

РЕШЕНИЕ

№ 575

гр. София, 23.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 19.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **865** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Предмет на делото: Производството е образувано по жалбата на „НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ШИК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002222000419-091-001/07.09.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1908/05.12.2022г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С., с РА в обжалваната част резултат за данъчен период м. 12.2020 г. вследствие на непризнати кредитни известия (КИ), издадени от ревизираното дружество към фактури за наем, е установен резултат за м. 12.2020 г ДДС за внасяне в размер на 7 891,28 лв., при деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 92 431,74 лв.

Становища на страните: Жалбоподателят счита, че констатациите в РА са неправилни и незаконосъобразни, противоречат на приложимите материалноправни норми на ЗДДС, ППЗДЦС и основните принципи на системата на ДДС, установена в правото на Европейския съюз. В съдебно заседание, представляван от адвокат К., моли съда да уважи жалбата и да постанови решение, с което да отмени процесния РА. Счита, че в ревизионното производство са се събрали доказателства, вкл. договори, анекси, търговска кореспонденция, от които е видна причината за издаване на КИ - причината е намаляване на цените в условията на ковид. Счита, че подписаният и представен в хода на ревизията анекс, който също така е и надлежно вписан като основание за издаване на КИ, е достатъчно основание за зачитане легитимността на КИ. Позицията се на подробните съображения в жалбата. Претендира разноска, по представен списък.

Ответникът представляван от юрисконсулт М. иска съдът да отхвърли жалбата и да постанови решение, с което да потвърди обжалвания РА. Поддържа фактическите основания в хода на ревизията и мотивите в процесното решение. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност. Прокурорът дава становище, че жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли. Факти:

На жалбоподателя „НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ШИК“ ЕООД за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г. е възложена повторна ревизия - по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, след Решение №28/04.01.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Възлагането е със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002222000419-020-001/31.01.2022 г. на А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., изменена със ЗИЗВР №Р-22002222000419-020-002/11.04.2022 г. и ЗИЗВР №Р-22002222000419-020-003/05.05.2022г. със срок за приключване на ревизията до 08.07.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002222000419-092-001/28.07.2022 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №Р-22002222000419ВЗР-002-И/29.08.2022 г., което е преценено като основателно единствено по отношение на внесен ДДС и начислени лихви по предходен РА №Р-22221521002129-091-002/12.10.2021 г., а в останалата част е отхвърлено като неоснователно.

Ревизията приключва с обжалвания РА №Р-22002222000419-091-001/07.09.2022 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция Контрол“ при ТД на НАП С. - орган възложил ревизията и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 15.09.2022 г. по електронен път.

С РА за ревизирания период е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 7 891,28 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 92 431,74 лв. Корекцията е заради непризнати 7 кредитни известия, издадени от ревизираното дружество през м. 12.2020 г. към фактури за наем за периодите от м. 04.2020 г. до м. 12.2020 г., с които общата стойност на начисления ДДС е намалена със сумата от 100 323,02 лв.

От събраните при двете ревизии доказателства се установява, че жалбоподателят „НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ШИК“ ЕООД като наемодател е отдал под наем на „МЕБЕЛИ Л. БЪЛГАРИЯ“ Е. наемател недвижим имот обект за неопределен срок от време (л.105 и сл. по делото), за което е представен договор за наем от 01.05.2005г. Наеният обект представлява голям търговски обект – мебелен магазин, от който наемателят извършва своята икономическа дейност. Наемната цена е актуализирана ежегодно със сключени анекси.

На 30.11.2020 г. е сключено Допълнително споразумение №9 към Договора за наем от 01.05.2005 г. между двете страни (л.108 по делото), с който в т.1 относно месечна наемна цена са уговорили, че: т.1.1.31.03.2020 г. месечната наемна цена в размер на 71 659, 32 лв. остава непроменена; 1.2. Считано от 01.04.2020г. до 31.10.2020г. вкл.месечната наемна цена не е дължима; 1.3. Считано от 01.11.2020г. до 31.05.2023г. вкл.месечната наемна цена без ДДС ще бъде по-високата измежду следните две

стойности: а) 50% от месечния наем, посочен до 31.03.2020 г. или 35 829,66 лв. или 5% от нетния оборот на магазин СОМО на наемателя за предходния месец.

Във връзка с Допълнителното споразумение от 30.11.2020 г. и на основание чл. 115, ал. 2 от ЗДДС жалбоподателят е издал на 01.12.2020 г. процесните 7 КИ към издадените фактури за наем за периодите от м. 04.2020 г. до 31.10.2020 г. (л., л.48, л.95-98, л.114-118 и от приложението). Общата сума на данъчните основи е 501 615,24 лв. и ДДС в размер на 100 323,02 лв. КИ са декларирани в дневник за продажбите за м.12.2020г. със знак минус и съдържат реквизитите по чл. 115, ал. 4 от ЗДДС. В тях освен реквизитите по чл. 114 от ЗДДС, са посочени номер и дата на фактурата, към която е издадено съответното кредитно известие, а като основание е посочено кредитно известие към фактура за наем за съответния месец съгласно договор за наем и анекси.

В писмени обяснения, представени от жалбоподателя в хода на ревизията (л. 80 от приложението по делото) е посочено, че КИ са издадени на основание на сключено допълнително споразумение – Анекс № 9 от 30.11.2020г. към договора за наем, с което се намалява месечната наемна цена по договора и съответно данъчната основа за облагане с ДДС за наемни периоди от 01.04.2020г.-30.11.2020г. Това намаляване представлява отстъпка в наемната цена и е договорено между страните, като според обясненията на ревизираното дружество се налага, поради финансовите затруднения на множество дружества, дължащи се на кризата, породена от Covid-19. В тази връзка към обясненията са приложени разпечатки от имейл кореспонденция между управителите на двете дружества във връзка с възникналите затруднения от въведените противоепидемични мерки и затварянето на множество търговски обекти. Именно договореното изменение на данъчната основа според обяснението, е основание за издаване на КИ, които уточнява, че отговарят на изискванията на ЗДДС, тъй като съдържат номер и дата на фактурата, към която е издадено всяко известие, както и основанието за издаване на известието – „...съгласно договор за наем и анекси“, във всяко издадено, издадени са в срока по чл.115, ал.2 от ЗДДС, надлежно са декларирани в СД за периода, в който са издадени. Пояснява, че уговорената отстъпка по Анекс № 9 следва да се разглежда за целия период на действието му – 01.04.2020г. до 31.05.2022г., а не като отстъпка за конкретна месечна такса. Посочено е също, че във връзка с Covid-19 ситуацията и промяната на договорите за наем и отбива от наемната цена са променени Н. 17 и М. 16, съгласно които отчитането на прихода за наемодателите зависи от срока на договора. Ако договорът не е срочен счетоводното отчитане на приходи също зависи и от намерението на наемодателя или от срока на предизвестие за прекратяване на договора от страната на наемателя. Пояснено е, че този факт е взет предвид от „НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ШИК“ ЕООД при счетоводното отчитане на приходите за 2020 г. Дружеството е използвало средноаритметичен метод за изчисляване на приходите за срока на Анекса. Тъй като договорът за наем е безсрочен, ревизираното дружество е приело, че срокът на договора е 31 май 2022 г., поради липсващо намерение за прекратяване му от страна на наемодателя и позовавайки се на т. 2 от Анекса, съгласно който наемателя може да прекрати договора с едногодишно предизвестие. За 2020 г. дружеството е признало приход на средно месечна база, изчислена пропорционално за периода 01.01.2020 г. до 31.05.2022 г., а не на база на издадените фактури за годината. Към 31 декември 2020 г. дружеството е доначислило приходи в размер на 84 014,40 лв.

Ревизираното лице е декларирало (л.84 по делото), че няма извършени плащания по

фактурите за наем за периода от м.03.2020г. до м.10.2020 г., съгласно Анекс №9 от 01.11.2020 г.; няма връщане на пари по издадените КИ; няма и извършени прихващания на суми между „НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ШИК“ ЕООД и „МЕБЕЛИ Л. БЪЛГАРИЯ“ Е.. Ревизията не е установила нещо друго от така декларираното - не са представени документи, които да удостоверяват плащане по фактурите и възстановяване на суми по кредитните известия, не са представени и документи за извършено взаимно прихващане, не е установено друго в счетоводството на ревизираното лице.

Ревизията е установила от извършена справка за отчетени обороти от фискални устройства, регистрирани на името на „МЕБЕЛИ Л. БЪЛГАРИЯ“ Е., че за периодите от м.04 до м.10.2020г. е отчетен оборот от продажби общо в размер на 316 073,91 лв. „МЕБЕЛИ Л. БЪЛГАРИЯ“ Е. не е преустановило дейността си и е използвало обекта за извършване на икономическата си дейност. Фактът, че мебелната къща е работила през периода, през който е договорено да не се дължи наем, не се оспорва. Съгласно кореспонденцията, разменена между страните по договора на 08.04.2020г. (л.81 по делото) магазинът работи с намалено работно време и с пъти по-малки клиенти, ситуацията била стряскаща, обмислят какви действия да предприемат, за да останат на пазара, съкратили служители, опитвали всячески да намалят разходите, молят за помощ и при първа възможност да разговарят за драстично намаляване на наема, за да могат да оцелеят и след като ситуацията се нормализира да продължат дългогодишната дейност.

За да определят задълженията по РА ревизиращите органи приемат, че липсват основания за издаване на КИ, посочени в чл.115 от ЗДДС. Позовават се на договора за наем, по който са сторнираните фактури, който е типичен договор с непрекъснато изпълнение. Отбелязано е, че не са представени доказателства, от които да е видно каква е волята на страните относно промените в Допълнителното споразумение за недължимост на наемната цена за периодите от м. 04 до м. 10.2020 г. В същото не е отразено какви са основанията за недължимост на наемната цена. Според ревизиращите органи, в допълнителното споразумение следва да бъде отразено каква точно е конкретната причината за недължимост на наемната цена, с което двете страни да са запознати и да постигнат съгласие. В представените писмени обяснения от ревизираното лице е отразено – „то се налага, поради финансовите затруднения на множество дружества, дължащи се на кризата, породена от Covid-19“.

Ревизиращите органи не кредитират представеното Допълнително споразумение №9 от 30.11.2020г., като частен писмен документ, описващ определени неконкретизирани факти (основанията за недължимост на наемната цена), тъй като считат, че при ревизията не се ползва с материална доказателствена сила. Това, че наемателят не е преустановил използването на обекта за икономическата си дейност и не е установява страните по договора за наем да са прекратили наемното отношение, се приема от ревизиращите органи като потвърждение, че ревизираното дружество не е преразгледало договора си с „МЕБЕЛИ Л. БЪЛГАРИЯ“ Е. за преустановяване на съвместните им договорни отношения, следователно същият е с непрекъснато действие, а доставките са с непрекъснато изпълнение, като за всеки период, вкл. ревизираните има отделна доставка и данъчно събитие. Оттук и липса на основание да бъдат издавани КИ, в РД се сочи, че сделките - КИ между свързаните лица „НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ШИК“ ЕООД „МЕБЕЛИ Л. БЪЛГАРИЯ“ Е. по допълнителното споразумение целят заобикаляне на закона. В констатациите на РД е

посочено, че липсват доказателства за основанието а издаване на КИ, а именно недължимост на наемната цена. В заключение е прието, че след като не е установено нито едно от основанията за издаване на кредитни известия от страна на ревизираното лице, посочени в чл. 115 от ЗДДС, то КИ са издадени без основание и със стойността на същите е коригиран декларирания резултат за м. 12.2020 г.

След корекцията с РА е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 7 891,28 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 594,09 лв., които съгласно справка в данъчно-осигурителната сметка на ревизираното лице са внесени на 12.10.2021 г. на основание предходно издадения РА №Р-22221521002129-091-001/12.10.2021 г. С обжалвания РА не са определени суми за довносяне на главница и лихви.

РА е обжалван по административен ред, като ответникът с Решение № 1908/05.12.2022г. (л.12 по делото) е отхвърлил жалбата, намирайки непризнаването на КИ за законосъобразно. Основният довод и на решаващия орган е, че в разглежданият случай не са налице изискванията за издаване на КИ – изменение на данъчната основа или разваляне на доставката. Издадените от ревизираното дружество кредитни известия според ответника не отговарят на изискването на чл. 115, ал.1 и ал. 4 от ЗДДС и не е налице основание за издаването им, поради което следва и изводът, че не са налице основания за сторниране на начисления от дружеството ДДС.

Правни изводи:

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните изводи по съществото на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му и с РД, който е неразделна част от РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Между страните няма спор относно форма, компетентност и процедура по издаване на РА. Не се оспорват и електронните подписи на ревизиращите органи, за притежаването и за валидността на които са представени доказателства. Спорът е по приложението на материалния закон. Относно материалната законосъобразност на обжалвания РА.

Съдът не споделя изводите на органите по приходите, послужили за непризнаване на КИ, като ги намира за необосновани съобразно събраните по делото доказателства и изградени в противоречие с материалния закон.

Основният спор е дали са налице условията на чл.115, ал.1 от ЗДДС за процесните КИ – налице ли е основание за издаването им. Не се спори по останалите изисквания на чл.115 от ЗДДС за техните реквизити, срок за издаване и включването им в отчетните регистри.

Разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС изисква издаване на КИ към фактурата при следните основания: изменение на данъчната основа на доставката или развалянето на доставката. Тези основания както посочва ответникът, подлежат на доказване от страна на ревизираното лице, което в случая в хода на двете ревизии, противно на твърдяното от ответника и ревизиращите органи, е доказало, че е възникнало едно от двете основания, предвидени в разпоредбата, конкретно в случая договорено „изменение на данъчната основа“. Разгледани в съвкупност доказателствата по делото – договора за наем, кореспонденцията между страните по договора, допълнително споразумение № 9 към договора за наем, декларация от ревизираното лице, че няма

плащания на наемни вноски, връщане на пари, прихващане, общоизвестния факт на пандемията от COVID 19 през 2020г., наложените противоепидемични мерки, ограничения и произтичащи от това икономически затруднения за търговците, сочат на уговорено между страните намаление на наемната цена, като за периода, относим към процесните КИ това намаление е до недължимост.

Необоснована е констатацията на ревизиращите органи в РД, че издадените КИ са сделки между свързани лица (не е посочено защо и в коя хипотеза от изброените в легалната дефиниция на §1, т.3 от ДР от ДОПК е налице свързаност между двете дружества по наемния договор) и че целят (в какво точно се изразява това заобикаляне на закона, не е посочено, при положение, че няма данни да е плащана наемната цена за периода и фактическото положение отговаря на договореното между страните в споразумението, да не се плаща наем няколко месеца). Кореспонденцията между дружествата, пандемията, сключеният по късно анекс между страните за намаление на данъчната основа и липсата на плащане по наемния договор, са все доказателства, че е налице основанието „изменение на данъчната основа“ за издаване на КИ към вече издадените фактури по изменения наемен договор. Противно на констатациите на ревизиращите органи налице е основание за КИ и то е доказано при ревизиите.

Съдът намира, че договореното между страните в допълнителното споразумение да не се дължи наем за определен период от време, не променя възмездния характер на наемния договор, не променя същността му. Това временно изменение на наемната цена на практика до 0 лв., до недължимост, следва да се разглежда в контекста на дългосрочността на наемното правоотношение между страните (то съществува от 2005г. и е безсрочно) и че след този конкретен период за недължимост на наемната цена следва продължаване на дължимост на наемна цена, отново в изменен спрямо първоначалния договор за наем размер. Тези договорени между страните изменения няма основание да не бъдат приети и за целите на данъчното облагане, в случая като основания за корекция на вече издадени фактури, както изисква чл.115, ал.1 от ЗДДС.

Предвид свободата на договаряне като основен принцип в гражданския оборот и писмената форма на сключения договора за наем (която е само форма за доказване при договора за наем, а не се изисква от закона за действителност), то изменението му в същата писмена форма следва да се кредитира като доказателство. Не може да се приеме за правилно становището на органите по приходите, че в допълнителното споразумение следва да е отразено каква точно е конкретната причина за недължимост на наемната цена, че в него следва да е отразено какви са основанията за недължимост на наемната цена и че са необходими и други документи, освен споразумението, за волята на страните да променят наемната цена, за да се признае договореното, предвид липсата на такива законови изисквания. След като страните са оформили взаимните си волеизявления в писмен документ, наречен допълнително споразумение към основния договор за наем, то тяхната воля се доказва именно с частните документи, с които оформят договорните отношения – наемен договор и анекси към него. Както органите по приходите в ревизионните производства ценят договора за наем като доказващ наличие на наемно правоотношение, така следва да се цени като

доказателство и неговото писмено изменение, при липса на оспорване. Съдът намира, че двустранно подписаното споразумение за изменение на наемния договор (каквато практика има между страните видно от представените предхождащи настоящото изменение допълнителни споразумения), разгледано с писмените обяснения на ревизираното лице, кореспонденцията между страните и общоизвестния факт на пандемията, са достатъчни да установят основанието, на което се позовава жалбоподателя за издаване на КИ, като не се доказва от ревизиращите органи твърдението за заобикаляне на закона. Наличието на действителна уговорка за намаляване на наемната цена не е опровергано с насрещна информация от наемателя за обратното, като проверка при контрагента на жалбоподателя няма данни да е направена (единствено решаващият орган сочи за проверка на отчетните регистри, обсъдено по долу), за да се твърди, че анексът не отразява действителната воля на страните или пък че тя цели нещо друго и какво е то, както и че не е било налице съответно финансово затруднение при пандемията на наемателя, налагащо договаряне на временна недължимост на наемната цена, както се твърди в писмените обяснения и кореспонденцията като основание за изменението.

По отношение на посоченото в решението на ответника, като негова констатация – стр. 7 (л.15 по делото), че във връзка с отразяването в отчетните регистри по ДДС на издадените фактури и КИ от страна на получателя „МЕБЕЛИ Л. БЪЛГАРИЯ“ Е. относно две фактури, включени в дневници за продажби както месец 05.2020г., така и м.12.2020г. и че не се неутрализира ефектът на издадените КИ, съдът намира за неясни тези констатации на решаващия орган, частично извън времеви обхвата на процесната ревизия, а и не открива такива констатации на самата ревизията, няма и проверка при получателя, ревизираният период е само м.12.2020г. Ако има предвид, че дружеството е включило съответните фактури повторно в съответните периоди и заедно с КИ, то това е въпрос на отделна корекция от непризнаването на КИ, на друго основание, а и касае и други периоди, които не са предмет на настоящата ревизия. Ето защо не намира посочената констатация на решаващия орган за основание за непризнаване на КИ.

По тези съображения следва да се отмени РА като незаконосъобразен.

Разноски са претендирани от страните и предвид изхода на делото и че са представени доказателства за плащането им - (л.163 и л.172-173 по делото), следва да се присъдят на жалбоподателя. Ответникът прави възражение за прекомерност на платеното адвокатско възнаграждение в размер на 10 397, 20 лв., което съдът намери за основателно предвид, че делото не представлява особена фактическа и правна сложност, по същото е проведено едно съдебно засадена Възнаграждението, което ответникът да възстанови на жалбоподателя като разноски по делото, следва да бъде определено в размер на 8663 лв., съобразно материалния интерес и разпоредбата на чл.8, ал.2 във връзка с чл.7, ал.2 от Наредба №4/2001г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и заедно с платената от 50 лв държавна такса 8713 лв. общо разноски.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002222000419-091-001/07.09.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1908/05.12.2022г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С..

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ - С. да заплати на „НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ШИК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] разноски по делото в размер на 8713 лв. (осем хиляди седемстотин и тринадесет лева).

Решението може да се обжалва пред ВАС на РБ с касационна жалба в 14 дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: