

РЕШЕНИЕ

№ 1889

гр. София, 06.04.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 17 състав, в
публично заседание на 06.03.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Юлия Раева

при участието на секретаря Албена Рибарска и при участието на
прокурора ДЕШЕВ, като разгледа дело номер **351** по описа за **2010** година
докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс
(ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище и адрес на управление [населено
място], [улица], ет. 2, офис 6 срещу РА № [ЕГН]/23.04.2009 г., издаден от орган по
приходите при ТД на НАП С.-град, потвърден в обжалваната част с Решение №
1586/13.11.2009 г. на директора на Дирекция „ОУИ” – [населено място] при ЦУ на
НАП.

В жалбата се твърдят допуснати съществени нарушения на процесуалните разпоредби
и противоречие на материалноправните разпоредби. Конкретните съображения са, че
органът по приходите, а след това и решаващият орган не са взели предвид
уведомително писмо вх. № 10-53-03-482/28.01.2009 г. по описа на ТД на НАП, Офис
„Център”, с което ревизираното дружество е направило искане за корекция по чл. 126,
ал. 3, т. 2 от ЗДДС. Иска се отмяна на РА в обжалваната част.

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя поддържа
жалбата на изложените в нея основания. Моли да бъде отменен РА в обжалваната част.
Процесуалният представител на ответника изразява становище за неоснователност на
жалбата. Моли да бъде отхвърлена жалбата и присъждане на юрисконсултско
възнаграждение.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на
страните, счита за изяснено следното:

По процесуалната допустимост на жалбата:

Жалбата е подадена след изчерпване на възможността за оспорване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА предвид установените с РА допълнителни данъчни задължения и при спазване на срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. По изложените съображения жалбата е процесуално допустима.

По съществото на жалбата:

Ревизията е възложена в изпълнение на Решение № 1458/07.10.2008 г. на директора на Дирекция „ОУИ“-гр. С., с което е отменен като незаконосъобразен РА № [ЕГН]/15.07.2008 г. на ТД на НАП С. и преписката е върната за извършване на нова ревизия за данъчните периоди от 01.01.2008 г.-30.04.2008 г. при спазване на указанията, дадени в мотивите на решението.

На основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 805971/20.10.2008 г., изменена със ЗВР № 900378/20.01.2009 г., подписани от П. Г. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „ДОК“ на ТД на НАП - С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периодите 01.01.2008 г.-30.04.2008 г.

Издаден е Ревизионен доклад (РД) № 900378/09.03.2009 г., връчен на упълномощено лице на 26.03.2009 г. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице не е подало възражение срещу ревизионния доклад. Ревизията е приключила с РА № [ЕГН]/23.04.2009 г., издаден от Т. П. Н. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 900378/12.03.2009 г., издадена от органа възложил ревизията.

РА е връчен на дружеството чрез упълномощено лице на 15.06.2009 г.

С ревизионния акт на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по отношение на начисления ДДС по протоколи по чл. 117, ал. 1. т. 1 от ЗДДС, детайлно изброени в ревизионния акт, с които е начислен ДДС за получени доставки за платени консултантски услуги във връзка с придобити имоти в [населено място], област П., от лица установени в ЕС. Органът по приходите е установил, че неправилно ревизираното лице с квалифицирало услугите като такива по чл. 21, ал. 3 от ЗДДС с място на изпълнение, където е получателят и данъкът съответно е изискуем от получателя, в резултат на което неправилно е самоначислило данък на основание чл. 82, ал. 2 от същия закон. Чрез отразяване на протоколите в дневниците за покупки и СД за ДДС за съответните периоди, дружеството неправилно е ползвало правото на данъчен кредит в размер на 19 985,10 лв. предвид обстоятелството, че не е доказана реалността на извършените услуги. Крайният извод на органа по приходите е, че не е възникнало право на приспадане на данъчен кредит по издадените от жалбоподателя протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС, тъй като не са налице доказателства за реалност на услугите по спорните доставки.

Относно отказания данъчен кредит в размер на 19 985,10 лв. по протоколи по чл. 117, ал. 1. т. 1 от ЗДДС, посочени в РА, решаващият орган е обосновал, че не споделя извода на органа по приходите за липса на реалност на процесните доставки. Изложил е мотиви, че по смисъла на чл. 21, ал. 2, ал. 1 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот. Изброяването на услугите, попадащи в обхвата на чл. 21, ал. 2, т. 1 от ЗДДС, е неизчерпателно и в хипотезата му попадат и други услуги, извършвани във връзка с недвижим имот, като следва да се има предвид, че цитираната

правна норма има специален характер и при колизия с други, общи или специални норми, касаещи мястото на изпълнение на доставка на услуги, същата ги дерогира. Следователно ако една и съща услуга има характер на консултантска услуга, инженерна, маркетингова или рекламна услуга и в същото време се отнася до недвижим имот, находящ се на територията на страната, за целите на данъчното ѝ третиране и по-конкретно за определянето на мястото ѝ на изпълнение следва да се приеме, че е налице услуга, свързана с недвижим имот.

Преди изменението на разпоредбата на чл. 82, ал. 2 от ЗДДС, направено с ДВ бр. 106 от 2008 г. и влязло в сила от 01.01.2009 г., лицето - платец на данъка при извършване на облагаеми доставки на услуги, свързани с недвижим имот, се определя по силата на общото правило посочено в чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, съгласно което данъкът е изискуем от регистрирано по ЗДДС лице - доставчик по облагаема доставка на услуга. Следователно за процесните периоди на 2008 г. за ревизираното лице не възниква задължение за самоначисляване на данъка по реда на чл. 82, ал. 2 от ЗДДС - не възниква както задължение за начисляване на данък върху добавената стойност по спорните доставки, така и право на приспадане на данъчен кредит в размера на начисления ДДС по същите. Предвид така установената фактическа обстановка с Решение № 1458/07.10.2008 г. на директора на Дирекция ОУИ-гр. С. е направено разяснение, че на основание чл. 5 и чл. 6, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК на жалбоподателя следва да бъде осигурена процесуална възможност да приложи процедурата по чл. 116, вр. чл. 126, ал. 3 от ЗДДС за извършване на корекции на погрешно съставени документи. Корекциите могат да бъдат извършени в рамките на производство по установяване на задължения, каквото е ревизионното производство. Поради това ревизионният акт е отменен и преписката е върната за извършване на нова ревизия. На жалбоподателя е предоставена възможност да приложи правилата и процедурите за извършване на корекция на погрешно съставени документи, съответно да представи пред ревизиращите органи доказателства за извършването на такава, в случай че намира, че действително е начислил данък неправомерно, съответно е упражнил право на приспадане на данъчен кредит без да са налице условията за това.

Въз основа на събраните и приложени към ревизионния доклад и РА писмени доказателства решаващият орган е приел, че [фирма] не се е възползвало от така предоставената му възможност, като в хода на процесното ревизионно производство не е представило доказателства за извършена от негова страна корекция на неправилно самоначисления ДДС. Крайният извод на решаващия орган е, че органите по приходите правилно са определили предоставената услуга като такава по чл. 21, ал. 2, т. 1, буква "а" от ЗДДС, т. е. с място на изпълнение на територията на страната. С разпоредбата на чл. 82 от ЗДДС, в редакцията за 2008 г., не е предвидена възможност и задължение в случай като разглеждания получателят по доставка на услуга да бъде лице-платец на данъка, т. е. да си начислява и приспада данък с протокол по чл. 117 от ЗДДС. При изпълнение на хипотезата на чл. 96 от ЗДДС чуждестранните лица при извършване на услуги с място на изпълнение в страната е следвало да се регистрират за целите на ЗДДС в Б. и да издават данъчни документи по чл. 112 от ЗДДС. В дневника за покупки на ревизираното лице няма включени данъчни документи, издадени от тези доставчици и те не са регистрирани за целите на ЗДДС в Б.. При тези данни за жалбоподателя не е налице право на приспадане на данъчен кредит по издадените от самия него протоколи по чл. 117 от ЗДДС на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, тъй като данъкът по тях е начислен неправомерно от получателя по доставката на услугата. По изложените

съображения решаващият орган е потвърдил обжалвания акт в тази част.

По отношение на отказания данъчен кредит по фактура № 16/28.01.2008 г., издадена от доставчика [фирма], решаващият орган е приел за установено следното:

Съставено е ИПДПОЗЛ, връчено на жалбоподателя с обратна разписка. До приключване на ревизионния акт не са представени доказателства относно извършване на доставката на услуга на [фирма] по фактура № 16/ 28.01.2008 г. Не е представена хронология на сч. сметка 4532 за периода на издаване на фактурата. Не са представени доказателства относно разплащането, както и договори и анекси към тях, удостоверяващи доставката. Ревизиращият екип е приел, че на основание чл. 25, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 86, ал. 1, във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС не е възникнало право на данъчен кредит в размер на 1 290,85 лв.

Пред решаващия орган са представени копие на фактура № 16/28.01.2008 г., дневник продажби и СД за м. 01.2008 г., копие на банково извлечение за получена сума по сметка на „Н. консулт“ ЕООД, хронологичен регистър на извършените операции с контрагент [фирма] и договор за посредническа услуга от 04.12.2007 г. Въз основа на новопредставените доказателства решаващият орган е обосновал, че постановеният отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 290,85 лв. за периода от 01.01.-31.01.2008 г. по фактура № 16/28.01.2008 г., издадена от [фирма], е незаконосъобразен и го е отменил.

Решаващият орган е изменил РА в частта на определения размер на задължението за данъчен период 01.02.-29.02.2008 г. Видно от констативната част на ревизионния доклад за същия период не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 347,00 лв. по протокол № 2/19.02.2008 г. За същия период ревизираното дружество е декларирало резултат ДДС за възстановяване в размер на 2 513,62 лв. При съобразяване на непризнатия данъчен кредит резултатът за периода следва да бъде 166,62 лв., представляващи ДДС за възстановяване, а не както неправилно е посочено в доклада и в акта - 166,62 лв., представляващи ДДС за внасяне. Допуснатото неправилно определяне на резултата е довело и до неправилно определяне на акцесорно задължение за лихва в размер на 27,92 лв. По изложените съображения решаващият орган е изменил РА като установеният с РА резултат по ЗДДС за периода 01.02.-29.02.2008 г. - ДДС за внасяне в размер на 166,62 лв. и съответните лихви, са определени на ДДС за възстановяване в размер на 166,62 лв.

РА е обжалван по съдебен ред в частта на отказания данъчен кредит за данъчни периоди м. 02, 03 и 04.2008 г. в размер на 11 046,21 лв. по протоколи по чл. 117, ал. 1. т. 1 от ЗДДС, посочени в РА.

В съдебното производство е прието заключение на съдебно-счетоводна експертиза. Съгласно заключението й [фирма] е изпратило уведомително писмо вх. № 10-53-03-482/28.01.2009 г. по описа на ТД на НАП, Офис „Център”, с копие до Офис „Изток” (л. 200-203 от делото), в което дружеството уведомява данъчното подразделение, че по СД за ДДС, в дневниците за продажбите и в дневниците за покупките за съответните данъчни периоди в т. ч. за процесите м. 02, 03 и 04.2008 г. са извършени промени, които не променят размера на резултата - ДДС за възстановяване за съответния период. В уведомителното писмо е отправена молба на основание чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС компетентният орган по приходите да извърши необходимите корекции, каквито според закона се правят при неправилно отразени в отчетните регистри документи.

Поисканата корекцията по чл. 126, ал. 3 от ЗДДС съставлява заличаване (зануляване) в

отчетните регистри на наличните данни по протоколите, съставени във връзка с процесните доставки от чуждестранни лица (консултантски услуги) и отразяването им като фактури (фактурна стойност) без ДДС. Вещото лице отбелязва, че при това действие протоколите се заличават от отчетните регистри, в т. ч. едновременно и от двата дневника - за покупките и продажбите, където преди това са били отразени, с еднакъв размер на данъчната основа и данъка и в дневника за покупките се отразява стойността на фактурите за услугите без ДДС. При това положение, както при предишните отразявания (записвания), така и при новите промени (записвания) след заличаването на старите такива, не настъпва промяна в резултата - ДДС за възстановяване за съответния данъчен период. Вещото лице дава категорично заключение, че ревизираното дружество е изпълнило указанията за корекции, дадени от директора на Дирекция „ОУИ“-гр. С. в предходното ревизионно производство.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът направи следните изводи от правна страна:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП, в кръга на определените му правомощия съгласно Заповед за определяне на компетентен орган № К 900378/12.03.2009 г. Заповедта за определяне на компетентен орган е издадена от орган по приходите, оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал. 1, т. 4 и ал. 3 от ЗНАП със Заповед № РД-01-131/22.03.2007 г. на директора на ТД на НАП С.-град.

РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 120 от ДОПК.

Съдът не констатира съществени нарушения на процесуалните разпоредби по издаването му.

При проверка на материалната законосъобразност на РА съдът приема следното:

На първо място съдът споделя изцяло доводите на решаващия орган относно приложението на чл. 21, ал. 2, т. 1, буква “а” от ЗДДС и чл. 82 от ЗДДС, в редакцията за 2008 г. Действително според действащата редакция на закона през процесните периоди не е предвидена възможност и задължение в случаите на доставки по чл. 21, ал. 2, т. 1, буква “а” от ЗДДС получателят по доставка на услуга да бъде лице-платец на данъка, т. е. да си начислява и приспада данък с протокол по чл. 117 от ЗДДС. Същевременно обаче от представеното по делото уведомително писмо вх. № 10-53-03-482/28.01.2009 г. по описа на ТД на НАП, Офис „Център”, с копие до Офис „Изток” и заключението на съдебно-счетоводната експертиза се установява по безспорен начин, че ревизираното дружество е подало искане за корекция по чл. 126, ал. 3 от ЗДДС за процесните периоди в пълно съответствие с указанията от Решение № 1458/07.10.2008 г. на директора на Дирекция „ОУИ“-гр. С.. Вещото лице последователно и обосновано е изложило констатации, че корекцията по чл. 126, ал. 3 от ЗДДС, поискана от ревизираното дружество с цитираното по-горе уведомително писмо касае заличаване (зануляване) в отчетните регистри на наличните данни по протоколите, съставени във връзка с процесните доставки от чуждестранни лица (консултантски услуги) и отразяването им като фактури (фактурна стойност) без ДДС. Вещото лице отбелязва, че при това действие протоколите се заличават от отчетните регистри, в т. ч. едновременно и от двата дневника - за покупките и продажбите, където преди това са

били отразени, с еднакъв размер на данъчната основа и данъка и в дневника за покупките се отразява стойността на фактурите за услугите без ДДС. При това положение, както при предишните отразявания (записвания), така и при новите промени (записвания) след заличаването на старите такива, не настъпва промяна в резултата - ДДС за възстановяване за съответния данъчен период. Вещото лице дава категорично заключение, че ревизираното дружество е изпълнило указанията за корекции, дадени от директора на Дирекция „ОУИ“-гр. С. в предходното ревизионно производство. Безспорно е налице добросъвестно поведение на ревизираното дружество, съобразено както с императивната разпоредба на чл. 126, ал. 3 от ЗДДС, така и с указанията на решаващия орган, дадени с Решение № 1458/07.10.2008 г. на директора на Дирекция „ОУИ“-гр. С., с което е отменен РА от предходното производство. РА е назаконосъобразен в обжалваната част поради нарушение на материалноправните разпоредби и следва да бъде отменен.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК Административен съд София-град, I отд., 17-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА № [ЕГН]/23.04.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С.-град, потвърден с Решение № 1586/13.11.2009 г. на директора на Дирекция „ОУИ“ – [населено място] при ЦУ на НАП, в частта на отказан данъчен кредит за данъчни периоди м. 02, 03 и 04.2008 г. в размер на 11 046,21 лв. по протоколи по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Р. Б. в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: