

РЕШЕНИЕ

№ 1337

гр. София, 02.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 08.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **8678** 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], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], ул. „Проф. д-р Д. А.“ № 18, вх. Б, ет. 6, ателие 2 чрез К. К. К., в качеството на представител, срещу Ревизионен акт /РА/ № 22220220003538-091-001/26.03.2021 г., издаден от М. С. Х. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията, и В. И. С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1114/23.07.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /ДОДОП/ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на НАП/, в която на жалбоподателя са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 64 068.78 лв. и лихви в размер на 9626.32 лв. за данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 11.2019 г.

Жалбоподателят оспорва РА като счита, че същият е неправилен, незаконосъобразен, необоснован, постановен при неправилно тълкуване на материалния закон и в противоречие със събраните при ревизията доказателства. Посочва, че органите по приходите са квалифицирали извършения апорт като прикрита облагаема доставка по ЗДДС, без в хода на ревизионното производство да са установени данни и събрани доказателства за недекларирани продажби. В тази връзка излага аргументи, че в хода на ревизията са нарушени принципът на данъчен неутралитет и принципът на некумулятивност на данъка, тъй като апортът не е доставка по смисъла на ЗДДС, а

чрез констатациите в РА на практика ревизиращият екип му е придал именно такъв характер. На следващо място, заявява, че неначисляването на ДДС в случая не произтича от дружествените договори, а от изричната разпоредба на закона, като в този случай поради естеството на апорта неначисляването на ДДС е законосъобразен, а не забранен резултат. В същото време изтъква, че не става ясно как привидната сделка, прикрита зад апорта, води до укриване на данъци, след като при последващите доставки със спортните стоки от командитното дружество е начислен ДДС. Акцентира и на обстоятелството, че оценителна експертиза не се изисква, когато се касае за некапиталово дружество, каквото е командитното. Счита, че в акта са застъпени взаимноизключващи се твърдения, тъй като определена правна сделка може или да е привидна, или да заобикаля закона. В тази връзка подробно разяснява какви са отличителните черти на една привидна сделка и на една заобикаляща закона сделка. Жалбоподателят сочи още, че ако е налице симулация, не могат да се претендират никакви данъчни ефекти, тъй като ДДС се дължи само върху реални доставки. В заключение излага аргументи, че в случая няма нито укрит ДДС, нито данъчна измама, поради което се иска отмяна на РА.

В съдебно заседание жалбоподателят [фирма] – редовно призовано, не се представлява.

Ответникът директорът на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. – редовно призован, представлява се от юрк. З., с пълномощно по делото. Процесуалният представител на ответника оспорва жалбата и моли обжалваният акт да бъде потвърден по съображения изцяло изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Счита, че не са налице предпоставките извършената поредица от правни действия на жалбоподателя да се счете за апорт по смисъла на чл. 10 от ЗДДС и да се квалифицира като необлагаема доставка. Претендира юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес.

СГП – редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд – София – град, III отделение, 46-ти състав след преценка на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220220003538-020-001/15.06.2020 г. /л. 22/, издадена от М. С. Х. на длъжност началник на сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК:[ЕИК] за определяне на задължения на дружеството за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от м. 01.2019 г. до м. 04.2020 г. Заповедта е връчена електронно по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 24.06.2020 г. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220220003538-020-002/23.09.2020 г. /л. 24/ и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220220003538-020-003/21.10.2020 г. /л. 26/, издадени от Г. И. М. на длъжност началник на сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. в качеството му на заместник на М. С. Х. съгласно Заповед № РД-84-2200-883/11.09.2020 г. и № РД-84-2200-995/16.10.2020 г. на директора на ТД на НАП С., срокът за извършване на ревизията е удължен до 23.10.2020 г., съответно до 23.11.2020 г. Заповедите за изменение на ЗВР са връчени надлежно на жалбоподателя по електронен път.

На основание чл. 117 от ДОПК за резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220220003538-092-001/12.02.2021 г., връчен на жалбоподателя електронно на 12.02.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице

не е подадено писмено възражение срещу РД.

Ревизията е приключила с РА № Р-22220220003538-091-001/26.03.2021 г., издаден от М. С. Х. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и В. И. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на жалбоподателя по електронен път на 05.05.2021 г.

На основания чл. 119, ал. 2 от ДОПК процесният РА е бил оспорен пред компетентен орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, в частта, с която на жалбоподателя на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 вр. чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС са установени задължения за данък върху добавената стойност в размер на 64 068.78 лв. и лихви в размер на 9 626.32 лв. във връзка с продажби на спортни стоки, прикрити чрез апортни вноски на стоки в командитно дружество „Д. Ем Р. Енд Ко“ КД, ЕИК:[ЕИК], за данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 11.2019 г. С Решение № 1114/23.07.2021 г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП процесният РА е бил потвърден в оспорената част. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 28.07.2021 г.

Недоволен от така постановеното решение, жалбоподателят е обжалвал РА по съдебен ред в потвърдената от административния орган /АО/ част с жалба, подадена чрез същия на 10.08.2021 г.

При така установената фактическа обстановка съдът, осъществявайки пълна служебна проверка на валидността и законосъобразността на оспорвания РА съгласно разпоредбата на чл. 168 от АПК вр. § 2 от ДОПК, намира от правна страна следното: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и имаща правен интерес от обжалването, до компетентния съд и след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА, поради което същата е допустима.

Разгледа по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Оспорваният РА № 22220220003538-091-001/26.03.2021 г. е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията съгласно ЗВР № Р-22220220003538-020-001/15.06.2020 г. е М. С. Х. на длъжност началник на сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 20/. В качеството на ръководител на ревизията, определен с цитираната ЗВР, е В. И. С. на длъжност главен инспектор по приходите. В този смисъл РА е издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Спазена е изискуемата от закона писмена форма, но обжалваният акт е издаден при противоречиви мотиви, водещи до неговата необоснованост. Съображенията за това са следните:

В хода на ревизията органите по приходите са констатирани, че основната дейност на дружеството през ревизираните данъчни периоди е свързана с търговия на едро със спортни стоки на А. и Р., като за целта [фирма] експлоатира два наети склада,

находящи се в [населено място], [улица] в [населено място], [улица]. Установено е още, че основен доставчик на жалбоподателя е [фирма], като за ревизираните данъчни периоди от дружеството са отразени в отчетните му регистри по ЗДДС покупки на стоки от същия в размер на 562 086.70 лв. данъчна основа и е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 112 857.80 лв. С цел установяване на механизма на извършване на доставките и реалността на същите от органите по приходите е изискана информация от ревизираното лице и от процесния доставчик, в резултат на което е констатирано, че доставките на стоки се извършват въз основа на предварително изготвени поръчки, доставят се до складовете на жалбоподателя от складова база на доставчика чрез международен куриер и плащането по доставките е разсрочено на 90 дни, като на всеки 30 дни се плаща по 1/3 от фактурираната стойност.

В същото време от ревизиращите органи е констатирано съществено разминаване между декларираните данни за извършени покупки и продажби на стоки със справките- декларации и отчетните регистри по ЗДДС и данните за стоките наличности в счетоводните документи, а именно – от дружеството е декларирана покупка на стоки на стойност над 400 000.00 лв., продажби на стоки над 110 000.00 лв. и наличност на стоки по счетоводни данни към края на периода /30.04.2020 г./ в размер на 138 482.05 лв.

Във връзка с така описаните разминавания са изискани документи и писмени обяснения от ревизираното лице. Последното е посочило, че за ревизираните данъчни периоди е участвало с непарични вноски – апорти на стоки, в капитала на „Д. Ем Р. Енд Ко“ КД, ЕИК:[ЕИК] , като стойността на апорта за 2019 г. е в размер на 316 568.00 лв., от които на 03.05.2019 г. апортна вноска на стоки в размер на 126 735.27 лв. и на 28.11.2019 г. апортна вноска в стоки в размер на 189 832.73 лв. Ревизираното лице е посочило, че счетоводно така описаните операции са намерили отражение по дебита на сметка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“ и по кредита на сметка 304 „Стоки“ на оборотната ведомост. Едновременно с това е установено, че с решение на едноличния собственик на капитала на [фирма] от 20.05.2019 г. и от 09.12.2019 г. [фирма] доброволно е прекратило участието си като ограничено отговорен съдружник в „Д. Ем Р. Енд Ко“ КД, като последното е изплатило на прекратилия членството си съдружник /жалбоподателя/ сумата от 126 735.27 лв. и от 189 832.73 лв. по банков път, кореспондираща със стойността на апортираните суми.

Ревизиращите органи след преглед на данните, налични в информационните масиви на НАП, са констатирани, че поведението на ревизираното лице е идентично и в периоди, предшестващи ревизирането – [фирма] е участвало в капитала на други командитни дружества чрез непарични вноски – апорт на стоки, след което доброволно е прекратявало членството си в тях. Такива командитни дружества са „Сънфикс Д. енд Ко“ КД, ЕИК: 20390500 и „Сънфикс Д. и сие“ КД, ЕИК:[ЕИК].

В обобщение органите по приходите са приели за установено, че жалбоподателят участва системно и регулярно като съдружник чрез прехвърляне на вещно право на собственост на стоки – апорт, в полза на командитни дружества, които не декларират покупки на стоки с право на пълен или частичен данъчен кредит. Същите декларират продажби към свързани лица, всички с управител и представляващ И. И., декларират задължения за внасяне за ДДС, които не са внесени и към момента на издаване на процесния РА, независимо от образуваните изпълнителни дела.

Анализът на посочените обстоятелства е послужил като основание на ревизиращия

екип да приеме, че чрез апортирането на вещно право на стоки в капитала на друго търговско дружество жалбоподателят прикрива действителния размер на продажбите на стоки чрез изписването им като отчетна стойност на стоките, включваща и апорта. Чрез получените обратно парични преводи, посочени като изплатен обратно дружествен дял на напусналия съдружник – [фирма], се прикрива действителният размер на ревизираните приходи от продажби, като посоченото действие се повтаря нееднократно през ревизирания период.

Предвид анализирания многократно повтарящи се действия на ревизираното лице и обстоятелството, че същите са извършвани в полза на дружества, свързани с едно и също физическо лице, в хода на производството е прието, че е налице прикрита форма на продажби на стоки под формата на апортни вноски в размер общо на 316 568.00 лв., за които не са отчетени приходи, като извеждането на стоките от патримониума на ревизираното лице се осъществява чрез изписването им като отчетна стойност. В подкрепа на така формирания извод органите по приходите са възприели и установеното при извършената инвентаризация обстоятелство, свързано с излишък на стоки на стойност 157 529.23 лв. /към 13.11.2020 г./, което според тях е доказателство за наличие на невярно и неточно представяне на информацията, свързана с покупки и продажби на стоки в счетоводните регистри на задълженото лице. Според органите по приходите целта на предприетите действия е да се избегне внасянето на данъчни задължения от страна на задълженото лице – в конкретния случай за ДДС, като се декларират задължения за ДДС за внасяне от страна на командитните дружества, които не се обслужват и за които са образувани изпълнителни дела.

При така създадената документална форма на отчитане на движението на въпросните стоки ревизиращият екип е приел, че реални получатели по доставките са дружествата, които биха били и получатели и в случай че бяха издадени фактури за продажби от действителния им доставчик – [фирма]. Този факт според органите по приходите е добре известен на получателите предвид обстоятелството, че собственик на капитала на същите е дружеството [фирма], ЕИК:[ЕИК], което е съдружник в командитно дружество „Д. Ем Р. Енд Ко“, чрез което се извършват посочените действия. Прието е, че в конкретния случай е налице знание във всеки един от участниците относно произхода на търгуваните стоки и действителния им притежател.

След анализ на гореописаните сделки, касаещи участието на жалбоподателя в качеството му на ограничено отговорен съдружник в капитала на командитните дружества, органите по приходите възприемат извода, че зад участието му с непарични вноски – апорт на стоки, се крие привидна сделка по продажба на стоки. И по-конкретно – ревизиращият екип приема, че така сключените дружествени договори с изброените по-горе командитни дружества включват в себе си два вида сделки – явна и прикрита, като явната сделка е изградена от няколко елемента, обективирани в самите договори: първи елемент – участие с непарична вноска; втори елемент – апортиране на стоките в новоучредените дружества; трети елемент – доброволно напускане на членството в дружествата и получаване на стойността на непаричната вноска.

Ревизиращите органите излагат съображения, че сключените от ревизираното лице договори представляват частноправни актове, които не влизат в пряко противоречие със законовото ограничение, но постигат забранен от него резултат. По-конкретно – сочи се, че при действие в заобикаляне на закона правната норма от външна страна е

спазена, но страните по договора имат за цел да постигнат непозволен или забранен от закона резултат – в конкретния случай това е заобикаляне на закона чрез неначисляване на ДДС при продажба на спортни стоки. Прието е, че в случая дружествените договори са сключени по начин и във форма, които съзнателно са насочени към пораждање на правни последици, водещи до неначисляване на ДДС. Изложено е още, че привидната сделка, прикрита зад явната, е желание на двете страни по договора за постигане на благоприятен за тях резултат – да бъде укрито плащане на данъци, в конкретния случай ДДС. В същото време се твърди, че видно от клаузите в договорите, налице е извършване на сделки, които сами по себе си не противоречат на повелителните правила, съдържащи се в ЗДДС, като по този начин е постигнат забранен или непозволен от закона правен резултат и участниците в сделката /страни по договора/ съзнават, че чрез извършената сделка постигат една цел, която законът им забранява, наясно са с това обстоятелство и преследват постигането на забранената от закона цел, т.е. непозволената цел не се осъществява с формално непозволена сделка, а със система от позволени сделки. Ревизиращият екип счита, че зад явната сделка, декларирана от ревизираното лице, в качеството му на доставчик, като непарична вноска – апорт, която не е доставка по смисъла на чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, се прикрива доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. Прието е, че в основата на тези сделки стои прехвърлянето на собственост върху спортни стоки, което е прикрита сделка чрез поредица от други придружаващи я сделки, сред които доброволното напускане на членството от [фирма]. Накрая е посочено, че тази доставка е облагаема по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС и на датата на данъчното събитие за ревизираното лице е възникнало задължение за начисляване на ДДС съгласно чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС.

С оглед гореизложеното съдът намира, че са налице противоречиви мотиви за издаването на процесния РА, тъй като, от една страна, се твърди наличието на симулация, а от друга – се сочат елементи от фактическия състав на заобикаляне на закона.

Във връзка с това настоящият съдебен състав счита за необходимо да посочи релевантна практика по този въпрос на Върховния касационен съд /ВКС/. С Решение № 475 от 14.07.2010 г., постановено по дело № 621/2009 г., ВКС е направил разграничение между сделка, сключена при заобикаляне на закона, и привидна сделка.

Съгласно посоченото решение една от хипотезите по чл. 26, ал. 1 ЗЗД на нищожност на договорите е сключването им при заобикаляне на закона. Сделката е сключена при заобикаляне на закона, когато забранена от закона цел се постига с позволени средства; когато макар и от външна страна правната форма да е спазена, целта е чрез нея да се постигне един непозволен или забранен от закона резултат. Сключената при заобикаляне на закона сделка е поначало позволена – недопустима е нейната по-далечна цел.

В същото решение е посочено и следното: съгласно чл. 26, ал. 2 ЗЗД, пр. V-то ЗЗД нищожни са и привидните сделки. Привидни са сделките, сключени при абсолютна симулация – когато между страните е постигнато вътрешно съгласие сделката да не прояви правните си последици между тях, както и сделките, с които се прикрива друго съглашение, чиито правни последици са целените от страните по сделката.

След направеното разграничение ВКС е посочил още, че при установяване на относителна симулация при иск по чл. 17, ал. 1 ЗЗД съдът постановява приложение на

правилата относно дисимулираната сделка. Възможна е и хипотеза, в която е нищожна не само привидната, но и прикритата сделка, като сключена в нарушение на закона или с цел заобикалянето му; случаи, в които недопустимият резултат да се постига чрез дублиране на правните способности, характерен за симулацията. Несъмнено, не във всички случаи целта на симулацията е заобикаляне на закона – по общо правило целта на симулацията е създаването на една привидност спрямо третите лица по отношение на действително съществуващите правни отношения, които не противоречат на закона и морала. Каква е целта на прикритата сделка (или поредица от сделки) и доколко чрез нея страните са се домогвали да постигнат непозволен или забранен от закона резултат е въпрос, който следва се разрешава от съда съобразно конкретиката на делото.

С оглед изброените по-горе хипотези, а именно – нищожност на сделка поради заобикаляне на закона; нищожност на привидната сделка и действителност на прикритата сделка; нищожност на привидната сделка, както и нищожност на прикритата сделка на основание заобикаляне на закона, съдът намира, че фактическият състав на нито една от тях не е посочен точно и конкретно в атакувания акт, така че да стане ясно какво в крайна сметка твърдят органите по приходите – че е налице симулация или заобикаляне на закона.

Като се имат предвид мотивите, изложени в процесните РД и РА, се налага изводът, че ревизиращите органи са смесили две от основанията за нищожност по чл. 26, ал. 1 и 2 от ЗЗД, като са се опитали да аргументират, че една и съща сделка, респ. поредица от сделки, е едновременно и симулативна, и заобикаляща закона. Все пак, както вече стана ясно от горесцитираното решение на ВКС, съществува възможността към една и съща поредица от сделки да се приложат и двете основания за нищожност. Никъде обаче в процесните РД и РА приходните органи не са изложили доводи, с които да обосноват съществуването на такова правно положение в процесния случай, а именно прикритата сделка да е нищожна на основание заобикаляне на закона.

С оглед гореизложеното съдът приема, че от процесните РД и РА е невъзможно да се направи категоричен извод кой юридически факт ревизиращите органи сочат като пораждащ основанието за възникване на процесните данъчни задължения – симулацията или заобикалянето на закона. Поради това обстоятелство съдът счита, че мотивите са противоречиви до степен достатъчна, за да бъде нарушено значително правото на защита на жалбоподателя, тъй като той не може да организира адекватно защитата си именно поради факта, че липсва безспорна яснота срещу какво се защитава. Освен това, поради вътрешната противоречивост на мотивите и за съда остава само в сферата на предположенията каква е действителната воля на ревизиращите органи.

Необходимо е да се отбележи и следното: ревизиращите органи многократно определят продажбата на стоки като „привидната сделка“. Това е абсолютно алогично твърдение, тъй като, ако продажбата на стоки наистина е привидна сделка, то тя ще бъде нищожна по смисъла на чл. 26, ал. 2 вр. чл. 17, ал. 1 от ЗЗД и няма как да бъде квалифицирана като данъчно събитие просто защото нейната привидност, респ. нищожност, означава, че тя не съществува в правната действителност, т.е. тя не е породила никакви правни последици, включително и в сферата на данъчното право.

На основание гореизложеното съдът намира процесния РА за незаконосъобразен, поради което следва да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], Ревизионен акт /РА/ № 22220220003538-091-001/26.03.2021 г., издаден от М. С. Х. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията, и В. И. С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1114/23.07.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /ДОДОП/ С., с който на жалбоподателя са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 64 068.78 лв. и лихви в размер на 9626.32 лв. за данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 11.2019 г.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ :