

РЕШЕНИЕ

№ 1655

гр. София, 16.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 16.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **11989** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Производството е повторно след отменително решение № 14770/30.11.2020г на ВАС I отд. по адм. Дело № 8048/2020г.

Образувано е по жалба, подадена от [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2214-1403213-091-001/06.02.2015 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., като орган, възложил ревизията и М. И. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 626/28.04.2015 г. на директора на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП. Жалбоподателят оспорва РА в частта относно :

- определените лихви за забава в размер 14 185,61 лв. за периода 13.01. - 14.07.2014 г., в резултат от непризната реалност на получените доставки на компютърни елементи - комутатори и сървъри, получени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] за данъчен период м. 12.2013 г.

В жалбата са твърди незаконосъобразност на оспорения РА, като се навеждат доводи за необоснованост на акта, допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и неправилно прилагане на материалния закон (ЗДДС).

В съдебно заседание, жалбоподателят чрез адв. И., поддържа жалбата, моли за отмяна на РА и за присъждане на разноски, за което е представен списък. По делото са

представени писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- [населено място] при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юрк. Искра Г. оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е допустима, тъй като е подадена в срок, от лице с правен интерес от обжалването и след осъществено задължително оспорване на акта по административен ред.

Разгледана по същество е основателна.

Със Заповед за възлагане на ревизия № 1403213/22.04.2014 г., връчена на 12.05.2014 г., изменена със Заповед № Р-2214-1403213-020-02/07.08.2014 г., издадени от П. Т. П. - началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.08.2013 г. до 28.02.2014 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-2219-1400700-092-1/24.10.2014 г., връчен на ревизираното лице по реда на чл.32 от ДОПК на 24.11.2014 г. Ревизията приключва с РА № Р-2214-1403213-091-01/06.02.2015г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и М. И. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С Решение № 626/28.04.2015 г. на директора на Дирекция "ОДОП" - [населено място] при ЦУ на НАП, РА е отменен в частта относно установените задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01. - 31.12.2013 г. и от 01. - 28.02.2014 г., като е изменен в частта за установените задължения за лихви като същите са определени на 14185,61 лв за данъчен период м.12.2013г. В потвърдителната част относно отказаното право на данъчен кредит по фактура с издадетл ТПН 2013 Е. е отменен с решение на АССГ по адм. Дело № 5777/2015г, което като необжалвано е влязло в сила в тази му част.

От правна страна, след като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал.2 ДОПК, Съдът намира, че ревизионният акт е издаден от компетентните съгласно чл. 119, ал.2 от ДОПК органи по приходите в лицето на П. Т. П. - възложил ревизията, и М. И. М. - ръководител на ревизията, при спазване на изискванията за форма и съдържание съобразно чл. 120, ал.1 и ал.2 от ДОПК, като в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

По отношение съответствието на РА с материалния закон, съдът намира следното:

По отношение задължението за лихви :

С РА в тежест на дружеството - жалбоподател са начислени лихви за забава в размер на 30252.54 лева, които с Решението на ДОДОП са намалени на 14 185,61 лева за периода от 13.01.2014 г. до 14.07.2014 г. Като основание за начисляване на лихвите е посочена непризната реалност на доставките на компютърни елементи (комутатори и сървъри) по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] през м.12.2013 г., по които [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен

кредит в общ размер на 315612.20 лева и към които впоследствие - през данъчен период м.06.2014 г. са издадени кредитни известия.

Органите по приходите са изследвали подробно веригите от предходни и последващи доставки и са достигнали до извод, че процесните доставки са част от затворен кръг, при който в рамките на един месец - декември 2013 г. едни и същи стоки са префактурирани между редица контрагенти, след което отново се връщат при първоначалния доставчик, като всяко от дружествата във веригата е едновременно доставчик и получател, и всички с изключение на [фирма] са регистрирани по ЗДДС през м. 12.2013 г. Установено е също, че собственик и управител на всички дружества, участващи във веригата, е едно и също физическо лице - И. И. М.. С протокол № 0484261/23.03.2015 г. ревизиращите органи са приобщили издадения по отношение на преките доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] РА и РД, с които са определени нулеви данъчни основи по всички издадени от тях фактури, а за начисления от тях данък е посочено, че е изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС. С оглед на тези факти и обстоятелства органите по приходите са приели, че независимо от издадените кредитни известия и произтичащото от тях сторниране на фактурите, ревизираното лице неправомерно е ползвало данъчен кредит, поради което е начислена лихва за забава по тези фактури за периода до издаването на кредитните известия. По същество макар в диспозитива на решението на ДДОДОП да е посочено, че лихвата се дължи за данъчен период м.12.2013г, в мотивите ясно е посочено, че същата се дължи за периода от м.12.2013 до м.06.2014г/ стр.9 от решението/ .Този начин на определяне на изчислената лихва за забава влиза в противоречие с времевия обхват на извършената ревизия, която е с период 01.08.2013-28.02.2014г, т.е за периода 01.03.2014-30.06.2014г ревизия на дружеството жалбоподател не е извършена и следователно начислените лихви за този период са без законово основание и следователно РА в тази му част следва да се отмени.

Основният въпрос по делото, поради който и ВАС е върнал същото за ново разглеждане е дали процесните доставки на стоки са били реални, за да се извърши преценка на дължимостта на лихвите за забава вследствие на издадените кредитни известия от дружествата доставчици в края на юни 2014г по тези доставки. В тази насока следва да се съобрази, че с възражението срещу РД оспорващият е представил договори за покупко-продажба на стоки между [фирма] и отделните доставчици; приложения към договорите, в които са посочени видовете и количества стоки; приемо-предавателни протоколи; извлечения от банковата сметка на [фирма]; договори за наем на офис, с приложения и анекси към тях; процесните фактури; оборотни ведомости на [фирма] и на доставчиците; дневници за покупки, дневници за продажби и справки-декларации за м. 12. 2013г.; дневници за покупки, дневници за продажби и справки-декларации на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчен период м. 06. 2014г., в който дружествата са декларирали връщането на стоките обратно от [фирма]; счетоводни документи на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] – хронологични дневници на сметки 411, 702, 4532, 304 и 503; други документи. Тези писмени доказателства не са оспорени от ответника, поради което имат материалната доказателствена сила на всеки един частен документ, а именно че изявленията в тях принадлежат на направилите ги лица. Това обуславя и извода, че видно от посочените по горе документи е налице отделяне на родовоопределените вещи по смисъла на чл.24 от ЗЗД и предаването им на оспорващия - т.е налице е вещно прехвърлителния ефект на облигационното

отношение.

От заключението на ССЧЕ с вещо лице Г. А. безспорно се установи, че процесните фактури, по които жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит, са коректно отразени както в неговото счетоводство, така и в това на доставчиците, като са включени съответно в дневниците за покупки и дневника за продажби и в справките - декларации на дружествата за периода, и е извършено плащане по тях между страните. Не се спори и че въз основа на разваляне на договора между страните и споразумение от 02.06.2014 г. през данъчен период м.06.2014 г. доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] са издали към тези фактури кредитни известия, които са включени в дневника за покупки на жалбоподателя със знак минус. Доставчиците са разполагали със стоките, продадени на ИТ Т. Е. и са изписали същите при продажбите. Оспорващият е заплатил основата и ДДС по фактурите по банков път, разходите са отразени надлежно, стоките са заприходени в счетоводството му и след това са използвани за осъществяване на последващи облагаеми доставки. Не са закупени от него други стоки със същия предмет от други доставчици. В тази насока са и представените от жалбоподателя в рамките на производството копия на РА на поддоставчиците – К. 2013 Е. и Л. Е., с които органите по приходите признават връщането на стоките – комутатори и сървъри и законосъобразното отразяване на кредитните известия през м. 06.2014г.

Все в тази връзка е и заключението на СТЕ с вещо лице П. П.. От същото се установява, че при проверка на място е налице идентичност на по вид и технически характеристики на продаваните стоки от ИХБГ Е., ТПН 2013 Е., Л. Е., К. 2013 Е. и С. Е. със закупените такива от жалбоподателя, описани в приложение № 1 от сключените договори и приемо предавателни протоколи. Според вещото лице с оглед размерите и теглото на стоките, както и близостта на офисите не се налага изискване за специална транспортна, материална и техническа обезпеченост за извършването на процесните доставки, поради което кадровият потенциал на един човек е достатъчен, за да могат стоките да бъдат предадени на купувача в рамките на един час. С оглед и на констатацията на СТЕ и ССЕ, както и на представените писмени доказателства се установява по категоричен начин реалността на доставките на процесните стоки - сървъри и комутатори.

Според Решение на СЕС по дело С-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. Държавите членки сами трябва да определят процедурата, по която може да се коригира неправомерно фактурираният данък върху добавената стойност, при положение, че тази корекция не зависи от правото на преценка по усмотрение на данъчната администрация. Отнесено към настоящия правен спор и независимо от обстоятелството, че в случая не се касае за анулиране на фактура по реда на чл. 116 от ЗДДС, а за издадени кредитни известия в резултат на разваляне на сделката, това означава, че органите по приходите са длъжни да признаят издадените данъчни документи с предвидените за тях последици, а именно корекция на данъка и на ползвания данъчен кредит. В съответствие с цитираното решение на СЕС следва да се приеме, че ако данъчнозадълженото лице е извършило необходимите корекции и е отстранило риска от загуба на данъчни приходи, то действията, произтичащи от неправомерното фактуриране на данъка, в това число упражненото право на данъчен

кредит, следва да бъдат третираны като осъществени на законно основание, тоест към момента на приспадане на данъчния кредит същият не е ползван неправомерно. Такъв извод е в съответствие с принципите и механизма на функциониране на ДДС, тъй като правото на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата корелира със задължението на издателя да внесе начисления данък. Подобен извод може да се изведе и от решението на СЕС по дело С-107/13. Съответно, с издаването на кредитните известия и включването им в съответните регистри по ДДС, ползваният от жалбоподателя данъчен кредит се трансформира в задължение, а за издателя на фактурата се поражда право да иска възстановяване на платения от него данък. Според трайната практика на ВАС – решение № 8732/17.06.2013 по адм. Дело № 607/2013, решение № 9434/25.06.2013г по адм. Д. № 14537/2012г за издаване на кредитни известия следва да са налице законосъобразно развити се отношения, при които счетоводното отразяване на стопанските операции отговаря на реално извършените такива. При възникване на обстоятелства в следствие, водещи до разваляне на доставката, както е и настоящия случай, лихви за забава не се дължат. Както бе посочено по горе от писмените доказателства и заключенията на ССЕ и СТЕ се установява прехвърлянето на правото на собственост върху процесните стоки – комутатори и сървъри, представени са доказателства за заплащането им, както и коректното счетоводно и данъчно отразяване на извършените стопански операции и разчитане на задълженията за ДДС с бюджета, както при получателя, така и при доставчиците. Липсват констатации на органите по приходите в обратна насока, нито пък твърдения за наличието на данъчна измама. Т.е. налице са реални доставки на процесните стоки по см. на чл. 6 ал. 1 от ЗДДС.

Съгласно чл. 175, ал. 1 и ал. 2, т. 1 от ДОПК, за да възникне задължение за заплащане на лихва, следва да е налице изискуемо публично задължение, респективно неправилно възстановено или прихванато публично вземане. Доколкото в случая не е налице неправилно възстановено или прихванато публично вземане, нито изискуемо публично задължение, липсва основание за начисляване на лихва. В този смисъл са и Решение № 5846 от 21.05.2015 г. на ВАС по адм. д. № 8204/2014 г., както и решение № 1348/09.02.2016 г. по адм. д. № 12823/2015 г. на ВАС. Отделно от това по този въпрос е формирана и практика на АССГ с решения, които не са били оспорени от органите по приходите пред ВАС и са влезли в сила – решение № 1815/17.03.2016г по адм. д. № 4405/2015, решение № 6239/13.10.2016 по адм. Д. № 1512/2016г. След като по категоричен начин с доказателствените средства в настоящето производство се установи реалността на доставките на процесните стоки, то и издаването на кредитни известия, като следствие на развалянето на договорите между оспорващия и доставчиците не следва да води до задължения за лихви, доколкото е налице правомерно начисляване на ДДС и не са налице предпоставките на чл. 175 от ДОПК.

Това обуславя и извода, че оспореният РА в частта на начислените лихви е незаконосъобразен и следва да се отмени.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК, съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски.

При този изход на делото и въз основа на своевременно заявеното искане, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноските по делото, възлизащи на общо 2017,68 лева, за първото разглеждане на делото, като за разликата до присъдения

размер от 2400 лв по адм. Дело № 5777/2015г на АССГ,ВАС не се е произнесъл,тъй като както бе казано и по горе в частта касаеща отказаното право на дънъчен кредит решението на АССГ като необжалвано е влязло в сила,поради което и за първата инстанция по реда на чл.226 ал.3 от АПК се следват 2017,68лв,за ВАС се следват 1440лв,а за настоящата инстанция отново 1440лв или общо сумата на разноските е 4897,68лв .

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 и чл. 161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], Ревизионен акт № Р-2214-1403213-091-001/06.02.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта, потвърдена с Решение № 626/28.04.2015 г. на директора на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП,в частта на определените лихви за забава в размер 14 185,61 лв. за периода 13.01.2014 - 14.07.2014 г., в резултат от непризната реалност на получените доставки на компютърни елементи - комутатори и сървъри, получени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчен период м. 12.2013 г.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], разноските по делото по реда на чл.226 ал.3 от АПК в размер на 4897,68 лева за трите инстанции.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: