

РЕШЕНИЕ

№ 6171

гр. София, 09.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 27.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **243** по описа за **2020** 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 от [фирма] - [населено място], представлявано от управителя Е. И. И. срещу Ревизионен акт №Р-22221719001652-091-001/05.09.2019 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1975/26.11.2019г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството с който са установени задължения за внасяне на ДДС в размер на 892.33 лв., ведно с лихви в размер на 55.55 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 4687.67 лв. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като незаконосъобразен - постановен при съществено нарушение на материалните и процесуални норми. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят, редовно призован, не се представлява и не изразява становище по жалбата.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22221719001652-020-001/19.03.2019 г., връчена на 27.03.2019 г.,

издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.11.2018 г. до 31.01.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221719001652-092-001/10.07.2019 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221719001652-091-001/05.09.2019 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 06.09.2019 г.

С РА е установен ДДС за внасяне в размер на 892.33 лв., ведно с лихва в размер на 55.55 лв. Установените задължения за довносяне произтичат от извършена корекция на декларирания резултат за м. 12.2018г. вследствие на доначислен ДДС на основание чл. 86 от ЗДДС в размер на 5580.00 лв. по две фактури, издадени от ревизираното дружество с получател [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставка автомобили, както и невнесен ДДС в размер на 285.17 лв. за м. 01.2019 г. поради отпаднала процедура по приспадане в предходен период.

Дейността на [фирма] е търговия в страната със стоки за масова употреба и с леки автомобили.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени две ИПДПОЗЛ, с които са изискани относими към ревизията документи. Исканите документи са представени.

Констатирано е, че в м. 12.2018 г. [фирма] е включило в дневник за продажбите следните фактури с получател [фирма]: фактура №600100005/06.12.2018г. с ДО в размер на 10 000.00 лв. и ДДС в размер на 2000.00 лв. с предмет доставка на автомобил марка „Д. Дъстър Комфорт“ и фактура №600100006/14.12.2018 г. с ДО в размер на 10 000.00 лв. и ДДС в размер на 2 000.00 лв. с предмет на доставка автомобил марка „Л. 4 х 4“.

Във връзка със същите доставки са представени договори за продажба от 25.10.2018 г., с които [фирма] възлага на [фирма] доставка на 1 брой нов автомобил марка „Д. Дъстър Комфорт“ при цена в размер на 34 560.00 лв. с ДДС и 1 брой автомобил марка „Л. 4 х 4“, модел М2121, при цена от 22 920.00 лв. с ДДС. Договорите са с идентични клаузи по отношение на сключване на договор и плащане. Съгласно чл. 3 от договорите, седмица преди доставката на автомобила продавачът уведомява възложителя за това. До датата на окончателния договор възложителят може да избере дали да закупи автомобила на посочената цена или да го закупи на лизинг при общите условия, обявени за сключване на лизингови договори. В случай, че възложителят желае да закупи автомобила, като го изплати изцяло, то окончателният договор за продажба се сключва между продавача като продавач и възложителя като купувач.

В чл. 5 и в двата договора е посочен срок на доставка 10 дни от подписване на договора. В случай на закъснение в изпълнението на доставка цената се намалява както следва: по договора за доставка на автомобил марка „Д. Дъстър Комфорт: до 10 дни – 10 000.00 лв.; над 11 дни – 22 560.00 лв., а по договора за доставка на автомобил марка „Л. 4 х 4“: до 10 дни – 5 000.00 лв.; над 11 дни – 10 920.00 лв. Съгласно чл. 6 и в

двата договора е посочено, че нищожността на някои клаузи от договора не води до нищожност на целия договор. В чл. 7 е договорено, че в случай на забавено изпълнение на задълженията на страна по договора се допуска съставяне на допълнително споразумение относно цени, срокове, лихви и неустойки за забава.

Съгласно представен двустранно подписан протокол от 06.12.2018г., [фирма] предава на [фирма] лек автомобил марка „Л.“, модел М2121, окомплектован с комплект ключове, резервна гума, комплект инструменти и с необходимите за регистрацията му документи.

С двустранно подписан протокол от 07.12.2018 г., [фирма] предава на [фирма] лек автомобил марка „Д. Дъстър Комфорт“.

Въз основа на горните документи ревизираното дружество е издало на [фирма] цитираните по-горе фактура №600100005/06.12.2018 г. и фактура №600100006/14.12.2018 г.

Във връзка с плащането по фактурите е представен договор за цесия от 01.12.2018 г. между [фирма] – цедент и [фирма] – цесионер. Съгласно договора, цедентът прехвърля възмездно на цесионера вземане по фактура №[ЕГН] и фактура №[ЕГН] към [фирма], с цел да бъде погасено задължението към цесионера по фактури №060010005 и [ЕГН]. Общият размер на прехвърленото вземане възлиза на 24 000.00 лв. Цесионерът се съгласява да придобие вземането на цедента в размер на 24 000.00 лв. срещу цена от 24 000.00 лв. и частично погасяване на вземането между цедента и [фирма], като оставащото задължение е в размер на 29 700.00 лв. На 20.12.2018г. по банковата сметка на ревизираното дружество е постъпила наредена от [фирма] сума в размер на 24 000.00 лв. с основание „плащане по цесия“.

За осигуряването на доставката на автомобилите, ревизираното дружество е сключило договор за поръчка на нов автомобил №D-5502/30.10.2018г., с който възлага на [фирма], ЕИК[ЕИК], доставка на 1 бр. нов автомобил марка „Д. Дъстър Комфорт“ с единична цена в размер на 34 424.00 лв. с ДДС. Избрана е опция за директна покупка на МПС, като в срок до 5 работни дни след подписване на договора се внесе пълната стойност на автомобила. Договореният срок за доставка е 10 работни дни. Съгласно договора, доставчикът не носи отговорност за забава на доставката в случай на непреодолима сила по смисъла на чл. 306 от Търговския закон /ТЗ/, както и когато производителят забави доставката.

Представен е приемо-предавателен протокол от 05.12.2018г., удостоверяващ доставката по същия договор и извлечение от банкова сметка за извършено разплащане в размер на 34 424.00 лв.

С договор от 03.12.2018 г. [фирма], ЕИК[ЕИК] продава на [фирма] автомобил марка „Л. 4 х 4“ за цена от 19 000.00 лв. с ДДС. За доставката е представен приемо-предавателен протокол от 06.12.2018 г. С Протокол №1624564/10.06.2019 г. към настоящата ревизия са приобщени издадена от [фирма] фактура №30104/31.10.2018 г. с ДО в размер на 15 833.33 лв. и ДДС в размер на 3 166.67 лв. и банково извлечение от 31.10.2018г. за извършено разплащане по доставката.

За закупените автомобили от [фирма] и от [фирма] ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 8 904.00 лв. Същите автомобили са продадени на [фирма] по спорните фактури.

Констатирано е, че вследствие на фактурираните доставки данъчната основа на същите е намалена с 37 667.33 лв., което е довело до начисляване на ДДС със 7 533.46 лв. по-малко за двата автомобила.

Органите по приходите са установили, че в случая е налице договаряне на неустойка по договор между [фирма] и [фирма], като представляващите двете дружества са брат и сестра. По своята правна същност неустойките могат да бъдат с обезщетителен (компенсаторен) или със санкционен характер. С обезщетителен характер са тези неустойки, които обезщетяват страната по договора, която е претърпяла увреждане, вследствие неизпълнение на задълженията от другата страна.

Съгласно чл. 92, ал. 1 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението.

Неустойките се начисляват въз основа на неизпълнение, частично изпълнение или изпълнени действия, различни от договорените между доставчик и получател. Неустойката, дължима във връзка със закъснението за изпълнението на договора е с обезщетителен характер. Предвид разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС същата няма характер на възнаграждение по доставка и за нея не се дължи данък върху добавената стойност.

Неустойката, дължима във връзка с неизпълнени задължения по договор няма характера на доставка, когато същите са дължими от доставчика. На основание чл. 84 от ППЗДДС за документирането на неустойките с обезщетителен характер не се издава данъчен документ, а същите се документират с издаване на документ, удостоверяващ плащането им. Прието е, че при дължима неустойка по договор от [фирма] на [фирма], последното дружество би следвало да документира дължимата от [фирма] неустойка като издаде документ, удостоверяващ плащането ѝ.

За извършените доставки на автомобили [фирма] следва да издаде фактури с данъчна основа, определена по реда на чл. 26 от ЗДДС.

Съгласно чл. 103 от ЗЗД когато две лица си дължат взаимно пари, всяко едно от тях, ако вземането му е изискуемо и ликвидно, може да го прихване срещу задължението си. Обстоятелството, че между тях може да се извърши прихващане (приспадане) не влияе на техния характер, съответно на данъчното им третиране.

Предвид горното, органите по приходите са направили извод, че данъчните основи по извършените доставки от ревизираното дружество към [фирма] Е. не следва да бъдат намалявани, както е сторило ревизираното дружество по фактури №600100005/06.12.2018 г. и фактура №600100006/14.12.2018 г. Прието е, че клаузата за дължими неустойки е използвана от ревизираното дружеството с цел да намали данъчната основа на извършените от него доставки към [фирма], предвид факта, че е било в невъзможност да получи автомобилите от своите доставчици [фирма] и [фирма] в срока, който е уговорил с клиента си [фирма].

Органите по приходите заключават, че за [фирма] и [фирма] Е. е бил налице интерес от показване на претърпени загуби, под формата на изплатена/прихваната нереално висока неустойка. Възникването на задължение за неустойка е използвано за намаляване на данъчната основа на фактурираните доставки на автомобили. При договорена продажна цена на двата автомобила общо в размер на 57 480.00 лв. с ДДС ревизираното дружество е издало двете фактури на обща стойност от 24 000.00 лв. с ДДС. По този начин незаконосъобразно е намалило данъчните основи общо с 27 900.00 лв. и е начислило с 5 580.00 лв. по-малко ДДС.

При така установеното с РА на основание чл. 86, във връзка с чл. 26 от ЗДДС е доначислен ДДС в размер на 5 580.00 лв. по издадените фактури с получател [фирма]. След извършената корекция на резултата за данъчен период м. 12.12018 г. е

установен резултат ДДС за внасяне в размер на 5 565.09 лв. при деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 14.91 лв.

За м. 11.2018 г. е деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 4 957.93 лв., който съответства на установения. В същия период възниква процедура по приспадане по чл. 92, ал. 1 от ЗДДС. Установеният с РА ДДС за внасяне за м. 12.2018 г. е приспаднал по възникналата в предходния период процедура по приспадане по чл. 92, ал. 1, в резултат на което е определен остатък от ДДС за довносяне в размер на 607.16 лв., ведно с лихва в размер на 39.47 лв.

Установеният резултат за м. 01.2019г. съответства на декларирания ДДС за внасяне в размер на 285.17 лв. Същият не е внесен и предвид отпадналата процедура по приспадане в предходния период е определен като дължим, ведно с лихва в размер на 16.08 лв.

Общо установените с РА задължения за довносяне са за ДДС в размер на 892.33 лв. и лихви в размер на 55.55 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1975/26.11.2019г., с което е потвърден .

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-1231/09.12.2019г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

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

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Относно материалната законосъобразност на обжалвания РА.

Предмет на оспорване е РА в потвърдената му част относно установени задължения за довносяне на ДДС в размер на 892.33 лв., ведно с лихви в размер на 55.55 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 4687.67 лв. Установените задължения за довносяне произтичат от извършена корекция на декларирания резултат за м. 12.2018г. вследствие на доначислен ДДС на основание чл. 86 от ЗДДС в размер на 5580.00 лв. по две фактури, издадени от ревизираното дружество с получател [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставка автомобили, както и невнесен ДДС в размер на 285.17 лв. за м. 01.2019 г. поради отпаднала процедура по приспадане в предходен период.

По смисъла на чл. 26, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС данъчната основа е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът, в зависимост от това, дали доставката е облагаема или освободена, като същата се определя на база всичко, което включва възнаграждението, получено или дължимо на доставчика във връзка с

доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер.

От цитирания законов текст е видно, че неустойките не са елемент от данъчната основа на доставките, съответно - върху стойността им не се начислява данък върху добавената стойност.

По своята същност неустойката е класически институт на облигационното право, проявна форма на договорната отговорност. Общата правна уредба на неустойката е в чл. 92 от ЗЗД, която се допълва от правилото на чл. 309 от ТЗ, приложимо в отношенията между търговци. Така съгласно чл. 92, ал. 1 от ЗЗД неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват. Неустойките се начисляват въз основа на неизпълнение, частично изпълнение или изпълнени действия, различни от договорените между доставчик и получател.

Неустойките, дължими от доставчика на получателя по доставката във връзка с неизпълнение, частично изпълнение или изпълнени действия, различни от договорените между страните /каквото е случаят между [фирма] и [фирма]/, нямат характер на плащане по доставката. Тоест неустойката не дава отражение при определяне на данъчната основа на доставката от изпълнителя по договора. За извършената доставка във връзка с изпълнение на договора от дружеството изпълнител следва да бъде издадена фактура с данъчна основа определена по реда на чл. 26 от ЗДДС, без същата да бъде намалявана с дължимата на възложителя неустойка.

Ревизиращите органи правилно са посочили, че съгласно чл. 84 от ППЗДДС за документирането на неустойките с обезщетителен характер не се издава данъчен документ /фактура, известие към фактура, протокол/, а същите се документират с издаване на документ, удостоверяващ плащането им. В този смисъл неустойката може да се документира чрез издаване на първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч/. Задължителните реквизити, които следва да съдържа първичният счетоводен документ са предвидените в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗСч. Такъв документ е следвало да се издаде от получателя по доставката [фирма].

Така, в случая следва да бъде прието, че са налице две насрещни вземания. Съгласно чл. 103 от ЗЗД, когато две лица си дължат взаимно пари или еднородни и заместими вещи, всяко едно от тях, ако вземането му е изискуемо и ликвидно, може да го прихване срещу задължението си. Обстоятелството че между тях може да се извърши прихващане /приспадане/ не влияе на техния характер, съответно на данъчното им третиране и не води до намаляване на данъчната основа, върху която се дължи данък.

Съдът споделя извода за прекомерност на неустойката, тъй като същата може да бъде определена като несъразмерно голяма и при липсата на данни за претърпените вреди от [фирма]. С горното е нарушен един от основните принципи на облигационното право, а именно недопустимост за неоснователно обогатяване от страна на кредитора. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че целта на неустойката е да обезщети, а не да обогати изправната страна. Ако страните прикриват под формата на неустойка дължимата насрещна престация на извършени облагаеми доставки, се дължи ДДС.

В случая не е начислен ДДС в пълния размер за извършени от жалбоподателя облагаеми доставки. В чл. 2 на договорите от 25.10.2018 г. [фирма] и [фирма] са договорили насрещната престация на извършените облагаеми доставки – единична цена за автомобил марка „Д. Дъстер Комфорт“ в размер на 34 560.00 лв. с ДДС и единична цена за автомобил марка „Л. 4x4“ в размер на 22 920.00 лв. с ДДС. При така уговореното, ДДС за доставките се дължи на основание чл. 86 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие по чл. 25 от ЗДДС, като данъчната основа на същите следва да се определи по реда на чл. 26 от същия, без да се отчита намалението на цената, направено под формата на симулативна неустойка. В случая ДДС за доставките е дължим по общия ред и позоваването от страна на жалбоподателя на чл. 27, ал. 1 от ЗДДС е неотносимо.

Съдът приема, че след анализ на фактическата обстановка органите по приходите са формирали законосъобразен извод за симулативна неустойка, с цел избягване плащането на ДДС. Ревизиращите правилно са отчели, че икономическите отношения между страните са осъществени между роднини по сребрена линия /брат и сестра/ – които се явяват физическите лица, обективиращи волята на съответните юридически лица, участващи в сделката. В случая, условията на доставката по договора от 30.10.2018 г. между ревизираното дружество и неговия доставчик [фирма] са така уговорени, че доставката следва да се извърши в срок до 10 работни дни, а срокът, договорен с [фирма] е 10 дни от подписването на договора /25.10.2018 г./, без направено уточнение работни или календарни. Срокът, договорен с [фирма] за доставка на автомобил марка „Л. 4x4“ е 10 дни от подписването на договора /25.10.2018 г./, без направено уточнение работни или календарни, а подписаният договор за доставка на същия автомобил с доставчика [фирма] е от 03.12.2018 г. Горното налага извода, че жалбоподателят сам се е поставил в невъзможност да получи автомобилите от [фирма] и [фирма] в срока, който е уговорил със своя клиент [фирма].

Установените факти водят до извод за поведение между лица, имащи особена връзка, което не е в съответствие с нормалната търговска практика, целящо симулативна неустойка, с цел да се избегне начисляване на ДДС в пълен размер.

Ето защо съдът намира, че жалбата се явява неоснователна, а оспореният ревизионен акт е законосъобразен в частта на допълнително начислен ДДС за м. 12.2018 г. в размер на 5 580.00 лв. по издадени фактури към [фирма].

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 300 лева съобразно чл.8, ал.1, т.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] гр. - С., представлявано от управителя Е. И. И. срещу Ревизионен акт №Р-22221719001652-091-001/05.09.2019 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1975/26.11.2019г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството с който са установени задължения за внасяне на ДДС в размер на 892.33 лв., ведно с лихви в размер на 55.55 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 4687.67 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 5, ап. 30 представлявано от управителя Е. И. И. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 300 лева.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

