

РЕШЕНИЕ

№ 5247

гр. София, 08.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 12.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **8838** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], Индустриална зона , чрез управителя А. Р. К. , срещу Ревизионен акт № Р-22221318001704-091-001/05.10.2020г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Г. А. П. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 658/22.04.2021г на Директор Дирекция “ОДОП” при ЦУ на НАП С.. Твърди се ,че изводите на ответника са формирани въз основа на неправилно възприета фактическа обстановка . Посочва се бланкетно ,че правилно са издадени кредитните известия по чл.115 от ЗДДС, без да сочи конкретни доказателства за това. Ревизиращия орган не бил съобразил възраженията по РА .Моли да се отмени оспорения РА изцяло , като незаконосъобразен и необоснован.

В съд.заседание жалбоподателя не се представлява и не взема становище по същество на спора.

Ответника чрез юрисконсулт В. оспорва жалбата и иска нейното отхвърляне.Претендира се юрисконсултско възнаграждение.

Съдът като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото , както и след задължителната преценка по чл.160 от АПК относно допустимостта на жалбата ,намира същата за допустима , но неоснователна по следните съображения:

Ревизионното производство е започнало с издаване на Заповед №Р-22221318001704-020-001/22.03.2018г., връчена на 27.03.2018г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.,

оправомощена със Заповед №РД-01-803/06.07.2017г. на и.д. директор на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.07.2014 г. до 31.05.2017 г.

На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК, със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221318001704-020-002/22.06.2020 г., срокът на ревизията е продължен, като е определен краен такъв до 27.07.2018, а с последваща ЗИЗВР №Р-22221318001704-020-003/25.07.2018 г., срокът на ревизията е определен до 27.08.2018г. ЗИЗВР са издадени от Т. П. Н., в качеството заместник на органа, възложил ревизията, съгласно Заповеди №РД-84-2200-702/15.06.2018 г. и №РД-84-2200-845/18.07.2018 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221318001704-092-002/29.11.2018 г., връчен на 12.08.2020 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, което е прието за процесуално допустимо, а по същество за неоснователно. Въз основа на този РД е издаден РА №Р-22221318001704-091-001/05.10.2020 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Г. А. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 12.02.2021 г. по електронен път.

Срещу последния е постъпила жалба по реда на чл.152 от ДОПК пред Директор Дирекция “ОДОП” / т.е спазен е реда за задължително административно обжалване на РА/ и с Решение № 658/22.04.2021г на Директор Дирекция “ОДОП” при ЦУ на НАП С. е потвърдил РА в частта на установеният резултат по ЗДДС, за периодите м. 07 и м. 10 2014 г.; м. 02; м. 05 2015 г.; м. 10. 2016 г.; м. 01; м. 04; м. 05. 2017 г., ведно със съответните лихви, а досежно установеният с РА резултат по ЗДДС за периода м. 08.2014 г. ДДС за внасяне в размер на 62 054, 76 лв. е изменен оспорения РА, като е определен ДДС за внасяне в размер на 49 959, 95 лв., ведно със съответните лихви.

За да постанови този резултат, органа по приходите не е признал намалението на дължимия към бюджета ДДС по 12бр. кредитни известия /КИ/ към фактури, издадени към МЛАДЕЖКА КООПЕРАЦИЯ „Я.“, ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма][ЕИК]; [фирма] ЕИК[ЕИК] [фирма] ЕИК[ЕИК]; и [фирма], ЕИК[ЕИК], тъй като същите са издадени без основание. От фактическа страна, по отношение на всяко КИ е установено следното:

Относно МЛАДЕЖКА КООПЕРАЦИЯ „Я.“, ЕИК[ЕИК]

С ПИНП №П-22221018002842-141-001 / 25.01.2018 г. е документирана извършена проверка на МЛАДЕЖКА КООПЕРАЦИЯ „Я.“ при която е установено следното:

Проверяваното дружество има сключени договори с жалбоподателя от 29.09.2014 г. и от 01.10.2014 г., които са действащи, не са разваляни от съответната изправна страна, която е МЛАДЕЖКА КООПЕРАЦИЯ „Я.“ и никога не е получило кредитни известия, издадени от [фирма]. При проверката е установено, че издадените от жалбоподателя кредитни известия №4089/31.10.2016г. с ДДС 38_450,00 лв.; 4090/31.10.2016г. с ДДС 16_550,00 лв.; №4111/31.05.2017г. с ДДС 20 940, 00 лв.; №300..2969/01.04.2017г. с ДДС 29 060, 00 лв. не са отразени в счетоводството на МЛАДЕЖКА КООПЕРАЦИЯ „Я.“. Причината е, че не са получени такива в счетоводството на дружеството. Цитираните кредитни известия са издадени към фактури с номера: №200001262/29.09.2014 г. с данъчна основа 250 000 лв. и начислен ДДС- 50 000 лв.; №[ЕГН]/15.10.2014 г. с данъчна основа - 192 250 лв. и начислен ДДС - 38 450 лв.;

№[ЕГН]/01.10.2014 г. с данъчна основа 82 750 лв. и начислен ДДС - 16 550 лв. Първите две фактури са платени изцяло по банков път, като за последната фактура са представени банкови извлечения за разплащане в размер на 51 300 лв., а за сумата от 48 000, 00 лв. е представен протокол за плащане. Фактурите са декларирани в дневник-покупки за периоди м. 09.2014 г. и м. 10.2014 г. от проверяваното дружество. От проверяваното лице е представен договор, съгласно който срокът за изпълнение е до 30.09.2019г.

След анализ на разпоредбата на чл. 113, ал. 4 от ЗДДС съгласно която, в случаите на авансово плащане фактура се издава не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането и Указание №24-00-47 от 08.11.2007 г. на изпълнителния директор на НАП е прието от ревизиращите, че за извършеното авансово плащане по цитираните фактури законосъобразно е възникнало правото на данъчен кредит за получателя, а кредитните известия към тези фактури са издадени без основание, тъй като няма изменение на данъчната основа, нито разваляне на доставката, а така също няма данни за връщане, прихващане или уреждане по друг възмезден начин на авансово преведената сума.

Констатираните различия между данните по посочените кредитни известия за ДДС са в общ размер на 105_000,00 лв.

Относно [фирма]

Насрещната проверка на това дружество е документирана с ПИНП №П-29002918005535-141-001/29.01.2018 г. При проверката е установено, че издадените от [фирма] кредитни известия, както следва: КИ №[ЕГН]/31.10.2014 г. към фактура №3... 1926/04.03.2014 г. с данъчна основа 279_000,00 лв. и ДДС 55_800,00 лв.- не е получено от това дружество и не е отразено в счетоводството му и кредитно известие №[ЕГН]/01.02.2015 г. с данъчна основа в размер на 17_047,97 лв. и ставка на данъка ДДС в размер на 3_409,59 лв., което е получено от [фирма], но е върнато на [фирма], тъй като не отговаря на фактическата обстановка. Представен е договор за отговорно пазене и складова разписка, с която е заприходено по дебита на счетоводна сметка 30201 арматурна стомана на стойност 279_000,00 лв. Разплащането по фактура №3... 1926/04.03.2014 г. е извършено частично 50_000,00 лв. на 25.04.2014 г.; 94_459,23 лв. на 23.05.2014 г.; 40_000,00 лв. на 06.08.2014 г. За неразплатената част по фактурата е издадено КИ №[ЕГН]/31.10.2014 г. на стойност 150_339,71 лв., но ревизиращите са приели че същото е издадено неправомерно, тъй като няма изменение на данъчната основа или разваляне на доставката.

Относно [фирма]

Насрещната проверка на това дружество е документирана с ПИНП №П 22222518016983-141- 001/07.02.2018 г. При проверката е установено, че в счетоводството на [фирма] не са отразени и липсват кредитни известия №4054/30.08.2014 г., №4055/30.08.2014 г. и №4053/30.08.2014 г. издадени от [фирма].

По отношение на фактури №30...2169/16.06.2014 г. и №300...2171/17.06.2014 г., издадени към [фирма], с общ размер на начисления данък 12 094, 81 лв. е установено, че не са отразени в дневника за покупки на това лице и не са получавани от същото в дан.период м.6 .2014г . В тази връзка при последващия адм.контрол по чл.152 от ДОПК е прието от директора на дирекция „ОДОП“ , че КИ №4054/30.08.2014 г. и №4055/30.08.2014 г., като коригиращи погрешни експедиционни бележки към посочените две фактури са основателно издадени в

съответствие с чл. 115 от ЗДДС, поради което е изменил РА до размера на неползваното право на данъчен кредит - 12 094, 81 лв. т.е вместо определения ДДС за внасяне от 62 054, 76 лв. е определен ДДС за внасяне в размер на 49 959, 95 лв.

Относно [фирма]

При проверката е установено, че кредитно известие №[ЕГН]/21.05.2015 г. не е отразено в счетоводството на [фирма]. Същото е издадено от [фирма] с данъчна основа в размер на 76_684,16 лв. и ставка на данъка ДДС в размер на 15_336,83 лв.; [фирма] е извършило разплащане по фактура №3796/24.11.2011 г. само на дължимия ДДС 15_336,83 лв. [фирма] не получавал издаденото кредитно известие. Прието е, че КИ №3... 2422/21.05.2015 г. е издадено неправомерно, тъй като няма изменение на данъчната основа или разваляне на доставката.

Констатирани са различия между данните по посочените кредитни известия в общ размер на 76_684,16 лв. за данъчна основа и ДДС в общ размер 15_336,083 лв.

Относно [фирма]

От представените счетоводни документи от проверката е установено, че от [фирма] не е отразено кредитно известие с №[ЕГН]/31.07.2014 г., поради това, че в счетоводството на дружеството не е постъпило такова. КИ №4033/31.07.2014 г. е издадено от [фирма] с данъчна основа в размер на 65_152,75 лв. и отразен данък в размер на 13_030,55 лв. към фактура №3... 2189/25.06.2014 г. на стойност 139_833,30 лв. с ДДС. [фирма] е разплатило частично в размер на 61_650,00 лв. [фирма] е издало за неразплатената част КИ №4033/31.07.2014 г.

Ревизиращият орган приема, че КИ №4033/31.07.2014 г. е издадено неправомерно, тъй като няма изменение на данъчната основа или разваляне на доставката. Констатирани са различия между данните по посоченото кредитно известие в размер на - 65_152,75 лв. за данъчна основа и ДДС в размер -13_030,55 лв.

Относно [фирма]

Проверката е документирана с ПИНП №П-22221018016783-141-001/29.01.2018 г. Установено е, че издаденото от [фирма] кредитно известие №4098/31.01.2017 г. с данъчна основа в размер на - 141_666,67 лв. и ставка на данъка в размер на 28_333,33 лв. към фактура №3... 2373/14.11.2014 г. с данъчна основа 141_666,67 лв. и ДДС 28_333,33 лв. не е отразено в счетоводството на дружеството, поради това, че не е получено. Представен е договор за покупко-продажба от 13.11.2014 г. и извлечение от сметка 171300240009, съгласно което са преведени 170_000,00 лв. по сметка [банкова сметка] на [фирма]. Ревизиращите органи приемат, че КИ №4098/31.01.2017 г. е издадено неправомерно, тъй като няма изменение на данъчната основа или разваляне на доставката. Констатирани са различия между данните по посоченото кредитно известие в размер на - 141_666,67 лв. за данъчна основа и ДДС в размер -28_333,33 лв.

Предвид гореизложеното, при така установената фактическа обстановка органите по приходите са обобщили, че жалбоподателя неоснователно е издал горепосочените КИ, което е довело до неоснователно сторниране на начисления и дължим ДДС от последния.

Редът и начина на издаване на кредитни известия е регламентиран в чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура. Известията се издава задължително не по - късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство - чл. 115, ал. 2 от ЗДДС. В чл. 115, ал. 3 от

ЗДДС е регламентирано основанието за издаване на КИ, а именно поради настъпване на обстоятелство, обезсилващо с обратна сила извършена доставка /разваляне на доставка/.

В чл.115 ал.4 от ЗДДС са регламентирани изискванията на които следва да отговарят формално КИ. Освен реквизитите по чл.114 от ЗДДС известието към фактурата задължително следва да съдържа: номера и датата на фактурата към която е издадено известието, както и основанието за издаването му. В случая липсва записано основание за издаване на спорните КИ, а липсата на този реквизит не може да бъде заместена от съпътстващи документи, тъй като с него се удостоверява наличието на едно от допустимите по закон основания за издаване на известие – изменение на данъчната основа или разваляне на сделката. Липсата на законоустановен реквизит на кредитното известие е самостоятелно основание за непризнаването му.

Отделно от това, правилен е извода на органа по приходите, че не са налице изискванията на чл.115 ал.3 от ЗДДС за издаване на КИ поради настъпване на обстоятелство, обезсилващо с обратна сила извършена доставка / разваляне на доставката /. Жалбоподателя не е опровергал този извод нито в хода на ревизията, нито в настоящето съдебно производство, въпреки указаната му доказателствена тежест в съд. заседание от 10.02.2022г, като докаже наличието на основание за намаляване на дан. основа по издадените от него фактури към съконтрагентите му /посочени по –горе в решението/, нито момента когато е настъпила тази промяна. В обичайния се вид основанието за издаване на кредитно известие към фактура е развалянето на сделката, което включва в себе си първоначална договореност за параметрите на сделката, търговската кореспонденция във връзка с изпълнението ѝ / покана за изпълнение, проверка на извършеното, възражение качество и/или параметри и т.н / и постигане на договореност за нейното разваляне.

Развалянето на сделката е винаги доброволно съглашение между страните, а такова при насрещните проверки на получателите по процесните доставки към МЛАДЕЖКА КООПЕРАЦИЯ „Я.“; ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма][ЕИК]; [фирма] ЕИК[ЕИК] [фирма] ЕИК[ЕИК]; и [фирма], ЕИК[ЕИК] не се установи.

Обстоятелството, че процесните КИ не са отразени в дневника за покупки на получателите, води до намаляване на размера на ползвания данъчен кредит по първоначално издадената фактура, в съответствие с изискването на чл.78 от ЗДДС и по този начин това КИ не е произвело своя ефект. За да е налице пропорционалност в правата и задълженията на страните по доставката е необходимо при развалянето ѝ доставчика /издателя на фактурата / да включи кредитното известие в дневника за продажби, с което ще намали размера на данъчната основа и на данъка по първоначалните фактури, а получателя следва да включи КИ в дневника за покупки, за да намали размера на ползвания данъчен кредит. Противното / т.е ако КИ не е включено в дневника за покупки на получателя, каквото установяване е налице в настоящия казус / означава, че получателя заявява изпълнение на доставката, след като претендира право на данъчен кредит, от което следва, че тя не е развалена.

Не е вярно твърдението на жалбоподателя в жалбата му до съда, че органа по приходите не е обсъдил възраженията му по РА. Същите са подробно анализирани в Решение № 658/22.04.2021г на Директор Дирекция “ОДОП” при ЦУ на НАП С., поради което настоящия състав не счита, че следва да ги преповтаря.

Следва да се допълни само, по отношение на кредитните известия издадени към [фирма] [фирма], [фирма] и [фирма], за които е установено, че се касае за

неразплатена част по издадените към тези лица фактури ,че не може да намери директно приложение разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО. Тази разпоредба , регламентира задължение за държавите-членки да определят условията, при които се намалява основата в случаите на разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката. С чл. 90, § 2 от Директивата е предвидено право на държавите-членки да дерогират § 1 в случаите на пълно или частично неплащане. Уредбата в националния ни закон се съдържа в чл. 115 ЗДДС, който не предвижда намаляване на данъчната основа при пълно или частично неплащане, а единствено при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката. Възможността за дерогиране дадена в §2 от посочения член 90 е строго ограничена до случая на пълно или частично неплащане на цената на доставката и се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или да бъде само временно (решение С-330/95) т.е дерогацията е обусловена от несигурността, която е присъща при неплащане на цялата цена и възможността това положение да не е окончателно . Нашия ЗДДС не съдържа разпоредби, които да позволяват намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на неплащане . Съобразявайки практиката на СЕС / т.24 и 25 от решение по т. 25, С-337/13/ , следва да се приеме, че национална разпоредба, която при изброяване на положенията, при които се намалява данъчната основа, не посочва като такова неплащането на цената на доставката, следва да се разглежда като израз на осъществената от държавата членка възможност за дерогиране, предоставена ѝ съгласно чл. 90, §2 от Директивата за ДДС. В случай, че има пълно или частично неплащане на покупната цена без разваляне или анулиране на договора, купувачът продължава да дължи заплащане на договорената цена, а продавачът винаги разполага с правото си на вземане, което може да защити по съдебен ред. Следва да се поясни обаче, че тази дерогация не е абсолютна, а само до момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо или когато лицето изтъкне и докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да остане несъбрано (решение по С-242/18 г., т.62 и т.63). Това е моментът, до който съгласно принципа на данъчен неутралитет, е допустимо данъчнозадълженото лице да бъде лишено от правото си да намалява данъчната основа, доколкото до този момент все пак съществува вероятност да получи вземането си. Настоящия случай , обаче не е такъв, доколкото липсват каквито и да било доказателства, дори индикации за наличието на вероятна несъбираемост на вземането.

Предвид това правилно органа по приходите, позовавайки се на разпоредбата на чл.115, ал. 3 от ЗДДС е отказал да признае корекция направена с процесните КИ.

В тази връзка следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 113, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която всяко данъчно задължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това, освен в случаите когато доставката се документира с протокол по чл. 117. По силата на чл. 113, ал. 6 от ЗДДС всяка страна е длъжна да окаже необходимото съдействие на другата страна за издаването на фактурата.

Предвид изложеното съдът намира ,че задълженията на жалбоподателя за данъчни периоди м. 07 и м. 10 2014 г.; м. 02; м. 05 2015 г.; м. 10. 2016 г.; м. 01; м. 04; м. 05. 2017 г. и изменения размер на ДДС за д.п.м 08.2014г са определени правилно по размер и основание, при съобразяване с установените в хода на ревизионното

производство обстоятелства и приложимата правна уредба.

Предвид изложеното съдът намира жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], Индустриална зона , чрез управителя А. Р. К. , срещу Ревизионен акт № Р-22221318001704-091-001/05.10.2020г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Г. А. П. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 658/22.04.2021г на Директор Дирекция “ОДОП” при ЦУ на НАП С. за неоснователна и като такава следва да се отхвърли .

При този изход на процеса на ответника следва да се присъди претендираното юрисконсултско възнаграждение , което на осн.чл.8 т.5 от Наредба № 1/2004г за минималния размер на адвокатските възнаграждения , съдът определя в размер на 6263.80лв

Водим от гореизложеното ,съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], Индустриална зона , чрез управителя А. Р. К. , срещу Ревизионен акт № Р-22221318001704-091-001/05.10.2020г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Г. А. П. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 658/22.04.2021г на Директор Дирекция “ОДОП” при ЦУ на НАП С., като неоснователна.

ОСЪЖДА Ф.“ Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], Индустриална зона , чрез управителя А. Р. К. да заплати на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП сумата 6263.80лв /шест хиляди,двеста шестдесет и три лева 80 ст. / , представляваща юрисконсултско възнаграждение .

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението на страните , пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: