

РЕШЕНИЕ

№ 683

гр. София, 10.02.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав,** в публично заседание на 10.06.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **4905** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Делото е образувано по жалба с дата 23.04.2012г. от [фирма] със седалище [населено място], с ЕИК[ЕИК], чрез представляващия дружеството А. В. против Ревизионен акт (РА)№ [ЕГН]/04.01.2012г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 982 / 02.05.2012г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (ДОДОП) при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта за определени допълнително задължения вследствие непризнато право на данъчен кредит за следното:

-за данъчен период м. 08. 2007 г. по фактура № 23/22.06.2007 г. с ДДС 2000,00 лв. предмет на доставката „аванс за изкопни работи", издадена от [фирма];

-за данъчен период м. 10.2007 г. по фактура № 381/29.10.2007 г. с ДДС - 1 500,00 лв. и с предмет на доставката „строителен подежник", издадена от [фирма] и по фактура № 1...3/24.10.2007 г. с ДДС - 2 320,56 лв. с предмет на доставката „гранитогрес", издадена от [фирма].

Становища на страните:

Жалбоподателят твърди, че по фактурата от [фирма] е представил всички изискващи се документи – договор, протокол за извършени СМР, последваща фактура

за самата доставка, платежни документи – за плащане по банков път, счетоводни извлечения. Ревизиращите органи са приели, че е включена в дневниците за покупки и за продажби, обектът за който се отнасят изкопните работи е жилищна сграда с офиси, УПИ II, кв. 49Б, зона Б-17, район И. в [населено място], която има издадено разрешение за ползване № ДК -07-288/04.06.2009г. на ДНСК при МРРБ. От липсата на данни тези работи да са извършени от друг доставчик, следвало да се приеме, че са извършени от издателя на фактурата.

По доставката от „К.“ на строителния подежник, също твърди, че е реална въз основа на счетоводното ѝ отразяване и в дневниците за покупки, съответно продажби. За доставката от [фирма] също поддържа, че е реална въз основа на представените доказателства за счетоводното ѝ отразяване, съответно изписването и на разход при построяването на посочената сграда. Оспорва твърденията за липса на материална и кадрова обезпеченост на доставчика, тъй като фактическото ѝ предаване е извършено в склад на доставчика при Митница С.. Изводите за отрицателни факти следвало да се основават на положителни факти, които да са правно и логически издържани. Доводите в жалбата се поддържат и в представена писмена защита от адвокат А., претендират се разноси.

Ответникът – директор ДОДОП, чрез процесуален представител, юрисконсулт М., оспорва жалбата и иска същата да бъде отхвърлена по съображенията в обжалваното решение.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е заключение на вещо лице по съдебно-счетоводна експертиза, неоспорено от страните, дневник за продажби на доставчика [фирма], ревизионен акт на доставчика „К.“, както и други счетоводни доказателства, обсъдени в заключението на вещото лице.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните и извърши служебна проверка на оспорения акт, намира от правна и фактическа страна следното:

По допустимостта на жалбата:

РА е връчен на 21.02.2012г. Срещу РА е подадена жалба по административен ред с дата 25.01.2012 г., срокът за произнасяне по същата е изтекъл на 01.04.2012г.

Жалбата до съда е с дата 23.04.2013г., с оглед на което е подадена в срока по чл.156, ал. 5 ДОПК, предвид изтичането на срока за произнасяне по жалбата по административен ред на 01.04.2012г. и мълчаливото потвърждаване на РА по силата на чл. 156,ал.4 ДОПК.

Решение № 982/02.05.2012г. на директора на ДОДОП е постановено при условията на чл. 156,ал.6 вр. чл. 150,ал.1 ДОПК, който срок изтича на 02.05.2012г. вр. чл.22, ал.7 ДОПК, предвид датата на подаване на жалбата до съда на 23.04.2012г.

Изложеното обосновава извод за допустимост на жалбата и съдът следва да разгледа същата по същество.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на процесуалните правила и изискванията за форма:

Ревизионното производство, приключило с издаването на оспорения по делото РА, е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1006878/16.08.2010 г., на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, изменена с ЗВР № 10100025 / 18.11.2010г., издадени от П. Г. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП С..

Със ЗВР е възложено извършване на ревизия за на жалбоподателя за установяване на задълженията му за ДДС за периода от 09.08.2007 г. – 31.07.2010 г., със срок за завършване до 3 месеца от датата на връчване на първата ЗВР, която е връчена на 19.08.2010 г., у длъжен с един месец с втората ЗВР - до 19.12.2010 г.

Издаден е Ревизионен доклад /РД/ № 10110025/03.01.2011 г. от лицата, на които е възложено извършването на ревизия - Б. В. И. и А. А. Г. на длъжности главен инспектор по приходите. РД е връчен на ревизираното лице на 09.08. 2011 г. Няма данни да е подадено възражение срещу него.

Въз основа на уведомление за съставен РД и Заповед за определяне на компетентен орган № К 101025/25.07.2011г., издадена от П. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП С., е издаден РА № 12021010025/04.01.2012 г., от А. Г., определена със заповедта за компетентен по издаването на акта орган, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Компетентността на издателя на ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган съдът намира за доказана въз основа на Заповед № РД – 01-6/ 04.01.2010г. на директора на ТД на НАП – С., с която са възложени функции на компетентен орган да издава ЗВР на основание чл.112,ал.2,т.1 ДОПК на този орган изрично.

Съгласно чл.118, ал.1 ДОПК, установяването на задълженията за данъци се извършва с РА от органите по приходите по чл. 7, ал.1,т.4 от Закона за Националната агенция за приходите, а съгласно чл.110, ал.2 от същия кодекс, посочените задължения се установяват при ревизия. Ревизионното производство се образува със издаването на ЗВР, а правомощията на орган по възлагане на ревизия по чл.112, ал.2 ДОПК, възникват въз основа на изрично оправомощаване от директора на компетентната териториална дирекция – първоначално ТД на НАП – С..

Съгласно съдебната практика – Решение № 10566/ 07.11.2013г. на Върховен административен съд по адм.д. 3654/2013г.: „По аргумент от чл.119, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и неговата законосъобразност не подлежи на самостоятелен съдебен контрол, а се преценява във връзка с основанията за законосъобразност на РА при наличие на издадена от оправомощено лице З., дори и да се приеме, че РД е издаден при липса на компетентност, то този извод би могъл да мотивира заключение за допуснати съществени процесуални нарушения в хода на ревизионното производство и пороци във формата на РА, но не и заключение за липса на основание за издаването на РА.“

РА е издаден от компетентен орган - по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган. РА е издаден и от орган по приходите, който заема посочената по чл. 118, ал.2 ДОПК вр. чл. 7,ал.1, т.4 от ЗНАП длъжност – главен инспектор по приходите. РА от своя страна съдържа подробни фактически основния и самостоятелни правни изводи за установеното с него. Формално от външна страна са изпълнени изискванията на чл.120, ал.1 ДОПК за съдържанието му.

Предвид издаването в хода на ревизионно производство, образувано със ЗВР,

издадена от компетентен орган, и въз основа на РД, то следва, че не е нарушена процедурата по издаването му.

Въз основа на изложеното съдът формира извод, че РА е издаден от компетентен орган, при спазване на изискванията за форма и съдържание и процесуалните правила.

По фактите, относими към материалната законосъобразност на РА

За извършената насрещна проверка на доставчиците: [фирма], [фирма] и [фирма], са съставени протоколи за извършени насрещни проверки, съответно: №1013681/22.11.2010 г. за [фирма], № 11013678/19.11.2010 г. за [фирма] и № 1013681/19.11.2010 г. за [фирма], а връчените искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължени лица /ИПДПОЗЛ/, на първите две дружества са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, а на [фирма] - на упълномощено лице. От доставчиците не са представени изисканите документни.

За доставчика [фирма] - по фактура № 23/22.06.2007 г. с предмет на доставката „аванс за изкопни работи", въз основа на представените от жалбоподателя документи и от информационната система на НАП се установява следното:

Между жалбоподателя и [фирма] е сключен договор за извозване на земни маси и изкопни работи на строителен обект: жилищна сграда с офиси зона Б - 17, район „И." [населено място], в който е договорено и ориентировъчен обем на работите – 2800 метри кубични, при договорена цена 9 лв.на кубичен метър. Услугата следва да се извърши с машини и средства на изпълнителя. Договорено е авансово плащане на 12 х.лв., а остатък – след представяне на констативен протокол за завършен етап на обекта. Представена е спорната фактура за авансово плащане- №23/22.06.2007 г. и фактура №25/06.07.2007 г. с предмет на доставката „ транспорт и изкоп на земни маси". За втората фактура няма данни да е включена в дневника за покупки на жалбоподателя. Фактурите са осчетоводени от жалбоподателя, а плащанията са по банков път, доставчикът има задължения към бюджета в особено големи размери.

Съгласно протокол №12/06.07.2007 г. между жалбоподателя и доставчика [фирма], са извозени земни маси с изкоп – 2848 куб м. при единична цена 9 лв., общо 25 636,00 лв. по точка 2 от протокола е посочена спорната фактура за авансово плащане - №23/22.06.2007 г., като платената сумата по нея - на 21.06.2007г., е приспадната от формираната обща стойност. Този протокол е съставен и подписан между управителите на двете дружества. Втората фактура е платена на 11.07.2007г. , констатирано и в РД.

В периода на издаване на фактурите, [фирма] е декларирало по чл. 62 от КТ само един трудов договор за назначено лице на длъжност шофьор, декларирани са значителни приходи и има задължения към бюджета в особено големи размери. Тъй като този доставчик не е представил доказателства по ИПДПОЗЛ и не е извършена проверка в счетоводството му, органите по приходите са направили извод, че не може да се установи разполага ли със собствени или наети специализирани МПС да извърши изкопните работи, deregистрирано е по ЗДДС през 2010г. по инициатива на органите по приходите. В хода на съдебното производство за този доставчик не са представени нови доказателства.

За доставката от [фирма] на строителен подежник е представен договор от 25.10.2007г. с предмет 18 – метров хаспел с 6 броя звена, платформа, и други

принадлежности, с гаранционен срок 18 месеца. В договора е посочено, че за приемането се съставя приемо-предавателен протокол. За плащането жалбоподателят е представил копие от фискален бон от 29.10.2007 г. а от вписаните в него номера на индивидуалния номер на фискалното устройство и номера на фискалната памет в хода на ревизията е установено, че е издаден от нерегистрирано фискално устройство. Също е установено, че за относимия период на доставката- м. 10.2009г., [фирма] е декларирано по чл. 62 от КТ само два трудови договора, има задължения към бюджета в особено големи размери, дерегистрирано е по ЗДДС през 2008 г. по инициатива на органите по приходите. Фактурата за строителния подежник от [фирма] е отразена в счетоводството на жалбоподателя по сметка 204 – дълготрайни материални активи. Не е представен приемо-предавателен протокол в хода на ревизионното производство и пред съда. Фактурата съдържа подписи, но не може да бъде ценена като протокол и за предаването на вещта, тъй като подписите са положени за получил фактурата и съставител.

Към фактурата от [фирма] за закупен гранитогрес е представена спецификация и приемно-предавателен протокол от 03.10.2008 г., съгласно който на жалбоподателя са предадени на ревизираното лице са предадени 108 кашона/155 куб. м. гранитогрес, с място на предаването – в склада на доставчика в Митница С.. [фирма] е декларирано по чл. 62 от КТ само един трудов договор, има задължения към бюджета в особено големи размери и е дерегистрирано по ЗДДС от 20.04.2011 г.

Не е оспорено твърдението на жалбоподателя, че доставчикът "В.И.П. Фешън" притежава място на икономическа дейност - склад на Митница С., където се твърди, че е извършено предаването. Представения приемо-предавателен протокол за гранитогрес индивидуализиран по начин, идентичен с фактурата - ЗНТ 36052 300x600 mm - 108 кашона, представляващи 155 кв.м ,с място на предаване- в Митница С.. Съдът не може да го цени като относимо доказателство към процесната фактура, тъй като същата касае възникнало данъчно събитие на по-късна дата - 24.10.2007г., както и значително по-голямо количество гранитогрес - 843,84 кв.м.

Спецификацията на гранитогрес - по количество и стойност, в която е обозначена информация само за доставчика "В.И.П. Фешън" - на л. 345 от делото, също не може да се отнесе към конкретната фактура. Спецификацията не съдържа дата или каквото и да е препращане към фактурата, нито че касае дружеството-жалбоподател, респективно не е посочено, че касае предаване на посочените количества гранитогрес, не съдържа посочена втора страна за да се прецени като двустранна сделка.

Вещото лице е установило, че доставките от [фирма] и [фирма] са отразени аналитично по сметка 601/1 разходи за материали за строителен обект Б., като са включени в себестойността на обекта като цяло– натрупвана в сметка 613/ 1 Незавършено производство обект Б.. Също според вещото лице, в представените справки за доставчиците от офисите на НАП се установявало, че данъкът е начислен от тримата доставчици . За спорните периоди ревизионен акт е издаден само на [фирма], представен по делото, но доставката на жалбоподателя не е предмет на констатации. Вещото лице е проверило данъчните досиета на доставчиците и доказателствата по делото, не е извършило проверка в счетоводствата им.

По делото не са оспорени по реда на чл. 193 ГПК представените приемо-предавателни протоколи по доставките от [фирма] и от „В.И.П. Фешън.

Правни изводи по материалната законосъобразност на РА

Доставките и по трите фактури са свързани с осъществяваната през ревизираните периоди икономическа дейност от жалбоподателя – строителство на сграда. Издадените фактури съответстват на изискванията за съдържание по чл. 114 ЗДДС, отразени са в дневниците за покупки, съответно за продажби и в справката декларация за целите на ДДС, а предвид заключението на вещото лице, коректно са отразени и в счетоводството на жалбоподателя.

1) по доставките с предмет стоки, съдът формира следните изводи:

Фактурите с предмет строителен подежник и гранитогрес, касаят доставка на родово определени вещи. Съгласно чл.24,ал.2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за получени стоки и услуги по облагаеми доставки и следователно, за да се признае възникнало право на приспадане, следва да бъде доказано „получаването” на съответната доставка. Доставка на стоки съгласно чл. 6, ал. 1 от същия закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.. За да възникне данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ЗДДС по доставката на стока, изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва да е прехвърлено правото на собственост, т.е. да е доказано предаването на стоките по смисъла на чл. 24 от ЗЗД, цитиран по-горе.

За доставката на строителния подежник не се представи доказателство за предаването му, нито за индивидуализирането му по съгласие между страните. В жалбата се посочва, че ще бъдат представени допълнителни доказателства, но такива не се представиха пред съда. Обстоятелството, че в представения РА на доставчика "К." не е коментирана изрично извършената от него доставка към жалбоподателя, автоматично не следва, че органите по приходите са признали реалност на доставка. В този смисъл е постановеното по точка 2 от диспозитива на Решение на Съда на ЕС от 31 януари 2013 година, по преюдициално дело Л., С- 643/11. В съответствие с правилата за доказване по националното право съдът следва да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство - точка 57 от решението по делото Л., и цитираната в същата точка съдебна практика.

По втората доставка жалбоподателят твърди, че правото на собственост е прехвърлено чрез предаването на стоката в склада на доставчика, но не представи протокол или други документи, съставени между същите страни, съответни на данъчното събитие по фактурата, индивидуализирано с датата на възникването му, вид и количеството на стоката. Както се обсъди по фактите, представените протокол и спецификация не могат да се отнесат

към конкретната фактура от "В.И.П.Фешън" поради несъответствие на количеството стока и датата на възникване на данъчното събитие, съответно спецификацията не се сочи, че е относима към жалбоподателя, няма дата и се касае за различно общо количество. От твърденията в жалбата може да се направи извод, че цялото количество гранитогрес по фактурата е предадено еднократно. Не се твърди и не следва от доказателствата, че фактурата обективира поредица от доставки, извършени през определен предхождащ издаването ѝ период от време.

Също договорът доказва само наличие на облигационно правоотношение между страните, но не и изпълнението на насрещните престация по същата. Плащането съгласно договора също само по себе си не доказва изпълнение и на насрещната престация по договора.

Изводът за липса на доставка на органите по приходите е основан на обстоятелството, че следва да бъдат представени и други документи по фактурите за доставките на стоки, е обоснован. Не се представиха доказателства за предаването на строителния подежник, или индивидуализирането му по съгласие между страните, като доказателство за прехвърлено право на собственост по смисъла на чл. 24, ал.2 от ЗЗД. Също по смисъла на тази разпоредба не се представиха доказателства по твърденията за предаването на гранитогрес от вида, в количествата и на датата на възникване на данъчното събитие, посочени в фактурата.

В заключение, условието по чл. 6 от ЗДДС - прехвърлено право на собственост от конкретния доставчик на жалбоподателя върху вещи - строителен подежник и гранитогрес, посочени в спорните две фактури, не се доказва чрез факти от обективната действителност. Неотнормено е обстоятелството, че идентични вещи са заведени в счетоводството на жалбоподателя – формално въз основа на процесните фактури, или извършено плащане по същите, доколкото тези факти са индиция, но сами по себе си не доказват прехвърлено право на собственост. Процесните фактури са частни документи по смисъла на чл. 180 ГПК без материална доказателствена сила, и които преценени в съвкупност с останалите доказателства по делото, не обосновават извод, за връзката им с действителни факти, които са осъществени обективно. За това не способства заключението на вещото лице, тъй като същото е основано само на представените доказателства по делото, обсъдени от съда, без значение е правилното счетоводно отразяване на фактурите по счетоводните сметки, същественото е издаването им въз основа на действително възникнала стопанска операция, което е въпрос по съществото на правния спор и по който съдът следва да формира извод въз основа на доказателствата по делото.

Също правото на приспадане на данъка по фактурите не произтича като автоматична правна последица от начисляването на данъка по чл.86, ал.1 ЗДДС в издадена фактура. От последното обстоятелство възниква изискуемост на начисления по фактурата данък - съгласно чл.85 ЗДДС, т.е. задължението за плащането му от получателя. Правото на приспадане за начисления по фактурата данък възниква само доколкото същият е дължим, т.е. само в зависимост от това дали действително е налице облагаема

възмездна доставка по смисъла на чл.2,т.1 ЗДДС. Съгласно член 203 от Директива 2006/112, ДДС се дължи от всяко лице, което начисли данъка във фактура, независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка - Решение от 18 юни 2009 г. по дело S., C-566/07, точка 26. Тази разпоредба цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, но в случая лицето, което е начислило данъка по фактурите не се установява да е действителен доставчик на услугите по същите.

Съгласно съдебната практика на Съда на ЕС „националните административни и съдебни орган следва да откажат да признаят правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба.” това е така, когато самото данъчно-задължено лице извършва данъчна измама, в който случай „не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчно-задълженото лице в това качество, и за икономическа дейност”. Също така, данъчно-задължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки - Решение от 21 юни 2012г., M. et D., съединени дела C-80/11 и C-142/11, параграфи 53 и 54. Според тази съдебна практика трябва надлежно да бъдат установени **„обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки.”** Същевременно относно тези обективни елементи, които следва да бъдат установени, Съдът на ЕС е пояснил, че не може да се **изисква по принцип от лице, което иска да упражни правото си на приспадане, да провери че издателят на фактурата има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със съответните стоки, предмет на доставката и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на данъка за да се увери, че по веригата от доставки не е извършена измама, „или да притежава документи в това отношение”.**

От тази съдебна практика следва, че липсата на материални ресурси и персонал при доставчика – като отрицателни факти, не представляват обективни данни, от които да се направи извод, че жалбоподателят като получател по доставките е знаел или е трябвало да знае за извършена измама, или че е извършил такава измама. Не се твърди и не се установява, длъжностно лице на дружеството жалбоподател да е знаело или да е трябвало да знае за измама, но в този случай следва да се установи, че това дружество е направило всичко, за да избегне участието си в измамата. За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят следва да е добросъвестен, **да е положил дължимата грижа, т.е. да е взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама, което е изискване за положителни действия.** С диспозитива на Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело M.-G. K., C-273/11, е постановено, че

се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, **че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъщественията от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.** Посочените три критерия за преценката на добросъвестността са относими и към казуса по делото, тъй като се касае за получател по доставка, който подобно на освобождаването от данъка при вътреобщностна доставка, не следва да понесе тежестта на данъка - чрез приспадането му от платения от него данък.

По доставките на стоки по двете фактури, съдът намира, че макар и да липсват преки доказателства за участие в измама, то жалбоподателят не изпълни полагащите му се задължения в областта на доказването и не е взел всички зависещи от него мерки - предвид обстоятелството, че не представи доказателства за прехвърлено право на собственост по смисъла на чл. 24, ал.2 от ЗЗД, за да се счита, че е налице доставка на стока по смисъла чл. 6, и възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2 от ЗДДС, като основание да упражни правото си на приспадане на данъка. Следва извод, че следва да не се признае правото на приспадане по двете фактури с предмет на доставка строителен подежник и гранитогрес.

б) по доставката с предмет авансово плащане срещу бъдещо извършване на услуга

Не е спорно по делото, че плащането по спорната фактура № 0..023 / 22.06.2007г. от [фирма], е извършено на 21.06.2007г., като същата е отразена в дневника за покупки за месец 08.2007г. - първия данъчен период след регистрацията на жалбоподателя по ЗДДС.

Фактурата е с предмет "аванс за изкопни работи" и същата е свързана с фактура № 0025 / 06.07.2007г. с предмет "транспорт и изкоп на земни маси". Последната фактура е издадена съгласно Протокол № 012 / 06.07.2007г., обсъден по фактите, като в същия изрично е приспаднал платения аванс по спорната фактура - № 23 / 22.06.2007г. в размер на 10 000 лв. С оглед на това и сключения договор за извършването на услугата между жалбоподателя и този доставчик, съдът намира за доказана връзката между двете фактури - авансово и окончателно плащане за изкоп и транспорт на земни маси на строителния обект на жалбоподателя.

Фактурата за доставката и доказателствата към нея представени по време на ревизията, но само фактурата за авансовото плащане е включена от жалбоподателя в дневника за покупки за месец 08.2007г., плащането осъществено по банков път - авансовото плащане на 21.06.2007г., а по втората фактура - на 11.07.2007г., също и двете фактури са коректно отразени в счетоводството - като част от себестойността на строителния обект.

Органите по приходите са извършили корекция по фактурата за авансовото плащане по съображения, свързани с доставчика - липсата на доказателства,

чеи разполага със специална техника да извърши услугата. Тъй като се касае за изкоп, на земни маси, свързани със строителството на сграда, без всякакво съмнение същите представляват скрити работи и следва да бъде съставен протокол по образец, Приложение 12 към чл. 7, ал.3, от Наредба 3 /2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството. Съгласно чл. 7, ал.3, т.12 от тази Наредба, "акт за установяване на всички видове строителни и монтажни работи, подлежащи на закриване, удостоверяващ, че са постигнати изискванията на проекта (приложение 12) - съставя се от строителя и технически правоспособните физически лица по съответните части към лицето, упражняващо строителен надзор; съдържа данни за всички извършени строителни и монтажни работи (скрити работи), които подлежат на закриване или чието количество и качество по-късно не може да бъде установено при закриването им с последващите технологични операции, процеси, работи и др.; съставя се за тези видове скрити работи, необходими за правилната оценка на строежа, етапа или на частта от него по спазване на изискванията за безопасност и за експлоатационната му пригодност съобразно действащата нормативна уредба; **с акта се приемат и видовете СМР, предписани от проектанта в заповедната книга.**

По фактите обаче не е спорно, дали посочения обем във втората фактура за доставката е действително извършен, в съответствие с проекта, съответно приет чрез съставянето на съответните строителни книжа за обекта. Спорно е единствено дали доставчикът има възможност да извърши доставката. Както се цитира по-горе съдебната практика по съединени дела М. et D., получателят по доставката не е длъжен да знае дали доставчикът разполага със съответните възможности да извърши доставката и следователно, това обстоятелство не може да съставлява самостоятелно основание да бъде отказано правото на приспадане на данъка, а следва да се вземат предвид и други обективни факти.

Също липсата на данни за отразяването на фактурата за доставката в дневника за покупки, не оказва влияние върху правото на приспадане на данъка по фактурата за авансовото плащане за същата доставка, доколкото упражняването на правото на приспадане на данъчния кредит е предоставено на регистрираното лице и зависи от неговата воля.

Съгласно договора, с който е възложено извършването на услугата е предвидено приемането на изпълнението да се извърши с протокол между страните. Това съответства на изискването по чл.170, ал.1 от Закона за устройство на територията - всички скрити работи да се документират от представителите на страните по сключените договори. Приемо-предавателният протокол № 12 / 06.07.2007г. съдържа обозначение на строителния обект, на който са извършени изкопните работи, общото количество земни маси, които са изкопани и транспортирани, подписан е от управителите на двете дружества след проверка на място. Този протокол не е оспорен относно авторството на подписалите го лица, съдът го цени като частен документ по смисъла на чл. 180 ГПК, но с достоверна дата, предвид представянето му в хода на ревизията. Счетоводните записвания за същата стопанска операция, преценени по реда на чл.182 ГПК ведно с другите доказателства по делото - договор за възлагане на услугата и изпълнение, съответно на уговореното, прието с приемо-предавателен протокол и

платено също съгласно уговореното - относно количествата и срока за плащане по договора - до 5 дни от приемането на извършеното, съдът цени като съответни на действително извършена стопанска операция.

Предвид доказаването на доставката по договора, то следва да бъде признато авансовото плащане по фактура № 23/21.06.2007г., издадена от [фирма], тъй като плащането действително съответства на услуга, която е предстояло да бъде извършена от изпълнителя по договора. Този извод съдът формира и въз основа на съдебната практика на Съда на ЕС, според която: "съгласно член 63 от Директивата за ДДС данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. Член 65 от същата директива — съгласно който при плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума — представлява отклонение от правилото на член 63 и като такова трябва да се тълкува стеснително" - Решение от 21 февруари 2006 г. по дело В. Н. и G. D., C-419/02, точка 45.

Според точка 48 от същото решение, "за да бъде ДДС изискуем, преди още стоките или услугите да са били доставени, **е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане**", което условие съдът намира за изпълнено в казуса по делото. По точка 50 от същото решение, съдът е изключил "авансовите плащания за все още неопределени точно доставки на стоки или услуги", като не подлежащи на облагане с ДДС, какъвто не е конкретния случай.

Правото да бъде приспаднал данъка при авансово плащане, произтича от предвиденото по чл.25, ал.6 ЗДДС в редакцията през 2007г. изискуемост на данъка за авансово плащане: когато преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4 на същата разпоредба, 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. Съгласно чл. 68,ал.1, т.2 ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за "извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка", а съгласно ал. 2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Тъй като по силата на чл.25,ал.6 ЗДДС данъкът става изискуем и за регистрираното лице възниква задължението да го начисли при получаване на плащане.

Следователно, на основание чл. 68,ал.1,т.2 ЗДДС - за лице, извършило плащане преди възникването на данъчно събитие, възниква правото на данъчен кредит, тъй като поради плащането данъкът е изискуем.

Предвид доказателствата за действително извършено авансово плащане, настъпила изискуемост на данъка и което плащане е съответно на задължение за извършване на договорена услуга във всички нейни елементи, в

това число към момента на плащането е предстояла само да бъде извършена, следва да се признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя по фактура № 23/22.06.2007 г. с ДДС 2000,00 лв. с предмет на доставката „аванс за изкопни работи“, издадена от [фирма], включена в дневника за покупки и в справката декларация за данъчен период месец 08 2007г. , на основание чл. 68,ал.1 р. чл. 25,ал. 6 ЗДДС в относимата редакция през 2007г.

По горните съображения, съдът формира извод за основателност на жалбата за данъчен период м. 08. 2007 г. по фактура № 23/22.06.2007 г. с ДДС 2000,00 лв. с предмет на доставката „аванс за изкопни работи“, издадена от [фирма], и за неоснователност на жалбата в частта за данъчен период м. 10.2007 г. по фактура № 381/29.10.2007 г. с ДДС - 1 500,00 лв. и с предмет на доставката „строителен подежник“, издадена от „К.“ ЕООД по фактура № 1...3/24.10.2007 г. с ДДС - 2 320,56 лв. с предмет на доставката „гранитогрес“, издадена от [фирма].

Съответно на това РА следва да бъде изменен в частта за извършената корекция за данъчен период м. 08 2007г. на декларирания резултат вследствие непризнато право на данъчен кредит по фактура № 23/22.06.2007 г. с ДДС 2000,00 лв., издадена от [фирма], като вместо сума за приспадане в размер на 12 246,95 лв. съдът определи сума за приспадане в размер на декларираната от 14 246,95лв.

Жалбата следва да бъде отхвърлена в частта по оспорването на РА за установените задължения за ДДС за данъчен период месец 10 на 2007г. - 94 286,94 лв. , които не са ефективно дължими поради процедура на приспадане. Предвид своевременно направено искане за разноски от двете страни по делото съдът следва да се произнесе. От страна на жалбоподателя са представени доказателства за плащане на държавна такса и за разноски за вещо лице - общо 350 лв., не са представени доказателства за договорено и платено възнаграждение за осъществяването процесуално представителство от адвокат А.. Съобразно уважената част от жалбата, на жалбоподателя се следват разноски в размер на 119 лв. Съобразно отхвърлената част от жалбата - на ответника се следва юрисконсултско възнаграждение в размер на 369 лв. на основание чл. 8, вр. чл. 7, ал.2 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По компенсация, съдът следва да присъди на ответника сумата от 250 лв. за разноски.

На основание изложеното, съдът

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2012г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., в частта за извършена корекция на декларирания резултат за данъчен период м. 08. 2007 г., като вместо размер на задължението " -12246,95" и сума за приспадане по ДДС в размер на 12246,95" определя на размер на задължението "-14246,95" и сума за приспадане в размер на 14 246,95лв., по жалба [фирма] със седалище [населено място], с ЕИК[ЕИК].

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] със седалище [населено място], с ЕИК[ЕИК], против Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2012г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., в частта за установените задължения за данъчен

период м. 10 2007 г. по ЗДДС.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище [населено място], с ЕИК[ЕИК], ДА ЗАПЛАТИ по сметка на Националната агенция за приходите, Централно управление, Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", сумата от 250 (двеста и петдесет) лв. за разноси.

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

Административен съдия: