

# РЕШЕНИЕ

№ 7360

гр. София, 07.12.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,**  
в публично заседание на 09.11.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Николай Ангелов**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **5875** 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. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Жалбоподателят [фирма], Е.:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 3, ап. 8 и електронен адрес: [електронна поща] и [електронна поща], чрез адв. М. П. Й. обжалва Ревизионен акт /РА/ №Р-22220420001983-091-001/17.12.2020 г. в частта, потвърдена с Решение № 534/06.04.2021 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ при ЦУ на НАП – [населено място]. С решението на Директора на Дирекция ОДОП, РА е потвърден в частта, с която на жалбоподателя е начислена лихва за забава в размер на 1545.72 лв. за период 15.01.2020 г. – 15.04.2020 г.

В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Излагат се аргументи срещу начислението на процесната лихва. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт в обжалваната част.

В съдебно заседание жалбоподателят [фирма], редовно призован, се представлява от адв. Й., който поддържа жалбата и претендира разноски, за които представя списък. Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован, не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител в производството.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220420001983-020-001/07.04.2020 г., връчена на 15.05.2020 г., изменяна със заповеди №Р-22220420001983-020-002/11.08.2020 г. и №Р-22220420001983-020-003/16.09.2020 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г. Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД 1-818/10.05.2019 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220420001983-092-00/ 29.10.2020 г., връчен на електронен адрес на 18.11.2020 г. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от задълженото лице не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22220420001983-091-001/17.12.2020 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Констатирано е, че през ревизирания период [фирма] е извършвало търговия на едро с препарати за растителна защита.

С цел установяване на факти и обстоятелства и за събиране на доказателства по отношение на ползваното право на данъчен кредит, в хода на ревизията са предприети процесуални действия, описани надлежно в РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения на задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22220420001983-040-001/08.05.2020 г., връчено на 13.05.2020 г. по електронен път. Съгласно констатациите на РД с вх. №Р-22220420001983-040-001/17.06.2020 г. и вх. №73-00-151-6/12.08.2020 г. от дружеството са представени част от изисканите документи. На 24.08.2020 г. е връчено допълнително ИПДПОЗЛ с изх. №Р-22220420001983-040-002/12.08.2020 г., на декларирания от дружеството електронен адрес. Видно от констативната част на РД от дружеството са представени част от изисканите документи с вх. №73-00-151-10/02.10.2020 г.

На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки на основни доставчици на ревизираното дружество, като резултатите са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/. При проверките са изготвени ИПДПОЗЛ, с които са изискани да се представят всички относими към доставките документи: фактури, договори, счетоводни и платежни документи, доказателства за кадрова и материално-техническа обезпеченост за извършване на съответните услуги.

Органите по приходите са посочили, че от ревизираното дружество не са представени оригиналните фактури за покупки, които са включени в дневниците за покупки за ревизираните периоди. Отбелязали са, че в случая е налице неизпълнение на визираното в чл. 71, т. 1 от ЗДДС условие- лицето по доставките на стоки и услуги, по които е получател, да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115, в който данъкът е посочен на отделен ред. Фактурите, които не са представени в хода на ревизията, конкретните размери на данъка и доставчиците са описани в РД /стр. 7, 8 и 9/. Предмет на доставките са предимно услуги, наеми, такси, консумативи, стоки и други. В процесния РА,

позовавайки се на чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС приходните органи не са признали правото на данъчен кредит по всички фактури, вписани в дневниците за покупки на [фирма] за периодите от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г. Начислени са съответните лихви в размер на 278,72 лв.

На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК е начислена лихва в размер на 1 545,72 лв. за неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 60 480,00 лв. Констатирано е, че в счетоводните регистри на дружеството за м. 12.2019 г. е отразена фактура №28/16.12.2019 г. с данъчна основа в размер на 302 400,00 и данък в размер на 60 480 лв. Установено е, че фактурата е издадена без основание, тъй като не е осъществена доставка и няма извършено плащане. Към процесната фактура е издадено кредитно известие №29/17.03.2020 г., съгласно приложено споразумение за прекратяване на договора, което е отразено в данъчен период м. 03.2019 г. със същите стойности. Начислената лихва е за периода от 15.01.2020 г. до 15.04.2020 г.

РА е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. №53-06-755/29.01.2021 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С Решение № 534/06.04.2021 г., решаващият административен орган е приел, че изложените от жалбоподателя аргументи за немотивираност на РА са основателни и е отменил РА в частта на установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г. ведно със съответните лихви. Същевременно е потвърдил ревизионния акт в частта, с която на осн. чл. 175 от ДОПК във вр. с чл. ал. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други публични държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ за сумата на ДДС в размер на 60 480 лв. основателно за м. 12.2019 г. е начислена дължимата лихва в размер на 1 545,72 лв. за периода от 15.01.2020 г. до 15.04.2020 г.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Датата на връчване на решението е 13.04.2021 г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 27.04.2021 г., поради което се явява процесуално допустима. Разгледана по същество е неоснователна.

Предвид разпоредбата на чл. 156, ал. 3 от ДОПК, в настоящото производство на обжалване подлежи тази част от ревизионния акт, която не е отменена с решението на директора на Дирекция „ОДОП“. В конкретния случай, решаващият административен орган е потвърдил задължения за лихви, в размер на 1 545,72 лв. за периода от 15.01.2020 г. до 15.04.2020 г., като е посочено, че по фактура №28/16.12.2019 г., издадена от [фирма] е издадена без основание и при липса на доставка, за което на осн. чл. чл. 175 от ДОПК във вр. с чл. ал. 1 от ЗЛДТДПДВ е начислена лихва. В Решението на ОДОП е посочено, че фактурата е издадена без правно основание, тъй като не е настъпило данъчно събитие и изискуемост на данъка по смисъла на чл. 25, ал.1 и ал. 7 от ЗДДС.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Настоящият спор се свежда да това правилно ли органите по приходите са начислили лихва на осн. чл. 175, ал. 1 от ДОПК в размер на 1545.72 лв. за период 10.01.2020 г. – 15.04.2020 г. (Приложение №9 към РД) в тежест на ревизираното лице по ползвания

от него данъчен кредит в размер на 60 480,00 лв. по фактура №28/16.12.2019 г. с доставчик [фирма].

Установено е, че на 16.12.2019 г. [фирма] е сключило договор с [фирма] /лист 167/ с предмет „доставка на урея” и е издадена фактура №28/16.12.2019 г. /лист 172/. Спорната фактура №28/16.12.2019 г. /лист 172/ е издадена за цялата дължима сума по договора - 302 400 лв. и ДДС е размер на 60 480 лв. с основание „по договор за доставка на урея 46 %“. Съгласно предмета на договора изпълнителят [фирма] се задължава да достави на [фирма] 540 тона урея в срок от 90 дни. Има клауза в договора общата стойност 362 880,00 лв. да се плати в 60 - дневен срок от издаване на фактурата.

Ревизираното лице не оспорва, че по посочената фактура не е извършено плащане, поради което е сключено и Споразумение за прекратяване на сключения договор, като е издадено кредитно известие №29/17.03.2020 г. на стойност 302 400 лв. и ДДС е размер на 60 480 лв., отразено в дневниците за покупките за м. 03.2019 г.

Настоящата съдебна инстанция счита, че правилно с РА е начислена дължима лихва в размер на 1545,72 лв. за периода от 15.01.2020 г. до 15.04.2020 г. за сумата на ДДС в размер на 60 480 лв.

На първо място, нормата на чл. 113, ал. 1 от ЗДДС съдържа в себе си задължение за данъчно задължените лица да издават фактури след настъпване на данъчното събитие, съответно след получаване на авансово плащане по доставката. Същевременно обаче чл. 113, ал. 4 от ЗДДС посочва само крайния срок за издаване на фактура, без да поставя изрични изисквания или забрани по отношение на началния момент, в който следва да се издаде такава, поради което действително не може автоматично да се приеме, че фактурата е издадена неоснователно. Фактурата представлява частен писмен документ, описващ определени факти, от което следва, че издаването ѝ преди настъпването им не значи непременно, че тези факти няма да се случат в по-късен момент. Когато се установи, че фактурата е издадена преди настъпването на данъчното събитие, последващото настъпване на данъчното събитие валидира така издадената фактура, а ако лицето е упражнило преждевременно право на данъчен кредит, то дължи съответна лихва за забава, но не може да му бъде отказано право на данъчен кредит. В конкретния случай обаче не е налице такова валидиране, а напротив самото ревизирано лице твърди, че договорът е прекратен. В този смисъл фактурата следва се преценява с оглед на всички факти, в това число такива, настъпили след издаването ѝ. Дори и да беше налице валидиране на спорната фактура в последващ данъчен период, когато в нарушение на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС получателят по фактура, издадена преди настъпването на данъчното събитие е включил същата в ДП и СД и използва правото на данъчен кредит преди периода на възникването му, за него възниква задължение за заплащане на лихва за забава върху преждевременно упражненото право на данъчен кредит.

Съгласно чл. 25, ал. 7, изр. 1 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. Следователно, в разглежданата хипотеза на чл. 25, ал. 7 ЗДДС законодателят е приравнил авансовото плащане по доставка на основание за възникване на данъчно събитие по ал. 1 на чл. 25 ЗДДС, по което данъкът става изискуем при получаване на частичното авансово плащане. Именно поради тази причина, органите по приходите

са изследвали дали е налице авансово плащане от страна на жалбоподателя към неговия доставчик [фирма] по фактура №28/16.12.2019 г., въпреки че от представените в хода на ревизионното производство писмени доказателства, извод за подобна уговорка между страните не може да бъде изведен. Спорната фактура №28/16.12.2019 г. /лист 172/ е издадена за цялата дължима сума по договора - 302 400 лв. и ДДС е размер на 60 480 лв. Следва да се обоснове извод, че в конкретния случай фактурата е издадена преди настъпване на данъчното събитие и преди данъкът да стане изискуем, съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС.

На следващо място, следва да бъде посочено, че съгласно разпоредбата на 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. От анализа на разпоредбата се налага изводът, че при съставена фактура при първоначална липса на данъчно събитие по нея не може да се издаде кредитно известие, както е сторено в настоящия случай, а следва да бъде анулирана по реда на чл. 116 от ЗДДС. За издаване на кредитно известие следва да са налице законосъобразно развили се отношения, при които счетоводното отразяване на стопанските операции отговарят на реално извършени такива, при възникване впоследствие на обстоятелства, водещи до разваляне на доставката или намаление на данъчната основа по нея. В процесния случай не се доказва наличие на такива обстоятелства, не е налице нито доставка, нито авансово плащане. В конкретния случай счетоводното отразяване на стопанските операции не отговаря на реално извършени такива. С оглед на това, за ревизираното лице се явява правилен изводът на приходните органи, че фактурата е издадена без основание, поради което и процесното кредитно известие се явява издадено без основание.

Жалбоподателят се позовава на практиката на СЕС във връзка с основния принцип на неутралитет на ДДС и в частност на Решение на СЕС по дело C-111/14 (Sarviz), според което „приходната администрация не може да отказва данъчен кредит на получателя на доставката, когато безспорно е установено, че е събрала същия данък от доставчика по тази доставка, при условие, че националните разпоредби не позволяват да се направи корекция, която да предотвратява оставане на ДДС в тежест на бизнеса“. Цитираното решение на СЕС не кореспондира с фактическата обстановка в настоящото производство, до колкото в случая не се касае за отказано право на данъчен кредит, а единствено за начислени лихви, поради преждевременното му упражняване.

Според Решение на СЕС по дело C-454/98, когато издателят на фактурата навреме и напълно е отстранил риска от загуба на данъчни приходи, принципът за неутралност на ДДС изисква неправомерно фактурираният данък да може да бъде коригиран, без тази корекция да зависи от условието издателят на въпросната фактура да е действал добросъвестно. В настоящия случай обаче не може да се обоснове извод, че приходната администрация своевременно е събрала дължимия ДДС и фискът не е бил оцетен. Кредитните известия и анулираните фактури следва да се преценят с оглед на обстоятелството, отстранен ли е рискът от загуба на данъчни приходи и в съответствие с принципа на неутралност на данъка. Неоснователно и необосновано се явява наведеното в жалбата твърдение, че в случая [фирма] коректно е внесло дължимия ДДС по спорната фактура и в този смисъл, не е претърпяна вреда. Видно от Протокол за извършена насрещна

проверка на [фирма] /лист 161/, с формирания данък за възстановяване по кредитно известие №29/17.03.2020 г. е прихванат дължимият ДДС, начислен по фактура №28/16.12.2019 г. с А. №П-2222020070508-004-001/29.04.2020 г., издадено от В. К. и Н. Д. – З. – инспектори по приходите. В резултат на това, върху така упражненото преждевременно право на данъчен кредит се дължи лихва за времето от 15-о число на месеца, следващ данъчния период, в който е ползван данъчен кредит по фактура №28/16.12.2019 г. до 15-о число на месеца, следващ данъчния период, в който е настъпило данъчното събитие. Начисленият от страна на доставчика в м. декември 2019 г. ДДС не е бил своевременно внесен, поради което следва да се приеме, че правилно са начислени лихви в размер на 1 545,72 лв. за периода от 15.01.2020 г. до 15.04.2020 г. от преждевременно упражнените права, нито от жалбоподателя, нито от фиска.

Неоснователно е наведено в жалбата оплакване, че начислението на лихва за забава е подведено под неприложима правна норма. Съгласно чл. 175. ал. 2 от ДОПК лихва се дължи и за неправилно възстановени или прихванати публични вземания, включително всякакви плащания, получени въз основа на искане за възстановяване съгласно данъчното и осигурителното законодателство. В случая до колкото преждевременно е упражнено правото на данъчен кредит от ревизираното лице, то законосъобразно и правилно е начислена лихва на осн. чл. 175 от ДОПК във вр. с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за сумата на ДДС в размер на 60 480 лв. по фактура №28/16.12.2019 г.

За целите на облагането по ЗДДС през посочения данъчен период не е възникнало данъчно събитие, няма основание за начисляване на данък от доставчика и няма право на приспадане на данъчен кредит от получателя по процесната фактура, което прави изводите на приходната администрация правилни по техния резултат, а жалбата - неоснователна.

С оглед изхода на спора, на жалбоподателя не следва да се присъждат направените по делото разноски.

**По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София град**

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], Е.[ЕИК] Ревизионен акт №Р-22220420001983-091-001/17.12.2020 г. в частта, потвърдена с Решение № 534/06.04.2021 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция за приходите – [населено място].

Решението не подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България на осн. Чл.160 ал.7 от ДОПК.

**СЪДИЯ:**