

РЕШЕНИЕ

№ 4797

гр. София, 08.09.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 11.08.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **4905** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156–161 от ДОПК, по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р 22221217000337-091-001/ 28.06.2019г. на органи по приходите в ТД на НАП С., поправен с РАПРА № П-22221220054952-003-001/ 27.03.2020г., потвърден с Решение № 482/ 27.03.2020г. на директора на дирекция "ОДОП" С., с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.72, ал.1 ЗДДС за данъчен период м.03.2015г. в размер на 19175,57 лв.

Жалбоподателят поддържа, че актът е постановен при спазване буквата на закона, но в нарушение на основни принципи на функциониране на системата на ДДС, които имат приоритет пред вътрешното законодателство. Подчертава, че аргументите на решаващия орган, базирани на решение на СЕС по съединени дела С-95/07 и С-96/07 не могат да се споделят, защото с него се развива различен принцип, приложим и при разглеждания спор. В т.67 от мотивите му изрично се изтъква, че при определени нарушения при отчитането и декларирането на данъка администрацията може да наложи имуществена санкция, но не и да откаже самото право на данъчен кредит. В т.71 от решението съдът сочи, че всъщност задължението за самоначисляване не представлява сделка, пораждаща правото на данъчен кредит, нито застрашава това право.

Искането до съда, поддържано в съдебно заседание от адв. П., е за отмяна на акта. Претендират се и разноси по списък.

Ответникът, директорът на дирекция „ОДОП“ С., чрез представител по пълномощие,

отрича основателността на жалбата и моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

Ревизионен акт (РА) № Р 22221217000337-091-001/ 28.06.2019г. на органи по приходите в ТД на НАП-С. е резултат от първа ревизия с обхват ЗДДС за спорния период, възложена със ЗВР № Р-22221217000337-020-001 от 19.01.2017г., връчена по електронен път на 23.01.2017г., издадена от М. К., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /т.І.17 от Заповед № РД 01 803 от 07.06.2017г. на териториалния директор/, спрямо [фирма]. Със заповедта е определен 3 месечен срок за приключване на ревизията, който със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221217000337-020-002/ 19.04.2017г., издадена от възложилия ревизията орган, е продължен до 23.06.2017г.

Ревизионен доклад (РД) № Р-22221017000337-092-001/ 28.07.2017г. е връчен на 31.07.2017г. по електронен път. Срещу съдържащите се в него констатации и предложение за установяване на задължения е подадено писмено възражение от ревизирувания субект, което не е уважено.

В информационна система VAT 14 от дружеството, осъществяващо търговия на едро и дребно с обувки, е деклариран внос от W. I. And E. Co L. през м.03.2015г., а вносът е извършен през м.02.2014г. Поискани са обяснения за причините, поради които вносът е деклариран едва през м.03.2015г., но такива не последвали.

За данъчен период м.март 2015г. е подадена СД с резултат за периода ДДС за възстановяване 11618,84 лв. Ревизиращите органи приемат, че не са налице условия за упражняване правото на приспадане на ДК в размер на 19175,57 лв. ДДС в нарушение на чл.72 ЗДДС по 3 покупни фактури от 2.02.2014г. с общ ДДС 19175,57 лв.

При обжалването по административен ред органът по чл.152, ал.2 ДОПК сочи, че съгласно чл.71, т.3 ЗДДС лицето може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит когато притежава митнически документ за внос, в който е посочено като вносител и данъкът е внесен по реда на чл.90, ал.1 ЗДДС – в случаите на внос по чл.16 от закона. С текста на чл.72, ал.1 и ал.2 ЗДДС е регламентиран срокът за упражняване на правото на приспадане, а именно за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода. Правото на приспадане се упражнява, когато лицето посочи документа по чл.71 в дневника си за покупките по чл.124 ЗДДС. Срокът по чл.72, ал.1 ЗДДС е преклузивен и с изтичането му се погасява правната възможност за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Решаващият орган възприема за неоснователни доводите на дружеството, че въведеният с чл.72, ал.1 ЗДДС срок е в нарушение на принципите за данъчен неутралитет и пропорционалност, позовавайки се на чл.167, чл.179 и чл.180 от Директива 2006/112/ЕО, сочещи, че правото на приспадане по принцип възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В отклонение от този принцип е дадена възможност на ДЗЛ да упражнят правото си на приспадане извън данъчния период, през който е възникнало, но само при определени условия и ред, приети от държавите-членки в тяхната национална правна уредба. Следователно директивата допуска национална уредба, предвиждаща преклузивен срок за упражняване на това право. Така въведеният с чл.72, ал.1 ЗДДС срок, с изтичането на който се преклудира правото на лицата да упражнят правото си на приспадане, не е в противоречие с правото на Съюза – така решение по съединени дела С-95/07 и С-96/07 Е. С., от чийто диспозитив е видно, че Директивата допуска национална

правна уредба, която предвижда преклузивен срок за упражняване на правото на приспадане на ДК при спазване на принципите на ефективност и равностойност. Принципът на ефективността би бил нарушен в случай, че преклузивният срок прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото. Съответно принципът на равностойност ще следва да се счита за нарушен при условие, че срокът не се прилага еднакво за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на Общностното право. Изключение са случаите, при които се признава право на данъчен кредит, упражнено след изтичане на преклузивния срок, но само ако се касае за сделки, подлежащи на режим на самоначисляване, каквато разглежданата не е. Решаващият орган акцентира и върху измененията на чл.72, ал.1 ЗДДС, в сила от 01.01.2010г., с които тримесечния срок за упражняване на правото на приспадане е изменен и определен на 12 месеца.

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, засегнато от РА, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено оспорване по административен ред съобразно чл.156, ал.2 ДОПК.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 от ДОПК, налице са доказателства за притежаваните квалифицирани електронни подписи. Спазена е писмената форма с реквизитите по чл.120, ал.1, т.1 – 8 от ДОПК. Не се установяват съществени нарушения на процедурата, които да повлияят на законосъобразността на акта. Такива не се и твърдят.

Спорът е по приложението на материалния закон.

Съгласно чл.72, ал.1 от ЗДДС регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода. Съгласно ал.2 правото по ал.1 се упражнява, като лицето включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период по ал.1 в справка-декларацията по чл.125 за същия данъчен период, посочи документа по чл.71 в дневника за покупките по чл.124 за данъчния период по т.1. Жалбоподателят не е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит в срока по чл.72, ал.1 от ЗДДС. По силата на чл.54 от ЗДДС данъчното събитие при внос на стоки възниква и данъкът става изискуем на датата, на която възниква задължението за заплащане на вносни митни сборове на територията на страната или би следвало да възникне, включително, когато задължение не съществува или размерът му е нула. В разглеждания случай е доказан началният момент, от който започва да тече срокът за упражняване на правото на данъчен кредит по реда на чл.72 от ЗДДС, изтекъл през м.02.2015г., като в този срок жалбоподателят не е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит. Анализът на приложимата съдебна практика на СЕС сочи, че установяването на срока по чл.72, ал.1 от ЗДДС не противоречи на чл. 17, член 18, параграфи 2 и 3 и член 21, параграф 1, буква б) от Шеста директива 77/388 относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота, изменена с Директива 2000/17 (аналогични текстове на директива 2006/112/ЕО – чл. 681, чл. 169, чл. 178-чл. 180), доколкото същите допускат национална правна уредба, която предвижда преклузивен срок за упражняване на правото на приспадане от данъчнозадължените лица, стига да са спазени принципът на равностойност, който изисква срокът да се прилага еднакво за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на общностното право, и принципът на ефективност, съгласно който преклузивният срок не следва да прави

практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане. Принципът на ефективност не се нарушава само поради факта че за да пристъпи към събиране на неплатения данък върху добавената стойност, данъчната администрация разполага със срок, който надвишава дадения на данъчнозадължените лица за упражняване на правото им на приспадане, тъй като положението на данъчната администрация не може да се сравнява с това на данъчнозадълженото лице и тъй като фактът, че даден преклузивен срок започва да тече за данъчната администрация от по-късна дата спрямо началния момент на преклузивния срок, действащ за данъчнозадълженото лице за упражняване на правото му на приспадане, не е от такова естество, че да накърни принципа на равенство (решение на съда на Европейския съюз от 8 май 2008 г. по съединени дела С-95/07 и С-96/07 с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 234 ЕО от *C. tributaria provinciale di G.* (Италия) с актове от 13 декември 2006 г., постъпили в Съда на 20 февруари 2007 г., в рамките на производства по дела *E. S. срещу A. delle E. — U. di G.* 3). Текстът на чл.72, ал.1 от ЗДДС не е противоречие на разпоредбите на действащата директива. Посоченият текст не представлява и нарушение на принципа на ефективност, така, както същият е определен в поредица от решения на Съда на европейския съюз (в този смисъл решение от 16 декември 1976 г. по дело *R.-Z. и R.-Z.*, решение от 14 декември 1995 г. по дело *P.*, С-312/93, решение от 15 януари 2013 г. по дело *Krihan* и др., С-416/10, точка 85, решение по дело *C. и С.*, решение по дело *M. и др.*, решение от 30 май 2013 г. по дело С-397/11) а именно, че не трябва да е практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза. В процесния случай не се установява нарушаване на правото на ефективност доколкото лицето може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит в дълъг период - данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода. При ненарушаване на принципа на ефективност и при направените изводи по принцип за съответствие на нормата на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС с действащата директива следва да се даде отговор на въпроса дали при обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство, отказът за приспадане на право на данъчен кредит е в съответствие с принципа на пропорционалност и с принципа на данъчен неутралитет. Не е налице спор по реалността на доставката, сделката не е укрита, данни за нея са налични в счетоводството, приходната администрация разполага с необходимата информация, няма злоупотреба и бюджетът не е увреден.

В поредица от свои решения СЕС приема, че основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания. Щом разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на доставките е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му на приспадане на този данък, които да могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право. Отговорът на поставения по-горе въпрос във връзка с нарушаването на принципа на данъчен неутралитет е бил потърсен и във връзка с направено преюдициално запитване на основание чл. 267 от ДФЕС от ВАС в рамките на производство по дело С-284/2011 г., по което е постановено решение на съда от 12 юли 2012 г. Един от поставените въпроси по запитването е искането да се установи дали принципът на данъчен

неутралитет допуска санкция, която се изразява в отказ да се признае правото на приспадане на ДДС, когато данъкът е късно начислен. Съгласно мотивите на това решение предвид доминиращото място на правото на приспадане в общата система на ДДС, подобна санкция (изразяваща се в отказ да се признае правото на приспадане на ДДС поради късното му начисляване) изглежда непропорционална в случай, при който не се установи нито злоупотреба, нито вреда за бюджета на държавата. Съгласно диспозитива на посоченото решение принципът на данъчен неутралитет не допуска санкция, която се изразява в отказ да се признае правото на приспадане в случай на късно начисляване на данък върху добавената стойност, но допуска заплащането на лихва за забава при условие, че тази санкция спазва принципа на пропорционалност. Принципът на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество – в процесния случай е налице реалност на доставката, сделката не е укрита, данни за нея са налични в счетоводството, данъчната администрация разполага с необходимата информация, не е налице злоупотреба и бюджетът не е увреден. Това разбиране е възприето в решение по адм. дело № 2712/2015г. и цитираната в него съдебна практика – реш. адм. д. № 12934/2012 г., ВАС, VIII о и по адм. д. № 4480/2012 г. на ВАС, I отд. Обратното становище е застъпено в реш. по адм. дело № 15542/ 2013г. на ВАС.

При този анализ съдът приема, че оспореният РА като материално незаконосъобразен подлежи на отмяна.

Дължимо е присъждане на разноски на дружеството, каквито към датата на устните състезания са доказани в размер на 650 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София град, I-во отделение, 15-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р 22221217000337-091-001/ 28.06.2019г. на органи по приходите в ТД на НАП С., поправен с РАПРА № П-22221220054952-003-001/ 27.03.2020г., потвърден с Решение № 482/ 27.03.2020г. на директора на дирекция "ОДОП" С., с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.72, ал.1 ЗДДС за данъчен период м.03.2015г. в размер на 19175,57 лв.

ОСЪЖДА директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] 650 /шестстотин и петдесет/ лв. разноски за първоинстанционното съдебно производство.

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

СЪДИЯ: