

РЕШЕНИЕ

№ 6952

гр. София, 30.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 16.05.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **4854** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по 226 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във с вр. чл. 156 и сл. и § 2 от Допълнителните разпоредби (ДР) на Данъчно-осигурителния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ИНТЕКСТ“ ООД срещу Ревизионен акт (РА) № 22222519001069-091-001/11.10.2019 г., поправен с РА за поправка № П-16001319179244-003-001/21.10.2019 г. на органи по приходите в Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - С., потвърден с Решение № 2194 от 27.12.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление (ЦУ) на НАП, с който на основание чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) е ангажирана отговорността на жалбоподателя за дължимия и невнесен данък в размер на 25 000 лв. по доставка, изпълнена от „ГПВААС“ ЕООД, за данъчен период м. януари 2017 г., като са начислени и лихви за забава в размер на 4 785,11 лв. Жалбоподателят оспорва акта с доводи, считайки че констатациите на ревизиращите, обуславящи ангажиране на отговорността му по чл. 177 ЗДДС не се подкрепят от събраните при ревизията доказателства, противоречат на разпоредбите на материалния закон и правото на ЕС във връзка с прилагане на Директива 2006/12/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. Дружеството оспорва наличието на елементите от фактическия състав на приложената разпоредба от ЗДДС. Възразява срещу възприетото от приходната администрация значително отклонение на фактурираната спрямо пазарната цена на

закупените от доставчика „ГПВААС“ ЕООД машини. Посочва недостатъците на изготвената в хода на ревизията оценителна експертиза. Вещото лице не било взело под внимание интересите и потребностите на страните към момента на покупко - продажбата, а отчитането им щяло да доведе до значително повишаване на пазарната стойност на активите. Излага подробни аргументи в подкрепа на тезата, че фактурната стойност на трите броя ДМА е и тяхната пазарна цена. Допълва, че една от машините - четиристранно обработваща машина 4 РМ - 180 била продадена на същата цена, на която е закупена на трето „несвързано лице“; продажбата се наложила, тъй като въпросната машина е с размери надвишаващи размерите на помещението, в което е предвидено да бъде монтирана; останалите две машини двустранен циркуляр и слитваща машина са въведени в експлоатация от купувача и обслужват неговата производствена дейност. Отделно е развита защитна теза, че не е доказано изискването се от ал. 2 на чл. 177 от ЗДДС знание у получателя, че данъкът по сделката няма да бъде внесен от доставчика. В тази връзка посочва, че при посещението на управителя Д. П. К. в ТД на НАП С. на 11.06.2015 г. се е коментирало търговското поведение на други лица, които нямат отношение с доставката на „ГПВААС“ ЕООД към „ИНТЕКСТ“ ООД. С тези доводи се претендира отмяна на РА и присъждане на разноски.

Ответникът - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, в с.з. чрез юрк. М. оспорва жалбата. Акцентира, че в съдебното производство не са ангажирани доказателства, които да доведат до различни от формираните в хода на ревизионното производство фактически и правни изводи. Посочва, че спорът между страните касае наличие на предпоставките за ангажиране на отговорността на жалбоподателя по реда и условията на чл. 177 ЗДДС. В тази връзка доказателствените търсения били насочени основно към изследване на пазарната цена на процесните машини, доколкото според обуславящите отговорността установявания машините са продадени на цени, които се отклоняват от пазарните и с това ревизираното дружество е ползвало по – висок размер на данъчния кредит. Процесуалният представител прави привръзка към мотивите в потвърждаващото РА решение на ДОДОП. Допълнително акцентира на неустановеното цялостно плащане на дължимата по фактурата цена за машините, вкл. чрез прихващане. Излага становище и по отношение на проведените съдебни експертизи, като моли да се кредитира първата по делото оценителна експертиза, която счита, че подкрепя тази, изготвена в хода на ревизионното производство. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22222519001069-020-001 от 20.02.2019 г., връчена на 01.03.2019 г., изменена със ЗИЗВР №- Р-22222519001069-020-002 от 31.05.2019 г., издадени от Л. К. К. на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“, дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-5 от 03.01.2017 г. /л. 21/ на директора на същата ТД. Със ЗВР е възложена ревизия на „ИНТЕКСТ“ ООД за ангажиране на отговорността му по реда на чл. 177 ЗДДС за дължимия и невнесен данък по фактура № 0...1075 от 19.01.2017 г., издадена от „ГПВААС“ ЕООД. Възложената със ЗВР ревизия е повторна и е възложена в

изпълнение на указанията, дадени в Решение № 232 от 08.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22222519001069-092-001 от 14.08.2019 г., връчен на 15.08.2019 г., срещу констатациите на които е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила с процесния РА, издаден от възлагащия орган по приходите Л. К. К. и от определения със ЗВР за ръководител на ревизията Н. В. К. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

РА е поправен с РАПРА №П-16001319179244-003-001 от 21.10.2019 г. в частта на установените лихви, които са изчислени без да е отчетено извършеното на 04.01.2019 г. погасяване на сумата от 25 000,00 лв. за ангажирана отговорност по чл. 177 ЗДДС. С РАПРА определената с акта лихва в размер на 6 729,71 лв. е преизчислена на 4 785,11 лв., която също е внесена.

Установените в хода на ревизията факти и обстоятелства са описани подробно в потвърждаващото РА решение, възприети като безспорни и в предходно проведените съдебни производства пред АССГ и ВАС. Същите се свеждат до следното:

Дейността на „ИНТЕКСТ“ ЕООД е свързана с производство и продажба на врати, каси и первази от дървен материал. Осъществява се в собствена производствена база, находяща се в [населено място], общ. П., стопански двор.

През данъчен период м.01.2017 г. ревизираното лице /РЛ/ е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 25 000 лв. по фактура № 0...01075 от 19.01.2017 г., издадена от „ГПВААС“ ЕООД за покупка на три употребявани машини с ДО в размер на 125 000,00 лв. Фактурната стойност на отделните машини, без ДДС е както следва: четиристранно обработваща машина 4F-180, 025/1993 в размер на 80 000,00 лв., двустранен циркуляр в размер на 25 000,00 лв. и слитваща машина /цепачка/ в размер на 20 000,00 лв. За всеки новопридобит актив е съставен самостоятелен протокол за въвеждане в експлоатация на 19.01.2017 г., в който е посочено наименованието на актива, данъчната амортизируема стойност, данъчната амортизационна норма, категорията на ДМА съгласно чл. 55 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, датата на въвеждане в експлоатация, номера в данъчно амортизационния план /Д./. Трите актива са заведени под № 425, 426 и 427, втора категория, при 30% амортизация, начислявана от м. 01.2017 г. Машините са транспортирани от [населено място] до [населено място] с товарен автомобил, собственост на ревизираното дружество. Впоследствие дърводелска машина 4FM-180, 025/1993 г. е продадена на „ПИНИУС-ЛМ“ ЕООД за сумата от 80 000,00 лв. и според декларация на управляващия се намира в дърводелски цех, находящ се в [населено място], [улица], промишлена зона. Машините, които не са продадени е декларирано от РЛ, че се намират в производствения му цех в [населено място].

На 02.06.2017 г. РЛ е превело към доставчика сума в размер на 30 000,00 лв. За останалата сума е представен протокол за извършено прихващане от 20.06.2017 г. между „ГПВААС“ ЕООД, „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД и „ИНТЕЛКСТ“ ООД. Съгласно вписаното в протокола „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД има вземане от „ГПВААС“ ЕООД на обща стойност 140 813,28 лв. по фактури №0...0138/12.06.2016 г.; №0...0142 от 26.08.2016 г., №0...0149 от 15.09.2016 г. и №0...00153 от 18.10.2016 г. „ИНТЕКСТ“ ООД дължи на „ГПВААС“ ЕООД сумата в размер на 120 000,00 лв. Страните се споразумяват да извършат прихващане на насрещните си вземания до размера на

по-малкото, в резултат на което „ГПВААС“ ЕООД дължи на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД сумата в размер на 20 813,28 лв., а задълженията на „ИНТЕКСТ“ ООД към „ГПВААС“ ЕООД се погасяват изцяло.

Според органите по приходите между дружествата не съществуват насрещни вземания, които да бъдат прихващани. При условие, че РЛ е платило на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД, вместо на „ГПВААС“ ООД, то прието е, че е налице изпълнение на трето лице по смисъла на чл. 75, ал. 1 от Закона за задълженията и договорите, което следва да е потвърдено от кредитора. Не са представени доказателства за плащане на сума в размер на 120 000,00 лв. от „ИНТЕКСТ“ ООД на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД.

При извършена проверка в дневниците за продажби на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД е констатирано, че описаните в протокола за прихващане фактури с №0...0138 от 12.06.2016 г., №0...0142 от 26.08.2016 г. и №0...0149 от 15.09.2016 г. и №0...0153 от 18.10.2016 г. не са издавани на „ГПВААС“ ЕООД. Това е потвърдено и от управителя на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД.

От същите дневници за 2016 г. органите по приходите са установили, че в тях са включени фактури, издадени на „ИНТЕКСТ“ ООД общо в размер на 422 831,04 лв. Прието е, че направените плащания през периода от 30.06.2017 г. до 09.08.2017 г. от „ИНТЕКСТ“ ООД на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД са във връзка със задълженията по тези фактури. За дружеството „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД е констатирано, че е с рисков профил; има задължения към бюджета в особено големи размери; съществуват индикации, че участва във верижни измами в страната с ДДС; лицата Й. В. П. и синът му Е. Й. П. са собственици и участват в управлението на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД и „ГПВААС“ ЕООД.

На 11.06.2015 г. в ТД на НАП е проведена среща с управителя на „ИНТЕКСТ“ ООД Д. П. К.. Същият е предупреден за съществуващи нередности при негови доставчици, които биха довели до невнасяне на ДДС за извършени облагаеми доставки към „ИНТЕКСТ“ ООД, в т.ч. „ГАСКЕТ“ ЕООД. Констатирано е, че независимо от предупреждението „ИНТЕКСТ“ ООД продължава да „купува“ стоки от дружества, чиито управител е Й. В. П..

В хода на ревизията е възложена експертиза за определяне пазарната цена на закупените от „ГПВААС“ ЕООД 3 броя машини към момента на тяхната покупка с фактура № 0...01075 от 19.01.2017 г. Експертът е използвал методът на сравнимите неконтролирани цени и методът на пазарните цени. В заключението пазарната цена на машините е представена в диапазон на цените, определени по двата метода. Установеното отклонение на цената на доставките от пазарната цена в процентно съотношение е от 34,27% до 37,22%. Това отклонението е прието за съществено от органите приходите, които след изследване на предпоставките за ангажиране на отговорността са заключили, че условията по чл. 177, ал. 3 ЗДДС са изпълнени, а именно дължимият данък не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от предходния доставчик по облагаема доставка и облагаемата доставка е на цена, която значително се отличава от пазарната. Прието е, че РЛ е било длъжно да знае, че данъкът по издадената от доставчика му фактура няма да бъде внесен. Същевременно спорната доставка е изпълнена на цена, която значително се отличава от пазарната.

В обобщение с РА е ангажирана отговорността на ревизираното лице за дължимия и невнесен данък от „ГПВААС“ ЕООД по фактура №0...01075 от 19.01.2017 г. в размер на 25 000 лв. Заедно с главницата е начислена и лихва, чиито размер е коригиран с РАПРА на 4 785,11 лв.

След проведено административно обжалване, в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, е постановено Решение № 2194/15.04.2020г., с което директорът на Дирекция "ОДОП" С. е приел жалбата за допустима, но неоснователна, считайки, че констатациите и заключенията на ревизиращите органи са правилни, обосновани и законосъобразни.

В настоящото съдебно производство съобразно указанията в отменително решение на ВАС са проведени две съдебно-оценителни експертизи.

Според заключението на вещото лице Р. Д. пазарната цена на обследваните три броя машини към м.01.2017 г. възлиза общо на 72 054 лв., от които 54 808 лв. е пазарната цена на четиристранно обработваща машина 4FM-180, 16 338 лв. е пазарната цена на слитващата машина (цепачка) и 12 896 лв. е пазарната цена на двустранен циркуляр за дърводелство. Заключението е изготвено по метода на пазарните аналози с използване на такива от специализиран сайт <https://werktuigen.com>. Експертът е обяснил процедирането си с това, че обследваните активи – машини от дървообработващата промишленост, са специфични, при което предлагането им на вторичен пазар е ограничено. За определяне на пазарната стойност на активите към м. 01.2017 г. експертът е изчислил стойността им към текуща дата дисконтирана, като за дисконтов процент е приета лихвата на инфлацията за периода (месец януари 2017 г. до последния публикуван месец декември 2023 г., получена от калкулатора за инфлация от НСИ). Изчислен е индекс на потребителските цени 142,9 % и Df – 42,9 % - дисконтов фактор, отразяващ инфлацията от 01.2017 г. до 12.2023 г. Същият е приложен за намиране на пазарната стойност на машините към датата на придобиването им, заедно с 10 % разходи за транспорт, монтаж и въвеждане в експлоатация.

Заключението е оспорено от жалбоподателя с възражения относно приложения от вещото лице метод на оценяване. Назначена е повторна оценителна експертиза, изпълнена от вещото лице К. Р., който е работил по пазарен подход за оценяване, чрез сравняване на оценяваните машини с налични данни от пазарни сделки или пазарни оферти със същите или подобни машини. Дадените от експерта пазарни цени са получени при прилагане на корекционен коефициент за физическо износване: ККф – 1,20, допълнителен корекционен коефициент за доставка и монтаж К. – 1,10 и инфлационен индекс (ИИ1) на потребителските цени при производството на машини и оборудване с общо и специално предназначение от НСИ за периода м. януари 2017 г. – м. април 2024 г. Вещото лице дава следните изчисления: пазарната цена на четиристранно обработваща машина 4FM-180 към м. януари 2017 г. възлиза средно на 25 819 лв. без ДДС, но не повече от 36 739 лв. без ДДС; пазарната цена на двустранен циркуляр за дърводелство към м. януари 2017 г. възлиза средно на 10 074 лв. без ДДС, но не повече от 12 807 лв. без ДДС; пазарната цена на слитваща машина (цепачка) към м. януари 2017 г. възлиза средно на 19 511 лв. без ДДС, но не повече от 25 857 лв. без ДДС; общата сумарна цена на трите машини към м. януари 2017 г. възлиза средно на 55 403 лв. без ДДС, но не повече от 75 403 лв. без ДДС.

Предвид установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е допустима, но неоснователна.

В рамките на съдебната проверка по чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът констатира, че РА е издаден от компетентни органи – от възложителя на ревизията и от ръководителя на ревизията съгласно с чл. 119, ал. 2 ДОПК. Представените от ответника доказателства сочат, че издателите на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са ги подписали с валиден електронен подпис, съобразно чл. 13, ал. 3 от Закона за електронния документ и електронните

удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/.

Ревизионният акт, неразделна част на който е ревизионния доклад е издаден в изискуемата от закона писмена форма по аргумент от чл. 120, ал. 1 от ДОПК. РА съдържа фактическите основания на органите по приходите във връзка с установените данъчни задължения на ревизираното лице и правните основания за издаването му със съответната разпоредителна част.

Не се констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обосноват отмяната му. Ревизиращите са провели множество процесуални действия, подробно описани в РД, чрез които са събрали допустими, необходими и относими доказателства за обективното установяване на фактите и обстоятелствата от значение за отговорността по чл. 177 ЗДДС. Органите по приходите са проявили активност при събирането и анализа на представените доказателства в съответствие с принципите на служебно начало /чл. 5 ДОПК/, обективност /чл. 3 ДОПК/ и добросъвестност /чл. 6, ал. 1 ДОПК/. Не се установяват нарушения, които да са ограничили съществено правото на защита на жалбоподателя или да са довели до непълни и неверни фактически установявания.

По съответствието на РА с материалния закон, обусловено от преценката за наличие на обективните и субективните елементи от фактическия състав на чл. 177 ЗДДС в контекста на установяванията по-горе:

Разпоредбата на чл. 177 ЗДДС предвижда особен вид солидарна отговорност на регистрираните по ЗДДС лица, които при изпълнение на уредените в закона кумулативни предпоставки, следва да носят отговорност за задължения на друго лице, което е платец на ДДС. В чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО отговорността е определена като солидарна и предвижда, че в случаите, 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. В постоянната съдебна практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 205 от Директива 2006/112 също се приема, че отговорността е солидарна. Съдът на ЕС в Решение от 20 май 2021 година по дело С-4/20, ECLI: EU: C: 2021:397 приема, че чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО по принцип разрешава на държавите членки за целите на ефективното събиране на ДДС да приемат мерки, съгласно които лице, различно от обичайния платец на този данък в съответствие с членове 193 - 200 и 202 - 204 от директивата, е солидарно отговорно за плащането на посочения данък (т. 29). В същия смисъл са Решение от 21 декември 2011 година по дело С-499/10, ECLI: EU: C: 2011: 871, т. 19 и Решение от 11.05.2006 година по дело С-384/04, ECLI: EU: C: 2006:309, т. 28 относно тълкуването на член 21, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (отм.), която разпоредба съответства на чл. 205 от Директива 2006/112. Съответствието на националната правна норма, каквато е чл. 177 от ЗДДС с изискванията за прилагане на чл. 205 от Директива 2006/112 е установено в решението по дело С-4/20, ECLI: EU: C: 2021: 397, т. 40. Съдът на ЕС, в т. 36 от решението приема, че чл. 205 от Директива 2006/112 разрешава на държавите членки да считат дадено лице за солидарно отговорно за задължението за ДДС, когато в момента на извършване на сделката в негова полза то е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът, дължим за тази, предходна или следваща сделка, ще остане неплатен, както и да се позовават на презумпции в това

отношение, стига подобни презумпции да не са формулирани по такъв начин, че да се окаже практически невъзможно или прекомерно трудно за данъчнозадълженото лице да ги обори чрез доказване на обратното и да се установи режим на обективна отговорност, надхвърлящ необходимото за защита на правата на държавното съкровище. Всъщност, когато са направени всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от опорочена с измама или злоупотреба верига, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск от солидарна отговорност за плащане на ДДС, дължим от друго данъчнозадължено лице. В т. 37 от същото решение е прието, че обстоятелствата, че лице, различно от платеща, е действало добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в злоупотреба или измама е изключено, представляват фактори, които следва да се вземат предвид при преценката дали това лице да бъде солидарно задължено да заплати дължимия ДДС.

Съгласно чл. 177, ал. 1 ЗДДС регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Алинея 2 посочва, че 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 - 120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. За тази цел в ал. 3 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: 1. 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 2. облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Съдебната практика на ВАС е последователна в тълкуването на разпоредбите на ал. 1 и ал. 2 от чл. 177 от ЗДДС и установената за целите на ал. 2 презумпция в ал. 3 от същата правна норма. Приема се, че недоказването на презумпцията не изключва приложението на ал. 2, съгласно която 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 ДОПК, т. е. в ход на ревизионното производство. Подобно недоказване на елементите от фактическия състав, които поставят в действие презумпцията по чл. 177, ал. 3 ДОПК означава, че на общо основание, без помощта на посочената презумпция, органът по приходите ще следва да докаже както обективната, така и субективната страна на фактическия състав. Целта на презумпцията по чл. 177, ал. 3 ДОПК е да облекчи доказването от страна на органите по приходите, в чиято доказателствена тежест е установяването на едно иначе трудно доказуемо обстоятелство от субективно естество, каквото е знанието у получателя, че доставчикът му няма да внесе в бюджета дължимия ДДС. Щом това е така, то обосноваването на ревизионния акт с посочената презумпция принципно не е задължително и в този смисъл установяването на елементите от фактическия състав не следва да се възприема като единствен начин за установяване, че получателят по доставките е знаел посоченото обстоятелство.

Следва да се отбележи, че по делото не е спорно наличието на обективните елементи на отговорността съгласно чл. 177, ал. 1 ЗДДС - дължим и невнесен от друго лице данък; ползван от получателя данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия

и невнесен данък. Спорно е установяването на субективния интелектуален елемент. В отлика от поддържаната от жалбоподателя теза настоящият съдебен състав намира, че събраните по делото доказателства установяват както знанието по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, така и презумпцията по чл. 177, ал. 3 ДОПК в хипотезата на т. 2 от нея, предл. трето – облагаемата доставка, по която жалбоподателят е получател и е упражнил правото си на данъчен кредит е на цена, която значително се отличава от пазарната.

В горните две посоки са и насрещните тези и възражения на страните.

По първия спорен въпрос – наличие на "знание" у жалбоподателя, че данъкът по облагаемата доставка, по която е получател, няма да бъде внесен от доставчика.

В случая се касае за две юридически лица по смисъла на чл. 63, ал. 3 от Търговския закон. Следователно за знание на юридическите лица е възможно да се говори само условно, тъй като познавателната дейност е присъща на физическите лица. В практиката на ВАС по приложението на чл. 177 ЗДДС се приема, че за да се обоснове наличието на "знание" по смисъла на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, следва да бъдат установени обективни обстоятелства, които да потвърждават, че действителните отношения между търговците надхвърлят рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател по доставката (в този смисъл Решение № 6652 от 5.07.2022 г. на ВАС по адм. д. № 10450/2020 г., I отд., Решение № 1993 от 2.03.2022 г. на ВАС по адм. д. № 6959/2021 г., I отд.). Приложението на разглеждания институт не изисква непременно доставчикът и получателът да са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК вр. § 1, т. 34 от ДР на ЗДДС. Знанието по смисъла на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС не е необходимо да бъде установено чрез преки доказателства, това е възможно да се установи и чрез косвени доказателства.

В случая положителното установяване на субективния елемент на отговорността по чл. 177, ал. 2 ЗДДС следва съвкупно от следните обстоятелства: още през м.06.2015 г. управляващият „ИНТЕКСТ“ ООД Д. К. е бил информиран от приходната администрация за съществуващи нередности при негови доставчици, които биха довели до невнасяне на ДДС за извършени облагаеми доставки на „ИНТЕКСТ“ ООД, в т.ч. „ГАСКЕТ“ ЕООД, чиито управител е лицето Й. П.; същото лице е управител на дружествата „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД и „ГПВААС“ ЕООД, с които РЛ е поддържало продължителни търговски взаимоотношения, независимо от предупреждението за риска, който би понесъл, като през м.01.2017 г. РЛ е закупило три броя употребявани машини от „ГПВААС“ ЕООД с управител Й. П.; плащането по фактурата за доставката е извършено частично, при което РЛ не може да не е знае или най-малкото да не допуска, че дължимият данък няма да бъде ефективно внесен от контрагента му. За неразплатената част от сумата по фактурата е представен протокол от 20.06.2017 г. за извършено прихващане между „ГПВААС“ ЕООД, „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД и „ИНТЕКСТ“ ООД. Съгласно вписаното в протокола „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД има вземане от „ГПВААС“ ЕООД на обща стойност в размер на 140 813.28 лв. по фактури №0...0138/12.06.2016 г.; №0...0142 от 26.08.2016 г., №0...0149 от 15.09.2016 г. и №0...00153 от 18.10.2016 г. „ИНТЕКСТ“ ООД дължи на „ГПВААС“ ЕООД сумата в размер на 120 000 лв. Страните се споразумяват да извършат прихващане на насрещните си вземания до размера на по-малкото, в резултат на което „ГПВААС“ ЕООД дължи на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД сумата в размер на 20 813.28 лв., а задълженията на „ИНТЕКСТ“ ООД към „ГПВААС“ ЕООД се погасяват изцяло.

Достоверността на отразеното в протокола обаче се опровергава от данните от извършената насрещна проверка на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД, при която управителят

Й. П. потвърждава, че описаните в протокола за прихващане фактури, по силата на които е възникнало задължение за „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД към „ГПВААС“ ЕООД, не са били издавани. Поради това и тези фактури не са намерили отражение в счетоводството на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД. При това положение законосъобразно е прието от органите по приходите, че не е установено съществуването на насрещни вземания, които да са обект на прихващане, а с това остава недоказано разплащането между страните по спорната доставка на машини. Тези обстоятелства са потвърдени и от приетата в предходното производство ССчЕ.

Констатациите и изводите на приходната администрация се подкрепят и от анализа на дневниците за продажби на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД за 2016 г. Обосновано с включените в тях фактури към РЛ са обяснени констатираните плащания от „ИНТЕКСТ“ ООД към „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД през периода 30.06.2017 г. до 09.08.2017 г. Тези плащания не са направени за погасяване на задължението на „ГАСКЕТ ТРЕЙД“ ЕООД към „ГПВААС“ ЕООД, каквото задължение както се каза не съществува.

Налице са обективни обстоятелства, които водят до заключението, че между физическите лица – управляващи и представляващи двете дружества – доставчик и получател – е съществувала връзка, надхвърляща рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател по доставка. Цялостното поведение на участниците в поредицата сделки е насочено към отклонение на данъчното облагане и стремеж за законосъобразно ползване на данъчно предимство. Този извод не се разколебава, а се подкрепя от установяванията във връзка с последвалата продажба на една от машините, която е продадена от РЛ за същата сума, за която е закупена. При липсата на доказателства, че плащането по първата доставка между „ИНТЕКСТ“ ООД и „ГПВААС“ ЕООД е реално осъществено, то съдът намира, че тази продажба е формално документирана, извършено е префактуриране, зад което не стоят реални търговски взаимоотношения.

С оглед изложеното съдът намира за успешно доказан от органите по приходите субективният елемент на отговорността по чл. 177 ЗДДС.

Вторият спорен въпрос пред настоящата инстанция е относно пазарните цени на процесните машини. В хода на ревизионното производство посредством експертиза органите по приходите са констатирани отклонение от 37 % между цената по облагаемата доставка от „ГПВААС“ ЕООД и пазарната цена. Според оценителя Д. Д. пазарната цена на трите машини към момента на покупката им през м. януари 2017 г. е в диапазон както следва: четиристранно обработваща машина 4FM-18, 025/1993 г. от 47 220 до 48 080 лв. без ДДС; слитваща машина – цепачка от 16 380 лв. до 17 705 лв. без ДДС; двустранен циркуляр от 14 880 до 16 380 лв. без ДДС. Общата пазарна стойност на трите машини е в диапазон от 78 480 лв. до 82 165 лв. без ДДС, което представлява отклонение от 37-34 % на покупната спрямо пазарната цена. Констатираното отклонение е изчислено на база реални сделки с подобни активи от извършена публична продажба. Данъчната експертиза отговаря на методите за оценка, регламентирани в Наредбата № Н-9 от 14.08.2006 г. Съгласно чл. 7 от Наредбата за определянето на пазарните цени се използват методът на сравнимите неконтролирани цени, методът на пазарните цени или методът на увеличената стойност. Когато тези методи не могат да доведат до резултат в съответствие с целите по чл. 4 от Наредбата, се прилага методът на транзакционната нетна печалба или методът на разпределената печалба (чл. 9 от Наредбата), като в случай че самостоятелното прилагане на методите

не води до резултат, отразяващ обичайните търговски и финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия, се допуска едновременното прилагане на два или повече метода (чл. 10 от същата). Определянето на пазарната цена на машините в хода на ревизията е извършено по метода на сравнимите неконтролирани цени, тъй като са използвани цени по действително извършени сделки. Изчисленията от данъчната оценка са сходни с тези от приетите в настоящото производство оценителни експертизи, изготвени от вещите лица Р. Д. и Р., използвайки метода на пазарните аналози, тъй като пазарния подход за оценка според експертите е единствено приложим за ситуацията на пазара на употребявани машини. Съобразно първото заключение общата пазарна стойност на трите броя дърводелски машини е 84 042 лв., а според повторно проведената след оспорването ѝ експертиза тя е в диапазон 55 403 лв. без ДДС до 75 403 лв. без ДДС. И трите експертизи показват значително отклонение на покупната спрямо пазарната на закупените от „ГПВААС“ ЕООД машини. Както се посочи данъчната оценка дава отклонение от 34-37 %. Вещото лице Р. Д. изчислява пазарната стойност на активите към м.01.2017 г. на 84 042 лв., което е отклонение от 33%. Според вещото лице К. Р. пазарната цена на трите машини е в диапазон 55 403 лв. без ДДС, но не повече от 75 403 лв. без ДДС, което при ДО 125 000 лв. на покупната фактура показва отклонение от 56-40 %. В заключенията и по двете съдебни експертизи подробно са описани параметрите и алгоритъма на използваните методи, като съдът намира, че заключението на вещото лице Р. отразява най-точно реалната пазарна цена на процесните активи. Дадените от него пазарни стойности се основават на офертни цени на сходни употребявани машини при прилагане на съответните корекционни коефициенти за износване, доставка и монтаж. За целите на експертизата е извършено привеждане на пазарната цена към м. април 2024 г. към изминал период – м. януари 2017 г. посредством инфлационен индекс на потребителските цени. За разлика от вещото лице Р. Д., вещото лице Р. е съобразил индексът на нарастване на цените на производствения пазар на машини и оборудване с общо и специално предназначение. Същият за периода от м. януари 2017 г. до м. април 2024 г. е средно приблизително 137.0, т.е. установено е нарастване на цената на подобни машини от 37 %. Според установяванията на вещото лице Д. инфлацията е 42 %, но изчислена на база индекс на потребителските цени като цяло, от където идва и разликата в дадените от двете вещи лица пазарни стойности. Така или иначе и данъчната експертиза, и съдебните експертизи показват значително отклонение, с което е установена презумпцията за знание съгласно чл. 177, ал. 3, т. 2, предл. трето ЗДДС.

В обобщение съдът намира за доказани както обективните, така и субективни елементи от фактическия състав на особената солидарна отговорност по чл. 177 ЗДДС, поради което законосъобразно с РА са определени посочените в него задължения за ДДС и лихви върху тях. Дължимо е отхвърляне на иницирираното от „ИНТЕКСТ“ ООД оспорване.

С оглед изхода на спора, на основание чл. 226, ал. 3 АПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК в полза на НАП следва да се присъдят своевременно претендираните от процесуалния представител на ответника разноси, възлизащи общо на 9 336,69 лв., от които 238,29 лв. за ДТ пред ВАС и 9 098,40 лв. юрисконсултско възнаграждение, изчислено за три съдебни инстанции (по 3 032,80 лв. за всяка) по алгоритъма на чл. 7, ал. 2, т. 4, вр. чл. 8, ал. 2 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и при съобразяване на материалния интерес на спора - 29 785,11 лв.

/главница и лихви/. От страна на жалбоподателя не е направено възражение за прекомерност на претендираното от ответника юрисконсултското възнаграждение, поради което съдът не намира основание да го коригира с оглед тълкуванията на СЕС по дело С-438/22.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд - София - град, III отделение, 75-и състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ИНТЕКСТ“ ООД срещу Ревизионен акт № 22222519001069-091-001/11.10.2019 г., поправен с Ревизионен акт за поправка № П-16001319179244-003-001/21.10.2019 г. на органи по приходите в Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., потвърден с Решение № 2194 от 27.12.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП.

ОСЪЖДА „ИНТЕКСТ“ ООД да заплати на Национална агенция за приходите разноски за проведените съдебни производства в общ размер на 9 336,69 лева /девет хиляди триста тридесет и шест лева и 69 ст./.

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщаването.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК

СЪДИЯ: