

РЕШЕНИЕ

№ 1804

гр. София, 18.03.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав,
в публично заседание на 28.02.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Александра Ковачева, като разгледа дело номер **10918** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ап.10 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 07.05.2012г., издаден от Р. С. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №1890 от 03.08.2012г. на директора на Д. [населено място] относно ангажиране на солидарната му отговорност по чл.177 ЗДДС за заплащане на данък в размер на 30833.33 лв., ведно с лихви за забава в размер на 5104.14 лв. по фактура №175 от 30.05.2009г., издадена от доставчика [фирма]. Жалбоподателят визира незаконосъобразност на РА като необоснован и издаден при неправилно приложение на материалния закон. Посочва, че не са налице предпоставките за ангажиране на отговорността му по чл.177 ЗДДС, тъй като не е налице заобикаляне на закона - определяне на договорна цена, която значително се отличава от пазарната такава, сделка, сключена с единствена цел, претендиране на данъчен кредит (ДК), който не се следва, и знание от страна на получателя по доставката, че данъкът няма да бъде внесен. Посочва, че към момента на данъчното събитие през м.май 2009г. не е бил регистриран по ЗДДС, поради което не би могло да се поддържа, че сделката е сключена с цел заобикаляне на закона и извличане на данъчни предимства. Поддържа, че не са налице кумулативните предпоставки за прилагане на презумпцията по чл.177, ал.3 ЗДДС. Посочва, че презумпцията по чл.177, ал.3 ЗДДС противоречи на чл.6, ал.2 от

Европейската конвенция за правата на човека и основните свободи (ЕКПЧОС). Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част.

Ответникът директор на Дирекция "ОДОП" – [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

С решение № 1844/17.10.2011г. на директора на Д. – С. е отменен РА №[ЕГН] от 18.07.2011г. за извършена ревизия на жалбоподателя, при която е атгажирана отговорността му по чл.177 ЗДДС по фактура №175 от 30.05.2009г., издадена от доставчика [фирма]. Горестоящият орган е приел, че оспореният РА е немотивиран, поради което преписката следва да бъде върната за възлагане на нова ревизия, в хода на която да се установи, дали издаденият на доставчика [фирма] ревизионен акт е влязъл в сила, както и изпълнението на предпоставките по чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС.

Със заповед за възлагане на ревизия №1112462 от 02.11.2011 г., издадена от Руска Р. Б. - началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП – С. е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Р. Б. С. и Е. К. Д. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за периода 01.05.2009г. – 31.05.2009г. в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 22.11.2011г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 22.01.2012г. Със ЗВР №1200535/21.01.2012г. и ЗВР №1201540/22.02.2012 г. е удължен срока на ревизията до 22.03.2012г., който срок е съобразен с разпоредбата на чл.114, ал.2 ДОПК. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице. За доказване компетентността на органа, възложил ревизията, ответникът е представил заповед на Териториалния директор на ТД на НАП [населено място] № РД-01-918/27.06.2011г., с която по раздел I, т.1 е възложено издаването на ЗВР на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Ето защо съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен орган по приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1201540/06.04.12г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. Посочено е в РД, че жалбоподателят е получател по фактура №0175/30.05.2009г. с предмет „лек автомобил Лексус ЛХ 570” на обща стойност 185 000.00лв., ДО в размер на 154166.67 лв. и ДДС в размер 30833.33 лв. Жалбоподателят е включил фактурата в описа на наличните активи към датата на регистрацията си по ЗДДС на 22.02.2010г., респ. в СД и дневника за покупки за м.02.2010г. Посочено е, че на доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК] е издаден РА №101004472 от 30.09.2010г. за определяне на задълженията му по ЗДДС за периода 26.01.2009г. – 31.01.2010г., съгласно който ревизираното лице за м.май 2009г. е посочило резултат от 570.00лв.ДДС за внасяне, а е ползвало данъчен кредит по фактури в [фирма] в размер на 754 186.74лв., по които не е признат ДК и е определен резултат ДДС за внасяне в размер на 764756.74лв. РА на [фирма] е влязъл в сила като необжалван, като при справка в информационната система на НАП определените данъчни задължения за м.май 2009г. не са внесени. Доставчикът е включил фактура

№0175/30.05.2009г. в СД и дневника за продажбите за м.май 2009г., но не е внесъл начисления ДДС. Частично плащане по фактура №0175/30.05.2009г. в размер на 100 000.00 лв. и извършено на 12.05.2010г. Самият жалбоподател по повод извършената му ревизия декларира ликвидни и изискуеми задължения към [фирма] по фактури № 175 и № 176 от 30.05.2009г. Ревизиращите органи са приели, че жалбоподателят е следвало да знае за евентуално неплащане на начисления ДДС от доставчика му, поради извършеното плащане по спорната фактура една година по-късно. Прието е още, че е налице заобикаляне на закона чрез закупуване на стоката по фактура № 175/30.05.2009г. за сумата от 185 000.00 лв., извършване на частично плащане на 12.05.2010г. на сумата от 100 000.00 лв. и последваща продажба на същата стока по фактура № 22/23.02.2010г. за сумата от 126 000.00 лв. с ДДС. Ревизиращите органи са изложили мотиви за наличие на поредица от сделки, които не са забранени по закон, но имат за цел неправомерно ползване на по-голям данъчен кредит от жалбоподателя, който бил закупил автомобила на по-висока стойност. Направен е извод за изпълнение на предпоставките по чл.177 ЗДДС, поради което за жалбоподателя възниква задължение по фактура № 175/30.05.2009г. в размер на ползвания ДК от 30 833.33лв.

Р. доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 12.04.2012г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК. Липсват данни за подадено от жалбоподателя възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК.

Със заповед №К-1201540/06.04.2012г. Р. Б. С. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност "главен инспектор по приходите" има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП.

В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден оспорения ревизионен акт № [ЕГН] от 07.05.2012г., с който са установени задълженията на жалбоподателя по ЗДДС съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. В ревизионния акт компетентният орган по приходите е възприел изцяло констатациите на ревизиращия екип за наличие на основание за ангажиране на солидарната отговорност на жалбоподателя по чл.177 ЗДДС, като са определили задължения за ДДС за внасяне в размер на 30833.33 лв. по фактура № 175/30.05.09г. и лихва за забава в размер на 5104.14 лв.

Видно от ръкописното отбелязване в разписката към РА същия е връчен на представител на ревизираното лице на 10.05.2012г. и е оспорен с жалба по административен ред вх.№ 53-04.250 от 28.05.2012г. В 67-дневния срок по чл.155, ал.1 вр. чл.146 ДОПК (03.08.2012г.) е постановено решение № 1890 от 03.08.2012г., с което РА е потвърден. За доказване компетентността на органа, подписал решение № 1890 от 03.08.2012г. от името на директора на Д.-С. „със запетая“ ответникът е представил заповед за заместване № ЗЦУ-418 от 20.04.2012г. в полза на Н. К. и заповед №3222/10.07.2012г. за ползван от директора на Д.-С. платен годишен отпуск в периода 30.07.2012г. – 17.08.2012г.

Липсват данни по преписка за съобщаване на решение № 1890 от 03.08.2012г., поради което следва да се приеме, че жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален

административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на основание за ангажиране отговорността на жалбоподателя по чл.177 ЗДДС.

Жалбоподателят не оспорва наличието на влязъл в сила РА по отношение на доставчика му [фирма], с който е установено, че дължимият данък за м.май 2009г. не е внесен в бюджета. Т.е. изпълнено е изискването по чл.177, ал.3, т.1 ЗДДС. Жалбоподателят оспорва изпълнението на предпоставките по чл.177, ал.2 ЗДДС – наличието на знание, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика, както и изискванията по чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС, като поддържа, че доставката по фактура № 175/30.05.2009г. не е привидна, не заобикаля закона и не е сключена на цена, която значително се отклонява от пазарната.

По делото няма спор, че жалбоподателят е ползвал право на приспадане на ДК по фактура № 175/30.05.2009г. през м.февруари 2010г., чрез включване на същата в регистрационния опис по образец на наличните активи по чл.74 ЗДДС. Фактът, че правото на ДК е упражнено по реда на чл.74 и чл.75 ЗДДС, а не по реда на чл.68 – 69 ЗДДС, е ирелевантен към ангажиране на отговорността на получателя по чл.177 ЗДДС.

Установено е в хода на ревизионното производство, че по спорната фактура № 175/30.05.2009г. не е извършено заплащане в същия данъчен период – м.май 2009г. Жалбоподателят е платил частично фактурата на 12.05.2010г. чрез банков превод на сумата от 100 000.00 лв. без означение, дали се касае за плащане на данъчната основа или ДДС. Приема се безпротиворечиво в съдебната практика, че когато към момента на сключване на сделката ревизирият субект не е извършил плащане, т.е. същият като купувач не е платил на доставчика си размера на начисления ДДС, той не би могъл да има разумно очакване, че доставчикът би могъл да изпълни задължението си за внасяне на начисления ДДС в републиканския бюджет ([решение № 9360 от 05.07.2010 г. по адм. д. № 2511](#) по описа за 2010 г. на ВАС, I отделение, решение № 8990 от 21.06.2012 г. по адм. д. № 4170/2011 г., I отд. на ВАС, решение № 1567 от 02.02.2011 г. по адм. д. № 9116/2010 г., I отд. на ВАС). Като са приели, че е изпълнено изискването по чл.177,

ал.3, т.1 ЗДДС ревизиращите органи не са допуснали неправилно приложение на материалния закон.

Съдът не възприема доводите на жалбоподателя за противоречие на нормата на чл.177, ал.3 ЗДДС с разпоредбата на чл.6, ал.2 от ЕКПЧОС. Преди всичко разпоредбата на чл.177, ал.3 ЗДДС урежда оборима презумпция, а не както твърди жалбоподателят - необорима презумпция. От друга страна с разпоредбата на чл. 205 Директива 2006/112/ЕО на Съвета (съответна на чл. 21, пар.3 от Шеста Директива на Съвета) е дадена възможност на държавите-членки, вкл. и в случаите по чл. 193 от същата директива, да предвидят, че лице, различно от платеща на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС. В своята практика Съдът на европейските общности (С.) е обсъждал сходни на повдигнатите възражения. Така например в дело С-384/04 г., по повод преюдициално запитване на държава-членка, съдът е заключил, че чл. 21, пар.3 от Шеста Директива следва да се интерпретира така, че същият позволява държава-членка да въведе законодателство, с което данъчнозадължено лице, получател на стоки или услуги, да е солидарно задължено с платеща на ДДС, когато получателът е знаел или е имал разумни причини да счита, че частично или изцяло данъка по сделката или предходна такава, ще остане неплатен. Разпоредбата на [чл. 177 ЗДДС](#) изцяло кореспондира с приетото от С. и с общностното право. В други свои решения (по дела С-255/02, С-35/05) С. е имал повод да отбележи, че приложението на чл. 21, пар.3 от Шеста Директива, при въвеждане на национална уредба, както и при прилагане на същата, следва да е в съответствие с принципите на пропорционалност и правна сигурност. Целта е опазване правата на хазната по възможно-най-ефективен начин, но мерките не би следвало да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел. С оглед приетите с разпоредбата на [чл. 177 ЗДДС](#) условия, изчерпателно и ясно изброени, съдът намира, че принципът на пропорционалност е спазен. Солидарната отговорност е предвидена само в размера, за който не е внесен ДДС, от лице, което вече се е възползвало от правото си на данъчен кредит за същия размер ДДС и което е знаело или е трябвало да знае, че начисленият ДДС няма да бъде внесен. Постига се отстраняване само на пряката вреда за бюджета, в рамките на ползвания данъчен кредит, т.е. по никакъв начин не се надхвърля необходимото за постигане на целта. Спазен е и принципът за правна сигурност, тъй като нормата като действащо право се прилага само за сделки, извършени при действието ѝ като такова. Уредбата е законова и като такава е известна или е следвало да бъде известна на данъчнозадължените лица, пределите на отговорността - по отношение на лицата и предмета са строго отграничени, като цяло, и в конкретните хипотези.

Разпоредбата на чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС урежда три алтернативни хипотези чрез използване на съюза «или». Ревизиращите органи се позовават на втората алтернативна хипотеза, когато облагаемата доставка заобикаля закона. Липсват изложени доводи за привидна сделка, както и за отклонение от пазарните цени. Заобикаляне на закона е налице, когато посредством предвидени от закона способности се постига неправомерен резултат. Неправомерният резултат в случая е възникване право на приспадане на данъчен кредит в по-висок размер чрез поредица от правни сделки – сделката по спорната фактура № 175/30.05.2009г. и по фактура № 22/23.02.2010г., с която жалбоподателят отчуждава автомобила в полза на [фирма]. Жалбоподателят не е ангажирал доказателства, които да оборят заключението на назначената в хода на ревизионното производство

оценителна експертиза. Съгласно същата експертиза пазарната стойност на автомобила към 25.05.2009г. е 147 922.00 лв., а към 02.02.2010г. - 130 790.00 лв. Автомобилът не е предоставен за оглед на вещото лице Ж. Ж., поради което същият е приел, че техническото му състояние не е променено съществено в периода 23.05.09г. – 02.02.2010г. Жалбоподателят е регистриран по ЗДДС на 22.02.2010г. Няма спор, че е включил фактура № 175/30.05.2009г. в описа на наличните активи по чл.74 ЗДДС, като въз основа на нея е ползвал право на ДК в размер на 30 833.33лв. В същия месец (на 23.02.2010г.) жалбоподателят е отчуждил стоката, като е начислил по продажбата ДДС в размер на 21 000.00 лв. Т.е. в рамките на един и същи месец жалбоподателят е ползвал ДК и е начислил ДК за покупката, респ. продажбата на една и съща стока, но със значителна разлика в цената. Съобразно назначената в хода на ревизионното производство експертиза тази разлика в покупната цена на автомобила при непроменено техническо състояние не се оправдава от конюнктурата на пазара. Вещото лице Ж. е посочило разлика в пазарната стойност на автомобила към 25.05.09г. и към 02.02.2010г. от близо 17 000 лв. Вместо това жалбоподателят е закупил автомобила за 185 000.00 лв. и го е продал за 126 000.00 лв., т.е. с разлика от близо 60 000 лв. Жалбоподателят не е ангажирал доказателства относно благоприятните за него по смисъла на чл.154, ал.1 ГПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК факти относно това значително разминаване в пазарните стойности на отчуждителната сделка. Вярно е, че разпоредбата на чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС третира пазарната стойност на спорната доставка (в случая по фактура № 175/30.05.2009г.). Съдът не възприема доводите на жалбоподателя, че стойността на отчуждителната сделка е ирелевантна, тъй като ревизиращите органи **не се позовават** на третата алтернативна хипотеза по чл.177, ал.4, т.2 ЗДДС - стойност на сделката, която значително се различава от пазарната. Ревизиращите органи се позовават на хипотезата на заобикаляне на закона, която обосновават чрез наличие на **поредица от сделки**. Твърдяната поредица от сделки няма как да бъде мотивирана, освен чрез изследване на веригата от покупко-продажби на една и съща стока. Именно затова в хода на ревизионното производство е назначена оценителна експертиза, заключението на която не е оборено от жалбоподателя. Чрез експертизата, работила по методите по Наредба № Н-9/2006г., се установява, че разликата между пазарната стойност на покупната и продажбата цена на автомобила е около 17 000 лв., т.е. при право на ДК по фактура № 175/30.05.2009г. в размер на 30 000.00 лв. (съгласно заключението на вещото лице Ж.) и задължение за начисляване на ДДС в размер на 26 000 лв., разликата която би се получила е в размер на близо 4000 лв. Вместо това, през м.февруари 2010г. жалбоподателят е ползвал право на ДК в размер на 30833.33 лв., като е начислил данък в размер на 21 000.00 лв., т.е. с разлика от близо 10 000 лв. По

изложените съображения съдът споделя доводите на ревизиращите органи, че е налице поредица от сделки, които макар и незабранени от закона, преследват неправомерен резултат, а именно - възникване право на приспадане на данъчен кредит *в по-висок размер*. Налице е втората кумулативна предпоставка по чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС – облагаема доставка, сключена с цел заобикаляне на закона. Изпълнени са кумулативните изисквания на оборимата презупция по чл.177, ал.3 ЗДДС, съгласно които жалбоподателят, като получател по доставката по фактура № 175/30.05.2009г. е знаел, че данъкът по същата няма да бъде внесен с оглед констатираната липса на плащане към датата на издаване на фактурата. Тези обстоятелства са установени по реда на чл.117 – 120 ДОПК по смисъла на чл.177, ал.2 ЗДДС. Жалбоподателят е получател по доставка, която е пряко свързана с дължимия и невнесен данък, ползвал е право на ДК по същата доставка съгласно чл.177, ал.1 ЗДДС и е знаел, че данъкът по нея няма да бъде внесен. Като са достигнали до същите правни изводи, ревизиращите органи са постановили оспорения РА при правилно приложение на закона. На основание чл.160, ал.1ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размера по чл.8, вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения – от 1168.75лв. при установени с оспорения РА данъчни задължения в размер на 35937.47 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2-и състав

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на **[фирма]**, ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ап.10 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 07.05.2012г., издаден от Р. С. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №1890 от 03.08.2012г. на директора на Д. [населено място] относно ангажиране на солидарната му отговорност по чл.177 ЗДДС за заплащане на данък в размер на 30833.33 лв., ведно с лихви за забава в размер на 5104.14 лв. по фактура №175 от 30.05.2009г., издадена от доставчика [фирма].

ОСЪЖДА **[фирма]**, ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ап.10 Дирекция „ОДОП”- С. да заплати на

директора на Д „ОДОП” С. на основание чл.161, ал.1 ДОПК юрисконсултско възнаграждение в размер на 1168.75 лв. (хиляда сто шестдесет и осем лева и седемдесет и пет стотинки).

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: