

РЕШЕНИЕ

№ 5885

гр. София, 05.11.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в
публично заседание на 24.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Светла Гечева и при участието на
прокурора Костов, като разгледа дело номер **1186** по описа за **2012** година
докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от
Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и
следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] със съдебен адрес: [населено място],
[улица], ет. 3, офис 8 срещу ревизионен акт № 23-1104071/13.07.2011 г., издаден от
орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение №
121/10.01.2012 г. на Директора на Дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП, [населено
място]. С оспорения РА в потвърдената му част, на жалбоподателя не е признато
право на приспадане на данъчен кредит в размер в размер на 80 936 лева и в резултат
на това са му определени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ за
довнасяне в размер на 81 652,83 лева и лихви в размер на 11 792,14 лева.

В жалбата, от съда се иска РА в оспорената част да бъде отменен, като неправилен и
незаконосъобразен. Навеждат се доводи, че в хода на проведеното ревизионно
производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. Не са
правени никакви сериозни опити да бъдат открити доставчиците, а извършваните
насрещни проверки са в противоречие с регламентираните в ДОПК правила. Твърди
се, че актът е съставен от лице, което е било част от ревизиращия екип, което е в
противоречие с прогласените принципи за безпристрастност и самостоятелност на
административните органи. Инвокирани са доводи, че ревизионното производство е
опорочено, защото книжата са връчвани на жалбоподателя и доставчиците му в
противоречие с регламентираните в ДОПК правила, което нарушава правата на

ревизираното лице да направи възражения и да посочи доказателства. Според жалбоподателя, съконтрагентите му са представили всички изискани от органите на приходната администрация документи, но същите не са взети предвид. Основанието, на което е отказано право на приспадане на данъчен кредит е неотносимо в случая, което е допълнителен порок на оспорения акт. Оспорващият релевира доводи, че органите по приходите не са се съобразили с практиката на Съда на Европейския Съюз и на българските съдилища. Според него, при разглеждането на сходни казуси се приема, че данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите доставчици, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка.

В проведените по делото открити заседания, оспорващият, чрез адвокат Г. поддържа жалбата.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт М. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена.

Участвалият в производството по делото прокурор, представляващ Софийска Градска Прокуратура, в изложеното заключение намира жалбата за неоснователна.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и на представителя на СГП и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1009490 от 03.11.2011 г., изменена със ЗВР № 1104071 от 04.04.2011 г. на началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 1, т. 2 от ДОПК със Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП, [населено място] за определяне на задълженията на [фирма] по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.01.2009 г. до 30.09.2010 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад № 1104071 от 19.05.2011 г., връчен на упълномощено от дружеството лице. Дружеството направило писмени възражения по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, които не са приети за основателни от ревизиращите органи.

След приключване на ревизионното производство е издаден ревизионен акт № 23-1104071/13.07.2011 г., от старши инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], упълномощен със Заповед № К 1104071 от 20.05.2011 г. подписана от органа, възложил извършването на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил.

За изясняване на спорни обстоятелства е допуснато изслушване на съдебно-счетоводна експертиза, чиито заключения основно и допълнително са приобщени, към доказателствения материал, събран в производството.

Като доказателства по делото са приети изпратени от поделенията на ТД на НАП документи, съдържащи информация за процесните доставчици.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният РА е връчен на управителя на [фирма], на 03.08.2011 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 16.08.2011 г. /вх. № 53-03-1607/. На основание чл. 156. ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и Директора на Дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП. В преписката не се съдържат доказателства за това, кога решение № 121/10.01.2012 г. Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е връчено на представител на дружеството. В случая, това е без значение, защото до АССГ е подадена преди да е изтекъл срокът за произнасяне на решаващия орган. Съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. По тези съображения жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната от [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесите фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка доказателства, касаещи спора, съдът достигна до следните фактически констатации и правни изводи:

1. По отношение на издадените фактури от [фирма].

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Този факт е обусловил заключението, че по издадени от дружеството пет броя фактури с предмет на доставката „реклама” не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. За да се провери дали тези изводи са правилни, следва да се обсъди заключението на допуснатата ССЧЕ.

Експертът е анализирал коректно наличните първични счетоводни документи и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви заключения. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси и са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Заключението следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

Поради липса на данни за актуален адрес на управление на дружеството-доставчик, вещото лице не е могло да провери, как е извършено е счетоводното отразяване на фактурите. Независимо от невъзможността да се провери на място счетоводната отчетност на доставчика, видно от представените документи от Директора на офис Център при ТД на НАП, [населено място] и по-специално справките-декларации за ДДС и дневници за продажби за периоди от м. 07.2009 г. до м. 10.2009 г., фактурите, издадени към [фирма] с включени в дневниците за продажби. Този факт е потвърден и в заключението на вещото лице.

Жалбоподателят е представил, сключени с доставчика договори, конкретизиращи параметрите на доставката.

2. По отношение на издадените фактури от [фирма].

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Този факт е обусловил заключението, че по издадена от дружеството фактура с предмет на доставката „рекламна дейност” не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Поради липса на данни за актуален адрес на управление на дружеството-доставчик, вещото лице не е могло да провери, как е извършено е счетоводното отразяване на фактурата. Независимо от невъзможността да се провери на място счетоводната отчетност на доставчика, видно от представените документи от Директора на офис С. при ТД на НАП, [населено място] и по-специално справките-декларации за ДДС и дневници за продажби за периоди от м. 11.2009 г., фактурата, издадена към [фирма] е включена в дневника за продажби. Този факт е потвърден и в заключението на вещото лице.

3. По отношение на издадените фактури от [фирма].

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Този факт е обусловил заключението, че по издадени от дружеството три броя фактури с предмет на доставката „рекламна стратегия” и „правно обслужване” не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Поради липса на данни за актуален адрес на управление на дружеството-доставчик, вещото лице не е могло да провери, как е извършено е счетоводното отразяване на фактурите. Независимо от това обстоятелство, видно от представените документи от Директора на офис Център при ТД на НАП, [населено място] и по-специално справките-декларации за ДДС и дневници за продажби за периоди от м.03.2009 г. до м.05.2010 г., фактурите, издадени към [фирма] са включени в дневниците за продажби за продажби за съответните периоди. Този факт е потвърден и в заключението на вещото лице.

4. По отношение на издадените фактури от [фирма].

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Този факт е обусловил заключението, че по издадени от дружеството три броя фактури с предмет на доставката „рекламна дейност” не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Поради липса на данни за актуален адрес на управление на дружеството-доставчик, вещото лице не е могло да провери, как е извършено е счетоводното отразяване на фактурите. Независимо от това обстоятелство, видно от представените документи от Директора на офис С. при ТД на НАП, [населено място] и по-специално справките-декларации за ДДС и дневници за продажби за периоди от м.06.2009 г. до м.07.2009 г., фактурите, издадени към [фирма] са включени в дневниците за продажби за продажби за съответните периоди. Този факт е потвърден и в заключението на вещото лице.

5. По отношение на издадените фактури от [фирма].

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Дружеството е издало на [фирма] през данъчните периоди м.05.2010 г. – м.09.2010 г. единадесет броя фактури с предмет на доставката „реклама”. Три от фактурите, издадени през м.09.2010 г. са с предмет „аванс”.

С писмо вх. № 06-2423-8 от 21.02.2011 г. от доставчика са представени документи. Въз основа на същите и след справка в информационната система на НАП е установено, че в дневника му за покупки са включени фактури от [фирма], [фирма] и [фирма]. Съгласно представените писмени обяснения на представляващия доставчика, фактурираните на жалбоподателя услуги са извършени от лица, наети по граждански договор. Не са представени документи за плащане, нито доказателства относно мястото на извършване на услугите, вложени материали, предходни доставчици за отпечатване на рекламни надписи и други. В писмено обяснение управителят на дружеството сочи, че същото не притежава активи, а начислените осигуровки не са внесени, поради липса на средства. Не е посочен адрес, на който се намират оригиналните счетоводни документи, поради което същите не са проверени. Установено е, че дружеството няма регистрирано фискално устройство и не е внасяло декларации за периодите ДДС.

Тези обстоятелства са мотивирали органите по приходите да направят заключението, че по издадени от дружеството единадесет броя фактури не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Поради липса на данни за актуален адрес на управление на дружеството-доставчик, вещото лице не е могло да провери, как е извършено е счетоводното отразяване на фактурите. Независимо от това обстоятелство, видно от представените документи от Директора на офис П. при ТД на НАП, [населено място] и по-специално справките-декларации за ДДС и дневници за продажби за периоди от м.05.2010 г. до м.09.2010 г., фактурите, издадени към [фирма] са включени в дневниците за продажби за продажби за съответните периоди. Този факт е потвърден и в заключението на вещото лице.

6. По отношение на издадените фактури от [фирма].

Ревизиращият екип е изискал от дружеството определени документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Дружеството е издало на [фирма] през данъчните периоди м.01.2010 г. – м.04.2010 г. пет броя фактури с предмет на доставката , „рекламна дейност”, „реклама” и „рекламно обслужване”.

Ненамирането на представител на дружеството на известния му адрес е мотивирало органите по приходите да направят заключението, че по издадени от дружеството фактури не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Поради липса на данни за актуален адрес на управление на дружеството-доставчик, вещото лице не е могло да провери, как е извършено е счетоводното отразяване на фактурите. Независимо от това обстоятелство, видно от представените документи от Директора на офис Изток при ТД на НАП, [населено място] и по-специално справките-декларации за ДДС и дневници за продажби за периоди от м.01.2010 г. до м.04.2010 г., фактурите, издадени към [фирма] са включени в дневниците за продажби за продажби за съответните периоди. Този факт е потвърден и в

заклучението на вещото лице.

7. По отношение на издадените фактури от [фирма].

Ревизиращият екип е изискал от дружеството определени документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Дружеството е издало на [фирма] през данъчните периоди м.12.2009 г. и м.03.2010 г. четири броя фактури с предмет на доставката, „реклама”.

Ненамирането на представител на дружеството на известния му адрес е мотивирало органите по приходите да направят заключението, че по издадени от дружеството фактури не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Поради липса на данни за актуален адрес на управление на дружеството-доставчик, вещото лице не е могло да провери, как е извършено е счетоводното отразяване на фактурите. Независимо от това обстоятелство, видно от представените документи от Директора на офис Изток при ТД на НАП, [населено място] и по-специално справките-декларации за ДДС и дневници за продажби за периоди от м.12.2009 г. м.03.2010 г., фактурите, издадени към [фирма] са включени в дневниците за продажби за продажби за съответните периоди. Този факт е потвърден и в заключението на вещото лице.

В хода на производството жалбоподателят е представил част от спорните фактури, както и договори и приемателно-предавателни протоколи, подписани с [фирма], [фирма] и [фирма]. От тях се установява, че, предмет на доставките, по които се претендира право на данъчен кредит, са рекламни услуги и „пи ар” обслужване.

Видно от договор от 09.11.2009 г., подписан с [фирма], уговорено е извършване на реклама съгласно стойностни сметки. Представени са сметки № 1 и № 2 с описани дейности, както следва: изготвяне на рекламни материали - брошури, листовки, стикери, химикалки, ключодържатели, разпространение на рекламни материали, посредством разлепването им, „пи ар” съобщения, наемане на „пи ар” агенти и организиране на интервю с рекламно лице; стратегия за изграждане на билборд - избор на място, дизайн, водене на преговори със собствениците и изготвяне на договор за наем, избор на изпълнител, изграждане и узаконяване. Представени са приемателно-предавателни протоколи, като съгласно протокола от 22.12.1009 г., представители на възложителя приемат възложената и извършена от изпълнителя работа „Стратегия за изграждане на билбордове”. Съгласно протокол от 02.12.2009 г. се приема извършената работа „Изготвяне и разпространение на рекламни материали и PR обслужване”. Идентичен по съдържание е представеният със същия доставчик договор, но от друга дата - 10.02.2010 г.

Представени са и подписани с [фирма] договори за реклама и технически задания/приложения с описани дейности - изготвяне на рекламни материали - брошури, листовки, стикери, химикалки, ключодържатели, разпространение на рекламни материали, посредством разлепването им. Видно от договор от 20.04.2010 г., сключен между [фирма] и лицето П. И. Б., между страните е уговорено изработване и разпространение на рекламни материали. Няма данни за вида, количеството, място на разпространение на рекламните материали и какво ще се рекламира.

Сходни по съдържание и предмет са представените от жалбоподателя договори с [фирма].

При анализът на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

В процесните фактури не е посочено визираната услугата по кой договор е извършена, както и какъв вид „реклама” или „рекламна дейност” са извършени, т.е. не са спазени изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Не са посочени данни за вида на плащането - авансово, частично, междинно или окончателно. Само в три от фактурите, издадени от [фирма] през м.09.2010 г. е описано, че се отнасят за „авансово плащане”. От представените документи не може да се установи как е формирана цената на всяка една доставка и какви материали и труд са вложени. Предвид на обстоятелството, че доставчиците не са открити, не е могло да се направи проверка на коректността на воденото счетоводство. Както в договорите, така и в протоколите липсват съществени елементи, от които да се направят изводи за това каква е била истинската воля на страните по договорите. Не е договорен броят на изготвяните рекламни материали, не е ясно с какво съдържание и в какъв обем са рекламните листовки и брошури, липсват уговорки досежно периметъра на разпространението им. Нито в хода на административното производство, нито при съдебната проверка на акта са представени доказателства за наети „пи ар” агенти и колко са проведени интервюта с рекламни лица. Не става ясно и какво представлява приетата „стратегия за изграждане на билбордове”. Няма данни за лицата, извършили определени елементи от фактурираните услуги, по отношение техните специалност и квалификация. Нито един от доставчиците не е ангажирал доказателства за това, че е разполагала със съответния технически и технологичен ресурс за осъществяване на рекламни дейности. Вида и характера на рекламните дейности не са конкретизирани нито в договорите, нито във фактурите. Няма представени документи и информация относно произхода на вложените в изработката на съответните рекламни материали продукти, както и това от кого и по какъв начин са били придобити те. Липсват количествено-стойностни сметки, калкулации и др., от които да е видна същността на конкретния вид услуга, за да се определи цената ѝ. Във фактурите като предмет на доставката е посочено бланкетно „реклама”, „рекламна дейност” или „правно обслужване”, чрез което отново не е спазено посоченото в чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС задължително изискване, а именно да се конкретизира описанието на услугата и какъв е „вида на услугата”.

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Този факт се подкрепя изцяло от анализа на заключението на ССЧЕ. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма

легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на препращащата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки с определена специфика – рекламни дейности и правно обслужване. Независимо от представените договори съдът не може да направи извод, че спорните доставки са осъществени в действителност или най-малкото в обема в който се твърди. Във всички фактури не е отразен вида на свършената работа по вид и количество. Нито в хода на административното производство, нито при извършената от вещото лице проверка са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че фирмите-доставчици са притежавали достатъчен технически, технологичен и кадрови потенциал да извършат процесните услуги. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че експертът не е открил на адресите по седалище и управление нито една от процесните фирми-доставчици.

В разглеждания случай не намира приложение най-новата практика на СЕС, обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива

2006/112/ЕО.

С посоченото решение СЕС дава отговори на два поставени въпроса. При първия е посочено, 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, а при втория - 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.

Внимателният прочит на решението налага извода, че фактическите обстоятелства, по разглеждания от унгарски съд спор, който е отправил преюдициалното запитване, не се покриват с тези, установени по настоящето дело. Основната разлика е в това, че доставчиците са били известни и същите са представили в хода на проведените ревизионни производства всички, поискани им от органите на приходната администрация документи. В мотивите на решението на СЕС никъде не се споменава как би следвало да се подходи, ако доставчикът не е открит или е изобщо неизвестен, което е станало пречка за проверка на счетоводството му. В точки 63 и 64 от съдебния акт е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/И., C-132/06, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Р. К., F., Juźwiak, Oriowski, C-188/09, точка 21), а тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението

на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява съгласно член 244 от същата директива. Т.е. органите на приходната администрация не могат да откажат право на приспадане на данъчен кредит, на някое формално предвидено в националното законодателство основание, в случай, че те са получили достъп до счетоводствата на страните по доставката.

В разглеждания казус представители на всичките доставчици въобще не са открити. Без значение е, че повечето от процесните фактури, издавани към [фирма] са отразени в подаваните по електронен път СД, защото чрез това обстоятелство не може да се установи, дали доставките са извършени в действителност или не.

От друга страна съдът не може да се съгласи с изводите, направени по отношение на три от фактурите, издадени от [фирма] през м.09.2010 г. са с предмет „аванс”. Следва да се отбележи, че отделни мотиви за тези фактури изобщо не са изложени в оспорения акт. По силата на чл. 25, ал. 7 /предишна ал. 6/ от ЗДДС, 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. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане и става изискуем. За регистрираното лице възниква задължението да го начисли и при получаване на плащане, преди да е прехвърлена собствеността, а [чл. 68 от ЗДДС](#) предвижда данъчен кредит да се ползва и от лице извършило плащане преди възникването на данъчно събитие, тъй като принципът е, че правото на данъчен кредит възниква в момента, в който данъкът стане изискуем.

Във връзка с гореизложеното наличието на реална доставка по смисъла на [чл. 6 от ЗДДС](#) е ирелевантен, тъй като основанието за издаване на процесните фактури е авансово плащане по договор, а не доставка и следва да се установи дали и кога е извършено плащането, а не дали е доставка на стоки.

Обстоятелствата дали доставчикът притежава кадрова и техническа обезпеченост да извърши услугата, както и другите условия, предени в ЗДДС, са неотнормисими за ползването на данъчен кредит по процесните фактури, тъй като в случая е налице хипотезата на [чл. 25, ал. 7 /предишна ал. 6/ от ЗДДС](#). Данъкът по процесните фактури е станал изискуем и е ползван данъчен кредит за това, че е извършено плащане, а не за възникнало данъчно събитие. В случай че при уговорените от страните условия не възникне данъчно събитие - т. е. доставчикът не изпълни задълженията си, за получателя ще възникне правото да развали договора, съответно задължението да приложи [чл. 78 от ЗДДС](#) и извърши корекция на ползвания данъчен кредит. Разпоредбата на [чл. 25, ал. 7 /предишна ал. 6/ от ЗДДС](#) урежда специфичен случай на данъчното събитие при авансово плащане и систематичното й място налага тълкуването й във връзка с предходната ал. 5, сега ал. 6. Това означава, че смисълът ѝ е, да урежда по-ранна дата на данъчното събитие като дата на изискуемост на данъка (преди осъществяване

на данъчното събитие), когато доставката, по която е платено авансово е облагаема. В случай, че се разсъждава по начина, по който се е мотивирал органът по приходите, би се стигнало до неоправдания резултат, право на приспадане на данъчен кредит да се признава, в зависимост от осъществяване на последваща доставка, а не наличието на посочени в закона предпоставки и извършено плащане, за което няма опора в [ЗДДС](#). В този смисъл е и практиката на ВАС - Решение № 4397 от 29.03.2011 г. на ВАС по адм. д. № 10260/2010 г., Решение № 7995 от 7.06.2011 г. на ВАС по адм. д. № 15076/2010 г., Решение № 4883 от 7.04.2011 г. на ВАС по адм. д. № 14845/2010 г. и други.

Горните разсъждения намират опора и практиката на Съда на европейския съюз, отразена в решения, постановени по преюдициални запитвания във връзка с прилагането на Шеста Директива на Съвета /77/388/ЕИО/ относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа. В свое Решение от 18 юли 2007 година по дело C-277/05, СЕО посочва, че от практиката на Съда следва, че сумите, платени авансово по дадена сделка, подлежат на облагане с ДДС, ако съществува пряка връзка между доставената стока или извършената услуга и получената ѝ равностойност, като внесените суми представляват действителна насрещна престация за услуга, която може да бъде индивидуализирана в рамките на правоотношение, по което са разменени взаимни престации. /В този смисъл са и Решение от 8 март 1988 г. по дело A. and P. D. C., 102/86, R., стр. 1443, точки 11, 12 и 16, Решение от 3 март 1994 г. по дело T., [C-16/93](#), R., стр. I-743, точка 14, Решение от 21 март 2002 г. по дело K. G., [C-174/00](#), R., стр. I-3293, точка 39 и Решение от 23 март 2006 г. по дело FCE B., [C-210/04](#), R., стр. I-2803, точка 34). В разглеждания казус е безспорно, че авансовите плащания са във връзка в възникнало между страните правоотношение – договор за доставка на стоки в бъдеще, т.е. страните си дължат взаимни престации, в уговорен от самите тях срок.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при частично несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен в една част, а в останалата жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото разноски се дължат и на двете страни. Присъждането на такива е поискано само от ответника, чрез пълномощника му, поради което на същия се дължат такива, съразмерно на отхвърлената част от жалбата, изчислени по реда чл. 143, ал. 4 от АПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 и пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] със съдебен адрес: [населено място],

[улица], ет. 3, офис 8 ревизионен акт № 23-1104071/13.07.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 121/10.01.2012 г. на Директора на Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП, [населено място], в частта, в която на оспорващия не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури № 00000000063/07092010 г. , № 00000000076/14092010 г. и № 00000000089/24092010 г., издадени от [фирма] с предмет „аванс“, в общ размер на 8 000 лева.

ПРИЗНАВА ПРАВО НА ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪЧЕН К. на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, офис 8 по фактури № 00000000063/07092010 г. , № 00000000076/14092010 г. и № 00000000089/24092010 г., издадени от [фирма] с предмет „аванс“, в общ размер на 8 000 лева.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, офис 8 срещу ревизионен акт № 23-1104071/13.07.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 121/10.01.2012 г. на Директора на Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП, [населено място], в останалата част.

ОСЪЖДА [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, офис 8 и ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 1923,06 /хиляда деветстотин двадесет и три и 6 ст./ лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Р. Б..