

РЕШЕНИЕ

№ 4930

гр. София, 22.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 22.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **12418** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Подадена е жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес : [населено място], ж.к "С. Т.", [жилищен адрес] , чрез адв. М. Й., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221217006389-091-001/26.08.2020 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и С. Д. М. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1738 /16.11.2020г на Директор Дирекция „ОДОП“ С. , с който е ангажирана отговорността му по реда на чл.177 от ЗДДС за задължения в общ размер на 75 328,11 лв., от които данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 53 783,22 лв. и лихви за забава в размер на 21 544,89 лв., произтичащи от дължим и невнесен ДДС от [фирма] /ново търговско наименование [фирма]/, ЕИК[ЕИК], по фактури, издадени през данъчни период 01.08-31.08.2016 г. Посочва се, че е налице нищожност, поради противоречие с влязъл в сила ревизионен акт. РА е явно необоснован и противоречащ на материалния закон. Конкретизира се, че нито една от предпоставките на чл.177 от ЗДДС не е налице. Анализира приложението на материалния закон , като цитира и съдебна практика в подкрепа на тезата си. Иска се от съда да прогласи за нищожен или алтернативно да отмени изцяло, като незаконосъобразен и необоснован, Ревизионен акт /РА/ №Р-22221217006389-091-001/26.08.2020 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. , потвърден с Решение № 1738 /16.11.2020г на Директор Дирекция „ОДОП“.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Й., който поддържа жалбата на изложените в нея основания. Подробни съображения излага и в писмени

бележки по делото.Претендира направените в производството по делото разноски.

Ответникът, чрез юриск. К. оспорва жалбата, счита, че са налице всички обективни предпоставки за ангажиране отговорността на дружеството.Претендира юрисконсулско възнаграждение.

Настоящият съдебен състав като разгледа доказателствата по делото, становищата на страните ,изразени в съд.заседание и в писмени бележки, намира следното :

Жалбата е подадена в законоустановения срок, от лице с правен интерес и активна легитимация за оспорването на процесния Ревизионен акт, издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. –град ,потвърден с Решение № 1738 /16.11.2020г. на Директор Дирекция „ОДОП“ С. . Депозирана е от надлежно упълномощен за това представител до териториално и материално компетентния да я разгледа съд, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Административното производство е започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221217006389-020-001 от 25.09.2017 г., връчена на 25.09.2017 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС по доставки, документирани с фактури №10324/18.08.2016 г. и №10390/ 26.08.2016 г, издадени от [фирма]. Заповедта е връчена по електронен път. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от 25.09.2017 г., е започнал да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 25.12.2017 г.

Със Заповед №Р-22221217006389-023-001/16.10.2017 г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК ревизионното производство е спряно поради извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията му по ЗДДС за периодите 01.08.2016г. -30.04.2017 г. Със Заповед №Р-22221217006389-143-001/04.05.2020 г., поради отпадане на обстоятелството за спиране, ревизионното производство на [фирма] е възобновено.По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221217006389-020-002/08.05.2020 г. срокът на ревизията е продължен до 15.07.2020 г. Заповедите за възлагане, изменение, спиране и възобновяване на ревизията са издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221217006389-092-001/23.07.2020 г., връчен на 27.07.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД е било подадено Възражение с вх. №24-00-48#1/11.08.2020 г., което съобразно изложени в РА мотиви е прието за процесуално допустимо, но разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221217006389-091-001/26.08.2020 г., издаден от П.

Т. П. – орган, възложил ревизията, и С. Д. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 28.08.2020 г.

С оспорвания РА на [фирма] е ангажирана отговорност по чл. 177, ал. 6 от ЗДДС в размер на 75 328,11 лв., в т.ч. ДДС в размер на 53 783,22 лв. и лихви за просрочие в размер на 21 544,89 лв., за непогасени задължения по ЗДДС на [фирма], в качеството му на доставчик за данъчен период от 01.08-31.08.2016 г., установени с РА №Р-22221017004558-091-001 от 07.06.2018 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е вписано в Агенцията по вписванията на 23.01.2013 г. с капитал от 50 000,00 лв. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 01.04.2013 г. През ревизираните периоди дружеството е извършвало търговия на едро и дребно с медицински артикули, лекарства, лекарствени продукти и субстанции, за което притежава Разрешение за търговия на едро с лекарствени продукти №IV-Р-Т-EU-063 от 17.05.2013 г., издадено от Изпълнителната агенция по лекарствата. Отбелязано е, че търговската дейност на дружеството е насочена предимно към договаряне и извършване на вътреобщностни доставки /ВОД/ на лекарствени продукти за европейския пазар, като транспортът е за сметка на получателите на стоките. За нуждите на стопанската си дейност ревизираното дружество ползва две складови помещения и офис под наем, находящи се на адреси: [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер ап. 2 и [населено място],[жк], [улица], ет. 1, ап. 2.

В хода на ревизията са извършени процесуални действия, описани подробно в РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221217006389-040-001/29.09.2017г. и №Р-22221217006389-040-002/14.07.2020 г., в отговор на които са представени документи, справки и писмени обяснения.

С Протокол №Р-22221217006389-ППД-001/13.07.2020г. са присъединени относими документи в хода на извършена ревизия, приключила с Ревизионен акт №Р-22221216005964-091-001 /02.10.2017 г. на [фирма].

С Протокол №Р-22221217006389-ППД-002/14.07.2020 г. са присъединени документи от производство, приключило с РА №Р-22221217006586-091-001 от 25.10.2019 г. на [фирма].

С Протокол №1738394/04.06.2020 г. е присъединен РА №Р-22221017004558-091-001/07.06.2018 г. на [фирма] /предишно наименование [фирма]/.

С Протокол №1738403/14.07.2020 г. е бил присъединен и РА №Р-22221017004591-091-001/04.04.2019 г. на [фирма] с ЕИК[ЕИК].

С Протокол №1526383/03.06.2019 г. са приобщени РА №Р-22221017004558-091-001/07.06.2018 г. и РД №Р-22221017004558-092-001/03.04.2018 г., издадени на [фирма], в резултат на извършената ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2016 г. до 30.04.2017 г.

След анализ на доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство, органите по приходите са констатирани, че през данъчен период м. 08.2016 г., попадащ в обхвата на ревизията, [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 53 873,22 лв. по фактури №10324/18.08.2016 г. и №10390/26.08.2016 г., издадени от [фирма] /сегашно наименование [фирма]/, както и по фактура №1/31.08.2016 г., издадена от [фирма].

Предмет на доставките по процесните фактури са лекарствени продукти – „Привиджен 10% 100 мл.“, общо 350 единици от [фирма] и 30 единици от [фирма], платени изцяло по банков път. Транспортът на стоките е за сметка на доставчика, като същият е извършен с Форд К. Транзит СА 9708ХР на 29.08.2016 г., с водач Н. К. и М. М. – служител на [фирма] впоследствие на [фирма].

Съгласно представената от ревизираното дружество справка за последващата реализация на лекарствените продукти 350 единици са продадени и 30 са налични. Продажбите са били документирани по надлежния ред към Х. Ф. с VIN DE244048652 с фактура №438/29.08.2016 г.-150 бр. и към АКSIKOPП ФАРМА с VIN DE245616914, с фактура №440/29.08.2016 г. -200 броя и са реализирани като ВОД към чуждестранните дружества, установени на територията на страни, членки на ЕС.

На [фирма] / [фирма]/ е извършена данъчна ревизия, за резултатите от която е издаден РА №Р-22221017004558-091-001/07.06.2018 г., с който за данъчните периоди от 01.08.2016 г. до 30.04.2017 г. са определени задължения по ЗДДС в общ размер на 1 079 188,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 150 846,17 лв., от които към момента на извършване на ревизията на [фирма] са внесени само 4 863,89 лв. от принудително изпълнение. Така от установеното задължение с РА за м. 08.2016 г. – ДДС в размер на 120 000,00 лв., е посочено останало дължимо задължение в размер на 115 136,11 лв.

Посочено е, че за м. 08.2016 г. на [фирма] не е извършвана ревизия по ЗДДС. По данни от ИС на НАП дружеството е декларирало ДДС за внасяне в размер на 164,10 лв., които са внесени със закъснение.

При ревизията на [фирма] е констатирано, че за разглежданите периоди основната дейност на дружеството е свързана с доставка на стоки /медикаменти за кардиологията, медицински консумативи и апарати/ към местни юридически лица, сред които са [фирма] и [фирма]. Посочено е, че [фирма] е придобивало стоките от вътреобщностно придобиване /ВОП/ по смисъла на чл. 13 от ЗДДС, като за да компенсира начисления ДДС при продажбата на стоките, [фирма] е декларирало в дневниците си за покупки фактури, издадени от deregистрирани по ЗДДС лица с характеристики на „липсващ търговец“, с основания „услуга“, „по договор“,

„покупки“ и др. Предвид това на [фирма] е било отказано правото на данъчен кредит по тези доставки на основание чл. 68, ал. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Направен е извод, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от липсващи търговци, като впоследствие е декларирало доставки на стоки към клиентите си, сред които са [фирма] и [фирма], като по този начин са създадени предпоставки за избягване на плащането на дължим ДДС. В тази връзка е прието, че [фирма], чрез Р. М. П., в качеството му на управител, е знаело, че чрез включването в дневниците за покупки на дружеството на фактури за услуги, които не обективират реално извършена доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, ще доведе до изкривяване на действителния резултат по СД за ДДС за съответния данъчен период, респективно до невнасяне на ДДС, начислен при продажбата на стоки на територията на страната към клиентите си. При това [фирма] и [фирма] са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК посредством Р. М. П., явяващ се в качеството си на управител и в двете търговски дружества и [фирма], ЕИК[ЕИК] /чийто управител отново е Р. М. П./, както и собственик на капитала на юридическите лица. Предвид изложеното е направено заключение, че Р. М. П., в качеството му на управител на [фирма], е позволил ползването на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], за които е знаел, че дължимият по тях ДДС няма да бъде внесен в РБ.

Издаденият на [фирма] РА е бил обжалван по административен ред пред директора на дирекция ОДОП С., потвърден изцяло с Решение №1292/27.08.2018 г. Последното на свой ред е обжалвано пред АССГ, като е образувано административно дело №11090/2018 г. и с Решение №3650/30.05.2019 г. РА е потвърден(приложени по делото). Цитираното решение на АССГ е обжалвано пред ВАС, като е образувано дело №9144/2019 г., във връзка с което ВАС се е произнесъл с Решение №3820/12.03.2020 г., с което е оствено в сила решението на АССГ.

Изхождайки от изложеното и предвид факта, че [фирма] не е погасило установените му с РА задължения към РБ, на [фирма], в качеството му на пряк получател по доставките, е ангажирана отговорност по чл. 177 от ЗДДС за неплатени от доставчика задължения за ДДС в размер на 75 328,11 лв., от които данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 53 783,22 лв. и лихви за забава в размер на 21 544,89 лв., за доставки, документирани с фактури №10324/18.08.2016 г. и №10390/26.08.2016 г.

С оглед на изложените фактически установявания в РА и анализ на събраните доказателства, съдът намира че неправилно е ангажирана отговорност на дружеството [фирма] за чужди задължения.

Отговорността по чл.177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по ЗДДС лице, която възниква, ако са изпълнени елементите на сложния фактически състав, предвиден в посочената разпоредба. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице. Съгласно чл. 121 и сл. от ЗЗД при солидарната отговорност две или повече лица отговарят за едно и също задължение в целия му размер. Тя възниква по силата на договор или въз основа на закон. В

настоящият случай отговорността възниква по силата на чл.177 от ЗДДС. За разлика от солидарната отговорност в гражданското право, солидарната отговорност за чуждо данъчно задължение по реда на ЗДДС се отличава със спецификите: кредиторът е винаги публичен субект – фискът; разпростира се между две лица и това е дефинирано по силата на закона и това са доставчикът, който не е внесъл данъка по конкретната фактура и отговаря за него пред държавата и получателя на доставката, който е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по повод тази доставка. По този начин законът дава възможност за данъка да отговарят едновременно две лица - доставчикът и получателят по облагаемата доставка.Разпоредбата на ал.6 от чл.177 от ЗДДС разширява кръга на отговорните лица по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките, а ал.7 допълва: „Алинея 6 се прилага съответно и по отношение на предходните доставчици“.

Ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС не води до възникване на данъчни задължения, а само до определяне на конкретните субекти, които се явяват солидарно отговорни за вече възникнало за доставчика публично задължение в определен размер. Лицата, чиято отговорност се ангажирана по реда на чл.177 от ЗДДС, не стават носители на данъчното задължение, а отговорни солидарно за изпълнение на данъчното задължение, което е чуждо и поради това в случай, че го изпълнят, за тях възниква правото на регресен иск спрямо действителния длъжник – какъвто в случая е дружеството доставчик, което право може да реализират по общия граждански ред.

Разпоредбата на чл. 177 ЗДДС изцяло кореспондира с приетото от СЕО с разпоредбата на чл. 205 Директива 2006/112/ЕО на Съвета /съответна на чл. 21, пар. 3 от Шеста Директива на Съвета/, с която е дадена възможност на държавите-членки, вкл. и в случаите по чл. 193 от същата директива, да предвидят, че лице, различно от платеща на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС. Целта е опазване правата на хазната по възможно най-ефективен начин, съобразявайки принципите на пропорционалност и правна сигурност, които са спазени с изчерпателно и ясно изброените условия предвидени в разпоредбата на чл. 177 ЗДДС.

С цел отстраняване само на пряката вреда за бюджета, в рамките на ползвания данъчен кредит, солидарната отговорност е предвидена само в размера, за който не е внесен ДДС, от лице което вече се е възползвало от правото си на данъчен кредит за същия размер ДДС и което е знаело или е трябвало да знае, че начисленият ДДС няма да бъде внесен.

Допустимостта на солидарната отговорност от гледна точка на общностното право е призната с Решение на СЕО /сега СЕС/ от 11.05.2006 г. по дело C-384/04, произнесено във връзка с отправено преюдициално запитване относно тълкуването на чл. 21, §3 /съответен на чл. 205 от Директива 2006/112 и чл. 22, §8 от Шеста директива 77/388/ЕО.

Според т.24 от посоченото решение, правилата на солидарната отговорност за чуждо задължение не са свързани с процеса на събиране на данъка, а с определянето на лицето, което може да

бъде задължено да прави този ДДС на хазната. В т.28, Съдът е посочил, че разпоредбата на чл. 21, §3 от Шеста директива позволява по принцип на държавите-членки да предприемат мерки, по силата на които дадено лице е солидарно отговорно да плати ДДС, дължим от друго лице. В т.29 обаче е пояснено, че независимо от това, когато държавите-членки упражняват предоставените им от Директивата правомощия, те трябва да спазват общите принципи на правото, които съставляват част от правния ред на Общността, което включва по-специално принципите на правната сигурност и пропорционалността. По-специално по отношение на принципа на пропорционалността, Съдът в т.30 от решението е приел, че макар и да е законно с мерки, приети от държава-членка на основание чл. 21, §3 от Шеста директива да се цели опазване на хазната по възможно най-ефективен начин, такива мерки не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел. В т.32 от решението е прието, че докато чл. 21, § 3 от Шеста директива позволява на държава-членка да наложи на лице солидарна отговорност за ДДС, ако по времето на доставката това лице е знаело или е имало основателни причини да подозира, че дължимият ДДС по отношение на тази, предходна или бъдеща доставка, би останал неплатен изцяло или отчасти, и да се позовава на презумпции в това отношение, независимо от това е вярно, че такива презумпции не трябва да бъдат формулирани по начин, който да прави практически невъзможно или прекалено трудно данъчно-задълженото лице да ги обори с доказателства за обратното. Споделено в тази връзка е становището на генералния адвокат, според което такива презумпции биха *de facto* въвели система на строга отговорност, което надхвърля необходимото за защита на хазната. В т.34 от решението изрично е посочено, че задача на националния съд е да определи дали националното законодателство спазва общите принципи на правото на общността.

В заключение Съдът е приел, че чл. 21, §3 от Шеста директива трябва да бъде тълкуван като позволяващ на държава-членка да приеме законодателство, което предвижда данъчно-задължено лице, получател по доставка на стока или услуга 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 солидарно отговорно за плащане на този ДДС заедно с данъчно-задълженото лице по ДДС. Такова законодателство обаче трябва 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.

При така очертаната правна уредба на солидарната отговорност за ДДС и тълкуването на допустимостта на същата в контекста на общностното право и принципи, солидарната отговорност за ДДС следва да се определи като изключение от общите правила за облагане и идентифициране на данъчно-задължените лица, поради което предпоставките за ангажирането ѝ трябва да са обективно установени и достатъчно ясни с оглед недопускане на разширително тълкуване. Освен това, тези предпоставки не следва да засягат хипотези, при които биха били нарушени общностните принципи или би се стигнало до отклонение от нормалното функциониране на системата на облагане с ДДС.

В настоящият казус ответника е тълкувал разширително възможността дадена му от Закона да ангажира отговорността на последващ получател за злоупотреби допуснати от неговия пряк доставчик и доставчика по предходната доставка т.е не са налице в кумулативност предпоставките по чл. 177 от ЗДДС.

Както вече бе посочено, за ангажиране на отговорността по чл. 177 ЗДДС е необходимо от обективна страна лицето да е ползвало право на данъчен кредит, който да е свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен ДДС, а от субективна – лицето да е знаело или да е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде ефективно внесен. Както указва разпоредбата на чл. 177, ал.2 ЗДДС, тези предпоставки се доказват от ревизиращия орган по реда на чл. 117-120 от ДОПК, т.е. в ревизионното производство.

Солидарната отговорност е предвидена само в размера, за който не е внесен ДДС, от лице което вече се е възползвало от правото си на данъчен кредит за същия размер ДДС и което е знаело или е трябвало да знае, че начисленият ДДС няма да бъде внесен. В случая, предвид хипотезата на чл.177 ал.6 от ЗДДС /където кръга на отговорните лица е разширен до последващи получатели/ е

необходимо условие да се установи връзката между получателя ,спрямо когото се ангажира отговорността по чл.177 от ЗДДС и доставките на [фирма] / сега с ново наименование [фирма] / към [фирма] и дали същата е породила щета за фиска. В съответствие с принципа на пропорционалност и предвидимост е тъждествеността между злоупотребата и вредата за бюджета. В случая липсва установяване на такава връзка,а единствено е налице съвпадение на данъчните периоди за които се извършва ревизия за установяване на задължения по ЗДДС на Н." Е. / сега с ново наименование [фирма] / и по чл.177 от ЗДДС на [фирма] . В този смисъл жалбоподателят не може да бъде държан отговорен за невнасянето на ДДС по всички доставки за съотв.данъчен период. Отговорността по чл. 177 ЗДДС следва да е свързана с конкретната доставка - пряка или предходни, т. е. за едни и същи стоки или услуги, а не въобще за всички доставки за определен период. При неустановяване на връзка между получателя по доставката и действията на доставчика, относно други доставки за същия период не е налице визираната хипотеза на ЗДДС, т. е. в конкретния случай неправилно ревизиращите са приели, че следва да се ангажира отговорността по чл. 177 от ЗДДС на [фирма] . Действително дължимостта на ДДС от доставчика / [фирма]/ е установена с влязъл в сила РА и същите не са погасени в полза на бюджета,но това не е достатъчно за да се търси отговорност от получател нагоре по веригата без да се държи сметка за идентичността на доставките за които се твърди, че е налице злоупотреба.

Систематичното място на чл. 177 от ЗДДС в гл. XXV от с. з., определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчните измами.Цели се предотвратяване на загубата на данъчни приходи от неизпълнението на задължението на доставчика да внесе начисления данък върху добавената стойност, чрез натоварване и на други лица със задължението да внесат данъка.Принципът, установен с чл. 177, ал. 6 от ЗДДС е, че отговорността се носи от прекия получател по доставката с невнесения данък, но ако той не бъде събран от него, се носи солидарна отговорност от всеки следващ получател по реда на доставките.

При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с § 2 от ДР на

ДОПК, процесуалната тежест да установи предпоставките на отговорността за злоупотреби, и в частност презумптивните предпоставки, е за приходната администрация. По отношение на отговорността на лицата в случаите на злоупотреби, съгласно чл. 177 от ЗДДС се предвижда ангажирането на солидарната отговорност на получателя на доставката за данъчна измама в две изчерпателно изброени хипотези: 1/ Получателят на доставката е знаел, че данъкът няма да бъде платен; 2/ Получателят на доставката бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде платен.

Направен и извод , че в случая е налице хипотезата на чл. 177, ал. 2, а именно, че ревизираното лице е знаело, че процесният ДДС няма да бъде внесен.

Както беше посочено по-горе , при спазване на принципите на правна сигурност и пропорционалност, които има предвид СЕС в т. 29, т. 30 и преди всичко т. 32 от решение по дело C-384/04, цитирано по-горе, презумпциите, че данъкът по пряка, предходна или бъдеща доставка би останал неплатен, не трябва да бъдат формулирани по начин, който да прави практически невъзможно или прекалено трудно за данъчно задълженото лице да ги обори с доказателства за противното. Релевантният момент, към който следва да е налице знание, е най-късно издаването на фактурата. Следователно, според практиката на СЕС органите по приходите трябва да докажат по несъмнен, безспорен и категоричен начин наличието на знание управителя на дружеството-получател по доставката, че данъкът по нея няма да бъде внесен от доставчика и не могат да се позовават само на косвени улики за знание, от които може да се направено единствено предположение относно вероятното знание. Липсват такива изводи в изготвения ревизионен акт от органите по приходите. На първо място, законът изисква данъкът да не е ефективно внесен от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид. Касае за невнесен данък от предходен доставчик, а не от прекия доставчик по конкретната доставка. Предметът на доставката по предходната и по пряката доставка трябва да е идентичен или стоката или услугата, предмет на доставката, да са изменени или преработени, но да са запазили си връзка с предходната стока или услуга. Втората предпоставка включва

случаите, когато облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. На практика тази хипотеза покрива изцяло елементите на данъчната измама "нереална доставка", описана по-горе, и която всъщност представлява сделка, чрез която страните прикриват действително постигнатото между тях съгласие (привидна сделка), заобикаля закона (чрез сделки, които сами по себе си не противоречат на закона, но чиято крайна цел е получаването на данъчно предимство) или е икономически необоснована. В случая не е налице първата посочена по горе предпоставка, установените задължения на [фирма], не са свързани с доставките, за които дружество е издало фактури на [фирма] и за които на последното е ангажирана отговорността по чл. 177 от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че разпоредбата на чл.177, ал.1 от ЗДДС не предвижда като основание за ангажиране на отговорността на получателя по доставката изискването доставчикът и получателят да са свързани лица, нито въвежда презумпция за наличието на знание у получателя на доставката в случаите, когато доставчикът и получателят са свързани лица (Решение № 172 от 08.01.2015 г. по адм. д. № 2549/2014 г., I отд. на ВАС), поради което и съдът няма да анализира подробно констатациите в РА досежно свързаността между [фирма] и [фирма], дали са регистрирани на един и същ адрес и т.н, още по-малко това обстоятелство следва да се вменява във вина на жалбоподателя, и наличието на такава свързаност да води до извод за привидност на сделката. Доставката, по която жалбоподателя е пряк получател е изрядна, тъй като няма индикации в оспорения РА за обратното.

По отношение на направеното от жалбоподателя оплакване за нищожност, поради противоречие с влязъл в сила ревизионен акт, издаден на същото лице за същия период, следва да се има предвид, че не е налице идентичност между обхватите на ревизионното производство за установяване на задълженията на жалбоподателя - ревизираното лице по ЗДДС и на ревизията за ангажиране на солидарната му отговорност по чл.177 ЗДДС за заплащане на задълженията на друго лице. Тъй като е различно основанието за възникване на задължението за заплащане на данъка – в първия случай е неговият носител по силата на ЗДДС, а

във втория – друго лице, на което законът по изключение и в изрично предвидена хипотеза възлага солидарната отговорност за чуждо задължение. Няма идентичност между обхвата на двете ревизии. Противното становище е несъстоятелно, тъй като означава, че за да се приложи хипотезата на чл.177 ЗДДС при извършване на ревизия по ЗДДС на едно лице, едновременно чрез ревизии следва да се установяват неплатените задължения на всички негови предходни доставчици, защото само така не биха се преклудирали правата на органите по приходите да съставят РА за солидарна отговорност. В този смисъл е и практиката на ВАС: Решение № 3185/13.03.2018 г. по адм.д. №9345/2017 г., Решение №8320/28.06.2017 г. по адм.д. № 6550/2016 г., Решение №2280/22.02.2017 г. по адм.д. № 5638/ 2016 г., Решение №11462/28.10.2016 г. по адм.д. № 7125/2016 г.

Предвид изложеното оспореният ревизионен акт, като издаден при отсъствие на материално-правните предпоставки за това и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК следва да бъде отменен, като незаконосъобразен.

При този изход от процеса ответника ще следва да заплати направените от жалбоподателя разноски ,съгласно списъка по чл.80 от ГПК на стр. 261 от делото в размер на 3407.81лв.

Водим от горното , съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ № Р-22221217006389-091-001/26.08.2020 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и С. Д. М. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1738 /16.11.2020г. на Директор Дирекция „ОДОП“ С. , с който е ангажирана отговорността на [фирма], ЕИК[ЕИК], по реда на чл.177 от ЗДДС за задължения в общ размер на 75 328,11 лв., от които данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 53 783,22 лв. и лихви за забава в размер на 21 544,89 лв., произтичащи от дължим и невнесен ДДС от [фирма]/ново търговско наименование [фирма]/, ЕИК[ЕИК], по фактури, издадени през данъчни период 01.08-31.08.2016 г., като незаконосъобразен.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес : [населено място],[жк], [жилищен адрес] направените разноси в размер на 3407.81лв. /три хиляди четирисотин и седем лева и 81 ст./.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14 дневен срок от съобщението пред ВАС.

СЪДИЯ: