.

Съдът като съобрази, че жалбата по делото е подадена в срок и от надлежна страна – ревизионния данъчен субект, подадена е срещу РА в частта, потвърдена при оспорването по административен ред, както изисква чл.156,ал.1 ДОПК, намира същата за процесуално допустима, с оглед на което следва да бъде разгледана по същество.

По наличие на основания за нищожност на РА в обжалваната му част и спазване на предвидената форма и процесуални правила в производството по издаването му, съдът намира следното:

Ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за образуването му, предвид датата на издаване на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №1008371 / 07.10.2010г. /връчена на 12.10.2010г./ с обхват установяване на задължения по ЗДДС за периода от 01.03.2010- 31.08.2010г.

Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като ЗВР е издадена от компетентен орган – Ц. Н., началник сектор „Ревизи“, Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., надлежно овластен по чл.112,ал.2,т.1 ДОПК, съгласно изричната заповед за това на директора на същата на ТД – Заповед № РД -01-6/04.01.2010г., предвид възложените функции на този орган - да възлага извършването на ревизии по чл.113 ДОПК. Заповедта за определяне на компетентен да издаде ревизионния акт орган по приходите - Заповед № К-1008371 / 26.01.2011г.(връчена на 31.03.2011г.) , издадена от същия орган, е също издадена от компетентен орган, на основание посочената заповед за възлагане на правомощия на издателят ѝ. ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 и чл.119,ал.2 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

На основание чл. 110, ал. 2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл. 112, ал. 1 от ДОПК/, като чл. 114, ал. 1 от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на заповедта за възлагане, срокове за извършване на ревизията и основания за удължаването им. Предвид датата на връчване на ЗВР на 12.10.2010г. г. със срок до 3 месеца от датата на връчването ѝ, е спазен, с което и чл. 114 от ДОПК,

Издадените актове в хода на ревизията са надлежно връчвани. Ревизионен доклад № 1008371/26.01.2011г., връчен на 04.02.2011г. и Ревизионен акт № 21001008371/02.03.2011г., връчен на 31.03.2011г. Издаването на РА е съобразено с правото на възражения срещу РД, каквото не е подадено от дружеството. По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е проведено в предвидените от закона срокове, като са спазени и сроковете за издаване на ревизионен доклад и ревизионен акт по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК – съответно 14-дневен от датата на приключване на ревизията и 14-дневен от изтичането на срока за подаване на възражение срещу ревизионния доклад, или от датата на подаване на такава.

Посочените актове са постановени от органите по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК: съответно от М. П. и Г. И., подписали РД и от М. П. - издател на РА.

Ревизионен доклад №1008371/26.01.2011г., представляващ акт по чл. 21, ал. 3 от

АПК, има необходимото съдържание по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му, а предвид и липсата на констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл.171, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда/оборимо/ за съдържащите се в него констатации. Предвид издаването на РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното му съдържание, то следва извод, че Ревизионен акт №21001008371/ 02.03.2011г., представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

Доводите в жалбата за допуснато нарушение при издаването на РА поради формален подход и несъбирането на относими доказателства, са неотнесими към нарушение на процедурата, доколкото формално в хода на ревизията е отправено искане за представяне на доказателства, а непълнотата им води до необоснованост на РА, но не съставлява самостоятелно основание за отмяна, тъй като съобразно чл. 160,ал.1 ДОПК съдът дължи разрешаване на правния спор по същество.

По изложените до тук съображения, съдът намира, че не са допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, нарушаване на правата на защита на дружеството, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания акт поради некомпетентност или съществени процесуални нарушения.

По материалната законосъобразност на РА в обжалваната част, предвид доказателствата, доводите на страните и относимите правни норми, съдът намира следното:

Съдът приема за установено следното по фактите:

На 30.04.2010г. [фирма] е отправило оферта до жалбоподателя за доставка на облицовъчни материали – полиран гранит и павеа, в която са посочени цени и количества, при условие за 100% авансово плащане с валидност до 05.05.2010 г.

На 04.05.2010 г. [фирма] е издало фактура № 0.021/04.05.2010г. с предмет на доставка посочените в офертата по видове и количества гранит и павеа, по същите цени и на обща стойност 37 360, 83 лв. и ДДС 7 462,17 лв., общо 44 833,00 лв.

Жалбоподателят [фирма] на същата дата - 04.05.2010г., извършва плащане чрез банков превод на сумата 44 833,00 лв. в полза на [фирма], като основание за плащането в преводното нареждане посочва фактура № 0.021/04.05.2010г. – л. 169. Фактура № 0.021/04.05.2010г. е отразена само в счетоводството на [фирма] : за м. 05. 2010г. фактурата е отразена в дневника за покупки с данъчна основа 37 360, 83 лв. и ДДС 7 462,17 лв., и са взети следните счетоводни записвания: по дебита на сметките 4021 „Доставчици по аванси“ и 4531 „Начислен ДДС покупки“ съответно с данъчната основа и данъка, и по кредита на сметка 401 „Д.“ – със стойността на фактурата; извършеното плащане по банков път – по дебит сметка 401 „Доставчици“ и кредита на сметка 503 „Б. в лева“.

С отразяването на фактура № 0.021/04.05.2010г. в дневника за покупки, същата участва и в резултата по справка декларация за данъчен период 05 на 2010г. на [фирма], деклариран от дружеството като ДДС за възстановяване 20 087,62 лв.

За полученото авансово плащане по платежното нареждане от 04.05.2010 г.,

доставчикът [фирма] издава фактура №0.01/06.05.2010г. с предмет „аванс за материали” с данъчна основа 37 360, лв. и ДДС 7472,17 лв. и обща стойност 44 833,00 лв., съвпадаща с банковия превод от [фирма].

[фирма] е отразил фактура №0.01/06.05.2010г. в дневника за продажби и справка декларация по ЗДДС за месец 05. 2010г. - с данъчна основа за 37 360,00лв. и ДДС 7472,17 лв. и основание – „аванс за материали” и в кореспонденция между счетоводните сметки: по дебита на сметка 4122 „Клиенти по аванси” срещу кредита на сметка 4111 „клиенти”, подсметка [фирма] и кредит сметка 4532 „Начислен ДДС от продажби”, отделно от това е осчетоводено и полученото плащане. На основание чл.126, ал.3,т.2 ЗДДС, жалбоподателят [фирма] подава уведомително писмо вх.№ 1453-00-14411/28.10.2010г., в което посочва като основание чл. 126, ал.3,т.2 ЗДДС – корекция за грешно декларирана в дневника за покупки за м. 05.2010г. фактура с №0..21/04.05.2010г., издадена от [фирма].

Като обяснение за допуснатата грешка в уведомлението се посочва, че през месец май е била представена посочената фактура от доставчика „Б. трейд” , но на 27.10.2010г.” от този доставчик [фирма] е получило фактура № 0..0/06.05.2010г. на стойност както първата фактура и обяснение, че Фактура № 0..021/04.05.2010г. е проформа фактура.

В уведомителното писмо [фирма] посочва и се установяват от представения на л. 46 Дневник за покупките за м. 10 2010г. направени корекции за отстраняване на допуснатата грешка: в дневника за покупки за м. октомври 2010г. „е сторниран” документ Фактура № 0..021/04.05.2010г. (записани стойности със знак минус на основание анулиране на фактура) и е отразен верния документ – фактура № 0..01/06.05.2010г.

Уведомителното писмо по чл. 126,ал.3,т.2 ЗДДС е подадено след като е образувано ревизионното със ЗВР №1008371 / 07.10.2010г., връчена на 12.10.2010г.

В мотивите на РД е посочено, че независимо от подаденото уведомление по чл.126 за отстраняване на погрешно включената в м.05.2010г. проформа фактура и направените записвания, тъй като ревизираното лице не притежавало в оригинал фактура № 0..01/ 06.05.2010г., ставало въпрос за доставка на материали, а не за авансово плащане – стр. 10 от РД, л. 137 от делото, и е разгледан е въпроса за реалност на доставката по проформа фактурата. Тези изводи са възприети в РА, а в мотивите на решението на ответника е прието за неоснователно направеното сторниране на проформа фактура №0..0 21 /04.05.2010г. от жалбоподателя.

В съдебно заседание от 19.12.2011г. е представен оригинал на фактура №0..01/06.05.2010г. в присъствието на процесуален представител на ответника, който е заявил, че не възразява да се приеме съществуването на фактурата. С оглед на това съдът приема за установено, че [фирма] разполага с оригинал на фактура №0..01/06.05.2010г. производство със ЗВР. Вещото лице в заключението си е направило извод, че [фирма] е издало същата фактура, след проверка в счетоводството на доставчика.

Във връзка с погрешното осчетоводяване на фактура №0..0 21 /04.05.2010г. ,не се твърди от жалбоподателя [фирма] и в обясненията на доставчика [фирма], да е издаден протокол по чл. 116, ал. 4 ЗДДС за анулирането ѝ.

В обясненията си до ревизиращите органи от 02.11.2010г., л. 95 от делото,

управителят на [фирма] е заявил, че на 04.05.2010г. дружеството е издало проформа фактура № 0..021/04.05.2010г. на [фирма], на основание на която последното дружество е извършило плащане по банков път на същата дата на цялата стойност, за полученото плащане на 06.05.2010г. [фирма] издава фактура № 0..01/06.05.2010г. с предмет „аванс”, данъкът по тази фактура бил начислен в счетоводството на дружеството, а декларираният резултат за периода е внесен в полза на бюджета. В подкрепа на обясненията са приложени, посочените в обяснението проформа-фактура, платежното нареждане, фактурата и офертата от 30.04.2010г., дневник на сметка 304 „Стоки” и оборотна ведомост на м. 05.2010г.

Вещото лице при проверката в счетоводството на доставчика [фирма] и [фирма], е направило извод, че доставчикът е издал последващи фактури № 10/01.06.2010г. и № 90/27.10.2010г. за доставка на договорените количества полиран гранит и павеа, по които е приспаднал платения аванс за доставка на материали по издадената фактура № 0..01/06.05.2010г. Вещото лице е направило констатации и относно стоковите наличности на доставчика към датата на издаване на посочените две последващи фактури, но съдът намира този извод за неотнормими към правния спор по делото, тъй като правото на приспадане на данъка по посочените фактури не е предмет на РА в обжалваната му част. Съдът следва да съобрази от фактическа страна само действителното издаване на фактурата за платения аванс и последващите фактури за доставката, от гледна точка на преценка на обстоятелството, представлява ли фактура № 0..021/04.05.2010г. предварителна, проформа фактура.

С РА за м. 05. 2010г. на основание чл. 71 от ЗДДС - поради неизпълнение на изискванията по чл. 68, ал.1 вр. чл. 69 и чл. 6 от същия закон, не е признато правото на приспадане на данъка по фактура № 21/04.05.2010г. и с размера на данъка е коригиран резултата за данъчния период - със 7 472,17 лв. по-малко ДДС за възстановяване при деклариран ДДС за възстановяване 20 087,62 лв. Тъй като декларираният за възстановяване резултат от „В. инвест” за този данъчен период, след тримесечна процедура по приспадане на данъка - 20 087,62 лв., е възстановен ефективно на 22.07.2010г. на основание Акт за прихващане и възстановяване № 10 33949/07.07.2010г., с РА върху сумата от 7 472,17 лв., като възстановена без правно основание, са начислени лихви за просрочие за периода от 23.07.2010г. до 02.03.2011г. в размер на 498,79 лв.

Горната фактическа обстановка съдът намира за установена от доказателствата по административната преписка и заключението на вещото лице. Доказателствата по административната преписка са събрани при спазване на съответните процесуални правила и в рамките на установените правомощия от органите по приходите, от което и извод, че са редовно събрани по смисъла на чл.171, ал.1, изр. първо АПК вр. параграф 2 от ДР на ДОПК, и като неоспорени в хода на съдебното производство, имат доказателствена сила и пред съда. Освен това съдът преценява и за достоверни представените разпечатки от счетоводен софтуер и ги цени като доказателства по делото, предвид извършената проверка в счетоводствата

на получателя и доставчика от вещото лице и направените изводи от същото въз основа на счетоводните записвания за съответствието им със Закона за счетоводството и НСС за отчитане на аванси. Този извод е направен по отношение на дружеството-жалбоподател, но предвид взетите обратни счетоводни записвания при доставчика - поради качеството му на доставчик при осчетоводяването на получените аванси и водената аналитична отчетност за [фирма], съдът намира изводът за съответствие с изискванията относим и към счетоводните записвания на [фирма].

При така установеното по фактите, съдът формира следните правни изводи:

Правният спор по делото се свежда до твърдението, че незаконосъобразно данъчните органи не са признали извършената от [фирма] корекция по реда на чл.126 ал.3 т.2 от ЗДДС, поради кое-то и незаконосъобразно с РА са определили като краен резултат за данъчния пе-риод в намаление на декларирания ДДС за възстановяване с данъка по проформа-фактурата.

На първо място съдът намира, че от фактите по делото следва извод, че фактура № 0..021/04.05.2010г. представлява предварителна, проформа фактура, издадена по отправената оферта от 30.04.2010г., отразява постигнатите договорености между страните и основание за инициране на плащане от страна на получателя по доставката [фирма].

Тази фактура е вписана изрично като основание за плащане в платежното нареждане от 04.05.2010г., съдържа начисление на данъка, не съдържа обозначение за предварителния ѝ характер в наименованието. Офертата съдържа два вида търговски отстъпки. При плащане 100% авансово, в офертата е включена допълнителна търговска отстъпка. Фактура № 0..021/04.05.2010г. не съдържа търговски отстъпки, а окончателни цени на съответния вид стока, и следователно отразява постигнатите договорености между страните за приемане на офертата за доставка при 100 % авансово плащане. Тъй като същата отразява именно постигната договореност между страните, е посочена като основание за извършеното плащане. Също предвид обясненията на страните, фактурата не се ползва с доказателствена стойност за извършена доставка и прехвърлено право на собственост върху посочените в същата стоки.

Следователно, макар и да съдържа стоки по вид, количество и цени, както в офертата, същата конкретизира за получателя параметрите на договорената доставка в счетоводен аспект - данъчната основа, данъка и крайната цена, която следва да плати, което съответства и на извършеното въз основа на нея плащане, и поради това фактура № 0..021/04.05.2010г. представлява предварителна, проформа фактура, както твърдят и страните по доставката.

Както следва от съдебната практика и тезата на административните органи, предварителната, проформа фактура не съставлява основание за упражняване на право на приспадане на данъка, както не се спори между страните по доставката. Същата не отразява данъчно събитие, а договореност към определен момент. Дори и когато проформа фактура се

прилага към митническа декларация като придружаващ стоката документ, също не фактурата е основание за упражняване на право на приспадане на данъка, а митническата декларация – чл. 71, т.3 и т.4 ЗДДС.

Следва да се отчете обстоятелството, че проформа фактурата е принципно допустим търговски документ от митническото законодателство на Съюза, например с Регламент (ЕО) № 2787/2000 на Комисията от 15 декември 2000 година относно изменение на Регламент (ЕИО) № 2454/93 определящ разпоредби за прилагане на Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета, установяващ Митнически кодекс на Общността, в Приложение III, по т. 6 са определени кодове за представени документи/сертификати - отделно за фактура и за „фактура проформа”, които кодове от своя страна са изведени от Наръчник на ООН 1997 г. за електронен обмен на данни за административни, търговски и транспортни цели. За целите на приспадането на ДДС обаче, проформа фактурата няма правно значение.

При прилагане на принципа за предимство на съдържанието пред формата по чл. 4, ал.1 от Закона за счетоводството към фактите по делото, то следва, че процесната фактура № 0...021/ 04.05.2010г. не се ползва с доказателствена стойност за извършена доставка и прехвърлено право на собственост върху посочените в същата стоки, т.е. не отразява извършена в обективната действителност стопанска операция. Това следва от обясненията на страните по доставката, издадената фактура за авансовото плащане и последващите за конкретни стоки при доставката, по които е приспаднал платеният аванс,

По тези съображения съдът не следва да обсъжда факти, свързани с реалност на доставката и основанието по чл. 68, ал.1 вр. чл. 69 и чл. 6 от ЗДДС по отношение на фактура № 0..021/04.05.2010г.

От представената в оригинал фактура № 0..01/06.05.2010 г. с предмет извършеното авансово плащане на 04.05.2010 г. по проформа-фактурата, и упражненото право на приспадане на данъка по същата за данъчен период м. 10.2010г., следва извод, че е издаден данъчен документ за възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25,ал.7 ЗДДС, каквото проформа-фактурата не отразява, тъй като е издадена преди плащането.

На второ място от фактите следва извод, че се касае за грешка в подадената справка-декларация за месец 05. 2010г. в резултат на неправилно отразен документ в същата, която грешка е установена от данъчно задълженото лице - [фирма] извън срока за подаване на справката-декларация – месец октомври 2010г., за което е отправено уведомление по чл.126,ал.3,т.2 ЗДДС. Съдът намира, че е допустимо в хода на ревизионно производство да бъде подадено уведомление по чл.126, ал.3,т.2 ЗДДС от ревизираното лице и за период, включен в обхвата на ревизията.

В чл.126 ал.3 от ЗДДС е уреден редът за извършване на корекции на допуснати грешки в подадени декларации вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри, когато същите грешки са установени след изтичането на срока за подаване на декларациите, какъвто е процесният случай с проформа фактурата. Когато грешката се дължи на неотразяване в отчетните регистри на документи, същата се

коригира от лицето чрез извършване на необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена и включи неотразения документ в съответния отчетен регистър - декларацията за данъчния период на установяване на грешката – чл. 126, ал.3, т.1 ЗДДС. Такъв е случаят по фактура № 0..01/06.05.2010г.

Когато грешката се дължи на неправилно отразяване в отчетните регистри на документи, същата се коригира по инициатива на лицето чрез писмено уведомяване компетентния орган по приходите в съответната ТД на НАП, който следва да предприеме действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период – чл.126, ал.3, т.2 какъвто е процесният случай с проформа фактурата. Съгласно чл.126, ал.3, т.2 ЗДДС при неправилно отразени в отчетните регистри документи, органите по приходите след уведомяване от лицето, предприемат действия по промяна на задължението, които действия могат да бъдат: съставяне на акт по чл.106 от ДОПК - служебна корекция в резултат на проверка; съставяне на акт за прихващане или възстановяване по повод искане на лицето по чл.129 от ДОПК или ревизионен акт по чл.118, респ. чл.133 от ДОПК при наличието на условията и предпоставките на същия, в случай, че данъчният резултат за периода се установи въз основа на ревизия. Следователно, законодателят не е изключил възможността лицето да подаде уведомление по реда на чл.126 от ЗДДС и в хода на възложена и извършвана ревизия.

Съществено обаче е обстоятелството, че по чл.126 ал.3 т.2 от ЗДДС грешките се поправят като лицето уведоми за тях съответната данъчна администрация, в чиято компетентност е да предприеме действия по промяна на задължението на данъчния субект. Законодателят не предвижда отпадане на посоченото правомощие на органите по приходите при извършено от лицето счетоводно записване, тъй като задължението за водене на счетоводна отчетност при анулиране на документ от лицето е предвидено паралелно на правомощието на органа.

Съгласно чл.116, ал.4 и ал.5 ЗДДС лицето следва да издаде протокол за анулиране на документа и да отчете същия по ред, предвиден в Правилника за прилагането на закона. Съгласно чл.116, ал.1 на ЗДДС, когато не става въпрос за промяна в размера на данъчната основа на съответната доставка, а за грешка в издаден документ, не се извършват поправки, а документът следва да бъде анулиран чрез съставянето на протокол по ал. 4 от същата разпоредба и на негово място задължително следва да бъде издаден нов документ.

От чл. 58, ал. 1 от Правилника за прилагане на ЗДДС следва, че правото на приспадане на данъчен кредит при анулиране на погрешно съставен документ по чл. 116 от ЗДДС, регистрираното лице може да упражни въз основа на издадения нов данъчен документ по ал.1 от същата разпоредба, и при условие, че притежава протокол по чл.116, ал.4 от ЗДДС, а отчитането на анулираните документи се извършва по реда на приложение 12 към посочения правилник.

По тези съображения неоснователен е доводът в жалбата за дублиране на коригирането на данъка по проформа фактурата чрез установеното с процесния РА в обжалваната част и извършването на счетоводни

записвания от дружеството.

Тъй като анулирането на документа и счетоводното отразяване са извършени в данъчен период, извън обхвата на ревизията по процесния РА, то законосъобразността на тези действия в настоящето производство не следва да се преценява. Относими са фактите на подаденото уведомление за погрешно отразен данъчен документ, подлежащ на анулиране, на издаването на новия документ - фактура № 0..01/06.05.2010г. за идентична обща стойност на данъчната основа и данъка, отразен в регистрите по ДДС в по-късен данъчен период – м.10.2010г. от жалбоподателя.

За да възникне задължение за упражняване на правомощието на органите по приходите по чл. 126, ал.3,т.2 ЗДДС, е необходимо и достатъчно да се установи, че действително уведомлението е подадено за погрешно отразен документ в отчетните регистри. Това условие е налице в казуса по делото, тъй като съгласно чл. 71, ал.1 ЗДДС предварителната, проформа фактура не е посочена като документ, на основание на който да бъде упражнено правото на приспадане на данъка.

От изложеното следва, че в хода на ревизионното производство са възникнали изискванията се предпоставки по чл.126, ал.3,т.2 ДОПК, още към датата на издаване на РД, за упражняване на правомощията на органите по приходите да извършат корекция на неправилно отразената проформа фактура № 0..021/04.05.2010г. за данъчен период 05.2010г. в отчетните регистри на дружеството. Това правомощие е осъществено чрез издаването на процесният РА в обжалваната част - в която е намален декларирания данък за възстановяване за периода с данъка по неправилно отразената фактура - в размер на 7472,17 лв.,и е установено данъчно задължение в същия размер като ефективно дължимо, което като краен резултат е правилно. Неправилно органите по приходите са обсъждали реалност на доставката по проформа фактурата, тъй като същата не отразява стопанска операция и не следва да се третира като счетоводен документ, по изложените съображения за приложението на принципа за предимство на съдържанието пред формата по чл. 4, ал.1,т.5 от Закона за счетоводството.

Изводът за съответствие на РА като краен резултат в обжалваната част с чл.126 ал.3, т.2 ЗДДС следва и от обстоятелството, че данъкът е коригиран в рамките на допустимо производство по ДОПК от органите по приходите и актът в тази част е предприето възможно "действие за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период" по смисъла на същата разпоредба.

Изложеното води до извод за неоснователност на жалбата в тази част – за установеното задължение за ДДС от 7 472,17 лв. за м. 05.2010г.

По начисленото задължение за лихви с РА за периода от 23.07.2010г. до 02.03.2011г. (дата на издаване на акта), в размер на 498,79 лв. върху сумата от 7 472,17 лв. съдът намира жалбата за неоснователна. Тъй като резултатът за данъчен период м.05.2010г. е ефективно възстановен на 22.07.2010г. с Акта за прихващане и възстановяване № 10 33949/07.07.2010г., но без да е налице основание и поради това неправилно. Упражненото право на приспадане на данъка по новата фактура

не създава валидно правно основание за възстановения данък по проформа фактурата.

Законосъобразността на правото на приспадане на данъка по фактура № 01 / 06.05.2010г. – за възникнало данъчно събитие по чл.25, ал. 5 ЗДДС поради авансово плащане, притежавана в оригинал фактура от жалбоподателя едва в по-късен данъчен период, е основание по чл. 71 ЗДДС за упражняване на правото на приспадане в този период вр. чл. 126,ал.3,т.1 ЗДДС и при спазване и на изискванията по чл. 58, ал.1 от Правилника за прилагане на ЗДДС, е предмет на преценка при следваща данъчна ревизия.

В разпоредбата на чл.175 ДОПК са разграничени различни хипотези на задължение за лихва - както за неплатените в законоустановените срокове публични задължения, така и за неправилно възстановени или прихванати публични вземания, включително всякакви плащания, получени въз основа на искане за възстановяване, съгласно данъчното и осигурителното законодателство - ал. 2, т. 1 на чл.175 ДОПК.

След като дружеството е приспаднало данъка по проформа фактурата от резултата си за м. 05.2010г., то е извършило прихващане на този данък, впоследствие и ефективно възстановен с акта за прихващане и възстановяване от органа по приходите след приключила тримесечна процедура за приспадане, но именно поради направеното прихващане от лицето.

След като с уведомление по чл.126,ал.2,т.3 ЗДДС дружеството е уведомило органа по приходите за погрешно отразен документ и поради това неправилно приспаднал данък, който е и ефективно възстановен, то е приложимо правилото по чл. 128,ал.2 ДОПК за началото на срока от който се дължат лихви - от деня следващ датата на ефективното възстановяване на данъка. В случая уведомлението на лицето има ролята на акт на орган по приходите за установяване на неправилно приспадната и възстановена ефективно сума.

С оглед на горното, правилно органът по приходите е начислил лихва върху подлежащата на възстановяване сума, считано от 23.07.2010 г. на основание чл. 175, ал.1т.1 вр. чл. 128,т.2 ДОПК.

Изложеното обосновава извод за неоснователност на жалбата по делото и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ. Предвид своевременно направено искане за разноски, на основание чл.161,ал.1 ДОПК съдът следва да присъди такива на ответника съгласно чл.8 вр. чл.7,ал.2,т.4 от Наредбата за адвокатските възнаграждения в размер на лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София град, I-во отделение, 12 -ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] с ЕИК[ЕИК] - [населено място], срещу Ревизионен акт № 21001008371/ 02.03.2011г. издаден от орган по приходите в ТД С. –град, в частта за установено задължение за внасяне на ДДС в размер на 7 472,17 лв. за данъчен период м. 05. 2010г. и лихва върху същата сума в размер на 498,79 лв., считано от 23.07.2010г. до датата на

издаване на акта.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК] - [населено място], ДА ЗАПЛАТИ по бюджета на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при Централно управление на Национална агенция за приходите сумата от 569,00 (петстотин шестдесет и девет) лв. за разноски.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: