

# РЕШЕНИЕ

№ 4614

гр. София, 08.07.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав**, в публично заседание на 08.04.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Мадлен Петрова**

при участието на секретаря Даниела Иванова, като разгледа дело номер **6997** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място], против ревизионен акт № [ЕГН]/02.03.2012г. издаден от орган по приходите на ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 1205/23.05.2012г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”.

Жалбоподателят оспорва определените му задължения по ЗДДС, произтичащи от отказ на правото на данъчен кредит и непризнати корекции на ползвания кредит за данъчни периоди м.04.м.07.м.09.2010г. по фактури и кредитни известия, издадени от [фирма] и [фирма], като твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен, издаден при неизяснена фактическа обстановка, в противоречие с разпоредбите на ЗДДС и разпоредбите на директива 2006/112/ЕО, практиката на Съда на ЕС и на ВАС.

Подробни съображения за наличие на предпоставките за признаване правото на данъчен кредит по спорните доставки се излагат в жалбата и в представените по делото писмени бележки на процесуалния представител на жалбоподателя.

Искането до съда е за отмяна на ревизионния акт. Претендира се присъждане на разноски.

Ответникът – директор на дирекция Обжалване и данъчно – осигурителна практика, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли да се отхвърли като неоснователна. Прави искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд, С. като взе предвид доводите на страните и извърши преценка на събраните по делото доказателства, приема от фактическа и правна страна

следното:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена от надлежна страна – адресат на оспорения ревизионен акт, след изчерпване на административния ред за оспорването му и в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК. При преценката за спазване на преклузивния срок за оспорване, съдът съобрази, че решение № 1205/23.05.2012г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” е издадено в срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК, считано от 22.03.2012г., връчено е на 28.05.2012г., а жалбата е подадена на 11.06.2012г.

При разглеждането ѝ по същество на спора, от фактическа страна се установява следното:

Ревизионното производство по отношение на [фирма] е образувано със заповед за възлагане на ревизия № 1111586 от 07.10.2011г. издадена от Р. Г. Я., началник сектор Ревизии, дирекция Контрол при ТД на НАП С.. В обхвата на ревизията са включени задълженията на дружеството по ЗДДС за периода 01.04.2010г. до 31.12.2010г. Заповедта е връчена 17.10.2011г. на пълномощник на ревизираното лице.

Органът, възложил ревизията черпи правомощията си от Заповед № РД-01-6/04.01.2010г. на директора на ТД на НАП [населено място].

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № 1111586 от 31.01.2012г., подписан от ревизиращите органи по приходите Ц. Х. – гл. инспектор по приходите – ръководител екип и В. И. – гл. инспектор по приходите. Докладът е връчен на ревизираното лице, като няма данни дружеството да е упражнило правото си на възражения по чл.117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с издаването на оспорения ревизионен акт № [ЕГН]/02.03.2012г. от Ц. К. Х. – гл. инспектор по приходите, ръководител екип в ТД на НАП [населено място], съгласно Заповед за определяне на компетентен орган № К 1111586/06.02.2012г. на органа, възложил ревизията.

При издаването му са възприети изцяло фактическите констатации и правните изводи, изложени в ревизионния доклад, като съгласно разпоредителната част са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 14 250 лева и съответни лихви в резултат на отказ на правото на данъчен кредит и извършени корекции в декларираните от жалбоподателя резултати за данъчни периоди м.04., м.07. и м.09.2010г. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма].

По доставките от [фирма] при ревизията е отказано право на данъчен кредит в размер на 10 000 лева по фактура № 0...39/06.01.2010г. На прекия доставчик е извършена насрещна проверка, за която е съставен ПИНП № 2200-1-1111586-1 от 08.01.2012г. на ТД на НАП [населено място]. Видно от констатациите в протокола, искането за представяне на документи и писмени обяснения до дружеството – доставчик е връчено при условията на чл. 32 от ДОПК. Въпреки това от [фирма] с молба вх. № 18-53-00-551/04.01.2012г. са представени удостоверение за актуално състояние, уведомителни писма за промяна в адреса на офиса на доставчика - 2бр, препис от спорната фактура № 39/06.01,2010г., договор за строителство от 06.01.2010г. и оферта, констативен протокол и сметка за изпълнение на СМР, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, оборотна ведомост за периода 01.01.2010г. - 31.01.2010г. хронологичен опис. аналитичен регистър на сметки 401, 411, 4531, 4532, 709, 501, справка декларация по ЗДДС за м. 01.2010г., касова книга и ПКО, ведомости за заплати, рекапитоляция, граждански договори - 3 бр.

След анализ на представените доказателства органите по приходите са приели, че

фактурата с получател [фирма] документира авансово плащане в размер на 50 000 лева и ДДС от 10 000 лева, по договор от 06.01.2010г. за извършване на ремонт на промишлена сграда с телефонна централа, находяща се в [населено място], кв. М. на обща стойност от 503 328 лева, без ДДС. Отказът на правото на данъчен кредит по тази фактура, упражнено от жалбоподателя в данъчен период м.04.2010г. е мотивиран с обстоятелството, че посоченото авансово плащане не може да бъде свързано с извършването на реална строителна услуга от М. Н-76 ЕООД по смисъла на чл.9, ал.2, т.3 от ЗДДС, както и че същото е извършено след издаване на фактурата – на 18.01.2010г., поради което не са налице условията по чл. 25, ал.6 от ЗДДС за възникване на данъчно събитие. В ревизионния доклад е посочено още, че за извършване на част от отразените в констативен акт № 1 ремонтни работи е необходимо наличието на материали – ламарина, водосточни тръби, улици, за произхода, на които изпълнителят не е представил доказателства. Друга част от изпълнението на договора е включвала извозването на строителни отпадъци, като няма данни [фирма] да е разполагала с транспортни средства за това. По отношение на наетите физически лица по граждански договори и начислени възнаграждения е посочено, че няма данни за кой обект се отнасят.

По доставките от [фирма] при ревизията е установено, че [фирма] е упражнил право на данъчен кредит в общ размер от 36 125,76 лева за данъчен период м.07.2010г., както следва: 12 188,90 лева по фактура 76/02.07.2010г. с предмет извършено СМР по дог. от 15.06.2010г. по констативен акт 1 и сметка обр.22; 14802,11 лева по фактура № 101/16.07.2010г. с предмет извършено СМР по дог. от 15.06.2010 г. по констативен акт 2 и сметка обр.22 и 9134,75 лева по фактура № 115/26.07.2010 г., извършени СМР по дог. от 15.06.2010г. по констативен акт 3 и сметка обр.22.

За данъчен период м.09.2010г. при ревизията е констатирано, че жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит в размер на 4 250 лева, по фактура № 182/13.09.2010г. издадена от [фирма] с предмет „плащане”. В СД по ЗДДС за същия данъчен период са включени и следните кредитни известия /КИ/: № 168/01.09.2010г. кредитно известие към фактура № 76/02.07.2010г., с което е коригирана данъчната основа от 60944,52 лева и ползвания данъчен кредит от 12188,90 лева по тази фактура; КИ 169/01.09.2010 г. на стойност 74010,53 лева и ДДС от 14802,11 лева към фактура 101/16.07.2010г. и КИ № 170/01.09.2010г. на стойност 45673,76 лева и ДДС от 9134,75 лева, към фактура № 115/26.07.2010г. Посоченото в кредитните известия основание за издаването им е „поради неплащане”.

Видно от ПИНП № 2200-1-1111586-2 от 08.01.2012г. на ТД на НАП [населено място], при извършената му насрещна проверка, доставчикът е представил преписи от спорните фактури и кредитни известия, договор от 14.06.2010г., сключен с [фирма] с предмет: „ремонт на промишлена сграда с телефонна централа, находяща се в [населено място],[жк], съгласно констативен протокол неразделна част от договора”, с обща стойност на договорените СМР от 438 759,00 лв. За изпълнението на договора към всяка от фактурите са приложени сметка обр.22 за изпълнените СМР през м.7.2010г. и констативен акт за установяване на извършените СМР на строежа с подробно описани видовете и количествата ремонтни работи, които подлежат на изплащане от страна на инвеститора. От страна на доставчика са представени оборотна ведомост за периода 01.01.2010г. - 31.01.2010г. хронологични регистри, аналитичен регистър на сметки 401, 411, 4531, 4532, 709, 501 и ПКО, както и СД по

ЗДДС за м.07.2010г. и м.09.2010г.

Въз основа на така представените доказателства, органите по приходите са приели, че за ревизираното лице не са налице условията по чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС за признаване на правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от Л. Г. ЕООД. Основният аргумент в тази насока е липса на доставка на услуги.

По отношение на декларираните кредитни известия е прието, че основанието за издаването им – „поради неплащане” противоречи на основанието на издаване на фактурите, за които се отнасят – „извършени СМР”.

Ревизионният акт е обжалван по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК пред директора на дирекция ОУИ [населено място], който с решение № 1205/23.05.2012г. го е потвърди в оспорената част.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е назначена ССЕ. От заключението на вещото лице С. Г. Д. – К., което съдът кредитира като компетентно и обективно изготвено, се установява, че фактура 39/06.01.2010г., издадена от [фирма] е декларирана в справка-декларация по ЗДДС на доставчика за данъчен период м.01.2010г. с данъчна основа 50 000 лв. и ДДС 10 000 лв. Посочения във фактурата ДДС е начислен по сметка 453/2 – „Начислен ДДС за продажби”. В приложените по делото хронологични описи и аналитични регистри е отразено, че сумата по фактура №39/06.01.2010 г. в размер на 60 000 лева, е постъпила в брой, а данъчната основа по фактура 39/06.01.2010г. в размер на 50000 лв. е осчетоводена като приход от други продажби през м.01.2010г.

По доставките от [фирма] експертът е констатирал, че от страна на ревизираното лице е ползван данъчен кредит по фактури №76/02.07.2010г., № 101/16.07.2010г. и № 115/26.07.2010г. през данъчен период м.7.2010г. общо в размер на 36 125,76 лв. През данъчен период м.9.2010г. в резултат на осчетоводените кредитни известия №168/01.09.2010г., № 169/01.09.2010г. и № 170/01.09.2010г. е сторниран /възстановен/ ползвания данъчен кредит в размер на -36125,76 лв. Аналогично отразените разходи са сторнирани, като резултатът в годишен аспект по сметка 602/15-Разходи за външни услуги /Ремонт/ е нула.

Фактура № 182/13.09.2010г. е осчетоводена в счетоводството на жалбоподателя както следва: Дебит сметка 207/1 „Разходи за придобиване на ДМА Анал. сметка 1-Производствена сграда П.21 250 лв., Дебит сметка 453/1 - ДДС на покупките 4 250 лв., Кредит сметка 401 - Доставчици 25 500 лв. В приложените по делото хронологични регистри на фирма [фирма] е отразено, че данъчната основа по фактура 182/13.09.2010 г. в размер на 21 250 лв. е осчетоводена през м.9.2010г. като приход от извършени услуги.

От [фирма] не са представени доказателства относно включването на процесните фактури в дневника за продажби и справка-декларация за ДДС за м.7.2010г. и м.9.2010г. и начисляване на ДДС по процесните фактури.

Според експерта по делото са приложени ведомости за граждански договори и преписи от такива граждански договори за извършване на работа чрез личен труд, като са съставени счетоводни операции по тях, които по дата съответстват на периодите, в които са издадени процесните фактури. В документите не е посочен обекта, за който е възложена работата, не са представени протоколи за приемане на изпълнената работа. От дружествата [фирма] и [фирма] не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми от фирми през 2010г.

При така установените факти, съдът приема от правна страна следното:

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

Атакуваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите по смисъла на чл. 118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК, оправомощен надлежно от орган по възлагане на ревизии, който съгласно заповед № РД-01-6/04.01.2010г. на директора на ТД на НАП [населено място], разполага с правомощия по чл. 112, ал. 2, т.1 и чл. 119, ал.2 от ДОПК.

При издаването му са спазени изискванията за форма и съдържание по чл. 120 от ДОПК.

Не се констатираха процесуални нарушения при извършването на ревизията, които да са ограничили правото на участие на ревизираното лице или да опорочават процесуалните действия на органите по приходите по събиране на доказателства. Всички актове по образуване и провеждане на ревизията са надлежно връчени на дружеството – жалбоподател.

Основният спор касае материалната законосъобразност на отказа на правото на данъчен кредит в данъчни периоди м.07.2010г. и м.09.2010г. и извършената корекция на декларирания ДДС за м.09.2010г. по издадените от Л. Г. ЕООД кредитни известия.

Материалноправните предпоставки за надлежното упражняване и признаване на правото на данъчен кредит в процесните периоди са уредени в чл. 68 и сл. от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС правото на 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. От тълкуването на тази норма, следва, че признаването на право на данъчен кредит, предполага осъществяването на доставка на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС. Така даденото тълкуване е в унисон с общата система на ДДС, регламентирана в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година.

В конкретния случай предмет на спорните доставки е авансово плащане на строителни /ремонтни/ услуги и извършването на такива услуги, поради което преценката за материална законосъобразност на акта, включва проверка наличието на условията за осъществяване на услугите и настъпването на данъчно събитие. По силата на чл. 9 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Нормата на чл. 68, ал.2 от ЗДДС обвързва възникването на правото на данъчен кредит с изискуемостта на данъка. По силата на чл.25, ал.6 от ЗДДС данъкът става изискуем към момента на настъпване на данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС – при доставките на услуги, това е моментът на извършването им. Съгласно чл.12 от ППЗДДС услугата се счита за извършена, когато са налице условията за признаване на прихода от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

Нормата на чл. 25, ал.7 от ЗДДС (ред. ДВ бр. 95 от 2009г., в сила от 1.01.2010г.) предвижда, че когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. Във всички случаи възникването на правото на данъчен кредит в хипотезата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС

изисква плащането да е свързано в осъществяването на облагаема доставка.

От съвкупната преценка на писмените доказателства по делото и заключението на вещото лице по назначената ССЕ, настоящият съдебен състав намира, че не се установяват условията по чл. 25, ал. 7 от ЗДДС за настъпване на данъчно събитие по фактура № 0...39/06.01.2010г., издадена от [фирма], така и условията по чл. 25, ал.2 от ЗДДС във връзка с чл. 12 от ППЗДДС за възникване на правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]. Съображенията за това следните:

По силата на ЗДДС /в сила от 01.01.2007г./, авансовото плащане, като юридически факт, не поражда настъпването на данъчно събитие на самостоятелно основание, подобно на ЗДДС /отм., действащ до 31.12.2006г./. Съгласно приложимия за 2010г. материален закон, авансовото плащане, представлява данъчно събитие само доколкото е обвързано с осъществяването на конкретна доставка. В процесния случай, не се установява, че плащането документирано с фактура № 0...39/06.01.2010г. е обвързано с извършването на ремонтни работи по договора, сключен между [фирма] и [фирма] пред периода до прекратяването му. В това отношение доводите на процесуалния представител на жалбоподателя, изложени в представените по делото писмени бележки не се подкрепят от наличните по делото доказателства. Действително между страните по договора е подписан констативен акт № 1, в който са изброени като изпълнени определени видове ремонтни работи, но по делото не са налице каквито и да било доказателства за наличието на резултат при жалбоподателя от посочените ремонтни работи. Така съставеният акт не съдържа дата, поради което извършването на посочените в този документ работи, не може да бъде отнесено към периода на действие на договора - от 06.01.2010г. до неговото прекратяване на 01.04.2010г. с едностранно волеизявление на жалбоподателя. Липсата на доказателства за резултатите от доставката на ремонтни услуги при получателя, обосновават краен извод за липса на основанията по чл.25, ал. 7 от ЗДДС, при които авансовото плащане представлява данъчно събитие. В този смисъл е и цитираната в писмените бележки на процесуалния представител на жалбоподателя практика на Съда на ЕС /решение от 29.04.2004г. по дело C-152/02 и др./

По изложените съображения и само на това основание следва да се приеме, че отказът на правото на данъчен кредит по фактура № 0...39/06.01.2010г. съответства на материалния закон.

Не се установява при условията на пълно доказване и фактическото извършване на ремонтните работи, предмет на фактурите, издадени от лари Г. ЕООД в данъчен период м.07.2010г. - фактура 76/02.07.2010г. с предмет извършено СМР по дог. от 15.06.2010г. по констативен акт 1 и сметка обр.22; фактура № 101/16.07.2010г. с предмет извършено СМР по дог. от 15.06.2010 г. по констативен акт 2 и сметка обр.22 и фактура № 115/26.07.2010 г., извършени СМР по дог. от 15.06.2010г. по

констативен акт 3 и сметка обр.22, както и по фактура № 182/13.09.2010г.

По делото не са налице доказателства, че на обекта на жалбоподателя – „Промислена сграда с телефонна централа”, находяща се в [населено място], кв. М. е налице резултат от услуги от вида на описаните в констативните протоколи, извършени от прекия доставчик [фирма]. Недоказването на тези факти обосновава извод за ненастъпване на данъчно събитие в данъчен период м.07.2010г. и м.09.2010г. по смисъла на чл. 25, ал.2 от ЗДДС по доставка на услуги и липса на условията за изискуемост на данъка, при които възниква правото на данъчен кредит за получателя – жалбоподател в настоящото производство. Доказателство за липсата на данъчно събитие по отношение на услугите, фактурирани от Л. Г. ЕООД в данъчен период м.07.2010г. с фактура № 101/16.07.2010г. и фактура № 115/26.07.2010г., е и липсата на осчетоводяване на прихода от тези услуги в счетоводството на прекия доставчик съгласно заключението на вещото лице.

С оглед на изложеното жалбата и в тази част се явява неоснователна. Извършената в данъчен период корекция на резултата по ЗДДС, като не са отчетени декларираните от жалбоподателя кредитни известия /КИ/ също съответства на материалния закон.

По аргумент от [чл. 115, ал. 1 от ЗДДС](#), при разваляне на доставки, за които е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде ДКИ, което следва да отрази в дневника за продажбите за данъчния период, през който е издадено. Аналогично задължение по отношение на дневника за покупки възниква и за получателя, който по силата на [чл. 78 от ЗДДС](#) е длъжен да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката. Корекцията се извършва в данъчния период, през който е възникнало съответното обстоятелство и се осъществява с отразяването на документа по [чл. 115](#) или на новия документ по [чл. 116](#), с който е извършена корекцията в дневника за покупки и справка-декларация за съответния данъчен период.

В процесния случай не се установява основание за издаване на КИ. Действително неплащането на възнаграждение по договор може да послужи като основание за неговото разваляне, което да има за последица корекция в правото на данъчен кредит по чл. 78 от ЗДДС за получателя по доставката. От доказателствата по делото в настоящия случай не се установява, договорът от 14.06.2010г. да е развален от страна на [фирма]. Съгласно чл. 87 от ЗЗД изявлението за разваляне на договора следва да се направи писмено, когато договорът е сключен в писмена форма, какъвто е и процесния случай. По делото липсва писмено изявление по смисъла на чл. 87, ал.1 от ЗЗД отправено от прекия доставчик до жалбоподателя за разваляне на договора, поради

неплащане на дължимото възнаграждение, поради което следва да се приеме, че не са налице основанията по чл. 115 от ЗДДС за издаване на кредитни известия, респективно за корекция на правото на данъчен кредит по чл. 78 от ЗДДС в данъчен период м.09.2010г.

Предвид всичко изложено се налага краен извод за законосъобразност на оспорения ревизионен акт като издаден от компетентен орган в предписаната от закона форма, при спазване на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна.

При този изход на спора, деловодни разноски се дължат на ответника. Жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати юрисконсултско възнаграждение в размер на 735 лева, при обжалваем интерес от 14 250 лева, съответстващ на размера на установените с акта задължения по ЗДДС, като резултат от отказа на правото на данъчен кредит и непризнаването на кредитни известия.

*Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд, С. град, I отделение, 11 състав,*

## РЕШИ:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], [населено място], против ревизионен акт № [ЕГН]/02.03.2012г. издаден от орган по приходите на ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 1205/23.05.2012г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“.

**ОСЪЖДА** [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП [населено място] сумата от 735 лева (седемстотин, тридесет и пет лева), разноски по делото, на основание чл.161, ал.1 ДОПК.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: