

РЕШЕНИЕ

№ 6955

гр. София, 12.11.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в открито заседание на 18.09.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Силвиана Шишкова, като разгледа дело номер **1856** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

8

Производството е по реда на чл. 129, ал. 7 от ДОПК, вр. чл. 156 и сл. от ДОПК. Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е акт за прихващане или възстановяване № 1204621/15.10.2012 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”, потвърден с решение № 2956/14.12.2012 г. на директора на дирекция „О.” С.. Жалбоподателят обжалва акта за прихващане или възстановяване, с който е отказано възстановяване на данък върху добавената стойност в размер на 75 016, 16 лв. По изложени в жалбата мотиви се претендира незаконосъобразност на обжалвания акт. Иска се отмяната на акта, потвърден с решението на директора на дирекция „О.” С.. Претендират се разноси. Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. оспорва жалбата, като по същество моли съдът да постанови съдебно решение, с което да я отхвърли като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

На основание чл. 129 от ДОПК с резолюция за извършване на проверка № 1204621/08.10.2012 г., издадена от П. Л. Д. – началник на отдел „Контрол” в ТД на НАП „Големи данькоплатци и осигурители” С. е възложено извършването на проверка на [фирма], като проверката е била възложена във връзка с подадено искане за прихващане или възстановяване вх. № 26-Б-1411/01.10.2012 г., с което дружеството е поискало да му бъде възстановен ДДС в размер на 75 016, 16 лв. В хода на проверката е установено, че на 06.02.2006 г. [фирма] в качеството на лизингодател е сключил договор за финансов лизинг с [фирма] в качеството на лизингополучател. Предмет на лизинга е поземлен имот, находящ се в [населено място], включително сградата, която ще се построи върху него, като съгласно договора лизингодателят купува поземления имот при условията, известни на лизингополучателя и приети от него, като построява на посочения имот сграда с цел да предостави на разположение на лизингополучателя поземления имот заедно с построената сграда за извършване на търговска дейност. Общият инвестиционен разход (всички разходи за придобиване на поземления имот и за надлежното построяване на сградата, както и разносните и таксите, произтичащи от финансирането на тези разходи, включително поземлени данъци, допълнителни данъци, свързани с предмета на лизинга) възлизат на 1 053 937 евро. На 05.12.2006 г. между двете търговски дружества е подписан приемо-предавателен протокол, с който [фирма] потвърждава, че е получила от [фирма] посочения предмет на лизинга в изпълнение на глава III, точка 4 от лизинговия договор от 6 февруари 2006 г. между двете дружества, без каквито и да било претенции и забележки на лизингополучателя по отношение на използваемост, недостатъци или дефекти от всякакъв вид. На 28.12.2006 г. лизингодателят е издал фактура № 9/28.12.2006 г. на стойност 18 024, 21 лв. и ДДС 3 604, 84 лв. с предмет на доставката първа лизингова вноска. На [фирма] е била извършена ревизия, приключила с ревизионен акт № 20003449/14.02.2008 г., издаден от инспектор по приходите в ТД на НАП С.. При ревизията на извършените доставки, по които ревизираното лице е било изпълнител и начисления ДДС са констатирани основания за корекции на данъчната основа във връзка със сключения договор за лизинг с [фирма]. Съгласно констатациите в ревизионния акт съгласно клауза в договора, същият влиза в сила 1 месец след датата на приемането на предмета на лизинга, като по този начин е направен извода, че договорът за лизинг влиза в сила от 01.01.2007 г., като със започване на срока на договора лизингодателят е следвало (съобразно констатациите в ревизионния акт) да започне издаването на данъчни фактури във връзка с плащането на лизинговите вноски. По този начин ревизиращите органи са направили извода, че първата лизингова вноска следва да бъде платена през м. януари 2007 г. и фактурата следва да бъде издадена от лизингодателя след 01.01.2007 г. По този начин издаването на данъчната фактура на 28.12.2006 г. е определено като издадена преди настъпването на данъчното събитие съгласно чл. 25 от ЗДДС. Прието е, че след 01.01.2007 г. съгласно чл. 6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС за доставка на стока за целите на ЗДДС се смята и фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката, като съгласно чл. 25, ал. 3, т. 2 от ЗДДС изискуемостта на данъка е на датата на фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. Съобразявайки клаузите на договора за лизинг, сключен между двете търговски дружества и на основание чл. 26, вр. чл. 25, ал. 3, т. 2 и чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС и във връзка с § 9, алинеи 2 и ал. 3 от Преходните и заключителни разпоредби на ЗИД на ЗДДС, органите

по приходите са приели, че за [фирма] възниква задължение за начисляване на ДДС за период 01.01.2007 г. – 31.01.2007 г. по лизингов договор, по който получател е [фирма] с облагаема стойност 2 360778, 51 лв. и съответно е начислен ДДС в размер на 472 155, 70 лв. По този начин ревизиращите органи са приели, че по отношение на договора за лизинг, сключен между двете търговски дружества преминаването на собствеността е било уговорено изрично между страните, а ДДС е дължим за цялата лизингова сума. Р. акт не е бил обжалван от [фирма] и е влязъл в сила. Впоследствие дължимата сума по посочения ревизионен акт е прихваната с ревизионен акт № [ЕГН]/16.12.2008 г. (в тази връзка неточно се посочва в жалбата, че като по този начин цялата сума на дължимия ДДС по този ревизионен акт по процесния договор за финансов лизинг е внесена в бюджета, доколкото дължимата сума не е била реално внесена в бюджета, а е прихваната срещу суми за възстановяване на търговското дружество – жалбоподател в производството пред настоящата инстанция). Предвид обстоятелството на съществуващо разбиране от търговското дружество, че сключеният с [фирма] договор за лизинг отговаря на условията и притежава характеристиките на договор с опция за прехвърляне на собствеността, от м. август 2011 г. (обстоятелство, което не се оспорва от страните) дружеството започва да фактурира главницата по лизинговия договор с [фирма] съгласно съществуващ погасителен план, върху която главница начислява ДДС при всяка отделна доставка. Предвид обстоятелството, че целият размер на ДДС по лизинговия договор вече е бил събран чрез прихващане с посочения по-горе ревизионен акт, дружеството е приело, че е налице двукратно внасяне на данъка в бюджета и е подало искане за прихващане или възстановяване от 23.02.2012 г. за възстановяване на ДДС в размер на 516 720, 61 лв. По направеното искане е бил издаден акт за прихващане и/или възстановяване № 1201163/23.03.2012 г. След констатация на обстоятелството, че претендираната сума за възстановяване е тази, е тази, която е установена като дължима и с която са прихванати задължения на дружеството по ревизионен акт № 20003449/14.02.2008 г., който не е обжалван и е влязъл в сила органите по приходите са направили извода, че по този начин с подаденото искане се иска промяна на влязъл в сила ревизионен акт. По този начин подаденото искане за възстановяване е определено като недопустимо с констатацията, че не следва чрез процедурата по чл. 129 от ДОПК чрез искане за прихващане и/или възстановяване на недължимо внесени или удържани суми да бъдат отстранявани пропуски, допуснати от страна на ревизираното лице при осъществяване и водене на административното обжалване на ревизионния акт. Актът за прихващане и/или възстановяване е бил обжалван по административен ред, като решаващият административен орган директорът на дирекция „О.” С. с решение № 1408/14.06.2012 г. е потвърдил акта за прихващане и/или възстановяване. В мотивите си е приел, че действително не следва да се внася два пъти ДДС от едно и също лице на едно и също основание и поради това за лицето съществува възможността да поиска обратно недължимо внесения по фактурите, издадени на [фирма], ДДС посредством искане за прихващане и/или възстановяване по реда на чл. 129 от ДОПК. Приел е, че това искане ще касае начисления по фактурите ДДС данък като недължим платен, а не този, определен с влязъл в сила ревизионен акт, като не съществува пречка в едно искане да бъде посочена обща сума, представляваща начисления ДДС по няколко фактури. В съответствие с постановеното решение от дружеството е било подадено искане за прихващане или възстановяване вх. № 26-Б-14111/01.10.2012 г. за възстановяване на ДДС в размер на 75 016 лв. (към искането са приложени 15 броя

фактури, издадени на [фирма] с общ размер на ДДС 75 016 лв.).

По направеното искане е издаден акт за прихващане или възстановяване № 1204621/15.10.2012 г., с който е прието, че претендираният ДДС за възстановяване в размер на 75 016 лв. не следва да бъде възстановяван. Органът по приходите е приел, че при положение, че е приложен режима на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС и за предмета на договора за финансов лизинг е начислен еднократно ДДС върху цялата стойност на договора дружеството не следва да издава фактури за главниците по договора, а само за лихвите. Издавайки ежемесечно фактурите за дължими главници по лизингов договор на [фирма] за периода от 01.08.2011 г. – 31.08.2012 г. и посочвайки в тях начислен ДДС дружеството попада в хипотезата на чл. 85 от ЗДДС (данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка в данъчен документ по чл. 112) и чл. 86, ал. 2 от ЗДДС (данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчния документ). Осъществено е обжалването на акта за прихващане или възстановяване по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на дирекция „О.“ С. с решение № 2956/14.12.2012 г. е потвърдил същия. Решаващият административен орган е приел, че по преписката няма данни издадените фактури, по които се претендира възстановяване на ДДС да са анулирани като грешно съставени, което от своя страна би било основание за възстановяване на посочения в погрешно издадения документ (в случая фактура) ДДС.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

След анализ на обжалвания акт за прихващане или възстановяване, решението на решаващия административен орган и изявленията на страните в съдебното производство се установява, че между страните спор по отношение на фактите, така, както те са установени в решението на решаващия административен орган не съществува. Не се спори между страните, а и това се установява от събраните по делото доказателства, че на [фирма] е била извършена ревизия, приключила с ревизионен акт № 20003449/14.02.2008 г., издаден от инспектор по приходите в ТД на НАП С.. При ревизията на извършените доставки, по които ревизираното лице е било изпълнител и начисления ДДС са констатирани основания за корекции на данъчната основа във връзка със сключения договор за лизинг с [фирма]. Съгласно констатациите в ревизионния акт съгласно клауза в договора, същият влиза в сила 1 месец след датата на приемането на предмета на лизинга, като по този начин е направен извода, че договорът за лизинг влиза в сила от 01.01.2007 г., като със започване на срока на договора лизингодателят е следвало (съобразно констатациите в ревизионния акт) да започне издаването на данъчни фактури във връзка с плащането на лизинговите вноски. Прието е, че след 01.01.2007 г. съгласно чл. 6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС за доставка на стока за целите на ЗДДС се смята и фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката, като съгласно чл. 25, ал. 3, т. 2 от ЗДДС изискуемостта на данъка е на датата на фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС.

Съобразявайки клаузите на договора за лизинг, сключен между двете търговски дружества и на основание чл. 26, вр. чл. 25, ал. 3, т. 2 и чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС и във връзка с § 9, алинеи 2 и ал. 3 от Преходните и заключителни разпоредби на ЗИД на ЗДДС, органите приходите са приели, че за [фирма] възниква задължение за начисляване на ДДС за период 01.01.2007 г. – 31.01.2007 г. по лизингов договор, по който получател е [фирма] с облагаема стойност 2 360778, 51 лв. и съответно е начислен ДДС в размер на 472 155, 70 лв. По този начин ревизиращите органи са приели, че по отношение на договора за лизинга, сключен между двете търговски дружества преминаването на собствеността е било уговорено изрично между страните, а ДДС е дължим за цялата лизингова сума. Изрично в мотивите на ревизионния акт органите по приходите са приели, че данъчното събитие е настъпило в съответствие с чл. 25, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, а именно на датата на фактическото предоставяне на стоката. Р. акт не е бил обжалван от [фирма] и е влязъл в сила. Обстоятелството на влизане в сила на ревизионен акт № 20003449/14.02.2008 г. пречатства възможността на настоящата съдебна инстанция да обсъжда по какъвто и да било начин законосъобразността на същия, включително и по отношение на настъпилата дата на данъчното събитие. В тази връзка и настоящата съдебна инстанция не обсъжда доводите на жалбоподателя в тази насока, съдържащи се в жалбата. Следователно, съобразно съдържанието на мотивите на посочения ревизионен акт данъчното събитие във връзка със сключения между страните договор за лизинг е възникнало през м. 01.2007 г. (като отново се посочва от настоящата инстанция, че на същата не принадлежи преценката относно законосъобразността на влязъл в сила ревизионен акт). От събраните по делото доказателства се установява също така (това също е обстоятелство, по което страните не спорят), че от м. август 2011 г. дружеството започва повторно да фактурира главницата по лизинговия договор с [фирма] съгласно съществуващ погасителен план, върху която главница начислява ДДС при всяка отделна доставка. По този начин и с тези си действия дружеството жалбоподател всъщност обосновава и цели възникването на данъчното събитие на дата, различна от датата, така, както същата е установена с влезлия в сила ревизионен акт и то за доставката на една и съща стока. В тази връзка следва изрично да се посочи, че не е допустимо за доставката на една и съща стока да са възможни за съществуващи две различни дати на настъпване на данъчното събитие.

В процесния случай данъчното събитие по сключения лизингов договор е настъпило на датата, изрично посочена в мотивите на влезлия в сила ревизионен акт (който не е бил обжалван) и посочването и възприемането на друга дата, различна от тази, посочена в ревизионния акт е незаконосъобразно. Това е едно от обстоятелството, което несъмнено определя като верен извода, че издадените впоследствие фактури във връзка с внесени лизингови вноски за главница и лихви по същия лизингов договор, сключен между двете търговски дружества са издадени без правно основание. Дължимият данък върху всичките 131 лизингови вноски по договора е начислен и внесен ефективно в бюджета с издаването на ревизионен акт № [ЕГН]/16.12.2008 г. в съответствие с чл. 86, ал. 2, вр. чл. 6, ал. 2, т. 3 и чл. 25, ал. 3, т. 2 от ЗДДС. С оглед именно на това обстоятелство издадените впоследствие фактури не са издадени във връзка с осъществена нова доставка на предмета на лизинговия договор и са във връзка

с вече възникнало преди това данъчно събитие. Доколкото в процесния случай не е налице последваща реализация на предмета на лизинговия договор през 2007 г. и следващите години, не е налице и възникнало ново данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, поради което и данъкът по фактурите е начислен неправомерно. По отношение на неправомерно начисления данък съществува хипотезата на чл. 116, ал. 3 от ЗДДС, съгласно която за погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен, като съобразно чл. 116, ал. 1, изречение второ от ЗДДС погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови. От събраните по делото доказателства не се установява дружеството-жалбоподател в производството пред настоящата съдебна инстанция да е започнало процедурата по чл. 116, ал. 3 от ЗДДС. В подкрепа на изложеното настоящата съдебна инстанция приема, че по никакъв начин в процесния случай не се обосновава и неприложимостта на чл. 85 от ЗДДС, съгласно която данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура. Както и се посочи в множество решения на Съда на Европейския съюз с тази разпоредба (има се предвид чл. 203 от Директива 2006/112, съгласно, която ДДС се дължи от всяко лице, което начисли данъка във фактура) с тази разпоредба се цели да се отстрани рискът от данъчни загуби, който предвиденото в чл. 167 и сл. от директивата право на приспадане може да породява. Въпреки, че упражняването на това право се ограничава само до данъка по облагаема с ДДС сделка, рискът от данъчни загуби по принцип не е напълно отстранен, докато получателят по фактурата, в която неправомерно е начислен ДДС все още има възможност да я използва за тази цел в съответствие с чл. 178, б. „а” от директива 2006/112 (в този смисъл решение от 18 юни 2009 г. по дело S., решение по дело L.-56, определение на съда от 4 юли 2013 г. по дело C-572/11 г.). Всъщност условието сгрешената фактура да бъде коригирана (в процесния случай да бъде анулирана), за да е възможно възстановяването на неправилно фактурирания ДДС по принцип би могло да осигури именно отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи. В тази връзка и в решение от 11 април 2013 г. по дело C-138/12 г. Съдът на Европейския съюз приема, че ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или прекомерно трудно принципът на неутралитет и принципът на ефективност могат да изискват от държавите членки да предвидят необходимите инструменти и процесуален ред и условия, за да може данъчнозадълженото лице да си възстанови фактурирания данък, който не е следвало да бъде начислен. Подобно условие, предвидено в българското законодателство е именно това по чл. 116, ал. 3, вр. ал. 1 от ЗДДС, като в този случай изискването е сгрешената фактура да бъде анулирана, като това изискване, както бе посочено и по-горе в мотивите на настоящото решение може да осигури отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи. В процесния случай, обаче тази възможност не е използвана от жалбоподателя, като от същия са изложени твърдения, че по този начин ще бъде нарушен принципа на данъчен

неутралитет с оглед на обстоятелството, че получателят по доставката няма да може да упражни правото си на данъчен кредит. Като не отрича правилността на посоченото твърдение настоящата съдебна инстанция прави извода, че до нарушаването на този основен принцип се стига единствено поради действията на жалбоподателя с издаването на процесните фактури, в които е включена главницата от лизинговите вноски и с начисляването на данъка. По този начин с тези си действия жалбоподателят обосновава възможността за една и съща доставка да възникнат две данъчни събития, което е недопустимо. В тази връзка по същността си, ако се приеме подобно поведение за съобразено със законовите разпоредби, то би се допуснала възможността след определен период от време да се постига резултат, несъобразен с констатации, съдържащи се във влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван от съответното търговско дружество и по този начин да се постигат правни резултати, които биха възникнали при предприети действия по обжалването му.

По отношение на принципа на данъчен неутралитет - с посочения чл. 85 от ЗДДС е транспониран чл. 21 от Шеста директива, съгласно който платец на данъка върху добавената стойност е всяко лице, което посочи данъка върху добавената стойност във фактура или друг документ, служещ за фактура. Правилно в жалбата се посочва, че когато издателят на фактурата е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на нутралност на ДДС изисква неправилно фактурираният ДДС да може да бъде коригиран, без държавите членки да подчинят тази корекция на добросъвестното действие на издателя на фактурата. В този смисъл е и решение на Съда на европейските общности от 19.09.2000 г. по дело C-454/98 S. §C. AG §CO KG срещу F. V.. Изрично в т. 63 от посоченото решение се посочва, че 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. Едновременно с това, обаче в поредица от решения на Съда на Европейския съюз изрично се приема, че докато неправилно издадената фактура все още съществува, то не е налице отстраняване на риска от загуба на данъчни приходи. Едновременно с това, обаче съгласно диспозитива на решението 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 правата на преценка по усмотрение на данъчната администрация. Едновременно с това също така в т. 66 от посоченото решение изрично се посочва, че държавите-членки могат да решат по-специално дали тази корекция става по време на процедурата за определяне на данъка или с последваща процедура. В процесния случай, обаче не следва да се отрича обстоятелството, че действително след като дължимата сума на ДДС в размер на 472 155, 70 лв. е прихваната с ревизионен акт № [ЕГН]/16.12.2008 г., то впоследствие с издадените от дружеството фактури за отделните лизингови

вноски този данък е платен втори път. Независимо от направените изводи, че процесните фактури са били издадени неправомерно следва да се изработи специална процедура за реда, по който може да се коригира неправомерно фактурираният данък върху добавената стойност. Такава процедура в българското законодателство не е изработена и не се съдържа.

С оглед на така изложената фактическа обстановка и приложимите правни разпоредби настоящата съдебна инстанция определя обжалвания акт за прихващане или възстановяване като правилен и законосъобразен.

С оглед на тези съображения, съдът счита, че обжалваният акт за прихващане или възстановяване е постановен от компетентен орган, в нужната форма, при спазване на процесуалните разпоредби, същият не е нищожен, в съответствие е с приложимите материалноправни разпоредби.

От страна на жалбоподателя е направено искане за присъждане на разноски по делото. Съдът с оглед изхода на спора намира направеното искане за неоснователно. Като основателно се определя искането за разноски от страна на ответника като на същия следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 1950, 32 лв.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна жалбата на [фирма] срещу акт за прихващане или възстановяване № 1204621/15.10.2012 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”, потвърден с решение № 2956/14.12.2012 г. на директора на дирекция „О.” С..

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1950, 32 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: