

РЕШЕНИЕ

№ 983

гр. София, 17.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 10.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **10171** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], офис 8 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221019007995-091-001/19.06.2020 г., потвърден с Решение № 1338/28.08.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения акт за жалбоподателя са установени публични вземания, във връзка с ангажирана отговорност за дължим и невнесен данък по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 1 804 376,00 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 566 920,14 лв. за доставки, документирани с фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] през данъчен период м. 04.2017 г.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че независимо от факта, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по доставките, получени от [фирма], няма данни продажните цени на получените стоки да са завишени спрямо пазарните за част от стоките. Твърди се, че в хода на ревизията са представени доказателства за извършено реално плащане към доставчика от страна на оспорващия. Инвокирани са доводи, че в случая не са налице предпоставките за реализиране на солидарна отговорност по смисъла на чл. 177 от ЗДДС. Такава отговорност ще възникне само при условие, че получателят е знаел, че

доставчикът няма да внесе дължимия данък. Според жалбоподателя в хода на ревизионното производство не са събрани никакви доказателства за наличие на знание от страна на [фирма], относно некоректното поведение на неговия доставчик. В подкрепа на този аргумент оспорващият се позовава на практика на ВАС, включително по сходни казуси, по които [фирма] е било жалбоподател. Релевантното обстоятелство в случая, според релевираните доводи е, дали доставките са били реално осъществени. Жалбоподателят се позовава на заключение на вещото лице по адм. дело № 2984/2018 г., според което по процесните фактури е извършено плащане. Изтъква се, че според практиката на ВАС и Съда на Европейския Съюз, за да се реализира отговорността по чл. 177 от ЗДДС е необходимо, получателят по една доставка да е бил наясно, към момента на осъществяването ѝ, че контрагентът няма да внесе дължимия данък, както и че облагаемата доставка е била привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В случая, в тежест на приходната администрация е да докаже съществуването на тези обстоятелства, за да се реализира специфичната отговорност. В случая това условие не е изпълнено. Органите по приходите са се позовали единствено на извършена в хода на административното производство експертиза, съгласно която процесните стоки са закупени на цена, значително по-висока от пазарната. Не е посочено, каква част от стоките са реализирани на такава цена. В случая са нарушени разпоредбите на Наредба № Н-9/14.09.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Според жалбоподателя, органите по приходите неправилно са използвали метода на сравнимите неконтролирани цени, позовавайки се на пазарни цени на сходни стоки, без да се вземат предвид техните точни количествени и качествени характеристики. Липсват и данни за направено изследване на конкретния географски пазар, на който са извършени конкретните продажби. В заключение жалбоподателят твърди, че процесните стоки са били реализирани на сходни цени в последваща доставка към гръцко дружество и това е потвърдено в решение на ВАС № 15373/13.11.2019 г. по административно дело № 5742/2019 г.

Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените разноски.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат О., който поддържа жалбата и претендира разноски.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт П. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена, както и в полза на ответника да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение.

Участвалият в производството по делото представител на СГП намира жалбата за неоснователна.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221019007995-020-001/09.12.2019 г., връчена по електронен път на 10.12.2019 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на отговорност

на дружеството по реда на чл. 177 от ЗДДС за доставки, документирани с фактури № [ЕГН]/07.04.2017 г., № [ЕГН]/12.04.2017 г., № [ЕГН]/20.04.2017 г. и № [ЕГН]/21.04.2017 г., издадени от [фирма]. ЗВР е издадена от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С..

В хода на ревизионното производство са събрани писмени доказателства и е назначена оценителна експертиза.

[фирма] е представило фактури и платежни нареждания, оферти, Договор за доставка на стоки от 22.03.2017 г. и спецификация към него, сключен с [фирма], поръчки, приемо-предавателни протоколи, товарителници, банково извлечение от „Т. банк“ АД с титуляр „ [фирма], Договор за наем от 06.04.2017 г. и обяснителна записка.

От страна на [фирма] не са представени изискваните документи.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че в дневника за продажби на [фирма] за данъчен период м. 04.2017 г. са отразени процесните фактури № [ЕГН]/07.04.2017 г., № [ЕГН]/12.04.2017 г., № [ЕГН]/20.04.2017 г. и № [ЕГН]/21.04.2017 г. с предмет доставки по спецификация и начислен ДДС в общ размер на 1 804 376,00 лв. Декларираният ДДС в СД по ЗДДС в същия размер за периода м. 04.2017 г. не е внесен в бюджета.

В хода на ревизията е възложено изготвяне на експертиза, с която да се установи установяването на диапазон от най-висока до най-ниска пазарна цена по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК към м. 04.2017 г. на закупени стоки - карти памет, твърди дискове - SDHC/SDXC, HDD, SD, М. SD, съгласно Договора за доставка от 22.03.2017 г., сключен между [фирма] и [фирма]. В съответствие с изискванията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба Н-9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите, за целите на експертизата е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. Видно от заключението на експертизата, продажните цени към [фирма] са завишени спрямо пазарните такива за част от закупените стоки.

От търговски банки, в които доставчикът, предходният доставчик и ревизираното дружество имат открити банкови сметки е изисквана информация, приобщена останалия събран доказателствен материал. От представените от [фирма] банкови извлечения от сметки с титуляри [фирма] и [фирма] е установено, че по процесните доставки няма извършени плащания, като са посочени обороти по дебита и кредита на отделните сметки в минимални размери – от 2,00 лв. до 32,00 лв.

Във връзка с предходна ревизия на дружеството и издаден РА, отменен с решение на ВАС по административно дело № 5742/2019 г. [фирма] е възстановен ДДС в размер на 1 804 376,00 лв. и лихви за забава в размер на 452 633,85 лв.

Резултатите от ревизията са обективирани в съставен Ревизионен доклад № Р-22221019007995-092-001/27.04.2020 г. Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с издаването на РА № Р-22221019007995-091-001/19.06.2020 г., издаден от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

В хода на ревизионното производство съдът е изискал от [фирма] информация, относно това дали сумите по конкретни платежни нареждания са постъпили по клиентската сметка на [фирма], с наредител [фирма] и дали такива преводи изобщо са били нареждани и изпълнявани.

В отговор на направеното запитване с писмо от 14.12.2020 г. (л. 189) банката е уведомила съда, че посочените в платежните нареждания суми изобщо не са били нареждани от [фирма] и изпълнявани от [фирма]. Видно от приложените салда от сметката на [фирма] за м. 04.2017 г. началното салдо за периода е 14.00 лв., а крайното – 6.00 лв. За същия период началното салдо по сметката на [фирма] е 22.00 лв., а крайното 14.00 лв.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е постановено на 28.08.2020 г. и е съобщено на оспорващия по електронен път на 04.09.2020 г. Жалбата до АССГ е подадена на 17.09.2020 г. (вх. № 53-04-726), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че са налице предпоставките по чл. 177 от ЗДДС, поради което [фирма] следва да отговаря за дължимия и невнесен данък от [фирма] (регистрирани по ЗДДС лица, към момента на извършването на сделките) за доставките на стоки по фактури № [ЕГН]/07.04.2017 г., № [ЕГН]/12.04.2017 г., № [ЕГН]/20.04.2017 г. и № [ЕГН]/21.04.2017 г. Получателят е ползвал правото на приспадане на процесния данък по всяка една от доставките, като е включил размера на данъчния кредит в съответната справка-декларация по чл. 125 ЗДДС за съответния данъчен период и претендиращият данък му е възстановен. От друга страна, дължимият данък не е ефективно внесен като резултат за данъчния период от доставчика по сделките. Според органите по приходите е доказан фактът, че получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика. В резултат на това, с оспорения РА на [фирма] е ангажирана отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за дължимия и невнесен данък от [фирма] за доставките по описаните по-горе фактури в размер на 1 804 376,00 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 566 920,14 лв.

Настоящият съдебен състав, след като обсъди доводите на страните и събраните доказателства намира за установено следното: Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл. 120, ал. 1 и, ал. 2 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Спорът между страните е изцяло материалноправен – относно

наличието на предпоставки за ангажиране на отговорността на [фирма].

Разпоредбата 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 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 случая, 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 съответните данъчни периоди е ползвало право на възстановяване на данъчен кредит. Не е спорно, че дължимият данък по фактурите не е внесен от доставчика [фирма], вкл. към момента на издаване на РА. Облагаемите доставки, по която данъкът не е внесен и тези, по които е ползвано право на данъчен кредит, са с един и същи предмет, т.е. изпълнено е изискването за наличие на пряка връзка между ползвания ДК 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 нормата визира 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 въпроса 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 ЗДДС урежда законова презумпция за знание при кумулативното наличие на посочените изисквания в т. 1 и т. 2, вкл. 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 направи 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. Относимо към втората хипотеза е изследване на добросъвестността на ревизираното дружество 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 С-439/04 и С-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.

В случая, приходните органи се позовават на втора хипотеза на чл. 177, ал. 2 ЗДДС – ревизираното лице, като получател по доставките, е било длъжно да знае, че дължимият данък по доставките няма да бъде внесен. Конкретните обективни факти във връзка със спорните доставки са следните:

По делото беше установено безспорно, че плащане по процесните фактури № [ЕГН]/07.04.2017 г., № [ЕГН]/12.04.2017 г., № [ЕГН]/20.04.2017 г. и № [ЕГН]/21.04.2017 г. не е извършено, независимо от представените от жалбоподателя пред органите по приходите платежни нареждания. В цитираното по-горе писмо на [фирма], ясно се посочва липсата на такива плащания. Т.е. в случая жалбоподателят е представил документи пред органите по приходите с невярно съдържание, искайки да докаже благоприятни за него факти. **Според настоящият съдебен състав, в случая, представителят на СГП, участвал в съдебното производство, би следвало да се самосезира за инициране на проверка, за евентуално извършено документно престъпление.**

Констатираното неплащане от страна на [фирма], навежда на извода за наличие на обосновано предположение за знание, че дължимият от доставчика [фирма] ДДС, няма да бъде внесен. Няма разумна възможност, при която да се приеме, че сума в такъв значителен размер - 1 804 376,00 лв. ще бъде внесена, при положение, че не е реално получена от продавача. Съдът не намира за обосновано позоваването на решението на ВАС по административно дело № 5742/2019 г., с чиито мотивите съдът се запозна на интернет-страницата на ВАС. Вярно е, че ВАС е отменил РА, признавайки процесните четири доставки за реални. Но от друга страна никъде в съдебния акт, няма констатации, за извършено реално плащане от страна на [фирма] към [фирма]. Направени са изводи в тази насока само по отношение на получено плащане на суми от страна на гръцко дружество към [фирма], във връзка с реализиран ВОД, касаещи, закупените от [фирма] стоки.

Във връзка с изложеното, съдът намира за обосновани доводите на приходните органи, че след като получателят по доставките не е платил реално дължимата цена, вкл. начисления ДДС, той не би могъл да има оправдани очаквания, че доставчикът ще внесе дължимия данък в полза на държавния бюджет.

На следващо място органите по приходите са констатирани, във връзка със заключението на извършената по време на ревизията експертиза, че процесните стоки са закупени от [фирма] на цена, която значително се

отличава от пазарната. Настоящият съдебен състав не приема направените в жалбата възражения в тази насока, защото няма необходимите експертни познания, за да определи пазарната стойност на стоките, към момента на доставката. В тази връзка и на основание чл. 171, ал. 4 от АПК, съдът, в определението си за насрочване на делото е дал на оспорващия указания, че следва да ангажира изслушване на съдебно-икономическа експертиза. Оспорващият не пожела да се възползва от дадената му възможност, с което не успя да обори направените в РД и РА изводи, касаещи пазарната стойност на продадените по цитираните процесни фактури стоки.

Вземайки предвид направените правни изводи, настоящият съдебен състав намира, че в разглеждания казус са налице необорими данни, обосноваващи извода, че жалбоподателят – получател по доставката е бил длъжен да знае, че дължимият данък няма да бъде внесен, което е предпоставка за ангажиране на отговорността му по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], офис 8 срещу Ревизионен акт № Р-22221019007995-091-001/19.06.2020 г., потвърден с Решение № 1338/28.08.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „ [фирма], с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 14 943 (четирнадесет хиляди деветстотин четиридесет и три) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.