

РЕШЕНИЕ

№ 2179

гр. София, 01.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в публично заседание на 25.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Зорница Димитрова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **8464** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение № 986/1.7.2021 г., с което е потвърден ревизионен акт №Р-22221020004605-091-001 от 29.03.2021 г., с който за м. 08.2017 г. на дружеството са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 118 000,00 лв. и са начислени лихви върху тях размер на 42 352,28 лв.

Жалбоподателят твърди, че са неоснователни изводите на ответника за липса на основание за издаване на разрешение в негова полза за отразяване в дневника за продажби на корекция по чл. 116 ЗДДС, свързана с анулиране на фактура № 1/31.8.2017 г. Твърди, че РА е постановен при наличие на противоречиви мотиви. От една страна се сочи, че процесната доставка е с възможен предмет, а от друга – че не е имало основание за издаване на фактурата поради липсата на данъчно събитие, а това събитие липсва доколкото сделката е сключена при отклонение на данъчното облагане и е между свързани лица; по нея не е осъществено ефективно плащане или доставка, а страните са извършили нарушения по ЗДДС, поради което е извършена дерегистрацията им. Моли да се има предвид, че дерегистрациите на съдоговорителите са били извършени на основание чл. 106, ал. 2, т. 2, б. „в“, вр. чл. 176, т. 1 ЗДДС, като оспорва констатацията, че не са намерени на адресите. Оспорва законността на актовете за дерегистрация като твърди, че е лишен от възможността да ги оспорва. Могло е актовете да бъдат направени в хода на ревизията. Оспорва

изводите, че в случая се касае за свързани лица. Твърди, че спорната доставка е с възможен предмет. Няма значение, че лицата са свързани. Не са доказани действия, насочени към измамна цел или злоупотреба. Стига се до парадокса да се иска едно и също задължение от две задължени лица. Неубедителен е изводът, че дружествата не са действали добросъвестно. Не е отчетено това, че от 5.2.2018 г. [фирма] /пренаименована от [фирма]/ е с нов едноличен собственик, който не е свързано лице на Я. А. И., които обстоятелства не са отчетени от органите по приходите. След анулирането на фактурата за жалбоподателя не би възникнало право на възстановяване на сумата от 120 000 лв., а единствено лихви за забава за периода от 15.9.2017 г. най-късно до датата на отказа за извършване на корекции – 1.4.2020 г., а според жалбоподателя – до 14.4.2019 г. – датата на подаване на справка-декларация по ЗДДС. За м. март. 2019 г. Не е налице механизъм за възстановяване на сумата от 120 000 лв. Сумата не е използвана за бъдещи доставки поради промяна на икономическите условия. Сделката от 20.11.2016 г. е преминала през етапи и когато не е било налице свързаност, като основният стимул на новите собственици да видоизменят сделката е делегирано самостоятелно управление на дъщерното дружество, както и преразпределение на дивидент. Ето защо моли да се отмянат оспорените актове. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноски.

СГП моли решението да бъде оставено в сила. РА е законосъобразен.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите. Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020004605-020-001/ 30.07.2020 г., връчена по електронен път на 10.09.2020 г., изменена със ЗВР №Р-22221020004605-020-002/08.12.2020 г., издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС, за периодите от 01.08.2017 31.08.2017 г. Срокът за извършване на ревизията е до 10.02.2021 г.

Извършената ревизия е във връзка с решение №1151/24.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен постановения Отказ за извършване на корекции или издаване на данъчни документи №П-22221020055617-181-001 от 01.04.2020 г., издаден от Д. Х. М., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С., и преписката е върната за извършване на ревизия.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020004605-092-001/25.02.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД е подадено писмено възражение, което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221020004605-091-001/29.03.2021 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на

НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 13.04.2021 г.

Основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е неспециализирана търговия и посредничество с разнообразни стоки.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, по електронен път е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221020004605-040-001 от 27.10.2020 г., с което са изискани всички първични и счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Не е получено потвърждение относно получаването на искането. Доказателства не са представени.

С протокол №Р-22221020004605-П.-001/27.10.2020 г., №Р-22221020004605-П.-002/27.10.2020 г., №Р-22221020004605-П.-003/08.02.2021 г. и №Р-22221020004605-П.-004/08.02.2021 г. са присъединени доказателства, събрани при извършени на дружеството предходни проверки.

[фирма] е декларирало доставка по фактура №[ЕГН]/31.08.2017 г. с данъчна основа 600 000,00 лв., ДДС 120 000,00 лв. и получател [фирма], ЕИК[ЕИК] /ново наименование [фирма]/. По нея фактура [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 120 000,00 лв.

Предмет на доставката е договор за предоставяне на право на ползване от 20.11.2016 г. и анекс №1 от 31.08.2017 г. Договорът е сключен между [фирма] - първа страна, [фирма] - втора страна и [фирма], ЕИК[ЕИК] – трета страна, и е с предмет предоставяне за срок от 6 години на право на ползване на едноетажно хале със застроена площ от 210,00 кв.м. /сглобяема стоманена конструкция тип „FRIZOMAT“/, състоящо се от три самостоятелно обособени търговски помещения със самостоятелни входове, и две складови помещения, ведно с прилежаща територия – паркинг към халето, с площ от 297 кв.м. С анекс №1/31.08.2017 г. е уговорено в тежест на [фирма] задължението, в срок от 6 години, да управлява и менажира търговската дейност в два търговски обекта – магазини, включително да реализира печалба от продажбите в обичайните за бранша размери, която печалба да се разпределя след всяка финансова година между съдружниците [фирма] и [фирма]. В резултат на постигнатата договореност [фирма] издава на [фирма] фактура №[ЕГН]/31.08.2017 г. Плащане по издадената фактура не е извършено.

При извършена в хода на предходно производство насрещна проверка на [фирма] са представени писмени обяснения, съгласно които поради неочаквана и непредвидена промяна в търговските условия и поява на финансови задължения към основни доставчици непосредствено след периода на издаване на фактурата, [фирма] е изпаднало във финансова криза и недостиг на средства, поради което плащането по фактурата е отложено за бъдещ период, след стабилизиране и осигуряване на финансова ликвидност на дружеството. Фактурата е намерила отражение в счетоводството на дружеството и дневника за покупки. Представена е счетоводна справка.

[фирма] е подало уведомление с вх. №10-53-03-653/19.03.2019 г., с което е уведомило НАП, че по издадената фактура не е извършено плащане и желае на основание чл. 126, ал. 4 от ЗДДС да извърши корекция в подадената справка-декларация и дневник за продажбите за м. 08.2017 г., чрез включване на протокол по чл. 116 от ЗДДС за анулиране на издадената фактура. Установено е, че за процесния период е подадена

справка-декларация с вх. №22103161277/14.09.2017 г., с която е деклариран резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 118 000,00 лв. Във фактура №0... 01/31.08.2017 г. е вписан предмет на доставката - договор от 20.11.2016 г. и Анекс №1 от 31.08.2017 г., като е посочен срок за плащане - 20 дни от предаване на обекта, т.е. не е посочено авансово плащане.

От своя страна, [фирма] е издало протокол по чл. 78 от ЗДДС, който е включен в отчетните регистри по ЗДДС /СД и дневник покупки/ в данъчен период м. 04.2020 г. Въпреки, че от страна на получателя по фактурата е извършена корекция с издаването на протокол по чл. 78 от ЗДДС, то не е възстановило ефективно сумата на дължимия данък. Тоест, не е налице механизъм за възстановяване в бюджета на сумата от 120 000,00 лв., представляваща ДДС по процесната фактура.

След извършена справка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 13.06.2018 г., а [фирма] – от 13.05.2020 г. И двете дружества са deregистрирани на основание чл. 176 от ЗДДС. [фирма] има текущи задължения в размер на 158 975,50 лв. за м. 08.2017 г., от които ДДС - главница 118 000,00 лв. и лихва 40 975,50 лв./, а [фирма] има текущи задължения за ДДС към 15.02.2021 г. в размер на 932 508,69 лв., в т.ч. главница 721 932,55 лв. и лихва 210 576,14 лв.

Двете дружества са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, буква „е“ от ДР на ДОПК - [фирма] притежава 90% от капитала и дружествените дялове във [фирма], считано от м. 03.2017 г. Към момента на издаване на фактура №0... 01 от 31.08.2017 г. е била налице свързаност и на основание §1, т. 3, буква „д“ от ДР на ДОПК – Я. А. И. е бил управител на [фирма] от регистрирането на това лице до 03.07.2018 г. и на [фирма] от 20.02.2017 г. до 23.03.2018 г.

В РА е прието, че двете дружества са извършили редица действия, които са довели до постигането на неправомерен резултат – ползване на данъчен кредит в размер на 120 000,00 лв., без той да е свързан с последващи облагаеми доставки, осъществени от получателя по фактурата. В тази връзка е прието, че е налице данъчна злоупотреба, което от своя страна е пречка за издаване на разрешение за извършване на корекции по чл. 126 от ЗДДС на ревизираното дружество. Поради обстоятелството, че [фирма] е издало фактура, в която данъкът е посочен на отделен ред, то същият е изискуем от него на основание чл. 85 от ЗДДС. Рискът от загуба на данъчни приходи не е отстранен, за да се приеме, че събирането на ДДС е гарантирано и няма риск от данъчна измама.

При издаване на оспорения акт ответникът е приел, че към момента на издаване на процесната фактурата от [фирма] на свързаното с него лице [фирма] не е имало законово основание за издаването ѝ доколкото не е извършено нито авансово плащане по смисъла на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, нито е извършена доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Няма настъпило данъчно събитие, което да предизвика задължение за начисляване на ДДС по реда на чл. 82, ал. 1 от ЗДДС. Същевременно обаче, макар и издадена неправомерно, фактурата е дала основание на получателя да упражни право на приспадане на данъчен кредит. Механизмът на ДДС обаче е нарушен, тъй като доставчикът не е внесъл начисления от него ДДС. Страните по доставките няма как да не са знаели, че фактурата не документира реално осъществила се стопанска операция предвид това, че е налице свързаност между тях, от което е направен извод за злоупотреба с ДДС и осигуряване на данъчно предимство. Ето защо е прието, че приложение следва да намери чл. 85 ЗДДС -

данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактурата и/или известие по чл. 112 от с.з. Въпреки че [фирма] е извършило корекция, като е издало протокол по чл. 78 от ЗДДС и същият е включен в дневника за покупки на лицето за данъчен период – м. 04.2020 г., то не е възстановило ефективно сумата на дължимия данък в бюджета. В същото време, при наличие на данни за дерегистрация на дружествата, може да се заключи, че на практика не е налице механизъм за възстановяване в бюджета на сумата от 120 000 лв., представляваща ДДС по процесната фактура. Не са налице данни рискът от загуба на данъчни приходи да е отстранен, и не е възможно да бъде отстранен с оглед последващата дерегистрация на дружествата. В този смисъл е и практиката на Съда на ЕС – сходни казуси са анализирани в решение по дело С-107/13 и решение по дело С-146/05. Съгласно посочените актове в действителност възможността за извършване на корекция на неправомерно начислен данък като гаранция за спазване на принципа на данъчния неутралитет следва да е налице за всеки данъчно правен субект, но за да се възползва от нея той следва да докаже, че е действал добросъвестно. В конкретния случай това не е направено от [фирма].

Предвид така изложеното, съдът намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл. 119 ал. 2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл. 160 ал. 2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

При преценката по реда на чл. 160, ал. 1 ДОПК настоящият състав намира, че при издаване на РА са спазени материално-правните норми, поради което следва да се приеме, че жалбата е неоснователна. Мотивите, изложени в оспорения акт са безпротиворечиви и съответстват както на събраните доказателства /като не са представени нови, които да опровергават доказателствените изводи/, така и на приложимите материално-правни норми.

Към датата на издаване на фактурата не се спори, а и не са представени доказателства, че е извършено авансово плащане по смисъла на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС; не е извършена доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Липсва и последваща доставка от [фирма]. Не е било налице задължение за начисляване на ДДС по реда на чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, но въпреки това е бил начислен такъв. Същевременно, получателят е упражнил правото си на приспадане на ДДС, а доставчикът не е внесъл начисления от него ДДС. И двете дружества – страни по сделката, обективизирана във фактурата от 31.8.2017 г., са били впоследствие дерегистрирани на основание чл. 176 ЗДДС /наименован „данъчни измами“/. Актовете за дерегистрация са влезли в сила по отношение на двете страни, поради което и данъчните органи е следвало да зачетат тяхното действие. В случай, че жалбоподателят е имал възражения срещу тях, то той е

следвало да ги заяви своевременно, пред съответния орган.

И двете дружества – страни по сделката са били свързани лица, като датата на издаване на фактурата е релевантният момент, към който следва да се прецени наличието на свързаност между жалбоподателя и съконтрахента му по смисъла на §1, т. 3 ДР на ДОПК, приложим на основание §1, т. 35 ДР на ЗДДС. Това е така предвид обстоятелството, че към този момент следва да се прецени наличието на знание за посочените по-горе факти– липса на доставка и липса на плащане по нея. Към датата на издаване на фактурата се установява, че едно и също лице – Я. А. И., е бил управител и на двете дружества-съдоговорители.

Ето защо следва да се направи безспорния извод, че към посочената дата страните по сделката не са действали добросъвестно – не е възможно да не са знаели описаните по-горе факти относно предмета на сделката. Ето защо не би следвало да се признае правната им възможност да извършат корекция на неправомерно начисления и приспадат в случая данък /по арг. от цитираните решение по дело С-107/13 и решение по дело С-146/05/.

Ето защо, както и предвид нормите на чл. 85 и чл. и чл. 82 ЗДДС данъкът следва да е изискуем от доставчика, доколкото той с действията си недобросъвестно е предоставил възможност на получателя и той е упражнил право на приспадане на данъчен кредит, а [фирма] не е възстановило ефективно сумата на дължимия данък в бюджета.

Предвид изложеното съдът намира, че жалбата е неоснователна.

По разноските. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. ал. 1, т. 4 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалваемия интерес /установени задължения в общ размер 160 352,28лв./, което възнаграждение следва да се изчисли в размер на 2700 лв.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение № 986/1.7.2021 г., с което е потвърден ревизионен акт №Р-22221020004605-091-001 от 29.03.2021 г., с който за м. 08.2017 г. на дружеството са установени задължения по *Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/* в размер на 118 000,00 лв. и са начислени лихви върху тях размер на 42 352,28 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при НАП, сумата от 2700 лв. разноски.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

При подаване на касационна жалба, тя следва да бъде придружена с доказателства за внесена по сметка на ВАС държавна такса от 1282,82 лв. При неизпълнение на указанията жалбата следва да бъде върната.

СЪДИЯ:

