

РЕШЕНИЕ

№ 416

гр. София, 25.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 12.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **10101** по описа за **2019** 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, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Г. А., с адрес: [населено място],[жк][жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221218005113-091-001 от 22.04.2019г., в частта изменена с Решение №1302/29.07.2019г. на директора на Д“ОДОП“, с която за данъчен период м.06.2016г. са определени/намалени задължения за ДДС в размер на 261 623,34 лв.и лихви 75 732,74 лв., или общо 337 356,08 лв.

В жалбата се твърди, че необосновано и в противоречие със закона органите по приходите приемат, че дължи данък по повод осъществена deregистрация на дружеството по инициатива на орган по приходите, за което е предприето обжалване на акта за deregистрация по съдебен ред. Навежда доводи за противоречие на начисляването на ДДС, при прекратяване на регистрацията по инициатива на орган по приходите, с Директивата за ДДС и практиката на Съда на ЕС. Моли за отмяна на оспорения акт.

С Определение № 8632/07.11.2019г., по молба на жалбоподателя, съдът е спрял производството по адм.д. № 10101/2019г., на основание чл.229, ал.1, т. 4 от ГПК, във вр. чл. 144 от АПК, във вр. с § 2. от ДОПК, до постановяване на влязъл в сила съдебен акт по адм.д. № № 7830/2019г., по описа на АССГ, Първо отделение, 64 състав. Производството по делото е възобновено, след влизане в сила на решение № 1246/24.02.2020г. по адм.дело №7830/2019г. на АССГ, отменено с Решение № 13396/28.10.2020г. по адм.дело № 7206/2020г. на ВАС. Като краен резултат е обявена

нищожността на Акт за deregистрация по ЗДДС №220991600004814/19.05.2016г., издаден от инспектор по приходите при ТД на НАП – С..

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Д., която поддържа жалбата. Претендира за разноските по делото, за което представя списък. Представя писмени бележки, в които застъпва становище, че след като по силата на съдебното решение актът за deregистрация е обявен за нищожен, то следва че дружеството не е било deregистрирано, съответно не е следвало да се начислява данък на основание чл.111 от ЗДДС, а издаденият на това основание РА следва да бъде отменен.

Ответникът се представлява от юрк. Г., която моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно призована, не се представлява и не взема становище по спора.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, приема по предмета на съдебен контрол от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221218005113-020-001/29.08.2018 г., връчена по електронен път на 11.10.2018 г., изменена със ЗВР №Р-22221218005113-020-002/07.01.2019 г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно 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 08.12.2015 г. до 07.06.2016 г. и за корпоративен данък по ЗКПО, за периодите от 08.12.2015 г. до 31.12.2017 г. Срокът за извършване на ревизията е до 11.02.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221218005113-092-001/25.02.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. е постъпила Молба за удължаване на срока за подаване на възражение и представяне на доказателства с вх. №3975/08.03.2019 г. С Уведомление №Р-2222121805113-РУС-001/11.03.2019 г., срокът за подаване на възражението е удължен до 12.04.2019 г. В определени срок не е постъпило възражение. Постъпила е Молба с вх. №53-07-63/26.03.2019 г. за спиране на ревизионното производство, на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, във връзка с Търговско дело №3280/2017 г. по описа на Софийски градски съд, с правно основание чл. 216 от ДОПК. В предвидения с разпоредбата на чл. 34, ал. 4 от ДОПК срок, органът, възложил ревизията не се е произнесъл по молбата, т. е. налице е мълчалив отказ за спиране на производството.

Ревизията приключва с РА №Р-22221218005113-091-001 от 22.04.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 07.05.2019 г.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3 и чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизирания субект е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221218005113-040-001/30.08.2018 г., с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Представените документи са описани в РД.

Съгласно изложеното в акта, дейността на [фирма] през ревизираните периоди е свързана основно с отдаване под наем на притежавани от дружеството недвижими

имоти.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх.№ 23-22-1084/30.05.2019г. по регистъра на дирекция ОДОП. Жалбата е частично уважена. С решение № 1302/29.07.2019г. директорът на дирекция ОДОП е отменил Ревизионен акт №Р-22221218005113-091-001 от 22.04.2019 г. в оспорената част на установения резултат за корпоративен данък по ЗКПО, за 2016 г. и 2017 г. Изменил е ревизионния акт в оспорената част като установения с РА резултат по ЗДДС, за данъчен период м. 06.2016 г. в размер на 476 582,06 лв. е определен на 261 623,34 лв., ведно със съответните лихви. Жалбата в частта по ЗДДС за периодите от м. 12.2015 г. до м. 05.2016 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г., е оставена без разглеждане като недопустима и в тази част производството е прекратено.

От събраните доказателства в ревизионното производство е установено, че между [фирма], в качеството си на наемодател и [фирма], ЕИК[ЕИК], в качеството на наемател е сключен Договор за наем на недвижим имот от 22.03.2016 г. Съгласно същия, наемодателят предоставя на наемателя за временно, възмездно ползване недвижими имоти находящи се в офис сграда с магазини и подземен гараж в УПИ №II-755, за офиси, магазини и ПГ от квартал 110, по плана на [населено място], местност „М. ливади – Изток“, с площ по нотариален акт 1 413,00 кв.м. Отдаденият под наем недвижим имот е собственост на [фирма] и представлява апортна вноска в капитала на дружеството от учредителя [фирма], ЕИК[ЕИК]. Стойността на непаричната вноска определена от три независими вещи лица, посочени от длъжностно лице по регистрация към Агенцията по вписванията, към м. 11.2015 г. е в размер на 1 328 000,00 лв., в т. ч. офис №1, находящ се на трети етаж, на кота +7,00, със застроена площ от 377,98 кв.м., със стойност 426_000,00 лв., офис №2, находящ се на четвърти етаж, на кота + 10,50, със застроена площ от 385,15 кв.м., със стойност 583 000,00 лв., подземен гараж №1, находящ се на първи сутеренен етаж, на кота - 3,50, със застроена площ от 377,12 кв.м., със стойност 184 000,00 лв. и ½ ид.ч. от УПИ №II-755, за офиси, магазини и ПГ от квартал 110, по плана на [населено място], местност „М. ливади – Изток“, с площ по нотариален акт 1 413,00 кв.м., със стойност 135 000,00 лв. Апортът е извършен от [фирма], като датата на възникване на това обстоятелство е 08.12.2015 г.

За двата офиса и гаража органите по приходите са приели, че условната им доставка следва да бъде освободена от ДДС на основание чл.45, ал.3 ЗДДС, защото става дума за части от сграда, която не е нова по смисъла на §1, т.5 от ДР ЗДДС, т.е. за доставката на тези имоти не се начислява ДДС. Прието е, че ДДС се дължи по повод корекцията на приспаднатия кредит при придобиването им от [фирма], на което [фирма] е правоприемник. След като е констатирано, че притежаваните от ревизираното дружество активи - обекти в сграда и прилежащ към тях терен, за които е ползван данъчен кредит от апортиращото дружество, са използвани за извършване както на облагаеми, така и на освободени доставки, ревизиращите органи са се позовали на разпоредбата на чл. 79, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която регистрирано лице, което изцяло е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, и лицето не може да определи каква част от стоките или услугите се използват за доставки с право на данъчен кредит и за доставки без

право на данъчен кредит, дължи данък, определен по реда на ал. 7. Във връзка с гореизложеното и на основание чл. 79, ал. 2 и ал. 5 и чл. 10, ал. 2 от ЗДДС, е извършена корекция в посока намаление на ползвания от [фирма] данъчен кредит за придобит недвижим имот - части от сграда и прилежащ терен, предмет на апорт в [фирма], със сумата 464 090,21 лв.

В хода на ревизията, на основание чл. 176а, ал. 3 от ЗДДС, на 17.03.2016 г. на [фирма] било връчено Искане за обезпечение изх. №223911600006636/17.03.2016 г. В указания 7-дневен срок не е представено обезпечение, поради което и на основание горепосочената разпоредба, дружеството е deregистрирано ЗДДС, считано от 07.06.2016 г., за което е съставен Акт за deregистрация по ЗДДС №220991600004814/19.05.2016 г. Ревизиращите органи са се позовали на разпоредбите на чл. 111, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която към датата на deregистрацията 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 ЗКПО, различни от тези по т. 1. Посочено е също, че съгласно ал. 3 на чл. 111 от ЗДДС, данъкът по ал. 1 се включва в резултата за последния данъчен период, декларира се по реда и в срока по чл. 125 и се внася в срока по чл. 89 от ЗДДС. По отношение на данъчната основа на доставките на стоки и/или услуги по чл. 111, определена към началото на месеца, в който е прекратена deregистрацията на лицето, ревизиращите органи са се позовали на разпоредбата на чл. 27, ал. 5 от ЗДДС, съгласно която това 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 изхбяване предвид обичайния икономически живот на стоката или услугата. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена. Прието е, че в случая [фирма] не е подало СД по ЗДДС за м. 06.2016 г. и не е начислило ДДС по реда на чл. 111 от ЗДДС, към датата на deregистрацията. Не е подаден и протокол-опис за начисляване на данък по чл. 111 от закона по образец - приложение №9, съобразно чл. 77, ал. 4 от ППЗДДС.

Решаващият орган е приел за установено, че считано от 01.06.2016 г. жалбоподателят е deregистриран по ЗДДС, на основание чл. 176а, ал. 3 от ЗДДС / в сила до 31.12.2017 г./, а след извършване на служебна проверка е установено, че жалбата срещу акта за deregистрация е била просрочена, и решаващият орган е оставил същата без разглеждане. Приел е, че доказателства, удостоверяващи постановяване на нищожност или неправилност на акта за deregистрация, не са представени. С оглед това, решаващият орган приема, че актът е действителен, влязъл е в сила и поражда съответните последици. В случая, органът е приел наличие на задължителна deregистрация по ЗДДС, настъпила на основание чл. 176а, ал. 3 от ЗДДС в резултат на непредставено обезпечение от страна на жалбоподателя и поради неуредени задължения за ДДС от страна на лицето, извършило апортната вноска, което означава, че след този момент подлежащата на облагане дейност е преустановена и за жалбоподателя не е налице както задължението да начислява данък, така и правото да ползва данъчен кредит. При положение, че същият продължи да осъществява дейност, която му дава възможност отново да се регистрира по ЗДДС, то има правото да приспадне начисления данък при deregистрацията му за обложените активи по чл. 111, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, при условията на чл. 76 от с.з., уреждащ това право при

повторна регистрация. Според решаващият орган, на основание чл. 111 от ЗДДС, дружеството дължи ДДС в общ размер на 261 623,33 лв. за м. 06.2016 г. върху данъчна основа по чл. 27, ал. 5 от ЗДДС, в размер на 1 308 116,68 лв. / за офис №1-418 900,00 лв., офис №2-573 283,33 лв., подземен гараж-1 810 933,35 лв. и за цялото УПИ-135 000,00 лв./ РА е изменен в тази част като установения резултат ДДС за внасяне в размер на 476 582,06 лв. се изменя на 261 623,33 лв., ведно със съответните лихви.

Оспореният РА е издаден в предписаната от закона писмена форма, с предписаното в чл.120 ДОПК съдържание, от компетентен орган. От представените електронни документи на електронен носител се установява, че издателите на оспорения РА са притежавали КЕП към датата на подписването му като електронен документ. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административно производствените правила.

От правна страна, съдът приема, че така определеното задължение за ДДС е предмет на спора в настоящето производство.

Ревизиращите органи са приели, че жалбоподателят е с прекратена регистрация по реда на ЗДДС, както и че не е подал СД по ЗДДС за м. 06.2016 г. и не е начислил ДДС по реда на чл. 111 от ЗДДС, към датата на дерегистрацията, не е подаден и протокол-опис за начисляване на данък по чл. 111 от закона по образец - приложение №9, съобразно чл. 77, ал. 4 от ППЗДДС. Констатирано е, че дружеството не е спазило специфичните разпоредби на ЗДДС в случаите на прекратяване на регистрацията на лицето по същия закон, тъй като не е начислило дължимия ДДС за наличните активи към датата на дерегистрацията.

В случая, основанието за начисляване на задълженията по ЗДДС произтича от факта на дерегистрация на дружеството по инициатива на орган на приходите на основание чл.176а, ал.3 ЗДДС и приложението на чл.111 ЗДДС, поради което правилен е доводът на жалбоподателя, че въпросът за законосъобразността на акта за дерегистрация е преюдициален по отношение на определените с оспорения РА данъчни задължения.

Безспорно е, че с Решение № 13396/28.10.2020г. по адм.дело № 7206/2020г. на ВАС е обявена нищожността на Акт за дерегистрация по ЗДДС №220991600004814/19.05.2016г., издаден от инспектор по приходите при ТД на НАП – С.. В мотивите на съдебното решение е прието, че актът за дерегистрация е издаден при наличието на най-тежкия порок - липсата на функционална и териториална компетентност на органа по приходите, издал акта, което е основание за неговата нищожност. Въпросът за нищожността на акта за дерегистрация е от съществено значение за законосъобразността на оспорения РА, тъй като с отпадането на дерегистрацията, отпада и задължението за начисляване на ДДС върху наличните активи на основание чл.111 ЗДДС. След като актът за дерегистрация е прогласен за нищожен, той изначално не е могъл да произведе правните последици, които законът свързва с издаването му.

За да се породят правните последици на акта за дерегистрация, той трябва да влезе в сила, което в случая не е настъпило, поради отмяната на акта за дерегистрация с влязло в сила съдебно решение. За да се приеме, че лицето е дерегистрирано по ЗДДС е необходимо актът за дерегистрация да е влязъл в сила. По чл. 110, ал. 2 ЗДДС е предвидено, че датата на дерегистрацията е датата на връчване на акта за дерегистрация. Това е фикция, която не може да бъде оборвана. С този текст заедно с чл. 106, ал. 1 ЗДДС, всъщност, е предвидено предварително изпълнение на акта за

дерегистрация, преди да е влязъл в сила. След отмяната на акта за deregистрация, при обжалването му по съдебен ред, основанието за приложение на чл. 106, ал. 1 ЗДДС и чл. 110 ЗДДС е отпаднало. Щом актът за deregистрация е отменен, следва да отпаднат последиците на предварителното му изпълнение, една от които е задължение за начисляване на ДДС върху наличните към момента на deregистрация активи/Решение №4930 от 04.04.2012г., адм.дело №8468/2011г., осмо отделение на ВАС/.

С оглед гореизложеното, РА следва да бъде отменен в оспорената част, доколкото по силата на Решение № 13396/28.10.2020г. по адм.дело № 7206/2020г. на ВАС, следва да се приеме, че дружеството-жалбоподател не е било deregистрирано, съответно не е имало основание да се начислява ДДС по реда на чл.111, ал.1 ЗДДС.

Предвид изхода от делото и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да бъдат присъдени сторените разноски по делото в размер на 2450лева/адвокатско възнаграждение за един адвокат – 2400,00лв., изплатено по банков път на 30.01.2020г. и държавна такса в размер на 50,00 лв./.

Воден от горното и на основание чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Г. А., с адрес: [населено място],[жк][жилищен адрес] Ревизионен акт № Р-22221218005113-091-001 от 22.04.2019г., в частта изменена с Решение №1302/29.07.2019г. на директора на Д“ОДОП“, с която за данъчен период **м.06.2016г.** са определени/намалени задължения за ДДС в размер на 261 623,34 лв.и лихви 75 732,74 лв., или общо 337 356,08 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП [населено място] да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Г. А., с адрес: [населено място],[жк][жилищен адрес] разноски по делото в размер на 2450,00лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните за постановяването му, пред Върховен административен съд.

СЪДИЯ: