

РЕШЕНИЕ

№ 11537

гр. София, 10.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 15 състав,
в публично заседание на 11.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Росица Цветкова

при участието на секретаря Антонина Митева, като разгледа дело номер **3005** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ЕН ЕС СЪЛЮШЪНС“ ООД, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. Б, ет. 13, ап.47, представлявано от управителя Н. Х., чрез адвокат А. М. Г., против РА № Р-22221423001298-091-001/20.11.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с решение № 224/ 16.02.2024г. на директора на дирекция на „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя за данъчните периоди 11. - 12. 2022г. и 01. - 02. 2023г. са определени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС в размер на главница 95 224.88лв. (неправилно в решението е посочено 95 327.06лв) и лихви в общ размер на 7 364.24лв.

Ответникът по жалбата – директорът на дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Прави се искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекция „ОДОП“ – [населено място].

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало със ЗВР № Р-22221423001298-020-001/13.03.2023г., издадена от Д. Д. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП София, оправомощена да възлага ревизии със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП – [населено място].

С посочената заповед директорът на ТД на НАП е определил служителите, които да изпълняват функциите на компетентен орган по приходите по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, считано от 28.10.2022г., сред които е Д. Д., както и служителите които да изпълняват правомощията на орган по възлагане на ревизия при отсъствие на титуляра. Д. В. Плевненска е посочена като компетентен по заместване орган по възлагане на ревизия при отсъствие на Д. Д.. Всички посочени в заповедта служители са на длъжност началник сектор „Ревизии“.

С нарочна заповед от 10.07.2023г. на директора на ТД на НАП, по мотивирано предложение на директор на дирекция „Контрол“, е наредено Й. Н. И. - на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ в ТД на НАП София да замества за времето от 10.07.2023г. до 10.08.2023г. ползващата отпуск по болест Д. Д..

Възложената ревизия е с предмет установяване на задължения ДДС за периоди 01.11.2022г. до 31.01.2023г., със срок на завършване на ревизията три месеца от съобщаването на заповедта. Определен е ревизиращият екип, в частност и ръководителят на ревизията, а именно Й. И. – главен инспектор по приходите. Заповедта за възлагане на ревизията е съобщена на 23.03.2023г. по електронен път. С последваща заповед на Д. Д. от 22.03.2021г. е разширен обхвата на ревизията, включен е периодът от 01.02.2023г. до 20.02.2023г. Заповедта е съобщена на дружеството по електронен път на 28.03.2023г. Впоследствие със ЗИЗВР на Д. от 13.06.2023г. е удължен срокът на ревизията с един месец.

С нарочна заповед от 10.07.2023г. на директора на ТД на НАП, по мотивирано предложение на директор на дирекция „Контрол“, е наредено Й. Н. И. - на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ в ТД на НАП София да замества за времето от 10.07.2023г. до 10.08.2023г. ползващата отпуск по болест Д. Д..

Със заповед от 11.07.2023г. на Й. И. – ръководителят на ревизията, действаща като заместник на Д. Д. въз основа на обсъдената по-горе заповед, е удължила срокът на ревизията с още един месец – до 21.08.2023г.

Резултатите от ревизията са обобщени в ревизионен доклад с № Р-22221423001298-092-001/18.09.2023 г., който е съобщен на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като на адреса на е открито лице, което да приема съобщението, след което е издаден РА № Р-22221423001298-091-001/20.11.2023г.

РА е издаден от ръководителя на ревизията и лицето, възложило ревизията. С РА са установени задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01.11.2022г. до 20.02.2023г. в размер на главница 95 224.88лв. (неправилно в решението е посочено 95 327.06лв) и лихви в общ размер на 7 364.24лв. Задълженията за главниците са формирани, както следва: за дан. период 11. 2022г. – 5236.63лв. в резултат на непризнато право на данъчен кредит, за дан. период 12.2022г. – 4286.34лв. в резултат на непризнато право на данъчен кредит, за 01.2023г. – 270.65лв. в резултат на непризнато право на данъчен кредит и за дан. период 02.2023г. – 372.65лв. в резултат на непризнато право на данъчен кредит и 85 078.61лв. начислен ДДС.

Дружеството жалбоподател е обжалвало РА № Р-22221423001298-091-001/20.11.2023г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място] пред директора на ТД на НАП – [населено място]. С Решение 224/16.02.2024 г. директорът на дирекция „ОДОП“ - София при ЦУ на НАП е потвърдил РА изцяло.

Във връзка със сочените основания за определяне на допълнителните данъчни задължения от събраните в хода на ревизията и в съдебното производство доказателства се установява следното:

„ЕН ЕС СЪЛЮШЪНС“ ООД е български търговец, регистриран на 05.10.2020г. с капитал в размер на 2лв., чийто деклариран предмет на дейност по данни от търговския регистър е: “Покупка на стоки или други вещи с цел да ги препродаде в първоначален, преработен или обработен ви, търговско представителство, посредничество и агентство на местни и чужди физически и юридически лица; комисионни, спедиционни и превозни сделки в страната и чужбина; складови сделки; хотелиерски, туристически, рекламни, информационни, програмни, импресарски услуги; сделки с недвижими имоти, както и извършването на всички други сделки, които не са забранени от закона. По данни от търговския регистър първоначално дружеството е учредено като еднолично дружеството с ограничена отговорност, но впоследствие – на 08.12.2022г. дружеството е трансформирано в ООД. Съдружниците в дружеството са Н. Х. – управител на дружеството и неговата съпруга - С. Ф. Х.. Дата, на която е възникнало основанието за прехвърляне на дружествен дял е 12.07.2022 г. По обясненията на управителя на дружеството - Н. Х., основен предмет на дейност през ревизирания период е покупката на имот и неговият ремонт, като целта на покупката и ремонтът била имотът да се отдава под наем краткосрочно, чрез различни платформи.

Видно от нотариален акт №57, том. IV, рег. №4656, дело №437/2021 г. от 14.07.2021 г. на 14.07.2021 г. дружеството е закупило от продавач „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД с ЕИК[ЕИК], недвижими имоти, находящи се в София, [улица] - апартамент № Б 47, със застроена площ /ЗП/ от 153,50 кв. м., заедно с мазе № Б 4 със ЗП 4,90 кв. м. и гараж № Г 1 със ЗП 33,40 кв. м., за сумата от 217 500,00 евро, без ДДС, заедно с ДДС в размер на 43 500,00 евро или общо в размер на 261 000,00 евро, с левова равностойност 510 471,63 лв.

От дневниците за покупки на жалбоподателя се установява, че по повод на покупката жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит в размер на 85 078,61 лв. по 2 фактури, издадени от продавача: ф-ра №7613/13.07.2021 г. с данъчна основа /ДО/ 382 853,71 лв. и ДДС 76 570,75 лв. - с предмет сграда и ф-ра №7426/25.05.2021 г. с ДО 42 539,30 лв. с ДДС 8 507,86 лв., с предмет аванс.

По обяснения на управителя цената по сделката е платена с лични средства на управителя – налични такива и набавени с банков заем. За банковия заем управителят на дружеството е сключил от свое име (като физическо лице) на 08.07.2021г. договор за ипотечен кредит с банка ДСК. Съдлъжник по договора е С. Ф. Х. – съпруга на управителя на дружеството. Според уговореното, кредитът в размер на 382 853.72лв. – колкото е данъчната основа по фактура №7613/13.07.2021 г. се отпуска на Н. Х. за покупка на процесния имот. Срокът за усвояване на кредита е 90 дни. Обезпечен е с ипотека върху посочения имот.

По данни от счетоводните записи на дружеството - аналитичен регистър на сметки от група 20, имотът е заведен по с-ка 202 - сгради и конструкции. Платената с лични средства сума от управителя за покупката на имота, включително и разходите по придобиването, е осчетоводена изцяло като краткосрочен заем на дружеството към управителя.

Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС на 20.02.2023г. по инициатива на орган по приходите. Активът – обсъжданият по-горе недвижим имот, е наличен към датата на

дерегистрацията по ЗДДС. Сумата по заема не е върната към 20.02.2023г.

За привеждането на имота в годен за ползване вид - за ремонтни дейности и обзавеждане, в периода 11. и 12. 2022г. дружеството е декларирало покупки на стоки и услуги, по които е ползвало право на данъчен кредит съответно в размер на 5 236.63лв. и 4 286.34лв. или общо за двата месеца в размер на 9 522.97лв. по фактури, описани в нарочни таблици за съответните данъчни периоди в РД. Реалността на тези доставки не е спорна.

В дан. период 01.03.2023г. жалбоподателят е ползвал право на данъчен кредит по проформа фактура № 12205 от 08.12.2022г., издадена от „М2 Флорингс“ ЕООД за доставка на услуги с ДО 1353.24лв. и ДДС в размер на 270лв. В рамките на ревизията е установено, че от доставчика на жалбоподателя е издадена друга фактура със същите стойност, но с друг номер и дата през месец 02.2023г., която е включена в дневниците за продажби, а първата фактура – не е била.

За данъчен период 02.2023г. дружеството е ползвало право на данъчен кредит и по фактура от 14.02.2023г. на „Артекс инженеринг 2000“ ООД с предмет месечна такса за обслужване на недвижимия имот за периодите от 31.12.2021г. до м. 02.2023г., видеонаблюдение и рутери за интернет. ДО на фактурата е 2684.82лв., а ДДС – 536.97лв. Данъчните органи са признали частично право на данъчен кредит, само за месечната такса за януари и февруари 2023г. в размер на 410.82лв., когато апартаментът е ползван от управителя и неговото семейство за лични нужди на основание договор за наем, т.е. признато е право на данъчен кредит по тази фактура в размер на 82.16лв. – 20% от 410.82лв.

От събраните по делото гласни доказателства се установява, че до края на 2022г. ремонтът не е бил довършен и апартаментът не е бил обитаван – по него са се извършвали все още довършителни ремонтни дейности. Ремонтните дейности са наблюдавани и контролирани и от съпругата на жалбоподателя, която е заварена при проверка на място в имота от страна на данъчните органи, за която е съставен протокол. Констатацията от протокола за извършена проверка, че апартаментът е обитаван от собствениците, направена от контролните органи на 12.12.2022г., се основава на извършения оглед и не е в ярко и съществено противоречие с гласните доказателства и останалите доказателства по делото. Съдът приема, че констатацията се отнася до състоянието на апартамента – доколко е бил годен изобщо за ползване при обичайни обстоятелства, като безспорно оценката за степента на завършеност на ремонтните дейности по апартамента е въпрос на субективна преценка с оглед нуждите на ползвателя. Очевидно някакво базисно ниво на завършеност към 12.12.2022г. е било покрито, щом две седмици след това е започнало ползването на апартамента и по признанието на управителя.

От страна на жалбоподателя се представени писмени доказателства за това, че от 22.11.2018г. до 19.12.2022г. управителят на дружеството е ползвал въз основа на договор за наем апартамент, собственост на трето лице за покриване на своите и жилищните нужди на семейството си, за което е плащал наем по банков път.

Адресът на недвижимия имот е посочен за седалище на дружеството от 08.12.2022г. През периода дружеството не е имало нает офис, както и назначени лица по трудово правоотношение.

Не е спорно, че януари и февруари имотът се ползва от управителя и неговото семейство като жилище. Представени са писмени доказателства за сключен оговор за наем от 01.01.2023г. между жалбоподателя и неговият управител по отношение на

процесния недвижим имот при наем от 1100 евро без ДДС месечно. Дружеството жалбоподател е издало и две фактури на X. за получения наем през януари и февруари.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата е допустима.

Обжалваният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма. В хода на производството не са допуснати съществени процесуални нарушения. Налице е процесуално нарушение по повод на осъщественото заместване на органа, възложил ревизията от ръководителя на ревизията (орган, който не е сред лицата определени от директора на ТД на НАП – София да извършва заместване на орган по възлагане на ревизии), но доколкото това заместване се е ограничило само до удължаване на срока на ревизията с един месец, съдът приема, че продължаването на ревизионното производство извън редовно определения срок за завършване на ревизията не представлява съществено процесуално нарушение.

Ревизионният акт в оспорената част е съобразен изцяло с материалния закон, като основанията за този извод са следните:

1. По отношение на начисления данък за покупката на имота:

Нормата на чл. 111, ал. 1 от ЗДДС регламентира, че към дерегистрацията се смята, че лицето извършва доставка по смисъла на закона на всички налични стоки и услуги, за които изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е ползвало данъчен кредит и които са:

1. активи по смисъла на Закона за счетоводството, или
2. активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, различни от тези по т. 1.

Приложението на ал. 1 е изключено само в конкретно изброени хипотези на ал. 2, които в случая не са осъществени.

Предвид този правна норма е било налице основание да се начисли ДДС за осъществената на 20.02.2023г. облагаема доставка на недвижимия имот.

Съгласно чл. 27, ал. 5 от ЗДДС данъчната основа на доставката на стоки и/или услуги по чл. 111, определена към началото на месеца, в който е прекратена регистрацията по лицето, е данъчната основа при придобиването или себестойността на стоката, а в случаите на внос - на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за придобиване на услугата, намалена с разходи за изхабяване предвид обичайния икономически живот на стоката или услугата. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена.

При тази правна съдът приема, че данъчната основа правилно е била определена в размер на 425 393.01лв. и съответно е начислен ДДС, платим от дружеството в размер на 85 078,61 лв. за данъчен период м. 02.2023 г.

2. Относно отказаното правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 270,65 лв. за данъчен период м. 01.2023 г. по оказалата се проформа фактура на „M2 Флорингс“ ЕООД - безспорно е установено, че данъчният кредит е ползван без основание в този данъчен период, още повече в данъчен период 02.2023г. е ползван и признат данъчен кредит за процесната доставка.

3. Относно отказаното право на данъчен кредит от дружеството за дан. периоди ноември и декември за покупките на стоки и услуги за ремонт и обзавеждане на

недвижимия имот в размер на съответно за 5236.63лв. за ноември и 4 266.34лв. за декември, както и частично отказаното право на данъчен кредит по фактурата на „Артекс“ от 14.02.2023г.

Съдът намира, че основателно е отказано право на данъчен кредит, тъй като имотът изначално не е бил предназначен да обезпечи някаква реална икономическа дейност на дружеството. Основният въпрос в случая е дали имотът е бил използван реално ноември и декември 2022г. от управителя и неговото семейство. Въпросът е доколко покупката на този жилищен имот е свързана действително с икономическата дейност на дружеството и евентуално доколко е налице измамна практика. В подкрепа на това разбиране е соченото решение на СЕС по дело С-151/2011г. С него се приема, че правото на приспадане в подобна хипотеза не е абсолютно. Съдът е постановил, че член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което в това си качество е придобило дълготраен актив и го е включило в имуществото на предприятието, има право да приспадне платения за придобиването на този актив данък върху добавената стойност в данъчния период, в който данъкът е станал изискуем, независимо от обстоятелството, че активът не е използван веднага за професионални цели. Запитващата юрисдикция следва да определи дали данъчнозадълженото лице е придобило дълготрайния актив за нуждите на своята икономическа дейност и евентуално да прецени дали е налице измамна практика. В мотивите съдът е посочил, че в случаи на измама или злоупотреба, при които данъчнозадълженото лице е дало вид, че желае да разгърне конкретна икономическа дейност, но всъщност се е опитало да включи в своето частно имущество стоки, които могат да бъдат предмет на приспадане, данъчната администрация може да поиска възстановяването с обратна дата на приспаданатите суми, тъй като приспаданията са били допуснати въз основа на неверни декларации (вж. Решение по дело Schloßstrasse, посочено по-горе, точка 40 и цитираната съдебна практика, както и че констатирането на съществуваща практика на злоупотреба е свързано с наличието на две условия. От една страна, в резултат от разглежданите сделки, въпреки че формално са били изпълнени условията, предвидени в съответните разпоредби от Директивата за ДДС и в транспониращото тази директива национално законодателство, трябва да е било получено данъчно предимство, предоставянето на което би противоречало на преследваната от тези разпоредби цел. От друга страна, от определена съвкупност от обективни доказателства трябва да е видно, че основната цел на разглежданата сделка е получаването на данъчно предимство. Съдът приема, че в процесния случай тези две предпоставки са налице. От всички събрани доказателства по делото може да се направи обоснован извод, че покупката на недвижимия имот от името на дружеството е привидна сделка. Действителният купувач по сделката е физическо лице - управителят на дружеството, който се прикрива зад името на дружеството. За тази привидност и за това кое е действителното лице купувач сочат всички установени обективни данни по делото: Предметът на дейност на дружеството се свежда до покупката, ремонта и обзавеждането на този имот. Покупката на имота е осъществена с лични средства на управителя – налични и осигурени чрез банков заем, като негов съдлъжник е съпругата. Покупката не е била предназначена за обезпечаване на някаква реална икономическа дейност, а да обезпечи жилищните нужди на семейството на управителя – семейството не е притежавало друг свой имот и веднага след завършване

на апартамента се е нанесло да живее в него. Чрез покупката на имота чрез притежаваното от него и съпругата му търговско дружество, наместо да го купи в лично качество, управителят на дружеството е целял да получи данъчно предимство, което не му се следва – да избегне плащането на ДДС по повод на сделката и да ползва данъчен кредит по покупките, свързани с довършителните ремонтни дейности и обзавеждането на апартамента, както е и сторил.

По изложените съображения оспореният РА е изцяло законосъобразен и жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена. С оглед изхода на спора, направеното от процесуалния представител на ответника по жалбата искане за присъждане на разноски следва да бъде уважено на основание чл. 161 от ДОПК във връзка с чл. 8 и чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, предвид материалния интерес по делото, който е 102589.12лв., в размер на 8660.36лв.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, чл. 161, ал.1 от ДОПК Административен съд – [населено място],

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕН ЕС СЪЛЮШЪНС“ ООД, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. Б, ет. 13, ап.47, представлявано от управителя Н. Х., чрез адвокат А. М. Г., против РА № Р-22221423001298-091-001/20.11.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с решение № 224/ 16.02.2024г. на директора на дирекция на „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя за данъчните периоди 11. - 12. 2022г. и 01. - 02. 2023г. са определени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС в размер на главници 95 224.88лв. и лихви в размер на 7 364.24лв.

ОСЪЖДА „ЕН ЕС СЪЛЮШЪНС“ ООД, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. Б, ет. 13, ап.47, представлявано от управителя Н. Х. да плати на да плати на Дирекция "ОДОП" - София-град при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 8660.36лв. за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: