

РЕШЕНИЕ

№ 192

гр. София, 09.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в
публично заседание на 13.12.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Николова, като разгледа дело номер **9559** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 226 от АПК.

С решение № 4277/ 04.10.2011 г. по адм. дело № 4747/ 2010 г. на АССГ, I отделение, 16 състав, е отхвърлена жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/ 12.10.2009 г., издаден от И. А., главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. град, потвърден с Решение № 465/ 06.04.2010 г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението /понастоящем „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”/ – С. при ЦУ на НАП в частта относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 139 006,34 лв по издадени от [фирма] фактури.

Това решение е отменено с решение № 12021/ 01.10.2012 г. на ВАС, VIII отделение по адм. дело № 15658/ 2011 г. като постановено при съществени нарушения на процесуалните правила, изразяващи се в липса на конкретно обсъждане на доказателства и на конкретни мотиви относно спорните фактически и правни въпроси. Според отменителното решение АССГ е потвърдил РА с мотивите на органите по приходите единствено поради факта, че прекият доставчик на ревизираното лице /РЛ/ не е бил открит на декларирания данъчен адрес и че [фирма] не притежава други годни /според съда/ доказателства освен фактурите за реалното изпълнение на доставките – разбирането противоречи на практиката на СЕС, изразена и в Решение от 21.06.2012г. по съединени дела №№ 80/2011 и 142/2011, съгласно което член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка

върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Предмет на спора пред административния съд е било правото на данъчен кредит на РЛ като получател по четири фактури от м.06.2007г. с издател [фирма] и предмет „комисионна услуга по договор от 11.01.2007г.“, „по договор“, „аванс по договор за комисионна“ и „комисионна услуга по договор от 01.06.2007г. Правото на данъчен кредит по тези фактури е отказано при ревизията поради неоткриване на лице за контакти на декларирания данъчен адрес на фирмата - пряк доставчик. Още с възражението към ревизионния доклад са представени комисионни договори и протоколи към тях, които са обсъдени в решението на директора на Д "ОУИ" /сега „ОДОП"/ С., потвърждаващо РА в процесната част, но не и от АССГ. Последният е споменал в мотивите си само договорите и фактурите, но не и протоколите за изпълнение. Отделно от това, предмет на една от фактурите е авансово плащане, за което няма никакви мотиви дали самото плащане е извършено и дали това е достатъчно за признаване на претендираното право. Съдът много подробно е възпроизвел доказателствата относно издаването и осчетоводяването на фактури от ревизираното лице със същия предмет като процесните на [фирма] за съдействие при експедиция и доставка на посочени в договори количества зърно, без обаче да направи каквито и да е конкретни фактически и правни изводи във връзка с тези доказателства. Твърдението в тази връзка на жалбоподателя за последващи облагаеми доставки, извършени от РЛ със същия предмет като процесните, което е невъзможно без осъществяване на процесните доставки, е останало необсъдено.

В жалбата, въз основа на която е образувано съдебното производство, се поддържа материална незаконосъобразност на РА в частта му, с която е определено задължение, произтичащо от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по издадени от [фирма] фактури. Според подателя й по преписката не са установени факти и обстоятелства, които да навеждат на извод за „липса на доставка на стоки или услуги“ по смисъла на чл. 10 от ЗДДС. Освен това липсата на доставка подлежи на доказване, а не следва да се основава на предположение, както е направил органът по приходите. Сочи, че наличието на доставки по спорните фактури е признато от приходната администрация с издадения на доставчика ревизионен акт № 2400771 от 07.11.2007 г. Искането до съда е за отмяна на РА в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 139 006,34 лв. по фактури № 0...010 от 01.06.2007 г., № 0...012 от 12.06.2007 г., № 0...015 от 29.06.2007 г. и № 0...016 от 29.06.2007 г., издадени от [фирма].

Ответникът, директорът на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ /наименованието на дирекцията считано от 01.01.2013 г. е „Обжалване и данъчно – осигурителна практика - накратко Д "ОДОП"/ С., чрез представител по пълномощие, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП дава заключение за законосъобразност на ревизионния

акт.

От фактическа страна се установява:

Началото на разглежданото производство е поставено със ЗВР № 900621/ 28.01.2009 г., връчена на пълномощник на управителя на РЛ на 09.02.2009 г. Определено е ревизията да приключи в срок до два месеца от датата на връчване на заповедта. Със заповед № 900125/ 11.03.2009 г. производството е спряно за периода от 11.03.2009г. до 11.05.2009 г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК. Възобновяването му е разпоредено със ЗВР № 903217 от 11.05.2009 г., с която е конкретизиран срокът за приключване на ревизията до 09.06.2009 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК е определено тя да завърши до 09.07.2009 г. - чл. 114, ал. 1 от кодекса /ЗВР № 903948 от 03.06.2009 г./. Срокът е удължен до 09.08.2009 г. при условията на чл. 114, ал. 2 от ДОПК - ЗВР № 904673 от 06.07.2009 г. Възлагателните заповеди /и тази за спиране на производството/ са издадени от П. Г., началник сектор Ревизии в Дирекция „Данъчно-осигурителен контрол” при ТД на НАП С. град, оправомощена със заповед № РД-01-131 от 22.03.2007 г. на директора на ТД на НАП С. град. Обхватът на ревизията са задълженията на [фирма] по ЗДДС /отм./ и ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г., за отделните данъчни периоди от 29.09.2006 г. до 31.12.2008 г.

Видно от общите констатации в РД № 904673 от 11.08.2009 г., касае се за първа по ред ревизия на дружеството, чието търговско занятие е продажба на зърнени култури – пшеница, царевича и слънчоглед на вътрешния пазар и от австрийска фирма. [фирма] е регистриран търговец на зърно съгласно заповед № 160/ 29.06.2007 г. на МЗГ и удостоверение от Националната служба по зърното и фуражите, валидно до 30.06.2010 г. През ревизираните периоди са извършвани и комисионни услуги продажби на автомобили, релси и захар. С РД са предложени за установяване задължения по ЗДДС за данъчен период м. юни 2007 г. в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 139 006,34 лв. по фактури № 0...010 от 01.06.2007 г., № 0...012 от 12.06.2007 г., № 0...015 от 29.06.2007 г. и № 0...016 от 29.06.2007 г., издадени от „В. Г.”, който се основа на следните констатации: съставен е ПИНП № 2210-900621/2/ от 01.07.2009 г. на ТД на НАП С. З., според който дружеството е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на приходната администрация на 30.05.2008 г. По реда на чл. 32 от ДОПК на лицето е връчено ИПДПОЗЛ изх. № 4453 от 30.05.2009 г., във връзка с което са съставени протоколи за проверка на адрес и съобщение по чл. 32 от ДОПК. Във фактурите е вписан предмет на доставка „комисионна услуга по договор от 11.01.2007 г.”, „по договор”, „аванс по договор за комисионно” и „комисионна услуга по договор от 01.06.2007 г.”. Предвид резултата от насрещната проверка, при която доставчикът не е открит на адреса за кореспонденция и не е представил счетоводната си и търговска документация, РЕ е на становище, че липсват доказателства търговецът да е получил фактурираните услуги, а отгук - че за признаване право на данъчен кредит не е налице условието по чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС.

РД е връчен на управителя на дружеството на 13.08.2009 г. С решение № 959/ 27.08.2009 г. и по негово искане е удължен срокът по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Към възражение вх. № 10.53.06-7075 от 28.09.2009 г. по регистъра на ТД на НАП С. град са приложени фактури, приемо - предавателни протоколи, комисионни договори, протоколи за покупко - продажба на селскостопанска продукция, разписки за получаване на пари в брой, справки за приети уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/, документи на гръцки език /без превод/, товарителници, фактури на

английски език /без превод/.

Във възражението срещу РД е посочено, че упълномощен представител на доставчика се е явил пред органа по приходите в ТД на НАП С., офис Ц., но документите не са приети. Приложен е комисионен договор, сключен на 11.01.2007 г. между РЛ като комитент и [фирма] като комисионер, съгласно чл.1, ал. 1 от който жалбоподателят възлага на доставчика да сключи от свое име и за сметка на комитента следната сделка – намиране на фирма за сключване на предварителен договор и впоследствие на окончателен договор за покупко – продажба на зърнени култури. Според ал. 2 изпълнителните сделки, предмет на договора, се извършват от името на комисионера, но за сметка на комитента. Не е фиксиран размер на възнаграждението, предвидено е то да се определи от страните. Според съставения на 01.06.2007 г. протокол комитентът приема извършената работа, за която се задължава да заплати възнаграждение от 240 415,30 лв с ДДС с фактура № 10/ 01.06.2007 г.

Договор със същото съдържание е сключен между същите страни и на 01.06.2007 г. Протокол към договора е съставен на 12.06.2007 г. В него е констатирано изпълнение по зададеното по договора, приема се работата и жалбоподателят се задължава да заплати възнаграждение в размер на 261 222,70 лв с ДДС с фактура № 12/ 12.06.2007 г. Протокол е съставен и на 29.06.2007 г., към същия договор, в който е отразено приемане от РЛ на изпълнение на работа, за която се дължи възнаграждение от 282 000 лв. Същия ден е подписан и протокол, съгласно който следва да се заплати възнаграждение в размер на 50 400 лв с фактура № 16/ 01.06.2007 г.

По съображения, че протоколите за изпълнение на комисионните договори не съдържат отразяване какви са изпълнените задачи и как е определен размерът на възнаграждението, възражението е преценено като неоснователно и е издаден РА № [ЕГН] от 12.10.2009 г. от И. А., главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град, оправомощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 904673 от 11.08.2009 г., подписана от възложилия ревизията орган по приходите.

Видно от Таблица 1 към РА, изцяло е възприето предложението на ревизиращия екип досежно размера на определения ДДС за внасяне - 3861299,80 лв, включително лихви, изчислени към 12.10.2009 г. при деклариран от жалбоподателя ДДС за възстановяване в размер на 375 364,87 лв.

РА е връчен на управителя на дружеството на 04.11.2009 г. и е обжалван по реда на чл. 152 ДОПК на 18.11.2009 г. Между ответника и [фирма] е сключено споразумение, с което срокът за произнасяне по чл. 155, ал. 1 от кодекса е продължен с до три месеца. С Решение № 465/ 06.04.2010 г. РА е потвърден в частта относно определеното задължение по реда на ЗДДС за данъчен период м. юни 2007г. Жалбата, въз основа на която е образувано делото, е депозирана на 15.04.2010г. в администрацията на решаващия орган.

При първоначалното разглеждане на делото в АССГ е прието заключение на ССЕ, неоспорено от страните. Вещото лице не е извършило проверка на счетоводни документи на доставчика [фирма] за процесния период, тъй като такива не се съхраняват. Поради това не е даден отговор на въпроса какви са счетоводните записвания, извършени във връзка със спорните фактури, дали от доставчика е осчетоводен приход по тях и дали е осчетоводен съответен разход на този приход и в какво се изразява.

Проверката в счетоводството на жалбоподателя показала, че фактури № [ЕГН]/ 01.06.2007 г., № [ЕГН]/ 01.06.2007 г. и № [ЕГН]/ 29.06.2007 г. са отчетени като

разходи за външни услуги към края на отчетния период 2007 г. Като насрещен приход, свързан с този разход са представени данъчни фактури, издадени от [фирма] към [фирма] - фактура № [ЕГН]/ 01.06.2007 г. на стойност 176056,34 лв и ДДС 35 211.27 лв с предмет „комисионна услуга по договор от 10.01.2007г.“, съставена въз основа на договор от 10.01.2007 г. между двете дружества с предмет жалбоподателят да съдейства при експедиция и доставка на 10000 т слънчоглед до пристанище В.. Представен е Протокол от 01.06.2007 г. за извършените дейности, подписан от двете страни. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 411 - Клиенти, и по кредита на сметка 703 - Приходи от услуги и 4532 - начислен ДДС при продажбите. Операциите са записани в съответните хронологични регистри на сметки за процесния период. Фактурата е включена в дневник за продажби и СД за ДДС за периода м.06.2007 г.; фактура № [ЕГН]/07.06.2007 г. на стойност 40029,80 лв. и ДДС 8005,96 лв с предмет „комисионна услуга по договор от 10.02.2007 г.“, съставена въз основа на Договор от 10.02.2007 г. между двете дружества, според който [фирма] поема задължението да съдейства при закупуване на пшеница реколта 2006 г., предназначена за продажба на [фирма] и износ за Р. Румъния. Представен е Протокол от 07.06.2007 г. за извършените дейности, подписан от двете страни. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 411 — Клиенти и по кредита на сметка 703 - Приходи от услуги и 4532 - начислен ДДС при продажбите. Операциите са записани в съответните хронологични регистри на сметки за процесния период. Фактурата е включена в дневник за продажби и СД за ДДС за периода м.06.2007 г.

В писмени обяснения /л. 149 – 151 от адм. дело № 4747/2010 г. АССГ/, адресирани до в.л. Я. управителят на [фирма] сочи, че към 30.06.2007 г. сумата от 200346,08 лв по фактура 10/ 06.06.2007 г., издадена от [фирма], е призната като текущ разход, тъй като към същата дата е признат приход от 216 086,14 лв по фактури № [ЕГН]/ 01.06.2007 г. и № [ЕГН]/ 07.06.2007 г., издадени от жалбоподателя на [фирма]. По тази сделка има превъзлагане на услугите и [фирма] реализира приход от ценови разлики. Фактура № [ЕГН]/ 13.06.2007 г. на стойност 204600,00 лв. и ДДС 40920,00 лв с предмет „комисионна услуга по договор от 10.02.2007 г.“, съставена въз основа на договор от 01.06.2007 г. между двете дружества с предмет задължението на [фирма] да съдейства за правилното съхранение на пшеница, доставена в база К. за срок от 1 година. Приложен е протокол от 13.06.2007 г. за извършените дейности и определените възнаграждения, подписан от двете страни. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 411 – Клиенти и по кредита на сметка 703 - Приходи от услуги и 4532 - начислен ДДС при продажбите. Операциите са записани в съответните хронологични регистри на сметки за процесния период. Фактурата е включена в дневник за продажби и СД за ДДС за периода м.06.2007 г.

Фактура № [ЕГН]/ 21.06.2007 г. на стойност 23984,55 лв. и ДДС 4796,91 лв. с предмет „комисионна услуга по договор от 01.06.2007 г.“, съставена въз основа на Договор от 01.06.2007 г. между двете дружества с предмет задължението на жалбоподателя да съдейства при закупуване на пшеница, реколта 2006 г., предназначена за износ за Р. Румъния. Представен е Протокол от 21.06.2007 г. за извършените дейности и определените възнаграждения, подписан от двете страни. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 411 Клиенти, респ. по кредита на сметка 703 - Приходи от услуги и 4532 - начислен ДДС при продажбите. Операциите са записани в съответните хронологични регистри на сметки за процесния период. Фактурата е включена в дневник за продажби и СД за ДДС за периода м.06.2007 г.

Съгласно писмени обяснения на управителя на РЛ към 30.06.2007 г. сумата от 217685,58 лв. по фактура № 12/ 06.06.2007 г., издадена от [фирма] е призната като текущ разход, тъй като към същата дата е признат приход от 228 584,55 лв по фактури № [ЕГН]/ 13.06.2007 г. и № [ЕГН]/ 21.06.2007 г., издадени от жалбоподателя на [фирма]. По тази сделка има превъзлагане на услугите и РЛ реализира приход от ценови разлики.

Фактура № [ЕГН]/ 29.06.2007 г. на стойност 250 000 лв и ДДС 50000,00 лв с предмет аванс по договор за комисионно е осчетоводена по дебита на сметка 411 – Клиенти и по кредита на сметка 704 -Приходи за бъдещи периоди и 4532 - начислен ДДС при продажбите. Операциите са записани в съответните хронологични регистри на сметки за процесния период. В края на отчетния период данъчната основа по фактурата е отнесена по сметка 703 - Приходи от услуги. Фактурата е включена в дневник за продажби и СД за ДДС за периода м.06.2007 г. Съгласно цитираните обяснения на управителя на РЛ към 30.06.2007 г. сумата от 235000,00 лв. по фактура № 15/ 06.06.2007 г., издадена от [фирма] е призната като текущ разход, тъй като към същата дата е признат приход от 250000,00 лв. по фактура №[ЕГН]/ 29.06.2007 г., издадена от жалбоподателя на [фирма]. По тази сделка има превъзлагане на услугите и [фирма] реализира приход от ценови разлики.

Според заключението на ССЕ към спорните фактури са приложени касови фискални бонове за плащане в брой на цялата сума по всяка от тях; описани са в касовата книга за периода и са отнесени по кредита на сч см 501 Каса в лв.

Към обясненията на А. /л. 149 – 151 от адм. дело № 4747/ 2010г. АССГ/ са приложени четирите спорни фактури с прикрепени фискални бонове, както и писмени доказателства, въз основа на които се установява, че на 11.01.2007 г. между комитента – жалбоподател и В. Г. ЕООД – комисионер са сключени следните договори:

1. договор /л. 161 цит. дело/, по силата на който доставчикът поема задължението да съдейства за закупуване на пшеница реколта 2006 година, предназначена за продажба на Б. О. ЕООД и износ за Р. Румъния; да съблюдава за правилното натоварване на стоката и експедирането ѝ за купувача, да осигури транспортирането на стоката до мястото, посочено от комитента, да осигури свой квалифициран представител, който да следи за качеството на пшеницата. Възнаграждението на комисионера възлиза на 9 лв за всеки метричен тон продадено количество.

На 01.06.2007 г. е съставен протокол, съгласно който комисионерът е изпълнил зададеното по договора от 11.01.2007 г., а комитентът се задължава да заплати възнаграждение в размер на 36026,82 лв. Посочено е, че в периода 16.02.2007 г. – 14.05.2007 г. е реализирана продажба на 4002,980 тона пшеница, продадена от "Б. О."А ЕООД за Румъния.

2. договор /л. 164 цит. дело/, по силата на който комитентът възлага, а комисионерът приема да извърши от свое име, но за сметка на комитента следното: да осигури квалифициран персонал, който да съдейства при експедиция и доставка на 10000 т +/-15% слънчоглед до Пристанище В.; да присъства на всяко едно разтоварване на стоката слънчоглед, посочена от комитента и всеки доставчик, посочен от Е. Л. Ф. ЕООД на Пристанище В.; да

осигури свой квалифициран представител, който да следи за правилното експедиране на стоката от всяка посочена от комитента база; да осигури представител, който да следи за качеството на доставяното количество слънчоглед; да следи за навременното експедиране на стоката с цел избягване на допълнителни последици от закъснението; да осигури квалифициран представител, който да следи за качеството на стоката, включително като прави допълнителни проби ако сметне това за необходимо. Съгласно чл. 5, ал. 1 от договора възнаграждението на комитента е 14 лв за метричен тон, доставен до Пристанище В. и качен на кораб

Съгласно съставен на 01.06.2007 г. протокол комитентът дължи на комисионера възнаграждение от 164 319,25 лв за м/к А. 11787.089 КГ * 14 лв за тон.

Пояснено е, че във връзка с изпълнението по двата договора, обективизирано в двата протокола, е издадена фактура № 0...010/ 01.06.2007 г. 240 415,30 лв.

3. На 01.06.2007 г. /л. 168 адм. дело № 4747/2010 г. АССГ/ между РЛ и [фирма] е сключен договор, по силата на който жалбоподателят възлага на комисионера да съдейства при закупуване на пшеница реколта 2006 година, предназначена за Румъния при възнаграждение 14 лв за метричен тон продадено количество. Конкретните задължения на изпълнителя по договора са да съблюдава правилното натоварване на стоката по мястото, посочено от комитента, да осигури транспортирането ѝ до същото място, както и квалифициран представител, който да следи за качеството на пшеницата.

На 12.06.2007 г. е съставен протокол, според който комисионерът е извършил зададеното по договора от 01.06.2007 г. Комитентът приема извършената работа и се задължава да изплати възнаграждение в размер на 22 385, 58 лв за реализираната за периода 14 – 21 юни 2007 г. продажба на пшеница 1310,970 т в полза на М. П. С. Румъния и 288,00 т. продадена на ХИДРО КОНСТРУКТ Д. С..

4. Договор със същия предмет /л. 171 цит. дело/ е сключен между РЛ и доставчика на същата дата, но конкретните уговорки са [фирма] да съблюдава правилното съхранение на пшеница, доставена в база К. за срок от 1 година; да осигури квалифициран представител, който да следи за качеството на приеманото зърно, включително като прави проби по своя преценка; да съдейства за организиране на приема в базата, както и за изхода от нея на вече съхраненото зърно – възнаграждението е 21 лв на метричен тон. Според протокол от 12.06.2007 г. за изпълнението на този договор /9300 тона/ се дължи възнаграждение от 195300 лв. За възнагражденията по двата протокола е издадена фактура № 12/ 12.06.2007 г.

Фактура № 15/ 29.06.2007 г. с предмет аванс по договор за комисионно за сумата 235000 лв касае превъзлагане на услугите, като ревизираното лице реализира приход от ценовата разлика. Фактура № 16/ 29.06.2007 г. 42000 лв представлява аванс по договор от 29.06.2007 г.

Към обясненията са приложени договорите, сключени между [фирма] – възложител и [фирма] като изпълнител, очертани по – горе.

В настоящето производство други доказателства /извън съставляващите ревизионната преписка и посочените при първоначалното разглеждане на спора в АССГ/ не са ангажирани.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от орган по приходите с 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 съгласно заповедта за определяне на компетентен орган и съобразно регламентацията относно издаване на РА, в сила до 31.12.2012 г. Спазени са изискванията на писмена форма и съдържание съгласно чл. 120 от ДОПК. Не се установяват съществени нарушения на процесуални норми, които да обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да пречат за съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията по ЗДДС.

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. Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени /арг. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/. При доставки на услуги данъчното събитие настъпва на датата, на която услугата е фактически извършена – чл. 25, ал. 2 ЗДДС.

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, пречат 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, които подлежат на установяване с доказателствените средства по ДОПК.

Всички спорни доставки касаят еднотипни услуги – посредничество при сключване на конкретни видове сделки с предмет покупко – продажба, складиране на зърнени култури. При очертаните във фактическата част от решението договори от една страна жалбоподателят поема задължения към възложителя си [фирма] да осигури сключването на последващи сделки за покупко - продажба на пшеница/ слънчоглед реколта 2006 г. съдействие за

правилното ѝ съхранение, натоварване, а от друга, възлага на [фирма] да сключва от свое име, но за сметка на [фирма] дейностите намиране на фирма и сключване на договор за покупко – продажба на зърнени култури с цитираните вид и предназначение. Цитираните обстоятелства се установяват от приетите едва в съдебното производство /по адм. дело 4747/2010г. на АССГ/ писмени доказателства, както и ССЕ, доколкото подробно очертаните по – горе приложения към възраженията срещу РД имат бланкетен характер – съвпадение е налице само между датите на сключване на договорите, и протоколите за изпълнението им – конкретни параметри на договорените услуги се изясняват едва от приложенияте към обясненията на управителя на РЛ /л. 149 и сл. от адм. дело №4747/2010 г. АССГ/.

Съобразно указанията в отменителното решение правото на данъчен кредит по спорните фактури следва да се прецени в следните насоки – следва ли неоткриването на лице за контакти на декларирания данъчен адрес на пряк доставчик и липсата на проверка на счетоводната и търговска документация у [фирма] да остане в тежест на ревизирания търговец; съдържанието на посочените с възражението срещу РД доказателства да се анализира наред с останалите установени от РЕ /и АССГ/ данни, конкретно фактурата за авансово плащане, за което няма никакви мотиви дали самото плащане е извършено и дали това е достатъчно за признаване на претендираното право. Трето – да се формират изводи относно последващата реализация на резултатите от спорните услуги, в контекста на разбирането, застъпено в практиката на СЕС че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Въз основа на заключенето на ССЕ съдът приема, че РЛ е регистриран по ДОПК и ЗДДС получател по доставки, притежава данъчни документи, съставени в съответствие с изискванията на чл.114 ЗДДС, в спорните фактури данъкът е посочен на отделен ред; същите са включени в справките – декларации по ЗДДС за спорния данъчен период; данъкът е начислен от доставчика като задължение към бюджета – последното обстоятелство е служебно установено от органа по приходите, без оглед на невъзможността да се извърши проверка на счетоводната и търговска документация на дружеството. Съставените от една страна между [фирма] и жалбоподателя договори и протоколи, а от друга – тези, по които възложител е [фирма] показват, че въз основа на посредническите услуги, получени и приети от РЛ като оказани от [фирма] е реализирана продажба на зърнени култури в полза

на [фирма] и по възлагане на [фирма] и доказателства за това са конкретните параметри за количества, подлежащи на изкупуване, претегляне, вписани в протоколите, цитирани във фактическата част от решението. Вярно е, че към възраженията срещу РД са приложени бланкетни по характера си договори и протоколи между жалбоподателя и неговия доставчик; но неяснотата относно конкретните параметри на посредническата услуга е отстранена с приложените в рамките на първоначалното разглеждане на делото договори и протоколи. Така приложеният към възраженията срещу РД договор от 11.01.2007г. с предмет "намиране на фирма и сключване на предварителен, а впоследствие на окончателен договор" следва да се счита пояснен с конкретните параметри по договорите от 11.01.2007 г., чието съдържание бе очертано по - горе /съдействие за закупуване на пшеница реколта 2006 г. и осигуряване на квалифициран персонал за съдействие при експедиция и доставка на 10000 тона слънчоглед до Пристанище В./ съответно - дтвата протокола от 01.06.2007г., с които е прието изпълнението им. Аналогично договорът от 01.06.2007 г., приложен към възраженията срещу РД следва да се счита конкретизиран с подписания между същите страни на същата дата, но с предмет съдействие при изкупуване на пшеница реколта 2006 г., предназначена за Румъния, протоколът за чието изпълнение е съставен на 12.06.2007 г. Тяхното приобщаване към данните по делото е извършено едва в съдебното производство, но това обстоятелство следва да се отнесе към отговорността на дружеството за разноси /чл. 161, ал. 3 ДОПК/. Единственото несъответствие е налице по отношение на фактура № 16/ 29.02.2007 г. – според приложения към възражението срещу РД протокол от 29.06.2007 г. към посреднически договор от 01.06.2007 г. /л. 183 от рев. преписка, папка № 2 от приложенията към делото/ комисионерът е извършил, а комитентът приема зададеното съгласно договора, подписан между страните на 01.06.2007 г. В обясненията си управителят на [фирма] /л. 149 и сл. от делото/, сочи, че се касае за авансово преведена сума по сключен на 29.06.2007г. договор. При положение че се касае за авансово плащане, установено по несъмнен начин, следва да се приеме, че е налице данъчно събитие по спорната фактура, което предхожда облагаемата доставка на стока и възникването на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал.1, т. 2 ЗДДС, което е обвързано единствено с безспорно установеното наличие на авансово плащане, преди да е възникнало данъчното събитие на облагаемата доставка.

Осъществяването на последващи облагаеми доставки от РЛ на процесните услуги се установява и въз основа на заключението на ССЕ. Изводът на приходния орган, че по спорните фактури не са осъществени доставки на услуги от [фирма] противоречи на данните, че жалбоподателят е предоставил същите услуги в полза на [фирма]. Отричането на правото да се приспадне данъчен кредит по доставките от [фирма] означава да се заяви и да са налични данни от кого са извършени дейностите, приети от възложителя на [фирма]. Такава мотивация РА не съдържа.

В практиката на СЕО /понастоящем СЕС/ е възприето разбирането, че когато данъчнозадълженото лице има избор между различни сделки, то има право да избира организацията на своята икономическа дейност по такъв начин, че да

намали данъчните си задължения. Данъчнозадължените лица по правило са свободни да избират организационните си структури и договорните условия, които считат за най - подходящи за своите икономически дейности и за ограничаване на данъчната тежест /Решение на Съда /трети състав/ от 22 декември 2010 г. по дело № С 277/ 09; Решение от 9 октомври 2001 г. по дело С 108/99 R., Т. 33. Вярно е, че фактурите, договорите и протоколите са частни удостоверителни документи, които не се ползват с обвързваща доказателствена сила. Но първичните счетоводни документи, финансовите отчети и всички писмени актове, чрез които се обективират счетоводните системи също представляват частни документи и в анализа на доказателствената съвкупност по преписката те не следва да бъдат игнорирани единствено поради тази тяхна характеристика. Предприятията не разполагат със свобода относно начина, по който са отразяват данъчните събития по смисъла на ЗДДС в счетоводствата си.

От съюзното право и практиката на по прилагането му не следва разбиране за представянето на данъчния документ като достатъчно условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. В актуалната практика на Съда по решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 е разяснено, че предвиденото в членове 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, поради което е интерпретирано съюзното право в смисъл, че "Член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател." /т. 2 от диспозитива на решението/.

В решението си от 06.09.2012г. по дело С-324/11, СЕС приема, че „когато данъчният орган предоставя конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. При все това в положение като разглежданото в главното производство правото на приспадане може да бъде отказано само когато данъчният орган установи, въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от

посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.” Тези решения следват постоянната практика на СЕС, основана на принципа, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик. Обратното е допустимо при доказана недобросъвестност на получателя, въз основа на обективни данни относно обстоятелството, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Няма съмнение, че при доказване с косвени доказателства формираният фактически извод следва да е единствено възможен. Затова по правило с косвени доказателства се провежда насрещно доказване. Но 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.

В решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 на СЕС е възприето разбирането, че административните и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба.

При така извършената проверка на законосъобразността на акта по реда на чл. 160, ал.1 вр. ал. 2 от ДОПК и по изложените съображения съдът приема, че ревизионният акт е незаконосъобразен и подлежи на отмяна. Разноските по делото следва да останат в тежест на данъчно-задълженото лице, тъй като представените в съда писмени доказателства, обективиращи конкретизация на договорките с доставчика жалбоподателят е могъл да представи в хода на административното производство. Те са съществували както към 28.09.2009 г. /когато е депозирано възражението срещу РД/ и към момента на оспорване на РА по реда на чл.152 от ДОПК, и при полагане на дължимата процесуална активност е следвало да бъдат приобщени в преписката. При това положение и на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК независимо от изхода на спора на администрацията се следва юрисконсултско възнаграждение в размер на 3620 лв.

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

РЕШИ :

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № [ЕГН]/ 12.10.2009 г., издаден от И. А., главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. град, потвърден с Решение № 465/ 06.04.2010 г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението /сега „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., при ЦУ на НАП в частта относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 139 006,34 лв по издадени от [фирма] фактури.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 3620 /три хиляди шестстотин и двадесет/ лв на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: