

РЕШЕНИЕ

№ 2302

гр. София, 07.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 24.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **12239** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 160, ал. 6 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Г. П. С.“ Е., ЕИК[ЕИК] [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019007009-091-001/17.08.2020 г., потвърден с Решение № 1732/16.11.20г. на Директор ОДОП, в частта на извършените корекции на декларирания резултат по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчен период м. 09.2019 г. в резултат от непризнаването на издаденото от дружеството кредитно известие №[ЕГН]/24.09.2019 г. с данъчна основа 2 492 509,00 лв. и отразен данък в размер на 498 501,86 лв., както и в частта на начислените лихви в размер на 111 971,97 лв. за периодите от м. 08.2018 г. до м. 12.2018 г. и от м. 02.2019 г. до м. 04.2019 г. Излага конкретни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт в тези му части, като го намира за необоснован, издаден при неправилна преценка на доказателствата и неправилно прилагане на материалния закон. Позовава се на практиката на Съда на Европейския съюз /СЕС/. Прави искане за отмяна на ревизионния акт в оспорваната част като незаконосъобразен и пирсъждане на разноски.

Ответникът – Директор ОДОП, чрез процесуален представител оспорва жалбата и претендира разноски.

СГП уведомени, не вземат становище.

По фактите.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221019007009-020-001/04.11.2019 г., връчена на 11.11.2020 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.08.2018 г. до 31.08.2019 г. и за данъчен период м. 09.2019 г., като е определен срок за завършване на ревизията до два месеца от датата на връчване на цитираната заповед. Със Заповеди №Р-22221019007009-020-003/07.01.2020 г. и №Р-22221019007009-020-003/06.02.2020 г. на два пъти е продължаван срокът за завършване на ревизията, като е определен краен срок до 10.04.2020 г. Всички цитирани заповеди са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22221019007009-092-001/10.06.2020 г., връчен на 23.06.2020 г. чрез изпращане на електронно съобщение на декларирания от дружеството електронен адрес. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в РД не е подадено писмено възражение, нито са постъпили допълнително доказателства.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №22221019007009/18.08.2020 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен чрез по електронен път на 09.09.2020 г.

С ревизионния акт са извършени корекции на декларирания от дружеството резултат за данъчен период м. 09.2020 г., като вместо декларирания от дружеството данък за възстановяване в размер на 529 074,86 лв. е определен данък за възстановяване в размер на 30 573,00 лв. Така извършената корекция е резултат от непризнаването на издадено от лицето и отразено през посочения период кредитно известие с данъчна основа в размер на 2 492 509,32 лв. и ДДС в размер на 498 501,86 лв. С ревизионния акт също така са начислени лихви за забава за периодите м. 08.2018 г., м. 09.2018 г., м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г. общо в размер на 111 971,97 лв.

Съгласно фактическите констатации на органите по приходите, обобщени в ревизионния доклад, в хода на производството е установено, че дружеството [фирма] декларира облагаеми доставки с получател [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Установено е, че двете дружества са свързани лица по смисъла на § 1, т.3, б. „е“ от ДР на ДОПК. Посочено е, че дружеството [фирма] е с капитал от 500 000,00 лв., съответстващ на същия брой акции всяка с номинал от 1 лв., като [фирма] притежава 499 900 от акциите.

Ревизираното лице е издало 5 фактури с получател [фирма], а именно фактура №[ЕГН]/10.08.2018 г., №[ЕГН]/17.08.2018 г., №[ЕГН]/24.08.2018 г., №[ЕГН]/30.09.2018 г. и №[ЕГН]/28.03.2019 г. Предмет на доставка по всички фактури е биндербитум – суровина за производство на асфалтови смеси.

Констатирано е, че плащането по фактури №[ЕГН]/10.08.2018 г., №[ЕГН]/17.08.2018 г., №[ЕГН]/24.08.2018 г., №[ЕГН]/30.09.2018 г. е извършено чрез прихващане на

насрещни вземания. По фактура №[ЕГН]/28.03.2019 г. с данъчна основа 2 492 509,00 лв. и начислен данък в размер на 498 501,90 лв. не е извършено плащане. На 24.09.2019 г. към нея е издадено кредитно известие №[ЕГН].

В резултат от извършените процесуални действия в хода на производството, органите по приходите са счели, че не са налице основания за издаване на кредитното известие и че не са изпълнени изискванията на чл. 115, ал. 2 и ал. 4, т. 2 от ЗДДС и поради наличието на реално извършена доставка по смисъла на чл. 6 от с.з., не са признали издаденото от [фирма] кредитно известие №4....57 / 24.09.2019 г., в което са посочени с отрицателен знак данъчна основа в размер на 2 492 509,00 лв. и съответният данък в размер на 498 502,00 лв.

Оспорващото дружество е подало жалба срещу констатациите в ДРА, по която е произнесено Решение № 1732/16.11.20г. на Директор ОДОП и е потвърден ДРА №Р-22221019007009-091-001/17.08.2020 г., изцяло в оспорената част.

По правото.

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 обосноваването 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:

Съгласно чл. 203 от Директива 2006/112, ДДС е дължим от всяко лице, което начислява данъка във фактура. Тази разпоредба е транспонирана дословно в чл.85 ЗДДС. От практиката на Съда на ЕС следва, че посочените в цитираните текстове лица са платци на начисления ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка / реш. по дело Р., С-138/12, т. 23, решение на С. от 19.09.2000г. по дело С-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co KG, т.47, решение по дело С-566/07 Stadeko, т.26-28./ Целта на тази уредба е отстраняване на риска от загуба на данъчни приходи, който може да бъде породен от предвиденото в чл. 167 и следв. от Директивата право на приспадане. Начисляването на ДДС във фактура по принцип поражда основание по чл. 85 ЗДДС за внасяне на данъка. Възможността за корекция е само изключение от това правило и тя се преценява конкретно за всеки отделен случай.

Съгласно чл. 115, ал. 1 от ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставката или

при развалянето на доставката, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. В ал. 3 на същата разпоредба е посочено, че при намаление на данъчната основа или разваляне на доставки се издава кредитно известие. Съгласно чл. 115, ал. 2 ЗДДС известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1. Цитираните норми въвеждат в националното законодателство разпоредбата на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно Общата система на данък добавена стойност, според която в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите-членки.

Следователно релевантните факти, които обуславят издаване на кредитно известие и които подлежат на доказване са намаление на данъчната основа на доставките или разваляне на доставките. Доказването настъпването на тези обстоятелства е изцяло в тежест на ревизираното лице.

Спорът касае издадена фактура №[ЕГН]/28.03.2019 г. с данъчна основа 2 492 509,00 лв. и начислен данък в размер на 498 501,90 лв. по която не е извършено плащане. На 24.09.2019 г. към нея е издадено кредитно известие №[ЕГН].

На първо място видно от събраните доказателства в хода на административното обжалване, налице е доставка на стока, при която дружеството-доставчик /жалбоподателят/ е предал цялото количество стока във фактическата власт на получателя по доставката. Този извод следва на първо място от извършената в хода на производството насрещна проверка на „Ю. И.“, за резултатите от която е съставен Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221019192088-141-001/27.11.2019 г. Установено е, че описаните по-горе документи – фактури и кредитно известие, са получени от дружеството и включени в отчетните му регистри. Представена е декларация от управителя на [фирма], съгласно която последното търгува на едро с битум и е получател по доставките, документиран с цитираните фактури с предмет битум и биндербитум. Предаването е извършено в базата на [фирма], находяща се в [населено място], [улица], определени обеми от която ползва получателят [фирма] съгласно договор за съхранение. Посочено е, че задълженията по фактурите са уредени чрез прихващане, за което е представено споразумение с ревизираното лице от 31.12.2018 г. Посочено е, че по фактура №[ЕГН]/28.03.2019 г. липсва плащане поради „финансови затруднения“. По тази причина е издадено и кредитното известие.

Същевременно и във връзка с извършена ревизия на [фирма] е за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчен период м. 03.2019 г., през който период е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по фактура №4...56 / 28.03.2019 г. с данъчна основа 2 492 509,32 лв. и ДДС 498 501,86 лв. и предмет – 374 385 т. биндер битум при единична цена за тон 6 667,61 лв./тон, приключила с издаването на Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019002872-091-001/28.11.2019 г. и извършена в рамките на това производство насрещна проверка на [фирма] приключила с ПИНП №ПП-22221019102603-141-001/25.10.2019г., както и от представените счетоводни документи и справки е установено, че дружеството е притежавало и разполагало с фактурираните количества биндербитум. Предвид това следва да се признае реалността на доставката, фактурирана от ревизираното лице с получател [фирма].

Безспорно не е налице разваляне на доставката. Липсват каквито и да било данни

жалбоподателят да е предприел действия в такава посока, да е отправил каквото и да било изявление до получателя в този смисъл, включително да е изискал връщане на даденото. Липсват и действия по реализиране на вземането за цената на стоката, включително покана за изпълнение или отправяне на съдебна претенция. 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. Законовата норма на чл. 115 ЗДДС дава възможност на дружеството да "премахне" всички последици на разваления договор - както да постигне връщане на взетата от него сума по договора, така и да коригира начисления ДДС по доставката, която е развалена.

Съгласно твърденията на оспорващото дружество, кредитното известие е издадено, тъй като не е извършено плащане от клиента [фирма] по фактура №4...56 / 28.03.2019 г., Видно от съдържанието на фактура №4...56 / 28.03.2019 г., същата не е с предмет на доставка „авансово плащане“ по доставка, преди възникването на данъчното събитие по същата, а тя е издадена във връзка с реална доставка, като е прехвърлено правото на собственост върху 374 385 т. бандербитум в полза на свързаното дружество. Обстоятелството, че [фирма] е придобило стоката по този документ и на тази цена е установено при извършената проверка в стопанския двор, находящ се в [населено място], [улица], поради което и липсата на плащане по документа, не е основание за разваляне на доставка/продажба.

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.

Предмет на оспорване в настоящото производство са и начислени лихви за забава общо в размер на 111 971,97 лв. за данъчни периоди от м. 08.2018 г. до м. 12.2018 г. и от м. 02.2019 г. до м. 04.2019 г. съдът не споделя доводите на жалбоподателя, че е налице немотивираност на ДРА в тази част, поради невръчване на лихвени листове като приложение към ревизионния акт и ревизионния доклад.

След проверка на събрания доказателствен материал се установява, че така начислените лихви касаят данъчни периоди м. 08.2018 г., м. 09.2018 г., м. 10.2018 г., м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. в общ размер на 69,99 лв. Същите са определени във

връзка със закъсняло начисляване на данък от ревизираното лице по доставки на услуги – наем, като това основание не се оспорва от страна на дружеството. Установено е в рамките на производството, че за услугите по договор за наем, за които данъчното събитие настъпва всеки месец, е издадена една фактура през м. 01.2019 г.

На следващо място и поради невнесени суми за данъчни периоди: за м. 09.2018 г. - в размер на 1,98 лв., за което са начислени лихви съгласно посоченото в ревизионния доклад в размер на 0,33 лв.; за данъчен период м. 10.2018 г. не е внесена сума в размер на 200 014,25 лв., за което са начислени лихви в размер на 31 782,58 лв. и за данъчен период м. 12.2018 г. не е внесена сума в размер на 617,77, за което са начислени лихви в размер на 87,70 лв.

За данъчен период м. 02.2019 г. начислените лихви в размер на 7 248,07 лв. съгласно посоченото в ревизионния доклад са в следствие от извършена корекция на декларирания от дружеството резултат за периода, като посоченият от лицето данък за внасяне в размер на 2 714,14 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 52 358,41 лв. Установени са допълнително задължения в размер на 49 644,27 лв.;

За данъчни период м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г. не са извършвани корекции на декларираните от дружеството резултати, а е установено, че ревизираното лице не е внесло в срок дължимия данък. Начислени са лихви за забава общо в размер на 68 894,98 лв.

Съдът намира, че невръчването на лихвени листове не прави ревизионния акт немотивиран. Видно от изложеното в ревизионния доклад, неразделна част от ревизионния акт по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, от органите по приходите са посочени конкретно основанията за начисляване на лихвите за всяко едно от задълженията, както и периодът за начисляването им, като началният момент за всяко задължение е определеният в закона падеж, а крайният - издаването на съответния акт /в ревизионния доклад крайната дата е моментът на издаването му/. Последното дава необходимата яснота за адресата на акта и осигурява възможността му за адекватна защита на евентуално накърнените му права. Предвид това не може да се сподели и възражението на жалбоподателя, че е налице процесуално нарушение, което опорочава оспорения акт и само по себе си да води до отмяната му.

В случая жалбоподателят не оспорва нито констатациите на органите по приходите, касаещи по-късното фактуриране на извършени от него услуги, нито извършените корекции на резултата за данъчен период м. 02.2019 г. и не на последно място наличието на непогасени публични задължения както са установени от органите по приходите. За последното не ангажира доказателства, сочещи че своевременно в предвидения в закона срок е уредил публичните си задължения.

Само за пълнота следва да се отбележи, че на основание чл. 175 от ДОПК за непогасените в срок публични задължения се дължи лихва, определена по реда на ЗЛДПДВ. Цитираната разпоредба е императивна, като задължава органите по приходите да начислят лихви във всички случаи, в които установят закъсняло плащане на публичните задължения.

Предвид изложеното, настоящата инстанция намира, че ревизионният акт в частта на начислените лихви е законосъобразен и обоснован и като такъв следва да бъде потвърден.

Като е достигнал до същите изводи, до които и съда в настоящото производство,

административния орган е постановил едно правилно решение, което не страда от пороците посочени в жалбата. Законосъобразен е и ДРА, а като резултата жалбата следва да се отхвърли.

По разноските.

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 580,00 лв.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата Г. П. С.“ Е., ЕИК[ЕИК] [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019007009-091-001/17.08.2020 г., потвърден с Решение № 1732/16.11.20г. на Директор ОДОП, в частта на извършените корекции на декларирания резултат по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчен период м. 09.2019 г. в резултат от непризнаването на издаденото от дружеството кредитно известие №[ЕГН]/24.09.2019 г. с данъчна основа 2 492 509,00 лв. и отразен данък в размер на 498 501,86 лв., както и в частта на начислените лихви в размер на 111 971,97 лв. за периодите от м. 08.2018 г. до м. 12.2018 г. и от м. 02.2019 г. до м. 04.2019 г.

ОСЪЖДА Г. П. С.“ Е., ЕИК[ЕИК] [населено място], [улица] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 580,00 (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: