

РЕШЕНИЕ

№ 7324

гр. София, 06.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,
в публично заседание на 25.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **7141** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221720004730-091-001 / 24. 03. 2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 880 / 10. 06. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

В жалбата се излагат съображения, че обжалваният ревизионен акт /РА/ е издаден в нарушение както на материалния, така и на процесуалния закон. Твърди се, че не са налице предпоставките за ангажиране на отговорността на дружеството по реда на чл. 177 от ЗДДС. По същество се иска от съда постановяването на съдебно решение, с което атакуваният РА да бъде отменен. Подробни съображения излага в писмени бележки, представени преди съдебното заседание. Претендира разносните по делото. Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221720004730-020-001 / 05. 08. 2020 г., изменена със ЗВР № Р-22221720004730-020-002 / 26. 11. 2020 г., издадени от М. К. – на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол” в ТД на НАП С.

/оправомощена със Заповед № РД-01-128 / 18. 02. 2020 г. на директора на ТД на НАП С./ е възложено извършването на ревизия на [фирма], [населено място], за реализиране на отговорност за данък върху добавената стойност за дължимия данък по доставки, извършени от „В. Е., за периода 01. 11. 2019 г. - 30. 11. 2019 г. Ревизията е следвало да приключи до 29. 01. 2021 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22221720004730-092-002 от 24. 02. 2021 г., връчен на електронен адрес на 25. 02. 2021 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, не са постъпили писмени възражения.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720004730-091-001 / 24. 03. 2021 г., връчен на електронен адрес на същата дата.

С жалба вх. № 53-060-2818 / 06. 04. 2021 г., е оспорен РА по административен ред.

С решение № 880 / 10. 06. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, оспореният РА е потвърден. Решението е връчено на 14. 06. 2021 г.

С жалба вх. № 53-04-492 / 28. 06. 2021 г., е оспорен РА и по съдебен ред.

С атакувания в настоящото съдебно производство РА Р-22221720004730-091-001 / 24. 03. 2021 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 880 / 10. 06. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, е реализирана отговорността на жалбоподателя, по реда на чл. 177 от ЗДДС, като са му определени задължения в размер на 21 000 лв. и са начислени лихви в размер на 2 718,55 лв. за м. 11. 2019 г. по фактура № 10...016 / 11. 11. 2019 г. и фактура № 10...017 / 20. 11. 2019 г., издадени от [фирма].

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок, подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия. Във връзка с издаването на РА, са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА.

При издаването му обаче е допуснато твърдяното от жалбоподателя нарушение на административнопроизводствените правила и нарушение на материалния закон.

В жалбата се излагат съображения, че няма никакви индикации, от които да се приеме за доказано, че ревизираното лице е знаело за това, че неговият доставчик няма да внесе дължимото ДДС. Счита, че неоснователно е ангажирана отговорността му по чл. 177 ЗДДС, като „знанието“ е следвало да бъде налице най-късно към момента на издаване на фактурата.

По делото няма спора за факти, а само по отношение на приложимия материален закон.

В хода на ревизията е установено, че с договор от 11. 11. 2019 г. [фирма] купува от [фирма] лек автомобил марка „А.“, модел А5, като за продажбата е издадена фактура № 10...016 / 11. 11. 2019 г. с данъчна основна 50 000 лв. и ДДС в размер на 10 000 лв. Впоследствие автомобила е продаден от [фирма] на [фирма] с фактура от 28. 02. 2020 г. с данъчна основа 82 000 лв. и ДДС в размер на 16 400 лв.

С договор от 20. 11. 2019 г. [фирма] купува от [фирма] лек автомобил марка

„Порше“, модел К., като за продажбата е издадена фактура № 10...017 / 20. 11. 2019 г. с данъчна основна 55 000 лв. и ДДС в размер на 11 000 лв. Впоследствие автомобила е продаден от [фирма] на [фирма] с фактура от 28. 02. 2020 г. с данъчна основа 110 000 лв. и ДДС в размер на 22 000 лв.

Установено е също така, че преди това [фирма] е закупило горепосочените МПС-та с фактури от 31. 10. 2019 г. и от 12. 11. 2019 г., всяко едно с данъчна основа от 3000 лв. и ДДС в размер на 600 лв. Посочено е, че [фирма] продава МПС на [фирма] на десетократно по-високи цени.

Посочено е, че на [фирма] е извършена ревизия за установяване задължения по ЗДДС за периода 01. 02. 2019 г. – 31. 12. 2019 г., която е приключила с РА № Р-22221120001134 -091-001 / 14. 09. 2020 г. С посочения РА, който е влязъл в сила, са установени задължения по ЗДДС за м. 11. 2019 г. в размер на 59 800 лв. данъкът не е внесен, като за събиране на задълженията е образувано изпълнително дело, но дружеството има задължения към бюджета в особено големи размери.

В същото време е установено, че в дневниците за покупки и справките – декларации по ЗДДС на [фирма] за м. 11. и м. 12 2019 г. са включени фактурите издадени от [фирма], но няма данни за плащане по тези фактури. Представени са споразумения за удължаване срока на плащане до 30. 06. 2020 г.

На [фирма] е извършена ревизия, като с РА № Р-22221720000956-091-001 / 28. 10. 2020 г. на дружеството е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите издадени от [фирма].

При тези данни, органът по приходите е приел, че са налице предпоставките по чл. 177 от ЗДДС. Според тази законова разпоредба, регистрираното лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

Ревизиращите органи са приели, че [фирма] е знаело, че данъкът по процесните доставки няма да бъде внесен от [фирма]” Е., тъй като годишните финансови отчети на двете дружества били съставени от К. К., която е съпруга на Ю. К. - представляващ [фирма]. Освен това е посочено, че предходни доставчици или клиенти на [фирма] са дружества, които се управляват и представляват отново от съпругата на Ю. К., както и от неговите майка и баща.

Посочено е, че налице значително завишение на стойностите между покупната и продажната стойност на активите. Направен и извод, че единствената цел е осигуряване на данъчно предимство и неправомерно ползване на данъчен кредит от [фирма] и [фирма].

Съдът намира така формираните изводи за неправилни.

Разпоредбата на чл. 177, ал. 2 ЗДДС предвижда, че отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117-120 от ДОПК. Така цитираното условие съдържа в себе си две хипотези: а) получателят е знаел или б) е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. За да възникне отговорността по чл. 177 от ЗДДС е достатъчно да е налице една от двете хипотези.

Видно от мотивите на издадения РД (стр. 13 от същия последните 2 абзаца) изрично се сочи, че „П.“ е било длъжно да знае, че данъкът от [фирма] няма да бъде внесен. Предвид на това, е изпълнен фактическия състав предвиден в разпоредбата на

чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във вр. чл. 177, ал. 3 от ЗДДС.

При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК процесуалната тежест да установи предпоставките на чл. 177 ЗДДС е за приходната администрация.

В Указание № 24-00-9 от 30.06.2009 г. относно прилагане разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС при възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице, издадено от изпълнителния директор на НАП е направен подробен анализ на визираната норма и са дадени насоки, които следва да се съблюдават от органите по приходите при прилагането ѝ. Независимо от факта, че указанието не е задължително за съда, същото може да бъде използвано при разрешаване на възникнали спорове, за да се прецени законосъобразността на актовете, с които се установяват публични задължения на процесното основание.

В указанието е посочено, че принципната допустимост на института на солидарната отговорност и съответствието му с Директива на Съвета 2006/112/ ЕО е потвърдена с решение на Съда на ЕО по дело С-384/04, където в т. 47 се казва, че чл. 22, ал. 8 от Шеста директива (отм.), сега чл. 205 от Директива на Съвета 2006/112/ ЕО, позволява законодателство, предвиждащо, че данъчно задължено лице, на което са доставени стоки или услуги, и което е знаело или е имало разумни причини да подозира, че част или целият ДДС, дължим във връзка с тази доставка, или всяка предходна или бъдеща доставка, няма да бъде платен, е солидарно отговорно за неплатения данък.

Фактическият състав на разпоредбата на чл. 177, ал. 2, предл. първо ЗДДС включва кумулативно следните елементи:

1. регистрираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен;
2. това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 – 120 ДОПК.

Органите по приходите не успяха да докажат в условията на пълно и главно доказване, че [фирма] е знаел, че данъкът няма да бъде внесен. Знанието е субективна категория, но при всички случаи за доказването му следва да се изхожда от обективни критерии (в този смисъл е Решение № 14282 от 23.12.2016 г., постановено по адм. д. № 12053/2015 г. на ВАС).

Единственият факт, който е доказан в хода на ревизията е, че цената по сделките не е платена, тъй като има споразумение за отсрочване на плащането, като противно на посоченото от решаващия орган, че срока за плащане бил 30. 06. 2020 г., в декларацията на управителя на [фирма] (стр. 62) се сочи, че има споразумение за удължаване на срока за плащане до 15. 10. 2020 г.

В същото време, знанието от страна на [фирма], следва да е било налице към момента на сделката и издаването на данъчна фактура, което е станало на 11. 11. 2019 г. и 20. 11. 2019 г.

В същото време от страна на ревизиращия екип и на решаващия орган се извеждат доводи, че жалбоподателят е знаел, че данъкът не е внесен от доставчика, тъй като ГФО на двете дружества за 2019 г. са съставени от едно и също лице, което е съпруга на управителя на [фирма]. Видно е обаче от представените ГДД за 2019 г на [фирма], същата е с вх. № от 07. 03. 2020 г. (стр. 197), а тази на [фирма] е с вх. № от 24. 06. 2020 г. (стр. 201), поради което към датата на фактурите не може да се предполага знание.

В редица решения на ВАС - Решение № 6266 от 15.05.2018 г. на ВАС по адм. д. № 4336/2018 г., I отд., Решение № 11651 / 04. 10. 2017 г. по адм. д. № 7494 / 2016 г. по описа на ВАС – VIII отд., Решение № 9309 / 13. 07. 2017 г. по адм. д. № 7331 / 2016 г.

по описа на ВАС – VIII отд., Решение № 5842 / 10. 05. 2017 г. по адм. д. № 11326 / 2015 г. по описа на ВАС – VIII отд. и др. се приема, че релевантният момент за установяване на знанието или задължението за него е към момента на издаването на фактурите.

В този смисъл, наличието евентуално на знание през 2020 г., е неотнормимо към спора. Съдът намира за неоснователни изложените от органите по приходите общи доводи, касаещи други сделки на [фирма] с дружества, представлявани от съпругата, майката или бащата на управителя на [фирма], тъй като тези факти макар и доказани, не доказват знание у [фирма], касаещо внасянето на данъка по процесните доставки. Съгласно чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, за да се приеме, че лицето е било длъжно да знае за посоченото обстоятелство, е необходимо да се установи едновременното съществуване на следните условия:

1. Дължимият данък да не е ефективно внесен като резултат за данъчен период, от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид; и

2. Облагаемата доставка да е привидна, да заобикаля закона или да е на цена, която значително се отличава от пазарната.

В конкретния случай, в оспорения РА няма никъде изведен извод, като такива доводи и аргументи въобще липсват, че облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Доколкото изискването на закона е кумулативно да се установят тези обстоятелства и доколкото въобще няма изложени такива доводи, освен краткото посочване, че имало за цел да се осигури данъчно предимство на [фирма] и [фирма], съдът намира така издадения РА за необоснован.

В настоящия случай не са налице каквито и да било доказателства или факти за знание у ревизираното лице към момента на сключване на сделката, че правомерното придобиване на МПС-та, би довело до неправомерен резултат.

Разпоредбата на чл. 177 ЗДДС следва да се тълкува стриктно, тъй като регламентира солидарна отговорност на получателя по доставката за дължимия данък, при наличие на изчерпателно изброени условия.

В случая доколкото се касае за особено производство за реализиране на солидарната отговорност, следва по един безспорен начин да се докаже изискуемото от закона „знание“, нещо което не е направено в рамките на настоящото производство. Именно затова, органите по приходите следва да установят главно и пълно всяка една от предвидените във визираната разпоредба предпоставки и то към момента на извършването на сделката.

По изложените съображения, съдът счита, че не са изпълнени кумулативно предвидените елементи на фактическия състав по чл. 177 от ЗДДС и отговорността на дружеството-жалбоподател е ангажирана неправомерно. Предвид изложеното, съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъде уважена. Оспореният РА като постановен при неправилно приложение на материалния закон, следва се отмени.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161 ал. 1 изр. 1 ДОПК жалбоподателят има право на разноски, които са единствено в размер на 50 лева държавна такса.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I^{BO} отделение – 5 състав:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], [населено място], Ревизионен акт № Р-22221720004730-091-001 / 24. 03. 2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 880 / 10. 06. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, с който са определени задължения по ЗДДС в размер на 21 000 лв. и са начислени лихви в размер на 2 718,55 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място], [улица], да заплати на [фирма], [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], разноски по делото в размер на 50 (петдесет) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: