

РЕШЕНИЕ

№ 4308

гр. София, 01.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 18.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **6044** 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/.

Образувано е по жалба с вх. № 53-04-427/01.06.2020 г., подадена от С. М. С., ЕГН: [ЕГН], представляващ [фирма], ЕИК:[ЕИК], адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 3, ап. 4 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221319001456-091-001 от 20.01.2020 г., с който е ангажирана отговорността на дружеството по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 106 475,57 лв. по доставки, документиран през данъчни периоди от 01.09.2016 г. до 31.01.2017 г. с 28 фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] и са начислени лихви за забава в размер на 33 107,90 лв. и който е изцяло потвърден с решение № 688/24.04.2020 г. на Директора на ДОДОП при ЦУ на НАП – С.-град.

В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност и необоснованост на процесния ревизионен акт. Твърди се, че не отговаря на действителността изложеното в ревизионния доклад /РД/ твърдение, че при посещение в офиса, където дружеството [фирма] води счетоводството на ревизираното лице, ревизиращият екип не бил допуснат и не се е запознал с първичните счетоводни документи на дружеството. В тази връзка жалбоподателят сочи, че към момента на проверката ревизионното производство е спряно, а присъстващият по време на проверката служител на [фирма] е поел ангажимент да уведоми управителя на ревизираното дружество за

необходимите счетоводни документи, които следва да представи за целите на ревизионното производство. Според изложените в жалбата твърдения, част от изискваните счетоводни документи, а именно тези, които са относими към предмета на спора са били предоставени на ревизиращите органи на 25.10.2019 г. и на 10.12.2019 г. в заверен вид, ведно с договори за наем, разрешителни за ползване на двата обекта от Агенция за храните и т.н. Развива доводи, че не са налице всички кумулативни предпоставки по чл. 177 от ЗДДС, за да се ангажира отговорността на дружеството. Счита, че в конкретния случай по никакъв начин не е обоснована и подкрепена с доказателства, включително и с данните за лицата, извършващи търговската кореспонденция на [фирма] с чуждестранните контрагенти, тезата на ревизиращите органи, че [фирма] бил зависим при извършването на търговската си дейност от [фирма], и че именно последното дружество реално е получавало фактурираните към първото стоки. Намира, че проявлението на субективния елемент за реализиране на субсидиарната отговорност по чл. 177 от ЗДДС не е доказано от ревизиращия екип, който носи доказателствената тежест, в нито една от хипотезите на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС. Твърди, че цитираните в РД и РА факти, че съответните справки-декларации на ревизираното лице и на [фирма] са подадени от един и същ IP адрес; че плащанията от двете дружества са извършвани по силата на договор за факторинг от общо дружество; че са обвързани по силата на договори за транспортни и товаро-разтоварни услуги и услуги за съхранение на стоки, не установяват знание или задължение за знание у получателя, че данъкът по процесните фактури няма да бъде платен от доставчика. Счита, че доколкото не са посочени основания и не са събрани доказателства, установяващи знание у лицето, че данъкът няма да бъде внесен, актът, с който се ангажира отговорността му за невнесения от [фирма] ДДС по процесните фактури, е недоказан и мотивиран с предположенията на ревизиращия екип. В тази връзка, намира че прилагането на чл. 177 от ЗДДС е незаконосъобразно и процесният РА следва да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят [фирма], редовно призован, се представлява от адв. В. с пълномощно по делото. Поддържа жалбата и моли за отмяна на процесния РА, който е потвърден с решение на Директора на ДОДОП. Представя като писмени доказателства РА и РД от извършена ревизия на [фирма], която касае друг период и друг доставчик, но е също по чл. 177 от ЗДДС.

Ответникът, Директорът на ДОДОП при ЦУ на НАП – С.-град, редовно призован, се представлява от юрк. З. с пълномощно по делото. Оспорва жалбата.

СГС, редовно призована, не изпраща представител и не заявява становище по жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С.-ГРАД, след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 22221319001456-020-001 от 11.13.2019 г., връчена по електронен път на 26.03.2019 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., в

качеството си на заместник на В. А. В. – длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., съобразно Заповед № РД-84-2200-237/07.03.2019 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за невнесен ДДС по доставки, документирани с фактури, издадени от [фирма] през данъчни периоди от 01.09.2016 г. до 31.01.2017 г. Срокът за извършване на ревизията, определен с първоначалната ЗВР е изменен със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221319001456-020-002 от 25.06.2019 г. Впоследствие ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-22221319001456-023-001/01.07.2019 и възобновено със Заповед № Р-22221319001456-143-001/02.0.2019. Всички Заповеди са издадени от В. А. В., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповеди № РД-01-803/07.06.2017 г. и № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП – С.-град.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221319001456-092-001/11.12.2019 г., връчен електронно на ревизираното лице на 18.12.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от жалбоподателя е постъпило възражение с вх. № 53-00-1120/02.01.2020 г. срещу констатациите в РД. По изложени в РА мотиви, същото е прието за процесуално допустимо, но разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22221319001456-091-001/20.01.2020 г., издаден от В. В. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С. – орган, възложил ревизията и Н. Р. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – ръководител на ревизията.

Ревизионният акт е връчен електронно на 04.02.2020 г.

Като резултат от проведеното ревизионно производство, с издадения РА е ангажирана отговорност спрямо [фирма] за упражненото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 106 475,57 лв. през данъчни периоди от 01.09.2016 г. до 31.01.2017 г. по 28 фактури, издадени от [фирма], който данък не е внесен ефективно от доставчика. Върху така установеното задължение е начислена лихва в размер на 33 107,90 лв.

С оглед обективното установяване на всички факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения за ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в РД.

С протокол № Р-22221319001456-П.-001/20.06.2019 г., ревизиращите органи са присъединили към ревизионното производство доказателства, събрани в хода на извършена проверка на [фирма], приключила с протокол № П-22221319043472-073-001/27.05.2019 г. За нуждите на ревизионното производство с протокол № 1600566/18.11.2019 г. са присъединени доказателства, събрани в рамките

на извършената ревизия на [фирма], включително РД № 03000317001433/14.05.2018 г. и РА № 03000317001433-091-001/13.06.2018 г.

Издаденият РА е обжалван по административен ред пред Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП и е потвърден с Решение № 688/27.04.2020 г.

По делото е изготвена и приета съдебно-счетоводна експертиза.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в предвидения от закона срок, пред надлежен съд и от страна с правен интерес от обжалване, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС е озаглавена „Отговорност на лицата в случаи на злоупотреби“. Тя съдържа сложен фактически състав, който следва да е проявен в своята цялост, за да може да се ангажира отговорността на задълженото ревизирано лице за чужди задължения за ДДС.

Разпоредбата е приложима не приоритетно, а евентуално и задължително се предпоставя от невъзможността данъкът да бъде внесен и събран от непосредствения данъчен длъжник. Затова и законът поставя редица изисквания, които трябва да са изпълнени в тяхната съвкупност, за да се гарантира в пълна степен законосъобразност при реализиране на тази отговорност спрямо чуждо за дълга лице. Ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС не води до възникване на данъчни задължения, а само до вменяване на отговорност. Лицата, чиято отговорност е ангажирана по реда на чл. 177 от ЗДДС не стават носители на данъчното задължение на съответния данъчен длъжник, а тяхната отговорност се свежда до изпълнение на данъчно задължение, макар и чуждо такова. За да може да бъде законосъобразно реализирана тази отговорност, законът изисква кумулативното наличие на следните предпоставки:

Регистрирано лице – получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Следователно първата предпоставка, уредена в закона, е да е ползвано право на приспадане на данъчен кредит, като получател по облагаема доставка, което да е свързано с невнесения данък от друго регистрирано лице, съгласно чл. 177, ал. 1 от ЗДДС.

Отговорността се отнася само до дължимия данък по конкретната доставка, а резултатът за периода се определя в зависимост от всички доставки на съответния доставчик за този период. За да пристъпи към реализиране на този вид отговорност, органът по приходите следва да установи връзката между невнесения данък за периода, в който е настъпило данъчното събитие, съответно данъкът е станал изискуем и невнесения данък по конкретната доставка към лицето, чиято отговорност се реализира. Дължимият от доставчика данък следва да не е внесен към датата на

издаване на РА на получателя, чиято отговорност се търси.

В конкретния случай не се спори за наличието на първата предпоставка за вменяване на отговорността съгласно чл. 177, ал. 1 от ЗДДС – жалбоподателят [фирма] – регистрирано по ЗДДС лице, е получател по облагаеми доставки от [фирма], за които е упражнил право на приспадане на данъчен кредит и данъкът във връзка с доставките не е внесен от доставчика.

Под ефективно невнесен данък следва да се разбира данък, за който чрез регламентираните в ДОПК способи /декларация; акт за установяване на задължение; ревизионен акт/ се установява, че е възникнало данъчно задължение по повод конкретната доставка, което не е внесено в бюджета. Една от възможните хипотези е от самата справка-декларация да е видно, че дължимият данък по конкретната доставка не е внесен, тъй като за конкретния данъчен период данъчнозадълженото лице не е декларирало доставки с право на данъчен кредит. Възможно е обаче невнасянето на данъка по конкретната доставка да е резултат от неправомерно ползване на право на данъчен кредит, т.е. доставчикът по облагаемата доставка няма деклариран като резултат за периода ДДС за внасяне, защото неправомерно /с цел да избегне внасянето на ДДС/ е упражнил право на приспадане на данъчен кредит във връзка с издадени му фактури, които не отразяват реално получени доставки / в този смисъл решение по д. № 11802/2014 г. на ВАС, първо отделение и решение № 14056/21.12.2015 г. по адм. д. № 7372/2015 г. на ВАС, първо отделение/.

Задължението на [фирма] за внасяне на ДДС като резултат за съответните данъчни периоди в обхвата на ревизията, е установено с влязъл в сила РА № 03000317001433-091-001/13.06.2018 г., с който не е признато правото му на приспадане на данъчен кредит по доставките, фактурирани от [фирма] и [фирма].

От приложеното към преписката писмо от дирекция „Събиране“ при ТД на НАП – В. е удостоверена и обективната невъзможност на доставчика [фирма] да заплати в полза на бюджета изискуемите си задължения по ЗДДС.

При преглед на данните в Търговския регистър по отношение на [фирма] се установява, че с Решение № 696 от 19.07.2019 г. по дело № 694/2019 на Окръжен съд – Варна, дружеството е обявено в неплатежоспособност и е открито производство по несъстоятелност, по повод на което са запорирани всичките му активи.

Независимо от горното, за ангажирането на субсидиарната отговорност законът изисква освен проявлението на обективните предпоставки, и наличие на субективен елемент, въведен от чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, а именно – знание у получателя, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика. Едва при кумулативното проявление на двата елемента, вменяването на този особен вид отговорност се явява законосъобразно. Съгласно цитираната разпоредба отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

И в двата случая фактът на знанието подлежи на доказване, при условията на пълно доказване от страна на органа по приходите, съобразно правилата за разпределение на

доказателствената тежест, установени в чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във вр. с § 2 от ДР на ДОПК и по реда на чл. 117 – 120 от ДОПК. Намерението или знанието като чисто субективни категории следва да бъдат доказани посредством факти от обективната действителност. По този начин, посредством логически анализ на факти от действителността, взети и разгледани заедно, следва да се докаже наличието на субективен елемент към неплатеното чуждо задължение.

В конкретния случай ревизиращият екип е обосновал прилагането на чл. 177 от ЗДДС в двете хипотези, визирани в чл. 177, ал. 2 от закона.

Първата хипотеза, когато получателят по доставката е знаел, че данъкът няма да бъде внесен, се установява с различни факти и обстоятелства, от които се доказва, че лицата неизбежно са знаели за това, например са свързани лица чрез общи органи на управление или пък е открита документация, която показва друг, особен характер на търговските им взаимоотношения.

Фактите, които следва да установят при втората хипотеза – получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, включват два елемента – възможност за знание и задължение за знание. Най-общо въпросът, който се поставя в тези случаи е дали при полагане на грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия (например за проучване на стопанската надеждност на доставчика; обезпечаване изпълнението на доставката; осигуряване срещу евентуално неизпълнение и т.н.) с оглед конкретната доставка, получателят по доставката е следвало да направи извод, че е твърде вероятно данъкът по доставката да не бъде внесен. Не следва обаче да се очаква от получателя да се предприемат други проучвания освен достъпните и разумните, при това те се различават в зависимост от индивидуалните обстоятелства, характерни за търговския отрасъл и съобразно конкретните обстоятелства около отделните сделки.

Съдът намира, че в случая ревизиращият екип е предприел всички необходими процесуални действия за събиране на релевантните доказателства, включително присъединяване на относимите документи и информация от ревизионното производство на доставчика, и да извършили цялостен и задълбочен анализ на събрания доказателствен материал, в резултат на което са установили по безспорен начин кумулативното проявление на установените от закона обективни и субективни елементи, наличието на които е задължителна предпоставка за ангажиране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС на дружеството-жалбоподател, за фактурираните от [фирма] доставки.

Изводът, че ревизираното дружество е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика му, се обосновава от всички установени в ревизионните производства на [фирма] и на [фирма] обстоятелства, които в своята съвкупност сочат, че финансовите, административните и търговските обвързаности между двете дружества надхвърлят обичайните делови отношения между равнопоставени партньори, като представляват част от организирана схема, заедно с [фирма] и за счетоводно обслужване с [фирма] и други, при които реално търговията

със стоките, предмет на В., е ръководена и администрирана от лица, свързани с действителните получатели на стоките и дружества, извършващи финансовите операции, обслужващи съответните сделки.

В хода на ревизионното производство на [фирма], завършило с РА № Р-03000317001433-091-001 от 13.06.2018 г., е извършено административно сътрудничество с държави-членки на ЕС за контрагентите – доставчици на задълженото лице. За целите на ревизията е извършен анализ на получените отговори от съответните приходни администрации с оглед на лицата, които са контактували с чуждестранните контрагенти по повод на фактурираните В. от страна на българското дружество.

Основният довод за особената обвързаност между дружеството-жалбоподател и [фирма] е, че видно от изпратените отговори от чуждестранните контрагенти от осъществяване на В. на процесните стоки, нито един служител на [фирма] не е участвал в договарянето на условията за доставките, предназначени за същото. Обратно на задълженията по договорите на [фирма] за управление на паричните потоци с [фирма] и за счетоводно обслужване с [фирма], цитираните в част от отговорите лица, назначени на длъжности счетоводител, специалист маркетинг и реклама и административен специалист при горните дружества, макар и формално да имат необходимата квалификация за водене на търговска кореспонденция, както посочва жалбоподателят, нямат правомощия да извършват търговски преговори и да ангажират с действията си отговорността на [фирма]. За останалата част от лицата, контактували с доставчиците по В., изрично е потвърдено, че към съответните моменти са били служители на ревизираното лице [фирма] и са действали от негово име.

Съдът намира, че в подкрепа на констатацията, че ревизираното дружество не е положило необходимата грижа да проучи надеждността на доставчика си и в този смисъл попада в хипотезата да е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен от последния, следва да се вземе предвид и фактът, че [фирма] е избрало за доставчик на хранителни стоки от В. новосъздадено дружество без търговска история и без собствени търговски обекти. От данните от Агенция по вписванията се установява, че [фирма] е регистрирано по реда на ДОПК в ТД на НАП – В. от 02.08.2016 г. с капитал от 100,00 лв. и е регистрирано по ЗДДС на 24.08.2016 г. по реда на чл. 100 от ЗДДС по избор без да е достигнало необходимите обороти един месец преди първата доставка към [фирма]. Съответно дружеството е deregистрирано на 27.06.2018 г. поради наличие на основанията, предвидени в чл. 176 от ЗДДС, повторно регистрирано на 25.09.2018 г. и впоследствие отново deregистрирано на 27.11.2018 г.

В допълнение към горното, съдът намира, че с установените по преписката обстоятелства е осъществени и предвиденият в чл. 177, ал. 3 от ЗДДС състав на презюмирано знание за невнасянето на дължимия данък по процесните доставки, а именно – доставките, по които са издадени процесните фактури, са извършени при заобикаляне на закона.

Заобикаляне на закона е налице, с позволени от закона средства се постига една забранена от закона цел; когато макар и от външна страна правната форма да е спазена, целта е чрез нея да се постигне един непозволен или забранен от закона резултат. Сключената при заобикаляне на закона сделка е поначало позволена, но е недопустима нейната по-далечна цел.

В случая съдът намира, че интересите на двете страни по доставките са синхронизирани и са насочени към извършване на реална търговия с фактурираните стоки, при която ревизираното лице да получи наследващо му се данъчно предимство.

С РА е признат фактът, че процесните доставки от [фирма] към [фирма] са реални. Обоснован е обаче изводът на органът по приходите, че преследваната от тези доставки цел, е да се ползва данъчен кредит и при начисляването на ДДС от [фирма] във връзка с неговите облагаеми доставки, за да е налице по-малък резултат ДДС за внасяне, което няма как да бъде постигнато, ако [фирма] придобие стоките от В. и начисли и приспадне ДДС в един и същ размер при условията на самоначисляване. Тогава ще следва а начисли ДДС във връзка с облагаемите доставки на същата стока към неговите клиенти без да може да декларира данъчен кредит, тоест без да може да намали начисления ДДС като резултат за периода. Ползвайки право на данъчен кредит по доставките от [фирма], вместо да начисли ДДС и да приспадне в същия размер при директен В., дружеството-жалбоподател няма как да не е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика. Така при аналогична фактическа обстановка Решение № 7058 от 13.05.2019 г. на ВАС по адм. д. № 9262/2018 г., I отд.

Предвид гореизложените фактически и правни констатации, настоящата съдебна инстанция намира, че с процесния ревизионен акт е доказана законоизискуемата наличност на всички обективни и субективни елементи от фактическия състав на субсидиарната отговорност на дружеството-жалбоподател [фирма] по чл. 177 от ЗДДС по отношение на невнесения ДДС по фактурираните от [фирма] доставки.

Атакуваният РА е правилен и законосъобразен и като такъв следва да се потвърди.

Предвид изхода на спора, съгласно чл. 161, ал. 1, изр. 2-ро ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат съобразно чл. 36 от Закона за адвокатурата.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно ДОПК, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С.-ГРАД, III отделение, 46-ти състав

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалба с вх. № 53-04-427/01.06.2020 г., подадена от С. М. С., ЕГН: [ЕГН], представляващ [фирма], ЕИК:[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221319001456-091-001 от 20.01.2020 г., като неоснователна.

ОСЪЖДА жалбоподателя [фирма] да заплати на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на

НАП юрисконсултско възнаграждение за настоящата съдебна инстанция в размер на 100лв.

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

СЪДИЯ: