

РЕШЕНИЕ

№ 2245

гр. София, 27.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 05.03.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **5777** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

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., както и

- отказаното право на данъчен кредит в размер на 2 688.00 лв. по фактура № 0...7/31.01.2014 г. за данъчен период м. 01.2014 г., по доставки на наемни услуги, предоставени от [фирма], ведно е начислените лихви за забава в размер на 201,50 лв.

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. Ц. 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. В срока по чл.117 ал.5 от ДОПК е направено възражение, което е коментирано в мотивите на ревизионния акт и е преценено от ревизиращия орган, като неоснователно.

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.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и 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.

Горната фактическа обстановка се установява от събраните по делото писмени доказателства, съставляващи административната преписка. Отделно от това по делото са приети и приобщени представените от жалбоподателя писмени доказателства. По искане на жалбоподателя са допуснати съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертизи, заключенията по които са приети без възражения от страните.

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.

Според настоящия съдебен състав начисляването на лихви за забава във връзка с упражненото право на данъчен кредит по фактурите, за които впоследствие са издадени кредитни известия, е незаконосъобразно. За да обоснове този извод, съдът съобрази следното:

Безспорно е установено по делото, в това число от ССЧЕ, че процесните фактури, по които жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит, са коректно отразени както в неговото счетоводство, така и в това на доставчика, като са включени съответно в дневниците за покупки и дневника за продажби и в справките - декларации на двете дружества 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.

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 ползания данъчен кредит. При това положение въпросът относно реалността на доставката, във връзка с която е упражнено правото на данъчен кредит, не стои, доколкото същият е изгубил правно значение с издаването на кредитните известия, съставени в съответствие с изискванията на чл. 115 от ЗДДС и надлежно отразени в счетоводствата на издателя и получателя на фактурата. 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 ѝ да внесе начисления данък. 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.

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.

По отношение отказаното право на данъчен кредит :

С РА, органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 688.00 лева по фактура № 0...7/31.01.2014 г. за данъчен период м. 01.2014 г., по доставки на наемни услуги, предоставени от [фирма], ведно е начислените лихви за забава в размер на 201,50 лв.

Съгласно Договор за наем от 08.10.2013 г., сключен между [фирма] с ЕИК[ЕИК] /Наемодател/ и [фирма] /Наемател/ и анекс от 20.11.2013 г., Наемодателят предоставя на Наемателя за временно и възмездно ползване стая № 8, стая № 9 и стая № 10 от 5-ти етаж на административна сграда, находяща се на адрес: [населено място], [улица]. Съгласно анекса от 20.11.2013 г., наемодателят [фирма] допълнително отдава на наемателя [фирма] стаи № 7 и № 11 от същия етаж.

На 30.01.2014 г. е подписано тристранно споразумение между [фирма], [фирма] и [фирма], съгласно което доставчикът [фирма] е получил правото да отдава под наем стая № 7, разположена на 5-ти етаж на адрес в [населено място], [улица].

Договорът от 31.01.2014 г., сключен между [фирма], в качеството на Наемател и [фирма], в качеството на Наемодател касае отдаване под наем на недвижим имот, а именно стая № 7, разположена на 5-ти етаж на адрес в [населено място], [улица]. Във връзка с тази част от установяванията в РА, спорният въпрос се концентрира върху това извършена ли е реална доставка по процесната фактура като условие за упражняване на правото на данъчен кредит и съответно законосъобразно ли органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя това право като са приели, че липсва законово основание за издаването на процесната фактура от доставчика [фирма]. За изясняването на този въпрос Съдът следва да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства, за да определи дали разглежданите доставки са действително осъществени (в този смисъл Решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 г.).

Не се спори по делото относно наличието на формалната предпоставка за упражняването на правото на данъчен кредит, а именно наличието на данъчен документ - фактура, в която ДДС е вписан на отделен ред, както и че този документ е надлежно отразен в дневника за покупки и справка-декларация за съответния данъчен период. Такова отразяване е налице и при доставчика, което се потвърждава и от ССЧЕ. Видно от заключението на вещото лице по назначената ССЧЕ, фактура № 7/31.01.2014 г., издадена от [фирма] е отразена в отчетните регистри по ЗДДС за м.01.2014 г. на страните по сделката. Счетоводствата на доставчика и получателя на услугите са водени в съответствие с изискванията на ЗСч и счетоводните стандарти.

Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Чл. 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано потози закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС транспонира чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му,

вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 167 и чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл. 6, ал. 1 ЗДДС или доставка на услуга по чл. 9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 не възниква съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, включително поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т. 44, 45 и 52). Ако реалността на доставките, обаче не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице -

получател на стоките или услугите по фактура.

При спор дали услугата е действително извършена от издателя на фактурата (пряко или косвено), по която се претендира право на данъчен кредит, изследването е дали той или неговият доставчик имат материален и кадрови потенциал за извършването ѝ, съответното дали са изпълнени изискванията на ЗСч. и счетоводните стандарти за нейното осчетоводяване.

Що се отнася до реалното осъществяване на доставката, документирана с процесната фактура, въпросът се свежда до това прехвърлено ли е върху стоките - предмет на доставката правото на ползване, предвид разпоредбата на чл. 8 от ЗДДС. Според настоящия съдебен състав представените от жалбоподателя доказателства позволяват да се направи извод, че той действително е придобил от посочения във фактурата доставчик стоките по процесната фактура.

От писмените доказателства и заключението на вещото лице, безспорно се установява, че наемните услуги, получени от [фирма] са получени на правно основание, а именно Споразумение към договор за наем от 30.01.2014 г. и сключен на 31.01.2014 г. Договор за наем между доставчика и жалбоподателя. Издадена е фактура № № 0...7/31.01.2014 г. от доставчика [фирма], коректно отразена в счетоводствата и на двете дружества. Плащането на наеманата цена по процесната фактура е осъществено в пълен размер – данъчна основа и ДДС, заплатена по банков път на 21.02.2014 г.

Видно от заключението на вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза, което съдът кредитира като компетентно и обосновано, услугата по процесната фактура е заведена в счетоводната отчетност на жалбоподателя, а в счетоводството на доставчика е отразена продажбата ѝ по сметка 703 - "Приходи от продажба на услуги" и сметка 751 „Нефинансови приходи за бъдещи периоди“. Твърдението на органите по приходите за липса на доказателства, че доставчикът е притежавал законово основание към момента на доставката, се опровергава от заключението на вещото лице по ССЧЕ и представените писмени доказателства. Това дава основание да се приеме, че след като е имал законово основание да предостави наемните услуги, [фирма] е разполагало с тях и е бил във възможност да ги достави.

Предаването на доставката е документирано в Приложение № 1/31.01.2014 г. към Договора за наем от същата дата, за предаване на офисното помещение и склад.

Въз основа на изложеното дотук, Съдът намира, че органите по приходите незаконосъобразно са отказали да признаят на жалбоподателя

правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 688.00 лева, ведно е начислените лихви за забава в размер на 201,50 лева, по издадената от [фирма] фактура, поради което РА подлежи на отмяна и в тази му част.

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 2400.00 лева, от които 50 лева държавна такса, 850.00 лева - за възнаграждение на вещото лице по ССчЕ и 300.00 лева - по СТЕ и 1200.00 лева адвокатско възнаграждение.

Предвид изхода на делото и по аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 2 ДОПК, искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е неоснователно, като при отхвърляне на претенция за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

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

Р Е Ш И:

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 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] и [фирма] за данъчен период м. 12.2013 г., както и

- отказаното право на данъчен кредит в размер на 2 688.00 лв. по фактура № 0...7/31.01.2014 г. за данъчен период м. 01.2014 г., по доставки на наемни услуги, предоставени от [фирма], ведно е начислените лихви за забава в размер на 201,50 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна

практика"- [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], разноските по делото в размер на 2400.00 (две хиляди и четиристотин) лева.

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

СЪДИЯ: