

РЕШЕНИЕ

№ 4137

гр. София, 23.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 20.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **1641** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез изп.директор Я. Д., със седалище и адрес на управление в [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221520001279-091-001/14.10.2020г., потвърден с Решение № 1913 от 16.12.2020г. на директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, в частта на извършената корекция в месец 11.2019г. за включено кредитно известие(КИ) № [ЕГН]/25.11.2019г. на стойност 300 000,00лв. с ДДС 60 000,00лв.

Жалбоподателят оспорва РА като счита, че фактическите му констатации и правните изводи в него са незаконосъобразни и не съответстват на действителните фактически правоотношения. Счита, че дружеството законосъобразно е упражнило правото да развали договора с [фирма], поради което е изпълнило задълженията произтичащи от чл.115 ЗДДС да издаде кредитното известие, включено в дневника за продажбите за м.11.2019г. със знак „минус“.

В съдебно заседание, чрез процесуалния си представител, жалбоподателят поддържа жалбата. Претендира присъждане на сторените разноси, съобразно представения списък. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът, чрез процесуалния представител, претендира постановяване на решение, с което съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана въз основа на мотиви, подробно изложени в решението му. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно призована, не се представлява.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221520001279-020-001/05.03.2020 г., връчена по електронен път на 24.03.2020 г., изменена със ЗВР №Р-22221520001279-020-002/24.06.2020 г. и №Р-22221520001279-020-003/24.07.2020 г., издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС, за периодите от 01.11.2019 г. до 31.01.2020 г. Срокт за извършване на ревизията е до 24.08.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221520001279-092-001/08.09.2020 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е представено писмено възражение срещу издадения РД и допълнителни доказателства. Същите са обсъдени в акта и са приети за неоснователни.

Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/05.04.2013 г., издаден от А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № К 1208612/17.01.2013 г. издадена от М. С. Х. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

В ревизионното производство са предприети процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице като на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизирания субект е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) изх. №Р-22221520001279-040-001/07.04.20 г., с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Представените документи са описани в РД.

С Протокол №Р-22221520001279-П.-001/31.08.2020 г. са присъединени доказателства, събрани при извършена на ревизираното лице предходна проверка по прихващане и/или възстановяване, в т. ч. Покана за плащане на задължения с изх. №1033/28.12.2018 г., изпратена от [фирма] до [фирма], съгласно която [фирма] дължи на [фирма] сума в размер на 108 000,00 лв., във връзка със сключен между двете дружества Договор от 29.05.2017 г., Покана за плащане на задължение с неустойка с изх. №1033/2/11.01.2019 г., изпратена от [фирма] до [фирма], съгласно която [фирма] дължи на [фирма] сума размер на 108 000,00 лв., и неустойка /лихва/ в размер на 12 000,00 лв. във връзка със сключен между двете дружества Договор от 29.05.2017 г., Покана за плащане на задължение с неустойка и предупреждение за разваляне на сключен договор с изх. №1053/ 04.06.2019 г., съгласно която на [фирма] е даден срок до 30.06.2019 г. за плащане на дължимата сума в размер на 120 000,00 лв., Нотариална покана от 22.08.2019 г., съгласно която [фирма] уведомява [фирма], че разваля сключения Договор на 29.05.2017 г., Кредитно известие №[ЕГН]/25.11.2019 г. на с данъчна основа в размер на 300 000,00 лв. и ДДС 60 000,00 лв. с отрицателен знак, във връзка с издадена фактура №[ЕГН]/02.06.2017 г. с данъчна основа 500 000,00 лв. и ДДС 100 000,00 лв. Цитираните покани са изпратени по пощата с обратна разписка до длъжника [фирма]. Съгласно приложените заверени копия на обратни разписки, същите са върнати с гриф „непотърсен“.

Установено е, че основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е отдаване под наем на недвижими имоти.

Констатирано е от приходните органи, че в СД по ЗДДС за м. 11.2019 г. [фирма] е отразило кредитно известие №[ЕГН]/25.11.19 г. с данъчна основа в размер на 300 000,00 лв. и ДДС 60 000,00 лв. с отрицателен знак, с получател [фирма] и основание разваляне на договор. Същото е във връзка с фактура №[ЕГН]/02.06.2017 г. с данъчна основа 500 000,00 лв. и ДДС 100 000,00 лв.

На основание чл. 45 от ДОПК, на [фирма] е извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП №П-22221020111378-141-001/21.08.2020 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ, с което са изискани въпросното кредитното известие, основанията за издаването му, има ли върнати парични средства от [фирма], причината, поради която кредитното известие не е включено в дневник за покупки на [фирма] и др. Искането е връчено по реда на чл. 32, поради ненамиране на управителя или упълномощено лице на адреса за кореспонденция. Документи и писмени обяснения не са представени.

От ревизиращото лице е представен Договор от 29.05.2017 г. за покупко-продажба, сключен между него, в качеството му на продавач и [фирма] купувач и Я. Д. в лично качество и като управител на [фирма] – солидарен длъжник, за продажба на електронна съобщителна мрежа, съоръжения и свързаната с тях инфраструктура(Мрежата), подробно описани в Приложение №1, въведена в експлоатация с Разрешение за ползване № СТ-0565/03.02.2011г. на началника на ДНСК към МРРБ. Съгл. чл.3.1. Мрежата се предава от продавача на купувача в срок от 10 дни от сключване на договора, за което се подписва Приемо – предавателен протокол. В чл.3.3 страните са договорили, че при неизпълнението на плащането на договорената в чл.2.2,т.2 сума – 600 000,00 лв. с вкл.ДДС, с повече от 20 дни след договорения в чл.2 срок, продавачът има право да развали договора, след което собствеността върху мрежата преминава обратно върху продавача.

Представено е и Споразумение от 07.06.2017 г. относно Договор от 29.05.2017 г., съгласно което купувачът прехвърля обратно на продавача правото на собственост върху една празна /без монтиран оптичен кабел/ Н. тръба ф40 в черен цвят от електронната съобщителна мрежа, описана в договора и Приложение 1 към него, за сумата от 240 000,00 лв. с ДДС, както и Протокол от 07.06.2017 г. за прихващане между [фирма] и [фирма], съгласно което [фирма] има задължение към [фирма] по фактура №[ЕГН]/02.06.2017 г. в размер на 600 000,00 лв. с ДДС, а [фирма] има задължение към [фирма] по фактура №[ЕГН]/07.06.2017 г. в размер на 240 000,00 лв. с ДДС, като страните се съгласяват да извършат прихващане на насрещните изискуеми и безспорни вземания до размера на по-малкото, при което задължението на [фирма] към [фирма] се редуцира до сума в размер на 360 000,00 лв. с включен ДДС.

Представено е и банково извлечение от 04.07.2017 г. за извършено частично плащане в размер на 252 000,00 лв. на 30.06.2017 г., по фактура №[ЕГН]/02.06.2017 г. След извършеното прихващане в размер на 240 000,00 лв. и частичното плащане в размер на 252 000,00 лв., [фирма] дължи на [фирма] сума в размер на 108 000,00 лв., в т. ч. данъчна основа 90 000,00 лв. и ДДС 18 000,00 лв. Предвид факта, че [фирма] не е изпълнило задължението си за плащане на сумата от 108 000,00 лв., [фирма] е изпратило нотариална покана от 22.08.2019 г., с която уведомява [фирма], че на основание чл. 3.3 и чл. 3.4 от договора, във връзка с чл. 2.2. от същия и чл. 3.2 от Споразумението от 07.06.2017 г. развали договора, като собствеността върху мрежата преминава обратно върху [фирма].

На 25.11.2019 г., след предоставения разумен срок от повече от четири месеца, съветът на директорите на [фирма] взима решение, с което потвърждава декларираното в нотариалната покана разваляне на Договора от 29.05.2017 г., изменен със Споразумение от 07.06.2017 г. и възлага на председателя на съвета на директорите да предприеме необходимите действия за изпълнение на взетото решение. В изпълнение на решението е издадено Кредитно известие №[ЕГН]/25.11.2019 г. за сумата от 360 000 лв. с включен ДДС(неплатената част в размер на 108 000,00 лв.). Установено е, че [фирма] не е включило въпросното кредитно известие в отчетните си регистри.

В приложеното обяснение изх.№ 1075/23.04.2020г., Я. Д.-изп.директор на [фирма], твърди че по процесното КИ от 25.11.2019г. не е извършвано плащане към купувача [фирма], тъй като все още не е върнал документацията на Мрежата.

В РА е прието, че на основание чл. 115, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДС е извършена корекция в м. 11.2019 г. с неправомерно включеното кредитно известие с ДДС в размер на 60 000,00 лв. с отрицателен знак, тъй като не са налице условията за издаването на кредитно известие, още повече със завишени стойности, т. е. кредитното известие е издадено неправомерно. С включването му в дневника за продажби с отрицателен знак, ревизираното дружество неправомерно е намалило ДДС на продажбите за съответния период.

При административното обжалване решаващият орган приема за законосъобразен РА, като се позовава на чл.115 от ЗДДС и правилата за разваляне на договорите по чл.87 от ЗЗД. Приел, че след като на 21.08.2019 г. в кантората на нотариуса не се е явил нито представляващият дружеството [фирма], нито упълномощено лице за връчване на нотариалната покана(в която е обективизирано изявлението на продавача за разваляне на договора), то на тази дата нотариалната покана се смята за връчена, по реда на чл. 43, ал. 2 от ГПК, чрез залепване на уведомление, поради което следва да се приеме, че е осъществен фактическият състав на развалянето на процесния договор, считано от 22.08.2019 г., като [фирма] е издало кредитно известие на 25.11.2019 г., т. е. след настъпване на основанията за това. Решаващият орган се е позовал и на решение на СЕС по дело С-107/2013., с оглед установеното, че от страна на ЕСТ“ АД не са представени доказателства за възстановяване на платената сума по разваления договор, което от своя страна означава, че не е изпълнено задължението по чл. 88 от ЗЗД. Направен е извод за хипотеза на неоснователно обогатяване от страна на [фирма], защото дружеството е получило обратно от собствеността върху оптичното трасе на 07.06.2017 г. от [фирма], но не е върнало платената във връзка с договора сума в размер на 252 000, 00 лв. Съгласно цитираното решение, докато доставчикът не върне платената по доставката сума, данъчната основа, която последният дължи поради получаването на това плащане, няма да може да бъде намалена.

В хода на съдебното обжалване от жалбоподателя не са представени други доказателства, освен събраните в административното производство.

Правни изводи:

Жалбата е допустима: Изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред в обжалваната пред съда част. Следователно жалбата се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и

обосноваността на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният в настоящото производство РА е издаден от компетентен орган - орган по приходите, видно от приложените заповеди.

РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК. При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административно производствените правила, които да обосноват незаконосъобразност на процесуално основание.

При преценка приложението на материалния закон, съдът съобрази следното:

Спорът е за това дали законосъобразно е издадено кредитно известие(КИ) №[ЕГН]/25.11.19 г. с данъчна основа в размер на 300 000,00 лв. и ДДС 60 000,00 лв. с отрицателен знак, с получател [фирма] и твърдяно основание "разваляне на договор". Същото е издадено във връзка с фактура №[ЕГН]/02.06.2017 г. с данъчна основа 500 000,00 лв. и ДДС 100 000,00 лв.

При преценка на спорните обстоятелства, следва да се отчете правната уредба на този вид данъчни документи: Съгласно чл. 115, ал.1 от ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Ал.2 посочва, че известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1, а в ал.3 се определя, че при увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие. Ал.4 указва реквизитите, които трябва да съдържа известието към фактурата - освен реквизитите по чл. 114 задължително съдържа и номера и датата на фактурата, към която е издадено известието и основаниято за издаване на известието.

В разглеждания случай, от формална страна, спорното КИ не може да се приеме, че отговаря на изискванията на чл.115, ал.2 и ал. 4, т.2 от ЗДДС. Жалбоподателят в процесното кредитно известие е отразил само към кой номер фактура е издадено, но не и основание за издаването му, с което е нарушена цитираната разпоредба. От счетоводна гледна точка създаденият първичен счетоводен документ не отразява вярна стопанска операция. Липсата на законовите реквизити не може да бъде заместена от съпътстващи документи, тъй като с тях се удостоверява наличието на едно от допустимите по закон основания за издаване на известие - изменение на данъчна основа или разваляне на сделката по конкретна фактура. Липсата на законоустановени реквизити на кредитното известие е самостоятелно основание за непризнаването му.

Извън посоченото в КИ, се твърди че основаниято за издаване на същото е разваляне на договора, сключен на 29.05.2017г. между жалбоподателя, в качеството му на продавач и [фирма], в качеството му на купувач. От жалбоподателя са ангажирани доказателства за съществена забава на купувача да изпълни задължението си за плащане на 108 000, лв. от цената на договора в размер на 360 000, 00 лв.(след извършено прихващане на насрещни задължения), поради което е предприел действия за развалянето му.

От Данъчно-правна гледна точка развалянето на договора има за последица

издаването на данъчно кредитно известие. Разваляне на договор може да се постигне или по реда на чл. 87 от ЗЗД - поради виновно неизпълнение на задължение по договора или по взаимно съгласие на страните по чл. 20, ал. 2 от ЗЗД. За издаване на КИ следва да са налице законосъобразно развили се отношения, при които счетоводното отразяване на стопанските операции отговаря на реално извършени такива, при възникване впоследствие на обстоятелства, водещи до разваляне на доставката. Законната норма на чл. 115 ЗДДС дава възможност на дружеството да "премахне" всички последици на развалиния договор - както да постигне връщане на взетата от него сума по договора, така и да коригира начисления ДДС по доставката, която е развалена.

Процесният договор е сключен в писмена форма, поради което съгл. чл.87, ал.1, изр.2 ЗЗД, жалбоподателят е отправил волеизявлението за развалянето му също в писмен вид. С нотариална покана от 03.07.2019г., жалбоподателят уведомява [фирма], че разваля едностранно договора от 29.05.2017г., считано от датата на връчването ѝ. С поканата [фирма] е поканен в 3-дневен срок от връчване на поканата да предаде обратно владението върху мрежата и документацията, предадена с протокол от 07.06.2017г. Видно от положения печат на нотариус рег.№437 на НК с район на действие СРС, на 22.08.2019г. нотариусът е удостоверил, че след три поредни посещения на адреса на [фирма]- на 19.07.2019г., на 28.07.2019г. и на 07.08.2019г., адресата не е открит и е залепено уведомление по реда на чл.47 от ГПК на 07.08.2019г. Поради неявяване до 21.08.2019г. да получи поканата, съгл. чл.47, ал. 5 ГПК, съобщението се смята за връчено с изтичане на срока за получаването му, т.е. – 21.08.2019г. Т.е., приема се, че на тази дата, до [фирма] е достигнало отправеното от жалбоподателя едностранно изявление за разваляне на договора и от тази дата договора се счита развален. Нотариалната покана е отправена от изпълнителния директор на [фирма], овластен да представлява дружеството, чиято представителна власт по отношение на трети лица е неограничена. Поради това, неправилно жалбоподателят приема като дата на разваляне на договора-25.11.2019г., на която е проведено заседание на съвета на директорите и е взето решение да се развали процесния договор, считано от посочената дата. Освен това няма данни това решение за разваляне на договора да е достигнало до [фирма], поради което не е изпълнена процедурата на чл.87 ЗЗД. В случая не са налице предпоставките на чл.201 ЗЗД, допускащи разваляне на договор за продажба на движими вещи, без спазване на чл.87 ЗЗД.

В конкретния случай, освен че КИ № [ЕГН] от 25.11.2019г. формално не отговаря на чл.115, ал.4, т.2 ЗДДС, то е издадено и извън срока по чл. 115, ал.2 ЗДДС – „не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство“ - в случая развалянето на договора е настъпило на 21.08.2019г., т.е. процесното КИ е издадено извън законоустановения срок. Не без значение е и факта, че КИ не е отразено от [фирма].

Съдът споделя позоваването от страна на приходните органи на решение на СЕС по дело №С-107/2013г., в което е посочено, че с оглед спазването на принципа на данъчен неутралитет, при корекция на неправомерно начислен данък, издателят на фактурата следва да докаже, че е действал добросъвестно и е отстранил напълно риска от данъчни загуби. В съдебното

решение изрично е посочено, че докато доставчикът не върне платената по доставката сума, данъчната основа, която последният дължи поради получаването на това плащане, няма да може да бъде намалена. С оглед изложените съображения, жалбоподателят като доставчик няма право да намали данъчната основа с начисления ДДС по разваления договор, тъй като не са налице доказателства за връщане на получените от него суми по сделката. Това обстоятелство не е спорно и е посочено в писменото обяснение на изп.директор на дружеството.

С оглед изложеното, правилен е изводът на ревизиращия екип, че КИ е издадено неправомерно, което води до неоснователно намаляване на декларирания ДДС за процесния данъчен период, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

Разноски са претендирани от ответника, представляван от юрисконсулт и с оглед изхода на делото на основание чл.161, ал.1 от ДОПК вр. с чл. 8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 980,00 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно и чл. 161, ал. 1, изр. 2 и 3 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 4-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез изп.директор Я. Д., със седалище и адрес на управление в [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221520001279-091-001/14.10.2020г., потвърден с Решение № 1913 от 16.12.2020г. на директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, в частта на извършената корекция в месец 11.2019г. за включено кредитно известие(КИ) № [ЕГН]/25.11.2019г. на стойност 300 000,00лв. с ДДС **60 000,00лв.**

ОСЪЖДА ЕСТ“ АД, ЕИК[ЕИК], чрез изп.директор Я. Д., със седалище и адрес на управление в [населено място] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 980,00 (деветстотин и осемдесет) лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: