Р Е Ш Е Н И Е
№ 2853

гр. София, 29.04.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 16 състав,** в публично заседание на 19.03.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова, като разгледа дело номер **11061** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по настоящото дело е образувано въз основа на постъпила в дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) С. на 03.09.2013г. жалба, подадена от П. К. Е., ЕИК[ЕИК], срещу решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 774/25.04.2013г. на директор дирекция ОДОП С., с което е допусната поправка на очевидна фактическа грешка в решение № 606/01.04.2013г. на органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК, относно диспозитива на цитирания акт, като на стр. 9. ред 1 - 5 в диспозитива на решението вместо: „Изменям Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2013г., издаден от И. М. Р., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м.07.2012г. в размер на 18 197.63лв. ДДС за внасяне определям на ДДС за възстановяване в размер на 63 948,23 лв.“ следва да се чете: „Потвърждавам Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2013г. в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчен период м.07.2012 г. и м.09.2012г.

В жалбата са въведени оплаквания, че с решението фактически е определено ново по размер задължение след произнасянето на решаващия орган с валидно решение и по този начин е извършено изменение на данъчното задължение, в нарушение на регламентирания за това процесуален ред. Изразено е искане за отмяна на решението за поправка на очевидна фактическа грешка.

В съдебно заседание жалбата се поддържа от процесуалния представител по пълномощие на жалбоподателя адвокат К., която поддържа жалбата и искането за отмяна на оспореното решение. Претендира присъждане на заплатената държавна

такса.
Ответникът – директор на дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика се представлява от юрисконсулт К., която оспорва жалбата, с искане да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.
Оспореното решение е издадено на основание чл. 155, ал. 9 вр. чл. 133, ал. 3 ДОПК за поправка на допусната очевидна фактическа грешка в решение № 606 от 01.04.2013г. С последното органът по чл. 152, ал. 2 ДОПК е изменил Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2013г., издаден от И. М. Р., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м.07.2012 г. в размер на 18 197.63 лв. ДДС за внасяне е определен на ДДС за възстановяване в размер на 63 948,23 лв. В останалата обжалвана част Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2013г., издаден от И. М. Р., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. е потвърден.
Принципното положение при оспорване на ревизионните актове /чл. 156-161 ДОПК/ е, че решението на органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК не е предмет на съдебен контрол. Такъв е само ревизионният акт в частта, която не е отменена с решението по чл. 155 от ДОПК, а съгласно чл. 160 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт.
Единствената хипотеза, когато решението на директора на дирекция ОДОП е самостоятелен предмет на обжалване, е решението по чл. 155, ал. 9, вр. чл. 133, ал. 3 ДОПК, тъй като при поправката решаващият орган не се произнася по оспорения ревизионен акт, а по свое решение, когато лично или след сезиране от страна в производството е установил наличието на фактическа грешка.
В разглеждания случай решаващият орган е констатирал, че с Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2013г. е установено, че през данъчен период м.07.2012 г. П. К. Е. е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от Б. Център АД, както следва: фактура № 2067/18.07.2012г. с данъчна основа (ДО) 180 000,00лв. и ДДС 36 000.00лв. с предмет „аванс по договор № 63/08.11.2011г. мет. констр. обект О.” и № 2068/25.07.2012г. с ДО 230729,32 лв. и ДДС 46 145.86 лв. с предмет „аванс но договор № 63/08.11.2011г. мет. констр. обект О.”.
На издателя на фактурите Б.-Център АД е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП № 1207852-1/15.11.2012г. Установено е, че не е извършено плащане по сметката на Б. Център АД по издадените фактури. В хода на проверката от проверяваното лице са представени кредитни известия (КИ) към описаните фактури: КИ № 2070/31.07.2012г. към ф-ра № 2067/18.07.2012г. и КИ № 2071/31.07.2012г. към ф-ра № 2068/25.07.2012г. със същия предмет и стойности. Фактурите и КИ са включени в дневника за продажби на Б. Център АД за периода м.07.2012г. При насрещната проверка са представени копия на КИ, на екземпляра, на които е изписано „оригинал” и които следва да се намират при получателя. Установено е, че издадените КИ не са включени в дневника за покупки за данъчен период м.07.2012г. на П. К. Е.. Ревизиращият екип е формулирал извод, че за П. К. Е. не е налице настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.7 от ЗДДС и не е налице право на приспадане на данъчен кредит, поради неизпълнение на изискванията на чл. 68, ал. 1. т. 2 от ЗДДС по фактурите издадени от Б. Център АД. Поради това е отказано правото на данъчен кредит по издадените фактури в размер на 82 145,86 лв.
Директорът на дирекция ОДОП, в производството по чл. 152 и сл. от ДОПК е извършил преценка, че от издателя на КИ са представени копия, на екземпляра, на

който пише „оригинал”, като съгласно счетоводното и данъчно законодателство този екземпляр следва да се намира при получателя им. Решаващият орган е констатирал, че КИ не са подписани и от жалбоподателя в качеството му на получател. Направено е заключение, че П. К. Е., като получател по КИ или не е било уведомено за издаването им, или не ги е получило, поради което и е било възпрепятствано да ги отрази в дневника за покупки за м. 07.2012г.

Според изложеното от директора на дирекция ОДОП, възложените СМР от П. К. Е. на Б.-Център АД са превъзложени за извършване на Ф. К. Г. 2011 Е., поради което и фактурите от Б.-Център АД с предмет „авансово плащане по договор” се явяват неоснователно издадени, от което следва, че основателно впоследствие са издадени кредитните известия към тях от това дружество.

Независимо от установеното от фактическа страна и направените изводи, решаващият административен орган е постановил диспозитив, с който фактически отменя Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2013г., в частта, с която е отказано правото на данъчен кредит по издадените от Б.-Център АД фактури в размер на 82 145,86 лв. Впоследствие е съобразено, че изложеното в мотивите на решение № 606/01.04.2013г. на директора на дирекция ОДОП, че е следвало да се извърши корекция с издадените КИ за периода м.07.2012г. всъщност не води до промяна на установения при ревизията резултат за данъчен период м.07.2012г., поради което ревизионният акт, като краен резултат се явява потвърден с издаденото решение. Същевременно при изписване на диспозитива на решението на административния орган е посочено, че се изменя РА като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м.07.2012г. в размер на 18 197,63лв. ДДС за внасяне се определя на ДДС за възстановяване в размер на 63 948.23лв. Издадено е оспореното решение № 774/25.04.2013г. на директора на дирекция ОДОП, с което е допусната поправка на очевидна фактическа грешка в решение № 606/01.04.2013г. на органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК, относно диспозитива на цитирания акт, като на стр. 9. ред 1 - 5 в диспозитива на Решението вместо: „Изменям Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2013г., издаден от И. М. Р., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м.07.2012г. в размер на 18 197.63лв. ДДС за внасяне определям на ДДС за възстановяване в размер на 63 948,23 лв.“ следва да се чете: „Потвърждавам Ревизионен акт № [ЕГН]/04.01.2013г. в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчен период м.07.2012 г. и м.09.2012г.

Решението за поправка на очевидна фактическа грешка, издадено по реда на чл. 155, ал.9 от ДОПК, вр. чл. 133, ал. 3 от ДОПК се явява индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21 от АПК, вр § 2 от ДР на ДОПК, тъй като със същото се нанася промяна в правната сфера на адресата на основното решение на директора на дирекция ОДОП, в сравнение с правното положение, установено с приетото по реда на чл. 155, ал.1 и 2 от ДОПК решение. Като индивидуален административен акт решението подлежи на обжалване по реда на чл. 127-178 от АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК. Следователно, жалбата срещу същото следва да се подаде в срока по чл. 149, ал.1 от АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК. В случая не са представени доказателства за датата, на която решение № 774/25.04.2013г. е връчено на П. К. Е., поради което съдът приема, че е спазен 14 дневния срок за оспорване, предвиден в чл. 149, ал.1 от АПК. Решението е издадено от компетентен орган – директора на дирекция ОДОП – С., издал и поправеното решение № 606/01.04.2013г. Спазена е изискуемата писмена форма.

Издаването на решение за поправка на очевидна фактическа грешка изисква наличие на несъответствие между действителната и изразената воля на решаващия орган, което е видно по несъмнен начин и цели установяване на правно положение, което съответства на приетото от фактическа и правна страна. В случая решаващият орган е установил, че не са налице основания за отказ от право на данъчен кредит, по издадените от БКЦ Център АД към П. К. Е. фактури, тъй като от издателя на фактурите са издадени данъчни кредитни известия и съответно е извършена корекция на данъчната основа и дължимия ДДС. Съгласно чл. 115, ал.1 от Закона за данък върху добавената стойност(ЗДДС) при изменение на данъчната основа на доставка или при разваляне на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. По реда на ал.3 от разпоредбата при увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие. Решаващият орган е приел, че по фактурите, издадени от БКЦ Център АД към П. К. Е. не е настъпило данъчно събитие и такова няма да настъпи, тъй като не е налице авансово плащане, а услугите по извършване на СМР, за които е следвало да се плати авансово, са превъзложени на друго лице - Ф. К. Г. 2011 Е.. В този смисъл е формулиран извод, че издаването на данъчни кредитни известия е правомерно.

Безспорно е, че са издадени фактури от Б. Център АД, както следва: фактура № 2067/18.07.2012г. с данъчна основа (ДО) 180 000,00лв. и ДДС 36 000.00лв. с предмет „аванс по договор № 63/08.11.2011г. мет. констр. обект О.” и № 2068/25.07.2012г. с ДО 230729,32 лв. и ДДС 46 145.86 лв. с предмет „аванс но договор № 63/08.11.2011г. мет. констр. обект О.”. Получател по фактурите е П. К. Е.. Фактурите се отразяват от получателя по тях в дневника за покупки (чл. 124, ал.4 от ЗДДС) и начисленият ДДС се включва в резултата за периода като ДДС за възстановяване/приспадане. При издаването на данъчно кредитно известие се коригира данъчната основа. Когато получателят по фактурата получи кредитно известие по нея той следва да го включи в дневника си за покупки за периода на издаване (чл. 124, ал. 5 ЗДДС). Тъй като покупката на стока/услуга не се състояла, със сумата на данъчната основа по фактурата, към която е издадено известието се намалява данъчната основа на получените доставки, а със сумата на ДДС по фактурата, към която е издадено известието се намалява декларирания ДДС за приспадане/възстановяване. Следователно, и когато не се признава право на данъчен кредит по дадена фактура, и когато към фактурата е издадено КИ резултатът е намаляване на декларирания ДДС за възстановяване/приспадане за периода с данъка, посочен във фактурата. В разглеждания случай решаващият орган е констатирал разлика в основанието за промяна на декларирания данъчен резултат. Вместо непризнаване на право на приспадане на данъчен кредит по издадените от Б. Център Е. данъчни фактури е признал съществуването на издадените към фактурите КИ, с които изцяло се коригира данъчната основа и начисления върху нея ДДС. Поради неосъществяване на данъчното събитие, фактурите за авансово плащане се явяват издадени без основание и с данъчната основа по тях изцяло следва да се намали данъчната основа на декларираните получени доставки за периода на издаване на КИ, а с отразения данък да се намали ДДС за възстановяване/приспадане. Както фактурите, издадени от Б. Център Е., така и КИ са издадени в един и същи данъчен период – 07.2012г. Следователно, ако не се признае право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, ще се намали декларираният ДДС за приспадане/възстановяване за

периода с начисления по фактурите ДДС, ако се признае наличието на КИ към фактурите, с които изцяло се коригира данъчната основа, също ще се намали деклариранията ДДС за приспадане/възстановяване за периода с отразения ДДС във фактурите, към които са издадени КИ. Предвид така изложеното, в резултата за данъчния период 07.2012г. не настъпват промени, независимо от направената от директора на дирекция О. корекция в основанието за намаляване на декларирания ДДС за приспадане/възстановяване. При това фактическо положение, като е изменил резултата за данъчен период 07.2012г. с диспозитива на решение № 606/01.04.2013г. директорът на дирекция ОДОП С. е допуснал противоречие между изразената в мотивите на решението воля и постановения диспозитив. Това противоречие налага издаването на решение за поправка на фактическа грешка, с което волята на решаващия орган да се приведе в съответствие с установеното от правна и фактическа страна в мотивите на решението. При несъответствие между формираната действителна воля на решаващия орган и нейното външно изразяване в диспозитива на решение № 606/01.04.2013г., оспореното в настоящето производство решение №774/25.04.2013г. е валиден, допустим и законосъобразен акт, жалбата срещу който следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото и изричната претенция на процесуалния представител на директора на дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на минималното адвокатско възнаграждение, съгласно Наредба № 1/09.07.2004г. за минималните размер на адвокатските възнаграждения, в редакцията й към момента на приключване на устните състезания по настоящото дело.

Воден от изложеното, Административен съд – София град, Първо отделение, 16 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на П. К. Е., ЕИК[ЕИК], срещу решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 774/25.04.2013г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика С. при ЦУ на НАП, с което е допусната поправка на очевидна фактическа грешка в решение № 606/01.04.2013г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА П. К. Е., ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 150,00 (сто и петдесет) лева разноски по делото, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република Б., в 14 дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: