

РЕШЕНИЕ

№ 6857

гр. София, 30.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 21.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **3488** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на „Мистрал Дистрибуция“ ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от М. Л. Г. – Управител, против Ревизионен акт (РА) № Р-22002220003609-091-001/11.06.2021 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Т. В. М. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1493/27.09.2021 г., издадено от „за И.Д“ Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят оспорва, РА, с който е ангажирана отговорността му по чл. 177 от ЗДДС за невнесения от страна на „Селектико“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], данък добавена стойност в размер на 173 194.16 лв., ведно с лихва за забава в размер на 63 032.74 лв. по доставки, документиращи с 25 фактури, издадени за данъчни периоди от м. Май 2017 г. до м. Март 2018 г.
В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Релевира доводи, че не са налице предпоставките за прилагане на чл. 177 от ЗДДС. Излага доводи, че не са спазени дадените указания при връщане на ревизионната преписка за възлагане на нова ревизия, дадени от Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място]. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не изпраща представител. Не претендира

разноски.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юриконсулт В., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юриконсултско възнаграждение. Отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на „за И.Д.“ Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 13.10.2021 г. (л.21). Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 27.10.2021 г. видно от поставения върху същата вх. № 53-04-884/27.10.2021 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002220003609-020-001/17.06.2020 г., издадена от Р. Г. Я. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП, е възложено извършването на ревизия на „Мистрал Дистрибуция“ ООД за установяване на задължения – отговорност за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от „Селектико“ ЕООД, по фактури, посочени в други обстоятелства, издадени през периода от 01.05.2017 г. до 31.03.2018 г. ЗВР е връчена лично на управителя С. М. С. на 15.07.2020 г. (л.27-28). Р. Г. Я. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП е оправомощен на основание 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК вр. чл. 11, ал. 3 от ЗНАП със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на Директор на ТД на НАП С. (л.12-13).

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22002220003609-020-002/14.10.2020 г., връчена по електронен път на 15.10.2020 г./л.24-25/, като срокът за приключване на ревизията е продължен до 15.12.2020 г. ЗИЗВР е издадена от Р. Г. Я. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП е оправомощен на основание 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК вр. чл. 11, ал. 3 от ЗНАП със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на Директор на ТД на НАП С..

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002220003609-092-001/26.02.2021 г., връчен на ревизираното лице на 09.03.2021 г. (л.29-41). В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, от страна на жалбоподателя е депозирано възражение срещу издадения РД, което е обсъдено и прието за неоснователно.

С Решение № Р-22002220003609-098-001/04.06.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Директор на ТД на НАП [населено място] на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК е иззето разглеждането и

решаването на Р-22002220003609, свързана с „Мистрал Дистрибуция“ ООД от Р. Г. Я. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] и е възложено правомощията по възлагане на Х. Б. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] в качеството му на възлагащ орган. Определен е срок за предаване на преписката до 02.06.2021 г.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22002220003609-091-001/11.06.2021 г., е издаден на 11.06.2021 г. от Х. Б. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. В. М., на длъжност Главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, връчен е на ревизираното дружество на 05.07.2021 г. (л.42-50).

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА е ангажирана субсидиарна отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС на „Мистрал Дистрибуция“ ООД за упражненото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 173 194.16 лв., ведно с лихва за забава в размер на 63 032.74 лв. за данъчни периоди от 01.05.2017 г. до 31.03.2018 г. по 25 фактури: Фактура № № 0...0800001/16.05.2017 г.; 0...0800004/17.05.2017 г.; 0...0800007/22.05.2017 г.; 0...0800009/29.05.2017 г.; 0...0800011/02.06.2017 г.; 0...0800013/16.06.2017 г.; 0...0800015/22.06.2017 г.; 0...0800018/18.07.2017 г.; 0...0800019/25.07.2017 г.; 0...0800021/03.08.2017 г.; 0...0800025/21.08.2017 г.; 0...0800026/23.08.2017 г.; 0...0800031/07.09.2017 г.; 0...0800032/19.09.2017 г.; 0...0800037/13.10.2017 г.; 0...0800038/16.10.2017 г.; 0...0800040/30.10.2017 г.; 0...0800042/09.11.2017 г.; 0...0800050/22.01.2018 г.; 0...0800052/08.02.2018 г.; 0...0800053/20.02.2018 г. и 0...0800057/23.03.2018 г. и всички издадени от „Селектико“ ЕООД, който данък не е внесен ефективно от доставчика в републиканския бюджет.

Недоволен от така издадения ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, и с Решение № 1493/27.09.2021 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], РА е потвърден като правилен и законосъобразен. Прието е, че правилно е ангажирана отговорността на „Мистрал Дистрибуция“ ООД по реда на чл. 177 от ЗДДС във връзка с доставката, документирани с 25 фактури, издадени от „Селектико“ ЕООД.

При ревизията е установено, че „Мистрал Дистрибуция“ ООД е регистрирано в Агенция по вписвания, Търговски регистър на 06.10.2014 г., като на 30.11.2016 г. е вписана промяна на седалището и адреса на управление на дружеството от [населено място] в [населено място],[жк], [улица], Складова база „О.“. На 30.11.2016 г. е вписана промяна на седалището и адреса на управление на дружеството в [населено място],[жк], ет. 11, ап. 55. На 30.07.2019 г. е вписана промяна на седалището и адреса на управление на дружеството в [населено място], [улица], ет. 3, ап. 4. На 13.09.2019 г. е вписана промяна на седалището и адреса на управление на дружеството в [населено място], [улица]. Ревизираното дружество се представлява и управлява от С. М. С., считано 06.10.2014 г., като не са извършвани промени. Констатирано е от извършена проверка в ИС на НАП, че спрямо С. М. С. свързани лица по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗДДС са: „И.“, ЕИК:[ЕИК]; „М. Дистрибуция“ и „М. П.“, ЕИК:[ЕИК]. Основният предмет на дейност на задълженото лице през ревизирания период е свързан с търговия на едро с пакетирани захарни шоколадови изделия. Дейността си

ревизираното дружество е упражнявало в следните обекти: склад в С. – [населено място],[жк], [улица]; склад в С. – [населено място], [улица] склад в С. – [населено място], [улица]. Ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС на 22.07.2016 г. и дерегистрирано по ЗДДС на 01.08.2019 г., поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Регистрирано е по ЗДДС отново на 20.08.2019 г. – задължителна регистрация във връзка с облагаем оборот.

На „Мистрал Дистрибуция“ ООД е извършена предходна ревизия за определяне на отговорност за ДДС за дължимия по доставки, извършени от „Селектико“ ЕООД за данъчен период 01.05.2017 г. – 31.03.2018 г. Тази ревизия е приключила с РА № Р-22221319001457-091-001/17.02.2020 г. Този ревизионен акт е оспорен по административен ред и с Решение № 847/22.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], е отменен. Ревизионната преписка е върната за възлагане на нова ревизия при спазване на дадените от административния орган задължителни указания. В случая възложената ревизия е повторна.

В хода на ревизията на основание чл. 37, ал.3, чл. 53 и чл.56, ал.1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) с изх. № Р-22002220003609-040-001/05.10.2020 г., връчено му на 13.10.2020 г., с което е изискано представяне на документи и писмени обяснения. В отговор и на двете ИПДПОЗЛ от страна на ревизираното дружество са представени частично изисканите от него писмени обяснения и документи на 23.10.2020 г., 26.10.2020 г. и 29.10.2020 г.

С Протокол КД-73 за присъединяване на документи от друго производство № Р-22002220003609-П.-001/14.10.2020 г., в хода на повторната ревизия са присъединени документите и доказателствата от ревизията, приключила с РА № Р-22221319001457-091-001/17.02.2020 г. РА № Р-22221319001457-091-001/17.02.2020 г. е издаден на „Мистрал Дистрибуция“ ООД за отговорност за ДДС за дължимия данък по доставки, извършени от „Смарт Дистрибушън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за данъчен период 01.09.2016 г. – 31.01.2017 г.

С Протокол КД-73 за присъединяване на документи от друго производство № 1740440/08.12.2020 г., в хода на повторната ревизия са присъединени документите и доказателствата от ревизията, приключила с РА № Р-22221518002002-091-001/26.11.2018 г., издаден на „Селектико“ ЕООД, и с който са определени задължения по ЗДДС за данъчен период 19.09.2016 г. – 31.03.2018 г.

С Протокол КД-73 за присъединяване на документи от друго производство № 1740441/08.12.2020 г., в хода на повторната ревизия са присъединени документите и доказателствата от ревизията, приключила с РА № Р-03000319000828-091-001/20.07.2020 г., издаден на „Мистрал България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за отговорност по ДДС за дължимия данък по доставки, извършени от „Смарт Дистрибушън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за данъчен период от 01.09.2016 г. – 31.01.2017 г.

В хода на проведената ревизия на основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, както следва:

а/ ИПДПОЗЛ с изх. № П-22222520118865-040-001/16.07.2020 г. до „Феркам България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], връчено му по електронен път на 16.07.2020 г. От страна на „Феркам България“ ЕООД на 23.07.2020 г. са представени изисканите му документи. Извършената насрещна проверка е обективирана в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22222520118865-141-001/15.02.2021 г.;

б/ ИПДПОЗЛ с изх. № П-22221520118864-040-001/08.04.2019 г. до „Ребелде България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], връчено му по електронен път на 24.07.2020 г. От страна на „Ребелде България“ ЕООД на 02.10.2020 г. са представени изисканите му от органите по приходите документи и доказателства;

в/ ИПДПОЗЛ с изх. № П-22220320164102-040-001/09.10.2020 г. до „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], връчено му по електронен път на 11.10.2020 г. От страна на до „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД на 24.10.2020 г. са представени изисканите му от органите по приходите документи и доказателства.

На основание чл. 57 от ДОПК са изискани писмени обяснения от трети лица, както следва:

а/ До „Ребелде България“ ЕООД е изготвено ИПДПОТЛ с изх. № Р-22002220003609-041-001/28.01.2021 г., връчено му по електронен път на 05.02.2021 г. На 15.02.2021 г. от „Ребелде България“ ЕООД са представени изисканите му документи;

б/ До „Капелен Логистикс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] е изготвено ИПДПОТЛ с изх. № Р-22002220003609-041-002/29.01.2021 г., връчено му по електронен път на 03.02.2021 г. С вх. № 53-00-333/08.02.2021 г. от страна на „Капелен Логистикс“ ЕООД са представени изисканите му документи;

в/ До „Ренус България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] е изготвено ИПДПОТЛ с изх. № Р-22002220003609-041-003/29.01.2021 г., връчено по електронен път на 03.02.2021 г. На 04.02.2021 г. от страна на „Ренус България“ ЕООД са представени изисканите му документи.

В хода на ревизията е установено, че през ревизираните периоди „Мистрал Дистрибуция“ ООД е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 25 фактури, издадени от „Селектико“ ЕООД, с предмет: доставки на пакетирани сладки, солени и шоколадови хранителни изделия. Фактурите са издадени както следва: за м. Май 2017 г. в размер на 15 543.22 лв.; за м. Юни 2017 г. в размер на 16 501.03 лв.; за м. Ю. 2017 г. в размер на 13 697.72 лв.; за м. Август 2017 г. в размер на 21 265.20 лв.; за м. Септември 2017 г. в размер на 13 675.80 лв.; за м. Октомври 2017 г. в размер на 17 000.00 лв.; за м. Ноември 2017 г. в размер на 19 661.75 лв.; за м. Декември 2017 г. в размер на 16 650.00 лв.; за м. Януари 2018 г. в размер на 6 979.05 лв.; за м. Февруари 2018 г. в размер на 19 520.39 лв. и за м. Март 2018 г. в размер на 12 700.00 лв.

От страна на приходните органи не е оспорено наличието на реално извършени доставки по спорните фактури, издадени от „Селектико“ ЕООД. Установено е, че от страна на дружеството-доставчик тези продажби са декларирани в отчетните му регистри по ЗДДС, отразени в дневниците му за продажби за съответните данъчни периоди, но дължимият данък не е внесен.

На „Селектико“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с влязъл в сила РА № Р-22221518002002-091-001/26.11.2018 г., с който са установени задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди от 19.09.2016 г. до 23.11.2017 г. и от 13.12.2017 г. до 31.03.2018 г. общо в размер на 405 724.35 лв., които не са внесени и към момента на издаване на РА № Р-22002220003609-091-001/11.06.2021 г. на „Мистрал Дистрибуция“ ООД. С РА № Р-22221518002002-091-001/26.11.2018 г. на „Селектико“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 366 851.01 лв., поради липса на реални доставки на услуги по фактури, издадени му от „Глобал Бизнес Сълюшънс 2016“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Астра Сървисис 1“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. В хода на тази ревизия е прието за установено въз основа на събраните в

хода на същата доказателства, че цитираните доставчици на „Селектико“ ЕООД са липсващи търговци, deregистрирани по реда на ЗДДС по инициатива на орган по приходите, без доказан кадрови и технически ресурс за извършване на фактурираните услуги, свързани с рекламна кампания, разпространение на рекламни материали, маркетинг и др. Установено е, че всички доставени му стоки са били предмет на В..

От извършения съвкупен анализ на събраните в хода на проведената ревизия на „Селектико“ ЕООД доказателства, ревизиращият екип е обосновал извод, че с неправомерно упражненото право на данъчен кредит „Селектико“ ЕООД компенсира начисления ДДС по декларираните през посочените периоди продажби към единствените си клиенти – „Мистрал Дистрибуция“ ООД и „Мистрал България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

От страна на ревизираното дружество във връзка с издадените от „Селектико“ ЕООД фактури, е дадено следното обяснение: Дейността на „Мистрал Дистрибуция“ ООД е търговия на едро с пакетирани захарни и шоколадови изделия, осъществявана на територията на Република България. Ревизираното лице зарежда бързооборотни хранителни стоки, търсейки най-изгодните цени. По този критерий е избран за доставчик „Селектико“ ЕООД, посочено е, че няма сключен договор между „Мистрал Дистрибуция“ ООД и „Селектико“ ЕООД. Декларирано е, че всички сделки са осъществени и осчетоводени от ревизираното дружество, съгласно изискванията на българското законодателство. Представени са счетоводни регистри, по които има счетоводни записвания при отразяване на стопанските операции във връзка с доставките на стоки и разплащанията с контрагента „Селектико“ ЕООД. Посочено е, че проверените от органите по приходите номера на фактури фигурират в счетоводните регистри и ДДС дневници на „Мистрал Дистрибуция“ ООД, за което са представени доказателства. Посочено е, че управителят на „Мистрал Дистрибуция“ ООД – С. С. е лицето, осъществявало контакти с дружества-доставчици. Със „Селектико“ ЕООД водените преговори по осъществените сделки са с управителя Б. К. Б., а впоследствие – Ц. А. Димолянов, както и че всички уговорки относно сроковете и предаването на отделните стоки, представляват търговска тайна. Тяхното опазване е в полза на бизнеса, развиван от дружеството, респективно е забранено разпространението им извън фирмата. Декларирано е, че дружеството не разполага с МПС, собственост на фирмата, има наети транспортни средства, с които осъществява доставките до и от контрагентите си. За транспортирането на стоките се използват и услугите на външни фирми като „Спиди“ АД по договор, представен на ревизиращите органи. Посочено е, че доставките на стоки от доставчиците на „Мистрал Дистрибуция“ ООД за проверявания период са осъществявани за тяхна сметка на място в склада му в [населено място]. Заявено е, че „Мистрал Дистрибуция“ ООД няма сключен договор с „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД, респективно няма задължение за сключване на такъв. Основанието за извършени плащания към тях е ясно упоменато във всяко платежно нареждане за преведена сума, а именно: „по договор за факторинг на „Селектико“ ЕООД“. Посочено е, че такъв договор и уведомление от „Селектико“ ЕООД /представени в хода на ревизията/, че прехвърлят вземанията си на „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД, са представени на ревизираното лице с ясни указания по коя сметка и на какво основание се превеждат техните вземания от „Мистрал Дистрибуция“ ООД. Пояснено е, че доказателства за техните взаимоотношения помежду им, респективно плащанията на разчетите между тях, не могат да бъдат изискани от страна на ревизираното лице, предвид липсата на законово основание за това. Представен е в тази връзка Договор за факторинг, сключен между „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД и „Селектико“ ЕООД. След анализ на същия от страна на приходните органи е

установено, че факторът е ползвал банкова сметка в „С. Женерал Е.“, по която са постъпвали суми в полза на „Селектико“ ЕООД. От анализа на представените банкови извлечения е констатирано още, че по банковата сметка на „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД са постъпвали суми от банкова сметка на „МК Фактор“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], което дружество обслужва счетоводно „Мистрал Дистрибуция“ ООД. Постъпилите парични суми в банковата сметка на фактора, касаещи „Селектико“ ЕООД, е установено, че са в размер, достигащ само за извършване на плащания по В. от доставчика и за плащания към транспортните и логистични дружества. Установено е също, че в периодите на издаване на фактурите от „Селектико“ ЕООД и към изтичане на срока за плащане на дължимия ДДС по тях от страна на „Мистрал Дистрибуция“ ООД не е извършвано плащане. В тази връзка от ревизиращите органи е направен извод, че след като получателят не е платил задълженията си по фактурите в периодите, когато са издадени, респективно от негова страна не са осигурени средства на доставчика, няма как да са налице разумни очаквания, че от страна на последния ще бъде внесен дължимия ДДС във връзка с извършените доставки.

В хода на ревизията са установени факти, водещи до извод за обвързаност между „Мистрал Дистрибуция“ ООД и „Селектико“ ЕООД – електронната препратка към съобщения за връчване на документи е активирана от IP адреси 62.73.84.102 и 213.222.48.2018, използвани от двете дружества. Констатирано е, че от тези IP адреси за същия данъчен период са подадени и СД по ЗДДС на „Селектико“ ЕООД, „Мистрал Дистрибуция“ ООД и „Смарт Дистрибушън“ ЕООД.

С Протокол КД-73 за присъединяване на документи от друго производство № 1740440/08.12.2020 г., в хода на повторната ревизия са присъединени документите и доказателствата от ревизията, приключила с РА № Р-22221518002002-091-001/26.11.2018 г., издаден на „Селектико“ ЕООД, и с който са определени задължения по ЗДДС за данъчен период 19.09.2016 г. – 31.03.2018 г. В хода на тази ревизия е установено, че „Селектико“ ЕООД е вписано в ТР при АВ на 08.06.2016 г., със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], със собственик и управител на дружеството – Н. И. И.. Непосредствено преди стартиране на търговската дейност на дружеството са вписани промени – нов собственик Б. К. Б. и ново седалище и адрес на управление: [населено място], [улица]. В приобщеното ревизионно производство е констатирано наличие на Договор за комплексно логистично обслужване, сключен между „Селектико“ ЕООД и „Паплог“, ЕИК:[ЕИК] на 01.04.2017 г. Като законен представител на „Селектико“ ЕООД в договора е посочено лицето – Н. И. Установено е, че същият е идентичен с представения в хода на ревизията на „Мистрал Дистрибуция“ ООД и извършена проверка на „Капелен Логистикс“ ЕООД /старо наименование „Паплог“, ЕИК:[ЕИК]/. От декларирания данни за ревизирания период е установено, че „Селектико“ ЕООД има извършвани облагаеми доставки /търговия на едро със захарни и шоколадови изделия: кроасани, вафли, бонбони, бисквити и др./, облагаеми със ставка 20 %. Установено е още, че за извършваните продажби са издавани фактури, които са плащани по банков път. В дневниците за продажби са отразени издадени фактури с начислен ДДС. Основни клиенти по облагаемите доставки със ставка 20 % са „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/, ЕИК:[ЕИК] и „Мистрал България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. В хода на проведената по отношение на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ е установено, че посочените двама клиенти са единствени за ревизирания период.

В хода на ревизионното производство, образувано по отношение на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ са извършени насрещни проверки на транспортните доставчици на „Селектико“ ЕООД – „Феркам

България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Ребелде България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], в хода на които е установено, че основно стоките са доставяни до [населено място],[жк], [улица], Складова база „О.“. Физическо лице, посочено в заявките за получател на стоките е Н. И.. Относно лицето Н. И. е установено, че е назначено на трудов договор, считано от 01.01.2014 г. в „Мистрал България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], вписано е като отговорно за получаване на стоките предмет на В. от „Селектико“ ЕООД. Констатирано е, че през ревизирания период „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ използва складова база в [населено място],[жк], [улица], Складова база „О.“. От извършените проверки на транспортните дружества – доставчици на „Селектико“ ЕООД във връзка с доставките, предмет на В., в позицията адрес на доставка е посочен адресът в [населено място] -[жк], [улица], Складова база „О.“, която е складовата база на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/.

За лицето М. Д. К., служител в „Мистрал България“ ЕООД, е установено, че е назначен на длъжност административен специалист с контролни функции от 03.04.2017 г. до 03.07.2017 г. От 15.06.2017 г. същият основа фирма „МК Фактор“ ЕООД /нерегистрирана по ЗДДС към 26.02.2021 г./ За период м. Декември 2017 г. – м. Януари 2018 г. е установено, че има декларираны покупки от М. Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „Мистрал България“ ЕООД /декларираны без данъчен кредит/ от доставчик „МК Фактор“ ЕООД за 41 000.00 лв. /услуги/. Същевременно е констатирано, че към „МК Фактор“ ЕООД е декларирана продажба от „Суперхостинг.БГ“ ООД, през данъчен период м. Декември 2017 г., с предмет на доставка: „домейн mistral.shop“ за 10 год.“ /точно това е новият сайт на „Мистрал България“ ЕООД/. По време на повторната ревизия е представен Договор за счетоводно обслужване от 01.08.2017 г., сключен в [населено място] между М. Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ - Възложител и „МК Фактор“ ЕООД – Изпълнител.

Относно „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД е установено, че между същото и „Селектико“ ЕООД, е сключен Договор за факторинг. От извършената проверка е констатирано, че фактора е ползвал банкова сметка с IBAN: [банкова сметка] в „С. Женерал Е.“, по която са постъпили сумите за сметка на „Селектико“ ЕООД. От представените в хода на повторната ревизия, банкови извлечения е установено, че по тази банкова сметка са постъпвали суми от сметка на „МК Фактор“ ЕООД, което дружество се явява фактор на М. Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и на „Мистрал България“ ЕООД. Постъпилите суми в сметката на фактора относно „Селектико“ ЕООД е установено, че са в непълен размер по издадените фактури към „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „Мистрал България“ ЕООД. За тези постъпили суми е посочено, че са в размер, достигащ само за извършване на плащания, извършени плащания за доставките на В. на „Селектико“ ЕООД и извършване на плащания към транспортните и логистични дружества-доставчици. Относно факта дали получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен, от страна на ревизиращите органи е установено, че към датите на издаване на съответните фактури и към изтичане на срока за плащане на дължимия ДДС по тях в подадените СД по ЗДДС на „Селектико“ ЕООД, не е извършено плащане от получателя на фактурите – „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „Мистрал България“ ЕООД. В тази връзка от ревизиращите органи е направен извод, че след като получателят не е платил задълженията си по фактурите в периодите, когато са издадени, респективно от негова страна не са осигурени средства на доставчика, няма как да са налице разумни очаквания, че от страна на последния ще бъде внесен дължимия ДДС във връзка с извършените доставки.

Прието е, че са налице всички материални предпоставки за ангажиране на солидарната отговорност: а/ обективни предпоставки – налице е доставка между две, регистрирани по ЗДДС лица, доставчикът дължи данък по доставката, който не е внесен ефективно и получателят /ревизираното дружество/ е упражнил право на приспадане на данъчен кредит и б/ субективни предпоставки – получателят е знаел, че ДДС по доставката няма да бъде внесен от дружеството-доставчик.

Акцентирано е, че е налице пълна свързаност при търговските и икономически взаимоотношения на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/, „Мистрал България“ ЕООД и „Селектико“ ЕООД. Прието е, че „Селектико“ ЕООД не е имало в икономическата си дейност оперативна самостоятелност и независимост, както и че са налице доказателства, че стоките всъщност в повечето случаи са получавани от „Мистрал България“ ЕООД и „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/. Търговската и административна дейност е ръководена и диктувана от лица, свързани с реалните получатели на стоките и дружества, извършващи финансови операции, свързани със съответните сделки. В тази връзка от страна на приходната администрация е счетоно, че „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ няма как да не знае, че дължимият данък по спорните фактури няма да бъде внесен, предвид че от негова страна не е положена грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия /напр. проучване на стопанската надеждност на доставчика, обезпечаване изпълнението на доставката, осигуряване срещу евентуално неизпълнение и т.н./ с оглед конкретните доставки, получателят по доставката е следвало да направи извод, че е твърде вероятно данъкът по доставката да не бъде внесен. Акцентирано е, че част от грижата на добрия търговец е да извърши проучване, за да се установи надеждността и легитимността на клиенти, доставчици и доставки.

От страна на ревизиращите органи е прието, че са налице обективните и субективни предпоставки за ангажиране на субсидиарната отговорност, регламентирани в чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ за невнесеното задължение по ЗДДС от страна на „Селектико“ ЕООД по издадените от него фактури за доставки на стоки към ревизирания субект. Посочено е, че „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ получава стоки от „Селектико“ ЕООД, за което са издадени фактури, с посочен на отделен ред ДДС. Установено е, че фактурите са включени в дневниците за продажби за процесните данъчни периоди – от м. Май 2017 г. до м. Март 2018 г. Посочено е още, че обстоятелството, че дължимият данък не е внесен от „Селектико“ ЕООД, установено с РА № Р-22221518002002-091-001/26.11.2018 г., издаден в резултат на извършена ревизия по ЗДДС, влязъл в законна сила и в тежест на доставчика за съответните данъчни периоди са определени задължения по ЗДДС в общ размер на 405 724.34 лв., респективно тази сума не е внесена в републиканския бюджет. От страна на ревизираното дружество, в качеството му на получател на доставките, е установено, че същото е отразило фактурите в дневниците си за покупки, респективно от негова страна е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по тях. В предходната ревизия, извършена на ревизираното лице, от страна на приходните органи е изпратено Писмо с изх. № 1884-8/02.11.2019 г. до Дирекция „Събиране“, ТД на НАП [населено място] относно предприети действия за събиране на задълженията на „Селектико“ ЕООД. Получен е отговор с Писмо с вх. № 1884-8#1/19.11.2019 г., съгласно което спрямо „Селектико“ ЕООД е образувано изпълнително производство за събиране на публични вземания, респективно са наложени запори върху всичките му банкови сметки. „Селектико“ ЕООД не разполага с активи, срещу които да бъдат предприети действия по принудително изпълнение.

По отношение на субективната предпоставка за реализиране на отговорността за невнесен чужд ДДС, от страна на ревизиращите органи е прието, че в случая са осъществени и двете предвидени в чл. 177, ал. 2 от ЗДДС хипотези за дължимо знание – получателят „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ е знаел и е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен от „Селектико“ ЕООД. Като аргумент в подкрепа на наличието на факта, че ревизираното дружество е знаело, че дължимият ДДС няма да бъде внесен от доставчика, от страна на ревизиращия екип е посочена констатацията, че съобразно данните от информационните масиви на НАП, съответните СД по ЗДДС за месеците, в които „Селектико“ ЕООД е декларирало доставките към ревизираното лице, са подавани от един и същи IP адрес. Установено е, че и двете дружества нямат открити банкови сметки и плащанията, свързани с търговските им взаимоотношения са извършвани от дружеството, което обслужва ревизирания субект, по банкова сметка на трето лице – „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД по силата на сключен факторинг договор за плащане. При насрещните проверки на транспортните дружества, превозвали стоките на „Селектико“ ЕООД, е установено, че разтоварването им е извършвано в складова база на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/, т.е движението на стоките във всеки един момент е било известно и на двете дружества.

За наличието на втората хипотеза – получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, в РД е изтъкнат довод, че доколкото е извършвано плащане от страна на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ само частично по фактурите, както и че в периодите на издаването им и към изтичане на срока за плащане на дължимия ДДС по тях, от ревизираното дружество не е извършвано плащане, то няма как да има разумни очаквания, че доставчикът ще внесе дължимия ДДС.

От съвкупната преценка на установените факти и обстоятелства, включително и всички доказателства по ревизионната преписка, от страна на ревизиращия екип е прието, че „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ няма как да не знае, че данъкът по процесните фактури няма да бъде внесен, защото не е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия да извърши проучване, за да установи надеждността и легитимността на своя доставчик. Прието е, че в случая са налице елементите на фактическия състав, ангажиращ отговорността на ревизираното дружество по реда на чл. 177 от ЗДДС, за част от невнесения ефективно в републиканския бюджет ДДС до размер на 173 191.16 лв., установен с РА № Р-22221518002002-091-001/26.11.2018 г., който е пряко свързан с доставките към „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/.

В хода на съдебното производство беше допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице дипломиран експерт - счетоводител П. Д. К., която даде заключение по следните задачи:

Поставени от жалбоподателя:

1. Моля да бъде назначена съдебно-счетоводна експертиза, която да отговори на въпроса: За периода от 16.05.2017 г. – 31.03.2018 г. „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ закупило ли е стоки от „Селектико“ ЕООД на пазарни цени?

Вещото лице установява, че може да се направи положителен извод, че тенденцията /за стоките, за които има сравнителни данни/ е, че за периода от 16.05.2017 г. до 31.03.2018 г. „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ е закупило стоки от „Селектико“ ЕООД на пазарни цени. Този извод е

подкрепен от извършеното изследване на вещото лице в констативно-съобразителната част на експертното заключение. Съдът ще коментира приетото и неоспорено експертно заключение в хода на съдебното производство при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**:

Представени от ответника:

1. С молба от ОСЗ на 20.10.2022 г. - РА № Р-22221518002002-091-001/26.11.2018 г. на „Селектико“ ЕООД, Решение № 693/07.03.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] и Определение № 6055/13.08.2019 г., постановено по административно дело № 4068/2019 г. по описа на АССГ.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

В хода на настоящето съдебно производство се установи, че в случая ревизията се явява повторна в изпълнение на отменителното Решение № 847/22.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], с което е бил отменен предходно съставения РА № Р-22221319001457-091-001/17.02.2020 г., издаден от Г. Я. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – орган, възложил ревизията и Б. М. Я. на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията. В този смисъл следва да се има предвид, че при повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл. 155, ал. 6 от ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановения РА. Втората заповед за възлагане на ревизия по чл. 155, ал. 6 от ДОПК не изменя обстоятелството, че производството е висящо.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от

ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като първоначалната ревизия е възложена на 08.05.2014 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./, а повторната е възложена през Октомври 2015 г. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство Р-22002220003609-091-001/11.06.2021 г. спрямо „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/.

В процедурата по извършване на повторната ревизия не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти, спазени са задължителните указания, съдържащи се в отменителното Решение № 847/22.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място].

Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно нормата на чл. 112, ал. 1 от ДОПК, ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагането на ревизия. В чл. 119, ал. 2 ДОПК е предвидено, РА да се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този, посочен в заповедта за възлагане чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, а органът, възложил ревизията е Териториалният директор или лицето на което са делегирани правомощията за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС, изрично е прието, че „за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 от ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК. От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени-наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 от ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 от ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В конкретния случай началото на ревизионното производство е поставено с

издадената ЗВР № Р-22002220003609-020-001/17.06.2020 г., издадена от Р. Г. Я. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП /л.27-28/. Последният е бил компетентен да издаде тази заповед, с оглед предоставените му правомощия от Директор на ТД на НАП [населено място] със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. /л.12-13/.

Впоследствие, обаче, както се установи по делото, ревизионната преписка е била иззета от Р. Г. Я. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], поради преназначаването му на длъжност Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] и преписката е разпределена на Х. Б. М. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], съгласно Заповед № 2268/23.03.2017 г. за преназначаването му на тази длъжност и Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.10,л.12-13/. В процесния случай са представени доказателства за законосъобразно прилагане на чл. 7, ал. 3 от ДОПК и на конкретни обстоятелства, които предоставят възможност на горестоящия орган да изземе правомощия на орган по приходите и да възложи на друг орган по приходите тяхното изпълнение. В конкретния случай Х. Б. М. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] е бил изрично оправомощен от Териториалния директор с правомощия по чл. 7, ал. 3 от ДОПК. По делото са представени доказателства в тази насока - Решение № Р-22002220003609-098-001/04.06.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Директор на ТД на НАП [населено място] на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК /л.14/; Заповед № РД-01-881/10.05.2019 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], Заповед № 2268/23.03.2017 г. за преназначаване на Х. Б. М. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], издадена от Директор на ТД на НАП [населено място] /л.10-13/. В тази връзка следва да се посочи, че органът по приходите, възложил ревизията, притежава материална компетентност да издаде по реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК ЗВР, с която да измени издадените от него предходни ЗВР, но когато това е обусловено от изземване по чл. 7, ал. 3 от ДОПК е необходимо преди това изземването да е направено от компетентния за това орган със законосъобразен и изричен акт, който е представен по делото. От гореизложеното следва правният извод, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган в кръга на неговите правомощия и не е нищожен.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен

подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент /ЕС/ № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал. 3 и ал. 4 от ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях „усъвършенстван електронен подпис“ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а „квалифициран електронен подпис“ означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл. 24, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени и са приобщени справки за лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство.

Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, доставчикът на

удостоверителни услуги води електронен регистър /база данни/, в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл. 37, ал. 2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверяващи услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверяващи услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверяващи услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверяващи услуги; 5. информация по чл. 28, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информацията относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверяващи услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис. Валидни удостоверения за професионален електронен подпис са притежавали и лицата, издатели на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА в първоначалната ревизия. От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. От това се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Следва да се има предвид, че при ревизия, образувана със заповед за възлагане на ревизия, с обхват „отговорност по чл. 177 от ЗДДС“ не се ревизират задължения за данъци /каквато е в процесния случай/. С този вид ревизия се ангажира особен вид юридическа отговорност на задълженото лице, чието реализиране по своята същност не е данъчно облагане. Разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС е озаглавена „Отговорност на лицата в случаи на злоупотреби“ и изпълнява обезпечително-гаранционна функция. Същата регламентира специфичен способ за елиминиране на причинените вреди на фиска от данъчна злоупотреба и се реализира по отношение на регистрирани по ЗДДС лица, които не са платци на ДДС, но за които при изпълнение на предвидените в закона сложни фактически състави е предвидено да носят отговорност за задължението на друго лице, което дължи, но не внася данък по облагаема доставка.

За разлика от ревизията за задължения по ЗДДС, при ревизия по чл. 177 от ЗДДС, в закона липсва регламентиран обект на облагане, данъчна основа, данъчна ставка и данъчен период. Ангажирането на отговорността на получателя за дължимия и невнесен данък от друго лице е обвързано с конкретни облагаеми доставки,

индивидуализирани чрез техните доставчици и издадените за тях фактури. Общото между тези доставки е ползването от получателя право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък, но отговорността на получателя не обхваща резултата за едномесечния данъчен период по ЗДДС, нито целия размер на невнесеното чуждо задължение, а се ограничава само до ползвания от него данъчен кредит. Само по себе си вече упражненото и признато право на приспадане на данъка от получателя не е пречка за ангажиране на неговата отговорност по чл. 177 от ЗДДС, а е една от изискуемите материално-правни предпоставки за нейното реализиране.

От посочените специфики на отделните ревизии, следва извод, че липсва идентитет между техния предмет и основанийето, на което ревизираното лице се явява задължено лице по смисъла на чл. 14 от ДОПК. Тази норма дефинира отделните видове задължени лица, като ясно разграничава носителите на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски от лицата по т. 3, които отговарят за задължението на лицата по т. 1 и т. 2.

Аргумент, че двата ревизионни акта не са за същите данъчни задължения по смисъла на чл. 133, ал. 2, т. 5 от ДОПК, следва пряко от нормата на чл. 177 от ЗДДС, определяща предпоставките, при които се реализира отговорността на регистрираното лице–получател на облагаема доставка. При ангажиране на тази отговорност с ревизионен акт по чл. 177 от ЗДДС, ревизираното лице не е субект на облагане и платец на собствено данъчно задължение. Това лице е субект на юридическа отговорност за чуждо данъчно задължение, с реализирането на която не се установяват задължения за данък, нито за задължителни осигурителни вноски. След като с ревизионният акт не се определят задължения за данък, то в този случай е изключена възможността този акт да е в противоречие с предходен, стабилен ревизионен акт, който установява задължения за данъци.

Независимо, че един и същи правен субект е адресат и на двата ревизионни акта, то те не са издадени по отношение на един и същи вид задължено лице по чл. 14 от ДОПК. С ревизионния акт, определящ задължения за данъци по ЗДДС, се установяват собствени данъчни задължения на ревизирания във вида на задълженото лице по чл. 14, ал. 1 от ДОПК. С ревизионния акт по чл. 177 от ЗДДС за ревизираното лице не се определя задължение за данък, а се реализира отговорността му като получател по облагаема доставка, който отговаря като лице по чл. 14, т. 3 от ДОПК за чуждо, невнесено задължение за ДДС на трето лице. Така посочената разлика във вида, в който ревизираното лице се явява задължено лице в ревизията по ЗДДС и по чл. 177 от ЗДДС, води до извод, че предходният ревизионен акт по ЗДДС не е по отношение на същото задължено лице по смисъла на чл. 133, ал. 2, т. 5 от ДОПК. Не е налице противоречие между влезлия в сила ревизионен акт по ЗДДС с този по чл. 177 от ЗДДС, тъй като в първата по време ревизия не са обследвани елементите от фактическите състави по чл. 177 от ЗДДС и не е реализирана отговорността на ревизираното лице за дължимия и невнесен данък от друго лице.

Следователно при липса на обективно и субективно тъждество между двата ревизионни акта, както и при противоречие помежду им, не са осъществени кумулативно изискуемите предпоставки за приложението на чл. 133, ал. 2, т. 5 от ДОПК. Не е налице основанийето за изменение на задълженията за данъци, определени в влязъл в сила ревизионен акт, което изключва приложимостта на чл. 134, ал. 1 от ДОПК. Правомощието за възлагане на ревизия по чл. 177 от ЗДДС не принадлежи на териториалния директор, а на органа по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, който е материално и персонално компетентен да възложи ревизия по общия ред, както и да издаде заедно с ръководителя на ревизията действителен ревизионен акт.

В този смисъл е и Тълкувателно решение № 6/15.04.2021 г., постановено по Тълкувателно дело № 6/2019 г. на ВАС, съгласно което не е нищожен ревизионен акт, издаден на регистрирано лице – получател по облагаема доставка на основание чл. 177 от ЗДДС, когато с предходен ревизионен акт на същото лице не е коригирано извършеното с него приспадане на данъка, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен от друго лице данък, в случай, че въпросният акт не е издаден по реда на чл. 133 и чл. 134 от ДОПК за изменение на задължения, установени с влязъл в сила ревизионен акт.

Както се установи, ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспорения Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила, противно на изложените в жалбата, че в хода на повторната ревизия не са спазени дадените задължителни указания на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] с Решение № 847/22.05.2020 г. Следователно оспорения ревизионен акт не е нищожен.

Съдът намира, че Решение № 1493/27.09.2021 г., издадено от Заместник – директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] е издадено от компетентен административен орган. В тази връзка по делото са представени: Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021 г., издадена от Изпълнителен директор на НАП, съгласно която, Е. С. П., на длъжност Заместник – директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] е оправомощена при отсъствие на титуляра – Т. Й. Т., заемащ длъжността Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], поради ползване на законоустановен отпуск, командировка или друга уважителна причина, да изпълнява неговите правомощия. Представена е Заповед № 9364/17.09.2021 г., с която на основание чл. 57, ал. 3 от ЗДСл е разрешено да ползва платен годишен отпуск считано от 27.09.2021 г. до 27.09.2021 г. включително /л.22-23/.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна, като съображенията за това са следните:

Спорът в случая се свежда изцяло до приложението на материалния закон. Предметът на съдебния спор е отговорността на ревизираното дружество в качеството му на получател по 25 фактури, издадени от „Селектико“ ЕООД. В хода на ревизията е установено, че за процесния период от страна на прекия доставчик не е внесен данък в размер на 173 194.16 лв., ведно с лихва за забава в размер на 63 032.74 лв. Спорно по делото е и наличието на свързаност между страните по процесната доставка, изведено от органите по приходите във връзка със спорните доставки на пакетирани сладки, солени и шоколадови хранителни изделия, което би могло да обоснове знание, че данъкът няма да бъде внесен от прекия доставчик. Спорно в случая е установяването на условията по чл. 177, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС и по-конкретно – жалбоподателят, регистрирано по ЗДДС лице е получател по облагаеми доставки от „Селектико“ ЕООД, по които от негова страна е упражнено право на приспадане на данъчен кредити дължимият данък по доставките не е внесен от „Селектико“ ЕООД; наличие на субективен елемент – знание у получателя

на доставките /ревизираното дружество/, че дължимият данък няма да бъде внесен от „Селектико“ ЕООД, както и че получателят на доставките е знаел, че този данък няма да бъде внесен от дружеството-доставчик и че е налице презюмирано знание за невнасяне на дължимия данък по процесните доставки – доставките, по които са издадени спорните фактури са извършени с цел заобикаляне на закона.

Нормата на чл. 177 от ЗДДС, предвижда особен вид солидарна отговорност за получателите по облагаеми доставки, които отговарят за задължение за ДДС на друго лице при изпълнение на уредените смесени фактически състави. Тя има за цел предотвратяването и/или намаляването на данъчните измами, свързани със злоупотреби с ДДС чрез неправомерно ползване на данъчен кредит, която е в съответствие с чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО, потвърдена и в редица решения на Съда на Европейския съюз. Отговорността на получателя по облагаема доставка е за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Съгласно разпоредбата на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, тази отговорност 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 - чл. 120 от ДОПК при условията на пълно и главно доказване.

В процесния случай, предпоставката по чл. 177, ал. 1 от ЗДДС е безспорно установена: ревизираното дружество е регистрирано лице - получател по облагаеми доставки и чрез включване на спорните фактури в Дневника за покупки за данъчен период от 01.05.2017 г. до 31.03.2018 г. е ползвало право на приспадане на данъчен кредит. Не е спорно, че от страна на дружеството-доставчик „Селектико“ ЕООД не е внесен дължимият по спорните фактури данък в размер на 173 194.16 лв., ведно с лихви за забава в размер на 63 032.74 лв., както и че не се внесени до датата на издаване на оспорения в настоящето съдебно производство ревизионен акт. Не е спорно, че по отношение на „Селектико“ ЕООД е издаден и влязъл в законна сила РА № Р-22221518002002-091-001/26.11.2018 г., с който за данъчен период от 19.09.2016 г. до 23.11.2017 г. и данъчен период от 13.12.2017 г. до 31.03.2018 г. са установени задължения за ДДС общо в размер на 405 724.35 лв., невнесени в държавния бюджет. С този ревизионен акт, на „Селектико“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 366 851.01 лв. за липса на реалност на доставки на услуги по фактури, издадени от „Глобал Бизнес Сълъшънс 2016“ ЕООД и „Астра Сървисис 1“ ЕООД, с предмет рекламни кампании, разпространение и маркетинг. Също така от представения по делото ревизионен акт, издаден по отношение на „Селектико“ ЕООД се установява, че за ревизирувания период дружеството има реализирани В., както и ВОД, включително и извършена услуга с място на изпълнение на територията на друга държава членка, съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно декларираните данни за ревизирувания период е установено, че „Селектико“ ЕООД има извършени облагаеми доставки – търговия на едро със захарни и шоколадови изделия: кроасани, вафли, бонбони, бисквити и др., облагаеми със ставка 20 %. За извършените продажби са издавани фактури, плащани в брой, като в дневник за продажби са отразени издадени фактури с начислен ДДС, с основен клиент „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „Мистрал България“ ЕООД. От страна на ревизиращите органи е безспорно установено, че декларираният данъчен кредит от „Селектико“ ЕООД е формиран основно от доставки на стоки по В., услуги по транспорт, наем и складиране, свързани с извършваната дейност, с описани в РА основни доставчици. Като е изрично установено, че за получените доставки от посочените контрагенти са спазени изискванията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС за приспадане на данъчен кредит, стр. 4 от ревизионния акт /л.286-304/.

Облагаемата доставка, по която данъкът не е внесен и тази, по която е ползвано право на данъчен кредит, са с един и същи предмет, т.е. изпълнено е изискването за наличие на пряка връзка между ползвания данъчен кредит и дължимия и невнесен данък.

Основният спорен момент е относно субективния елемент от отговорността, а именно дали ревизираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Редакцията на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, предвижда две хипотези за възникване на отговорността. В първата хипотеза - получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен. Касае се за всякакви факти и обстоятелства, че на лицето е било известно или че на лицето не е възможно да не е било известно обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен. При втората хипотеза - получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, се поставя въпросът дали при полагане грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия (например за проучване стопанската надеждност на доставчика, обезпечаване изпълнението на доставката, осигуряване срещу евентуално неизпълнение и т.н.) с оглед на конкретната доставка, получателят по доставката е следвало да направи извод, че е твърде вероятно данъкът по доставката да не бъде внесен.

За доказване наличието на втората хипотеза на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС (получателят е бил длъжен да знае) нормата на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС урежда законова презумпция за знание при кумулативното наличие на посочените изисквания в т. 1 и т. 2, включително облагаемата доставка да е привидна, да заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В първата хипотеза на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС за случаите на знание законодателят не е предвидил, нито примерно, нито изчерпателно изброяване на изисквания, при чието установяване знанието да се счита за презюмирано. Следователно, за всеки случай на твърдено знание, че дължимият ДДС няма да бъде внесен, следва да се извърши цялостен анализ на всички обективни факти, при които са извършени доставките, да се проследят последиците от същите, включително данъчноправните последици и то в контекста на цялостната икономическа дейност на ревизираното лице и неговия контрагент. Относимо е и изследване на добросъвестността на ревизираното лице като указание, че същото е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен ефективно.

Този подход е възприет и в практиката на Съда на Европейския съюз, така в т. 59 и т. 61 от решение по обединени дела C-439/04 и C-440/04 се подчертава, че въз основа на обективни фактори се извършва преценка относно това, дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка, е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС. Обстоятелството, че данъчно задълженото лице е действало добросъвестно и е предприело всяка разумна мярка в рамките на собствените си възможности, е важна предпоставка за решаване на въпроса, следва ли лицето да бъде държано отговорно.

Съгласно визираната в чл. 177, ал. 3 от ЗДДС презумпция, получателят по доставката е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде разчетен с бюджета при кумулативното наличие на следните условия: дължимият данък не е ефективно внесен като резултат за данъчен период, от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка, и последната е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. Ревизиращите органи в случая са приели, че е налице последната хипотеза. За доказване второто условие, визирано в чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, че облагаемите доставки са извършени при заобикаляне на закона. „Заобикаляне на закона“ е налице, когато забранена от закона цел се постига с позволени средства; когато макар и 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, но е недопустима нейната по-далечна цел. Независимо от това, в случая следва да бъде извършена съвкупна оценка на всички установени по време на ревизията факти и обстоятелства, при които са извършени процесните доставки в контекста на цялостната икономическа дейност на ревизираното лице и неговия контрагент, включително добросъвестността на ревизираното дружество, включително и приетата в хода на съдебното производство ССЧЕ, съгласно която стоките, предмет на спорните фактури са закупени от ревизираното лице на пазарни цени от „Селектико“ ЕООД.

Тъй като нормата на чл. 177 от ЗДДС установява особен вид солидарна отговорност, представляваща изключение от правилото, че данъкът се дължи от доставчика, то доказателствената тежест е за ответника. При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК приложим във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, процесуалната тежест да установи предпоставките на отговорността за злоупотреби, и в частност предпоставките за отговорността за злоупотреби, и в частност предпоставките за прилагане презумпцията за знание, е за приходната администрация. По отношение на обстоятелството дали ревизираното лице е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, приходната администрация обосновава приложимост на чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС – облагаемите доставки, по които са издадени процесните фактури са извършени при заобикаляне на закона.

Анализът на установените в хода на ревизията факти и обстоятелства, относими към фактическия състав на отговорността на „Мистрал Дистрибуция“ ООД ЕООД по чл. 177 от ЗДДС е следният:

На първо място от събраните по делото доказателства, представени с ревизионната преписка безспорно се установява свързаност между ревизираното лице и неговия доставчик „Селектико“ ЕООД с оглед представения по делото договор за счетоводно обслужване от 01.08.2017 г., сключен между „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „МК Фактор“ ЕООД – изпълнител на счетоводни услуги за ревизираните периоди от 01.05.2017 г. до 31.03.2018 г. Установи се по делото, че от един и същи IP адреси, за същия данъчен период са подадени и СД по ЗДДС на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/, „Селектико“ ЕООД и „Смарт Дистрибушън“ ЕООД. От извършените насрещни проверки на транспортните дружества, обслужващи „Селектико“ ЕООД е установено и неоспорено в хода на съдебното производство, че стоките, предмет на В., са доставяни до [населено място],[жк], [улица], Складова база „О.“, използвана от ревизираното дружество като складова база. От събраните в хода на делото доказателства се установи, че като получател на доставките е посочен Н. И., вписан като получател на стоките, предмет на В. от „Селектико“ ЕООД. Н. И. е назначен на трудов договор, считано от 01.01.2014 г. в „Мистрал България“ ЕООД. Безспорно е установено по делото, че „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „Мистрал България“ ЕООД са единствените клиенти на „Селектико“ ЕООД през ревизираните периоди.

М. Д. К., служител в „Мистрал България“ ЕООД, заемащ длъжност административен специалист с контролни функции от 03.04.2017 г. до 03.07.2017 г., като от 15.06.2017 г. това лице видно от справка в ТР при АВ, основава „МК Фактор“ ЕООД, дружеството, осъществяващо счетоводни услуги по отношение на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „Селектико“ ЕООД. „МК Фактор“ ЕООД е пререгистрирано по ЗДДС към дата 26.02.2021 г. От доказателствата по делото, приобщени с ревизионната преписка се установява, че за данъчен период от м. Декември 2017 г. до м. Януари 2018 г. от страна на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „Мистрал България“ ЕООД са

декларирани покупки без право на приспадане на данъчен кредит от „МК Фактор“ ЕООД на стойност 41 000.00 лв. Отделно от доказателствата по делото се установява, че към „МК Фактор“ ЕООД, обслужващо счетоводно на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/, е декларирана продажба от „Суперхостинг БГ“ ООД през м. Декември 2017 г., с предмет: домейн „mistral.shop“ за 10 години, който е новият сайт на „Мистрал България“ ООД.

Предвид установеното, настоящият съдебен състав намира, правилни и законосъобразни изводите на ревизиращите органи за реално извършени доставки от „Селектико“ ЕООД към „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/, включително и че икономическата дейност на „Селектико“ ЕООД е обвързана и подчинена на тази „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/, включително и на „Мистрал България“ ЕООД – реалните получатели на фактурираните от „Селектико“ ЕООД стоки. Отделно както се установи от доказателствата по делото търговската и административната дейност е ръководена от лица, свързани с реалните получатели на стоките и дружества, извършващи финансовите операции по процесните сделки.

Относно възраженията по отношение на „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД, Съдът намира следното: Безспорно от страна на ревизиращите органи са изпълнени дадените задължителни указания при провеждането на повторната ревизия. Установява се от писмените обяснения на ревизираното лице, че извършените плащания по спорните фактури, издадени от „Селектико“ ЕООД са извършени по банков път, чрез факторинг компания, обслужваща дружеството-доставчик. В тази връзка по делото е представен с ревизионната преписка Договор за факторинг от 01.03.2017 г., сключен между „Селектико“ ЕООД – Доставчик и „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД – Фактор, с предмет: „Доставчикът прехвърля на фактора всичките си парични вземания по безкасов път по сключените от него договори, както и вземанията му, възникнали по повод на извършени от него доставки и услуги. Уговорено е още, че Доставчикът се задължава да прехвърля на фактора бъдещите парични вземания, които ще възникнат след подписване на договора“/л.145-146/. От приобщените доказателства се установява, че „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД – Фактор е ползвал банкова сметка с IBAN: [банкова сметка] в „С. Женерал Е.“, по която са постъпили сумите за сметка на „Селектико“ ЕООД. Безспорно се установява още от представените с ревизионната преписка доказателства – банкови извлечения, че по банковата сметка на „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД – Фактор са постъпвали суми от банкова сметка на „МК Фактор“ ЕООД, дружеството, обслужващо счетоводно ревизирания субект. В хода на ревизията е установено, че постъпилите парични суми в банковата сметка на фактора, касаещи „Селектико“ ЕООД са в размер, достигащ само за извършване на плащания по В. от дружеството-доставчик, респективно за плащания към транспортните и логистични дружества. Отделно е констатирано, че в периодите на издаване на спорните фактури от „Селектико“ ЕООД и към изтичане на срока за плащане на дължимия ДДС от страна на ревизираното дружество не е извършено плащане, обстоятелство, което не бе оборено в хода на съдебното производство. Следователно правилен и законосъобразен е изводът, че след като получателят не е платил своите задължения по спорните фактури в съответните периоди на тяхното издаване, неосигурявайки средства на доставчика, то е налице липса на разумно очакване, че последният ще внесе дължимия ДДС във връзка със спорните доставки.

Настоящата инстанция намира, че при тези данни обосновано с издадения акт е прието, че жалбоподателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен от дружеството-доставчик. Нещо повече от служебна справка в ТР при АВ, се установява, че с Решение № 1233/15.06.2020 г. по дело № 5597/2019 г. на

Апелативен съд – [населено място], „Селектико“ ЕООД е обявено в неплатежоспособност, респективно е в открито производство по несъстоятелност, и в тази връзка е наложен заповед върху всички негови активи от приходната администрация. С Решение № 261108/09.07.2021 г. на СГС, „Селектико“ ЕООД /в несъстоятелност/ е заличено от ТР при АВ. Отделно до датата на съдебното заседание, в което делото е обявено за решаване, не са представени доказателства за внасяне на дължимия от „Селектико“ ЕООД ДДС в държавния бюджет.

В тази връзка от действията на жалбоподателя не може да бъде направен извод за добросъвестност в доставките, извършени и документирани от неговия доставчик, които да изключат приложението на института на субсидиарната отговорност. Следователно, че в конкретния случай безспорно е доказан именно субективният елемент, наличието на който е задължително условие за ангажиране на субсидиарната отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС. Изводите са формирани при правилна преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, което ги прави доказани и обосновани.

В съответствие с изложеното по-долу и от гледна точка на постоянната практика на СЕС по тълкуване на принципите на правна сигурност и на пропорционалност, може да бъде защитен изводът на ревизиращите органи за солидарния характер на отговорността по чл. 177, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС - така т. 19 от решение от 21.12.2011 по дело C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, ECLI:EU:C:2011:871 и т. 28 от решение от 11.05.2006 г. по дело C-384/04, Federation of T. Industries, ECLI:EU:C:2006:309.

Законодателят е въвел презумпция за знание при кумулативно осъществяване на предпоставките на чл. 177, ал. 3, т. 1 и т. 2 от ЗДДС. Тази презумпция е приложима към фактите по делото и правилно ревизиращите са констатирани, че в случая доставките, по които са издадени спорните фактури са извършени при заобикаляне на закона. Безспорно по делото се установи и наличието на обективния и субективния елемент за реализиране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС. По отношение на приложимостта на посочения текст настоящият съдебен състав се произнася по същия, съобразявайки както неговата приложимост, така и съвместимостта му с Шеста директива на съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 г. /Шеста директива/ и с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. Нормата на чл. 177 от ЗДДС, регламентира отговорността на лицата в случаи на злоупотреби. От събраните доказателства се установява по несъмнен начин, оспорване в тази насока не се прави от жалбоподателя, че облагаемите доставки, по които данъкът не е внесен са идентични с тези, по които е ползвано и правото на приспадане на данъчен кредит от жалбоподателя. Установява се по несъмнен начин, че дължимият данък от доставчика на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция не е бил внесен и към момента на издаване на обжалвания ревизионен акт. При условието на несъмнена приложимост на чл. 177, ал. 1 от ЗДДС следва да се направи преценката дали са налице предпоставките за реализиране на отговорността, така както същите са определени в чл. 177, ал. 2 и в чл. 177, ал. 3 от ЗДДС.

Съгласно чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Анализът на текста на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС води до несъмнен извод за наличието на две хипотези, при които може да се реализира отговорността – същата се реализира, когато регистрираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен

(първа хипотеза) и когато регистрираното лице е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен (втора хипотеза), с общото условие, относимо и за двете хипотези, че обстоятелството на знание или пък на задължение за знание следва да бъде доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117-120 от ДОПК. С оглед обосноваването от ревизиращите органи (обоснована в ревизионния доклад, в ревизионния акт и в решението на решаващия административен орган) втора хипотеза, то същата се прилага при условията на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, а именно съгласно чл. 177, ал. 3 от ЗДДС за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия - дължимият данък по ал. 1 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 (по т. 1), и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната (по т. 2). Двете хипотези несъмнено предполагат и обстоятелството на упражнено право на приспадане на данъчен кредит (условие по чл. 177, ал. 1 от ЗДДС). Настоящата съдебна инстанция установява и съвместимост на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС с текста на чл. 205 от директива 2006/112/ЕО, като съобразява и съдържанието на решение на Съда на Европейския съюз по обединени дела С-354/03, С-355/03, С-484/03. Последното решение дава тълкуване на два текста на Шеста директива – чл. 21 (3) и чл. 22 (8). В тази връзка и отправеното преюдициално запитване съдържа 5 броя въпроси, като напълно относими към процесния спор се определят първите два. С първия се иска отговор на въпроса дали чл. 21 (3) от Шеста директива, изменена с директива 2000/65, допуска (позволява) на държава членка да предвиди, че всяко регистрирано лице може да бъде държано солидарно отговорно за плащането на данъка заедно с всяко данъчно задължено лице, което по силата на чл. 21 (1) или чл. 21 (2) е отговорно за това (за плащането на данъка), при спазване на общите принципи на общностното право, а именно, че подобна мярка трябва да бъде обективно обоснована, рационална, пропорционална и правно оправдана (има се предвид съобразена с принципа на оправданите правни очаквания). С втория се иска отговор на въпроса дали чл. 22 (8) (изменен) позволява на държавите членки да предвидят, че всяко регистрирано лице може да бъде задължено да предоставя обезпечение за данък, дължим от друго лице, само при спазване на посочените по-горе принципи (имат се предвид принципите, посочени във въпрос 1).

От съдържанието на посоченото решение се установява, че въпросите са били поставени във връзка със съдържащи се в националното законодателство на Англия и У. (Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г., с направените в него изменения с чл. 17 и чл. 18 от Ф. А. 2003) норми относно солидарната отговорност на търговци във веригата от доставки при неплатен данък. Съгласно тези текстове (чл. 18, ал. 2), солидарната отговорност се прилага, когато на данъчнозадължено лице е била извършена облагаема доставка на стоки (б. „а“) и по времето на доставката лицето е знаело или е имало основателни причини да подозира, че част от ДДС или целият ДДС, дължим по отношение на тази доставка, или на всяка предишна или бъдеща доставка на тези стоки, биха били неплатени (б. „б“). Съгласно чл. 18, ал. 6 за целите на алинея 2 по-горе, счита се, че лицето има основателни причини да подозира обстоятелствата да са като посочените в б. „б“ от тази алинея, ако дължимата от него цена за въпросните стоки е била по-ниска от най-ниската цена, която може основателно да се очаква да бъде дължима за тях на отворения пазар или е била по-ниска от дължимата цена на всяка предходна доставка на тези стоки. Алинея 7 предвижда оборимост на посочената презумпция. При сравнение на посочената разпоредба с тази по чл. 177, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС се установява

идентичност между същите по отношение на предпоставките за ангажиране на солидарната отговорност, включително и оборимост на презумпцията за знание. С посоченото решение на съда на Европейския съюз (т. 24 от същото) изрично се приема, че разпоредба като въведената с чл. 18 от F. A., която предвижда правила, въз основа на които данъчнозадължено лице може да бъде солидарно отговорно да плаща сума по отношение на ДДС, дължим от друг данъкоплатец е свързана с определянето на лицето, което може да бъде задължено да плати този ДДС на хазната, а не със събирането на данъка, поради което и се приема, че тази разпоредба попада в обхвата, е в съответствие с чл. 21 от шеста директива (т. 24 от решението). Съгласно мотивите на посоченото решение (т. 28) чл. 21, параграф 3 позволява по принцип на държавите членки да приемат мерки, по силата на които дадено лице е солидарно отговорно да плати ДДС, дължим от друго лице, което е данъчнозадължено лице по една от разпоредбите на чл. 21, параграф 1 и параграф 2. Съдът приема (т. 35 от решението), че отговорът на първия въпрос следва да бъде, че чл. 21, параграф 3 от Шеста директива трябва да бъде тълкуван като позволяващ на държава членка да приема законодателство като разглежданото по главното производство, което предвижда, че на данъчнозадължено лице, за което е направена доставка на стоки или услуги и което е знаело или е имало основателни причини да подозира, че дължимият ДДС по отношение на тази доставка, или на предходна, или на бъдеща доставка на тези стоки би останал неплатен отчасти или изцяло, може да бъде наложена солидарна отговорност за плащането на този ДДС заедно с данъчнозадълженото лице по ДДС.

Т. законодателство, обаче следва да бъде съобразено с общите принципи на правото, които съставляват част от правния ред на Общността и които включват по-специално принципите на правната сигурност и на пропорционалността. Предвид съдържанието на посоченото решение и правната регламентация на отговорността по чл. 177, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС следва несъмнения извод за съответствие на нормата от българското национално право с тази от общностното право. В тази връзка в самото решение изрично се посочва (т. 42), че чл. 22 от директивата разглежда само задълженията на данъчнозадължените лица, а не регулира определянето им, като този въпрос е обхванат от член 21 от същата директива. Именно и поради това съгласно т. 44 от решението налагането на солидарна отговорност за плащане на ДДС не може да се основава на чл. 22, параграф 8 от шеста директива и тази разпоредба не позволява на държавите членки да задължават лице, което не е нито данъчнозадължено по ДДС лице, нито солидарно отговорно за плащането му, да предоставя обезпечение за плащането на ДДС, дължим от трето лице. И това е така, защото солидарната отговорност, така както е определена, може да се основава само и единствено на чл. 21 от директивата, защото именно това е текста, който определя кои са лицата, които могат да бъдат солидарно отговорни, докато чл. 22, параграф 8 не определя лицата, а разглежда само задълженията им. Несъмнен аргумент в тази насока е и т. 45 от решението, съгласно което държавите членки могат, в границите, наложени от общите принципи на правото на общността да се позовават на член 21, параграф 3 от шеста директива, за да въведат солидарна отговорност за плащането на ДДС. Анализът на приложимите разпоредби на директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност води до извода за липсата на противоречие на нормите ѝ с нормите на чл. 177, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС. Всъщност посочената директива предвижда солидарна отговорност. Още в преамбула на същата, т. 44 от същия се предвижда, че държавите членки следва да могат да предвидят някой, различен от данъчнозадълженото лице по ДДС да бъде държан солидарно отговорен за плащането му. Съгласно чл. 205 от директивата при

ситуациите, посочени в членове 193-200 и членове 202, 203 и 204 държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето – платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС.

По подобие идентично на чл. 21 от шеста директива посочените текстове (193-200 202, 203 и 204) определят лицата, платци на ДДС (раздел 1 – лица платци на ДДС на данъчните органи). Както се посочи и по-горе смисълът на разпоредбата е да регулира определянето на данъчнозадължените за ДДС лица. В съответствие с изложеното не се установява несъвместимост или пък противоречие между нормите на чл. 177 от ЗДДС и тези на директивата. При така установеното съответствие и при несъмнената липса на противоречие между текстовете на чл. 177 от ЗДДС с приложимите разпоредби и на двете директиви подлежи на изследване въпроса дали са налице предпоставките по чл. 177, ал. 2, респективно ал. 3 за ангажиране на отговорността на жалбоподателя. Съгласно чл. 177, ал. 2 от ЗДДС 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, като съгласно чл. 177, ал. 3 от ЗДДС за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: дължимият данък по ал. 1 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 облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. Анализът на посочените разпоредби води до извода, че двата текста уреждат две различни хипотези, като една от основните разлики между двете е по отношение на тежестта на доказване – дали същата ще се носи от органите по приходите или пък от ревизираното лице. От друга страна, първата хипотеза – тази по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС регламентира две подхипотези за реализиране на отговорността – когато лицето е знаело, че данъкът няма да бъде внесен и когато лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, като и в двете подхипотези тежестта на доказване на посочените обстоятелства на знание и на задължение за знание несъмнено принадлежи на органите по приходите. За разлика от това, чл. 177, ал. 3 от ЗДДС въвежда хипотеза за реализиране на отговорността, различна от тази по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, а именно въвежда презумпция за знание, която е оборима като се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: дължимият данък по ал. 1 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 облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

В този случай, несъмнено органите по приходите следва да преценят и да обосноват защо приемат приложимостта на тази презумпция, но за ревизираното лице съществува несъмнена възможност с допустимите за това доказателствени средства да обори тази презумпция, което същото не е сторило в хода на производството пред настоящата инстанция. След анализ на установяванията, съдържащи се в ревизионния доклад и на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт настоящата инстанция прави извода, че за реализирането на отговорността на жалбоподателя ревизиращите органи са обосנוвали приложимостта на хипотезата по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, а именно, че за процесните сделки е налице заобикаляне на закона. С оглед на посочване от страна на решаващия административен орган на хипотезата на заобикаляне на закона следва извода за избрана от тях като приложима норма на хипотезата, че лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма

да бъде внесен /чл. 177, ал. 2, във връзка с чл. 177, ал. 3, т. 2, предложение второ от ЗДДС/. С оглед на събраните по делото доказателства следва да се изясни съдържанието на понятието, че лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен (доколкото от събраните по делото доказателства не може да се установи обстоятелството на знание на лицето, че данъкът няма да бъде внесен). Доколкото легална дефиниция на посоченото понятие не се съдържа в законодателството, тази съдебна инстанция се съобразява с мотивите, съдържащи се в решение на съда на Европейските общности от 06.07.2006 г. по обединени дела C-439/2004 и C-44/04 (при съобразяване на обстоятелството, че процесното решение се отнася до правото на приспадане на данъчен кредит и не коментира въпросите, свързани с отговорността по чл. 177 от ЗДДС, съответно чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност). Посоченото съдебно решение следва своеобразен тест, приложимостта на който дава представа относно установяването на спорното обстоятелство. Съгласно т. 56 от това решение данъчнозадължено лице, което е знаело или е трябвало да знае, че чрез неговата покупка участва в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, трябва – за целите на Шеста директива да се счита за участник в тази измама, независимо дали има печалба или не от препродажбата на стоките. Съгласно т. 57 това е така, защото при такава ситуация данъчнозадълженото лице подпомага извършителите на измамата и става съучастник.

Съгласно т. 59, сезирацията съд трябва да откаже правото на приспадане, когато е сигурно, като се вземат предвид обективните фактори, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС дори когато въпросната сделка отговаря на обективните критерии, които образуват основата на понятията доставка на стоки, извършена от данъчнозадължено лице и стопанска дейност. Всъщност, този тест за знание, който се съдържа в посоченото решение включва две категории лица – тези, които знаят и тези, които е трябвало да знаят. От втората категория, тези които е трябвало да знаят включва лицата, които с оглед на обстоятелствата, които са свързани с конкретната доставка и с оглед на обстоятелствата, които я заобикалят, че данъкът няма да бъде внесен. При условие, че лицето е трябвало да знае, че единственото разумно и логично обяснение за доставката, в която участва е че тя е свързана и цели избягването на плащането на дължимия данък, то тогава действително следва да се приеме, че той е трябвало да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Хипотезата на „би трябвало да знае, че данъкът няма да бъде внесен“, включва (но несъмнено не е ограничена до това) случаите, в които лицето би трябвало да знае, че обстоятелствата, поради които се сключва съответната сделка са свързани с измама и че всъщност тази измама е единствената разумно обяснима причина за сключването на съответната сделка. Следователно, когато не е налице друго разумно обяснение за сключването на съответната сделка. Следващият въпрос, който се поставя и на който следва да се даде отговор е какви са индикаторите, които в процесния случай позволяват да се направи обосноваване извод, че разумното обяснение (причината) на сключването на сделката (съответно за извършването на процесната доставка) е именно участието в измама, като краен резултат неплащането на дължимия данък. Тези индикатори (правилно установени от органите по приходите) включват доставки от дружества, които са новообразувани и нямат търговска история, начина и подхода при избирането на тези доставчици, наличие на гарантирана печалба, последователни доставки на същата или на по-ниска цена и постоянна печалба, предмета на дейност на доставчиците и неговата относимост към извършените доставки и др.). Тези индикатори са установени от

органите по приходите и се подкрепят от събраните по делото доказателства.

От събраните по делото доказателства по несъмнен начин се установява обстоятелството, че за периода от 01.05.2017 г. до 31.03.2018 г., ревизираното лице е получавало доставки на стоки от „Селектико“ ЕООД. От събраните в хода на ревизията доказателства се установява, че по отношение на „Селектико“ ЕООД е издаден и влязъл в сила ревизионен акт, с който са определени за внасяне задължения за ДДС, подробно посочени във фактическата част на настоящия съдебен акт, дружеството-доставчик е в несъстоятелност, тези задължения не са внесени до момента на издаване на ревизионния акт на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/. Установеното е хода на ревизията, включително и събраните доказателства не са оспорени от жалбоподателя. Не се доказва от събраните по делото доказателства обстоятелството въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал именно този доставчик да изпълнява доставките на стоки, представляващи пакетирани сладки, солени и шоколадови хранителни изделия, при условие, че основният предмет на дейност на посоченото търговско дружество е производство и покупка на стоки или други вещи с цел продажба в първоначален или обработен вид; продажба на стоки от собствено производство; търговия на едро и дребно, внос и износ, рекламна, комисионна дейност; превоз на пътници и товари в страната и в чужбина; отдаване на автомобили под наем; таксиметрови услуги; лизинг; търговско представителство и посредничество; търговска и външнотърговска дейност, експорт, реекспорт; хотелиерска, ресторантьорска, туроператорска, туристическа дейност; покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба, строително предприемачество, както и всяка друга дейност позволена от закона, респективно, че това дружество не разполага с квалифициран персонал.

Безспорно от доказателствата по делото се установява и свързаност между дружеството-доставчик и ревизираното лице. Относно допуснатата ССЧЕ, Съдът кредитира същата като вярна и безпротиворечива, компетентно изготвена, но в случая тя е неприложима, тъй като констатацията на приходната администрация е свързана с наличие на хипотезата по чл. 177, ал. 1, ал. 2 вр. ал. 3 от ЗДДС и по-конкретно хипотезата на заобикаляне на закона, а не хипотезата на чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС. В тази връзка установеното от вещото лице е неприложимо в настоящия случай.

Безспорно изводът на приходната администрация, че ревизирият субект е знаел или е бил длъжен да знае, че дължимият данък няма да бъде внесен от „Селектико“ ЕООД, е законосъобразен и обоснован с оглед всички установени факти, обстоятелства и доказателства в хода на проведените първоначална и повторна ревизия на „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/, включително и на „Селектико“ ЕООД. По делото след съвкупна преценка на доказателствения материал се установи, че финансовите, административните и търговските обвързаности между „Мистрал Дистрибуция“ ООД /понастоящем „Мистрал Дистрибуция“ ЕООД/ и „Селектико“ ЕООД действително прехвърлят обичайните делови и търговски отношения между равнопоставени търговски субекти, и по своята същност представляват част от организирана схема, заедно с дружествата „Виртуал Офис Консулт“ ЕООД и „МК Фактор“ ЕООД – за счетоводно обслужване. При тази организирана схема реално търговската дейност със стоките, предмет на В., се установи, че е ръководена и организирана от лица, свързани с действителните получатели на стоките и търговските дружества, извършващи финансови операции, обслужващи съответните сделки.

Съдът намира за правилен и законосъобразен изводът на органите по приходите, че след като в периодите на издаване на фактурите от „Селектико“ ЕООД, респективно

към момента на изтичане на срока за плащане на дължимия ДДС за фактурите, от страна на ревизираното дружество не е осъществено плащане, а именно не са осигурени средства на доставчика, което води до извод за знание у получателя, че дължимият данък няма да бъде внесен /в този смисъл е Решение № 1867 от 14.02.2017 г., постановено по административно дело № 1353/2016 г., I отд. на ВАС/. От доказателствата по делото се установява, че действителните отношения между търговците надхвърлят рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател по доставка, поради което установените обстоятелства обосновават извод за наличие на хипотезата на чл. 177, ал. 2, предложение първо ЗДДС. В т. 33 от решението на СЕС по дело С-384/04, според което законодателство, предвиждащо ангажиране на отговорността на данъчно задължено лице в случаи като процесния съответства на чл. 21, ал. 3 от Шеста директива /чл. 205 от Директива 2006/112/, е посочено, че търговците, вземащи всички предпазни мерки, които основателно биха могли да бъдат изисквани от тях за гарантиране на това, техните сделки да не образуват част от вериги, която включва сделка, опорочена с ДДС измама, трябва да могат да се позовават на законността на тези сделки без риск от солидарна отговорност за плащане на ДДС, дължимо от друго данъчнозадължено лице. В случая по отношение на ревизираното дружество не може да се приеме, че от негова страна са взети всички мерки, за да избегне тази отговорност /в този смисъл е Решение № 1867 от 14.02.2017 г., постановено по административно дело № 1353/2016 г., I отд. на ВАС; Решение № 4779 от 18.04.2017 г., постановено по административно дело № 1163/2016 г., по описа на ВАС; Решение № 5588 от 04.05.2017 г., постановено по административно дело № 8260/2016 г., по описа на ВАС.

Съдът намира, че правилно е приложен чл. 16, ал. 3 от ДОПК, съгласно която норма, отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 от ДОПК, което е трето лице, отговарящо за задълженията на друго, носител на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, а не за собствени задължения, обхваща данъците, задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им. Съгласно мотивите на Тълкувателно решение № 4/10.05.2022 г. постановено по тълкувателно дело № 2/2020 г.: „Регистрираните лица по чл. 177 от ЗДДС, са трети лица, които отговарят за задължението на друго лице, носител на задължението за плащане на данъка. На основание чл. 16, ал. 1 от ДОПК те са задължени лица по чл. 14, т. 3 от ДОПК. В този смисъл е и Тълкувателно решение № 6/15.04.2021 г. на Общото събрание на колегиите на Върховния административен съд по Тълкувателно дело № 6/2019 г., съгласно което с ревизионния акт по чл. 177 от ЗДДС се ангажира отговорност на задължено лице по чл. 14, т. 3 от ДОПК. По силата на чл. 16, ал. 3 от ДОПК отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 от ДОПК обхваща данъците, лихвите и разноските за събирането им.

Разпоредбата на чл. 177, ал. 1 от ЗДДС не е специална по отношение на чл. 16, ал. 3 от ДОПК, предвид, че урежда основанията, при които възниква отговорността, част от които е наличието на дължим и невнесен данък от доставчика. Обхватът на отговорността е определен в нормата на чл. 16, ал. 3 от ДОПК. Съобразявайки мотивите на това ТР, настоящият съдебен състав намира, че отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 от ДОПК обхваща данъците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им. Тези разпоредби са в съответствие с чл. 177 от ЗДДС, предвиждаща особена солидарна отговорност на получателя на доставката за невнасянето на ДДС от неговия доставчик. След като доставчикът е изпаднал в забава, той е задължен и за лихвите, което води и до солидарната отговорност и на получателя по чл. 177 от ЗДДС не само за главницата, но и за закъснителните лихви

По изложените съображения, Съдът намира, че оспореният РА № Р-22002220003609-091-001/11.06.2021 г., потвърден с Решение № 1493/27.09.2021 г., издадено от „за И.Д“ Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана.

Предвид изхода на правния спор и на основание разпоредбата на чл. 161, ал.1 от ДОПК, както и направеното от ответника искане за присъждане на разности, на същия, съобразно общия материален интерес в размер на 236 226.90 лв. /главница в размер на 173 194.16 лв. и 63 032.74 лв. – законна лихва/ и на основание чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 14 099.07 лв. /четиринадесет хиляди деветдесет и девет лева и седем стотинки/.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „Мистрал Дистрибуция“ ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от М. Л. Г. – Управител, против Ревизионен акт № Р-22002220003609-091-001/11.06.2021 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Т. В. М. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1493/27.09.2021 г., издадено от „за И.Д“ Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, с който е ангажирана солидарна отговорност на дружеството за задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.05.2017 г. до 31.03.2018 г. а невнесен данък, начислен по фактури, издадени от „Селектико“ ЕООД общо в размер на 236 226.90 лв. /главница в размер на 173 194.16 лв. и 63 032.74 лв. – законна лихва/.

ОСЪЖДА „Мистрал Дистрибуция“ ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от М. Л. Г. – Управител да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място], юрисконсултско възнаграждение в размер на 14 099.07 лв. /четиринадесет хиляди деветдесет и девет лева и седем стотинки/.

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

СЪДИЯ: