

РЕШЕНИЕ

№ 6379

гр. София, 01.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 29.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **8549** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК и чл. 145 и сл. от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК.

Образувано е по жалба на „Виканто Ка“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] против Ревизионен акт /РА/ №Р-22220218004062-091-001/08.02.2019 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията и Д. Н. К. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 936/03.06.2019г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с който му е ангажирана отговорност за дължим и невнесен данък по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 96 065,66 лв. и са начислени лихви за забава в общ размер на 15 053,79 лв., във връзка с доставки, документирани с издадени фактури от „ПРИМА 2004“ ООД, ЕИК[ЕИК].

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, по съображения за издаването му в нарушение и при неправилно приложение на материалния закон. Жалбоподателят оспорва като неправилен, необоснован и незаконосъобразен направения в ревизионния акт /РА/ и в потвърждаващото го решение на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. извод, че са налице предпоставките на чл.177 от ЗДДС за ангажиране на солидарната отговорност на

„Виканто Ка“ ЕООД за задължения за данък върху добавената стойност на „Прима 2004“ ООД на посоченото в РА основание и за посочените периоди. Твърди, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите на приходната администрация не са доказали при условията на пълно главно доказване наличието на субективния елемент от фактическия състав за ангажиране отговорността на ревизираното дружество за дължим от негов доставчик данък върху добавената стойност. Поддържа, че липсват каквито и да е било доказателства, че през ревизираните периоди „Виканто Ка“ ООД е знаело или е следвало да знае, че данъкът върху добавената стойност, дължим от неговия доставчик „Прима 2004“ ООД, няма да бъде внесен, като констатацията на органите по приходите, че двете дружества да ползвали един и същи счетоводител, не била достатъчна за прилагане на презумпцията по чл.177, ал.3 от ЗДДС. По съображения за липса на една от кумулативно изискуемите се предпоставки за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС, е направено искане Ревизионния акт, потвърден с Решение на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С., да бъде изцяло отменен, като незаконосъобразен.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. , чрез процесуалния си представител по делото, в представеното писмено становище оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена.

От фактическа страна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220218004062-020-001/12.07.2018 г., връчена по електронен път на 06.08.2018 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22220218004062-020-002/04.10.2018 г. и №Р-22220218004062-020-003/06.11.2018 г., издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./ е възложено извършването на ревизия на „ВИКАНТО-КА“ ЕООД за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС по доставки, документирани с фактури №20...18/08.06.2017 г., №20...17/08.06.2017 г., №20...16/08.06.2017 г., №30...8/08.06.2017 г., №30...9/08.06.2018 г., №10...115/31.08.2017 г., №10...116/31.08.2017 г. и №10...117/31.08.2017 г., издадени от „ПРИМА 2004“ ООД.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220218004062-092-001/18.01.2019 г., връчен по електронен път на 21.01.2019 г. Срещу констатациите на РД не е подадено писмен възражение на основание и в срока и по реда чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22220218004062-091-001/08.02.2019 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Д. Н. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път на 08.02.2018 г.

В хода на ревизията, с цел изясняване на обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, до „ВИКАНТО-КА“ ЕООД е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено

лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22220218004062-040-001/04.10.2018 г., с което от ревизираното лице са изискани всички търговски и счетоводни документи съставени във връзка с фактурираните доставки от „ПРИМА 2004“ ООД. В отговор ревизираното дружество е представило справки и писмени обяснения с вх. №53-00-2684/10.01.2018 г. До дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. е изпратено Искане №Р-22220218004062-039-001/09.08.2018 г. за налагане на обезпечителни мерки на „ВИКАНТО-КА“ ЕООД, за задължения формирани в следствие на ангажирана отговорност за дължим и невнесен данък по реда на чл. 177 от ЗДДС в общ размер на 80 742,76 лв., по доставки извършени от „ПРИМА 2004“ ООД за периодите м. 06.2017 г. и м. 08.2017 г. Във връзка с горното е издадено Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки /ПНПОМ/ с изх. №С180022-178-0020357/10.08.2018 г., с което са наложен заповор върху налични и постъпващи суми по банкови сметки, по депозити, вложени вещи в трезори, включително и съдържанието на касетите, както и суми, предоставени за доверително управление, находящи се в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД.

На основание чл. 12, ал. 1, т. 6 от ДОПК органите по приходите са извършили проверка на счетоводните и търговските документи на лицето в оригинал. Действието е извършено на място /гр. С., [улица]/ в офиса на счетоводното дружество обслужващо ревизираното лице, като за резултатите от проверката е съставен Протокол №1394498/17.01.2018 г.

По реда на чл. 50 от ДОПК е съставен Протокол за присъединяване на документи от друго производство №Р-22220218004062-П.-001/12.10.2018 г., с който към настоящото ревизионно производство са приобщени всички доказателства, събрани в хода на извършена ревизия по ЗДДС за периода от 01.06.2017 г. до 31.08.2017 г. на „ВИКАНТО-КА“ ЕООД, приключила с РА №Р-22220217006785-091-001/12.10.2018 г. С цитираният РА е потвърдена реалността на фактурираните доставки от „ПРИМА 2004“ ООД към ревизираното лице.

Констатирано е, че търговските взаимоотношения между „ВИКАНТО-КА“ ЕООД и „ПРИМА 2004“ ООД се основават на сключени между страните три договора за продажби от 08.06.2017 г., по силата на които „ПРИМА 2004“ ООД, в качеството си на продавач приема да прехвърли правото на собственост върху стоките, подробно описани в приложения към всеки от договорите, находящи се в складовите помещения на магазини „Жълто пате“, които до този момент са се стопанисвали от дружеството-доставчик т.е. за стоката и оборудването /вкл. ЕКАФП, конзоли, рафтове и т.н./ на всеки от магазините са съставени отделни договори. Продажните цени и сроковете за погасяване на задълженията към продавача са определени в чл. 8 на всеки от договорите.

Въз основа на гореописаните договори, през м. 06.2017 г. и м. 08.2017 г. „ПРИМА 2004“ ООД /продавач/ е прехвърлил на „ВИКАНТО-КА“ ЕООД /купувач/ правото на собственост върху всички притежавани до този момент стоки /детски дрехи, играчки и аксесоари/ и активи /оборудване, прилежащо към магазините, включително компютърна конфигурация, фискален принтер и програмен продукт „М.“/. Всяка сделка е оформена посредством двустранно подписан приемо-предавателен протокол, като самият акт на прехвърляне на собствеността върху стоките се извършва на място в търговските обекти /магазини „Жълто пате“/ предвид факта, че ревизираното лице също осъществява дейността в тях. Приемането и предаването на стоките е извършено от управителите на двете дружества ,в търговските обекти, стопанисвани от

доставчика „ПРИМА 2004“ ООД към този момент, като стоките не са напускали търговските обекти. Документирането на процесните продажби е извършено чрез издаване на фактури, включени в отчетните регистри /дневници за покупки и продажби и справки декларации по ЗДДС/ на двете дружества в съответните данъчни периоди. Плащането по фактурите е частично в общ размер на 124 304,58 лв. /при общо фактурирани доставки в размер на 582 272,91 лв. с ДДС/, като същото е извършено по банков път.

В хода на извършената ревизия е установено, че със създаването си фирма „ВИКАНТО-КА“ ЕООД взема решение през м. 06.2017 г. да изкупи цялата дейност осъществявана до момента от „ПРИМА 2004“ ООД, ЕИК[ЕИК], преустановяваща дейността си. „ПРИМА 2004“ ООД, ЕИК[ЕИК] прехвърля цялата налична стока съдържаща се в магазините, които дружеството е ползвало под наем и в които е извършвала дейност първоначално: магазин „Жълто пате“- [населено място], [улица], № 80; магазин „Жълто пате“- [населено място], ул. Ю. Г., № 8; магазин „Жълто пате“- [населено място], ул. С., № 29; През м. 08.2017 г. магазина в [населено място] преустановява дейност.

Видно от обясненията на ревизираното лице е установено, че двете дружества ползват едни и същи търговски обекти, като магазините са ползвани под наем от „ПРИМА 2004“ ООД, след което към всеки един от договорите за наем са сключени допълнителни споразумения за съвместно ползване от „ПРИМА 2004“ ООД и „ВИКАНТО-КА“ ЕООД, за което е дадено изрично разрешение от собственика. Жалбоподателят се задължава да ползва помещенията със същото предназначение и да плаща на доставчика половината от дължимия последен месечен наем.

Извършена е справка в информационния масив на НАП С. за актуалното състояние на всички действащи трудови договори за периода м.06.2017 г. - м.08.2017 г. Същата показва, че дружеството за периода на издаване на фактурите има назначени 12 лица на трудов договор – на длъжност продавач- консултант. Към момента всички трудови договори са прекратени. Всичките служители на доставчика „ПРИМА 2004“ ООД са преназначени при жалбоподателя „ВИКАНТО-КА“ ЕООД.

Изхождайки от горното, органите по приходите са приели, че за „ВИКАНТО-КА“ ЕООД са налице всички предпоставки за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за доставките от „ПРИМА 2004“ ООД, поради наличието на следните условия:

На първо място, регистрираното лице е получател по облагаема доставка. Съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС, получател по смисъла на този закон е лицето, което получава стоката или услугата. В конкретният случай „ВИКАНТО-КА“ ЕООД е получател на облагаеми доставки от „ПРИМА 2004“ ООД с предмет – детски дрехи, играчки, аксесоари и оборудване, находящи се в три търговски обекта;

На следващо място, за осъществените облагаеми доставки доставчикът „ПРИМА 2004“ ООД е издал фактури с посочен на отделен ред ДДС, който ДДС той е длъжен да внесе в бюджета. Фактурите са включени в дневник продажби на доставчика за данъчните периоди м. 06.2017 г. и м. 08.2017 г.;

При ревизията е установено, че дължимият данък не е внесен от доставчика. Доставчикът е подал СД по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2017 г. и м. 08.2017 г. с номера и дати, както следва: за м. 06.2017 г. е подадена СД по ЗДДС №14001187213/14.07.2017 г. с резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 80 592,18 лв.; за м. 08.2017 г. е подадена СД по ЗДДС №14001192129/14.09.2017 г. с

резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 15 473,48 лв.

В тази връзка, в хода на ревизията е извършена служебна проверка в информационната система на НАП, при която се установило, че на „ПРИМА 2004“ ООД е образувано изпълнително дело №170314465/2017 г., включително и за декларирания данък за внасяне по справки декларации за м. 06.2017 г. и м. 08.2017 г., като към 19.12.2018 г. общият размер на дълга възлиза на 251 752,46 лв. За обезпечаване на публичния дълг е наложен запор върху декларираните банкови сметки на дружеството. Установено е и че „ВИКАНТО-КА“ ЕООД е упражнило право на данъчен кредит по фактурираните доставки от „ПРИМА 2004“ ООД, за които е прието, че са реално извършени.

Според органите по приходите, в настоящия случай е налице втората хипотеза, а именно че получателят по доставката е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Тази констатация е обоснована със следните факти: на първо място е прието, че ревизираното лице е вписано в Агенция по вписванията на 11.04.2017 г. т.е. малко преди процесните сделки, като е взето решение през м. 06.2017 г. да изкупи цялата дейност, осъществявана до момента от доставчика „ПРИМА 2004“ ООД, преустановяваща дейността си, като последната прехвърля цялата налична стока и оборудване на ревизираното лице.; за разглежданите периоди /м. 06.2017 г. и м. 08.2018 г./ и двете дружества са извършвали стопанската си дейност от един и същ търговски обекти – магазини „Жълто пате“; стоките, предмет на доставките по процесните фактури не са променили местонахождението си и след документалното прехвърляне на собствеността им, като са продължили да се съхраняват на първоначалните им адрес в търговските обекти, стопанисвани едновременно и от двете дружества. Освен това е установено, че фискалните устройства, с които са отчитани продажбите от „ПРИМА 2004“ ООД, последващо са пререгистрирани на „ВИКАНТО-КА“ ЕООД, както и че всички от работещите служители в дружеството доставчик са преназначени в ревизираното лице на същите позиции. Двете дружества са ползвали едни и същи стопански обекти.

Анализът на горните факти обосновават извода на ревизиращия екип, че двете дружества са в близки търговски взаимоотношения, като едното встъпва изцяло в търговската дейност на другото – ревизираното лице ползва обектите на доставчика, преназначава работниците му, ползва и неговите фискални устройства. Отбелязано е също, че по процесните доставки са извършени минимални плащания, едва покриващи размера на дължимото от доставчика - „ПРИМА 2004“ ООД ДДС по издадените към „ВИКАНТО-КА“ ЕООД фактури.

При така изложената фактическа обстановка, органите по приходите са счели, че от обективна страна са налице всички предпоставки за ангажиране на отговорността на жалбоподателя по реда на чл. 177, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС. В случая ревизиращите органи са приели, че двете дружества са в близки търговски взаимоотношения, което на свой ред предполага, че управителят на „ВИКАНТО-КА“ ЕООД безспорно е знаел, какво е финансовото състояние на дружество „ПРИМА 2004“ ООД и че ДДС по получените доставки няма как да бъде внесен в бюджета. В допълнение приемат, че е налице заобикаляне на закона, водещо до избягване внасянето на ДДС.

Предвид изложеното, на „ВИКАНТО-КА“ ЕООД е вменена отговорност за изпълнение на задължение към бюджета за данък добавена с стойност общо в размер на 96 065,66 лв., дължим от „ПРИМА 2004“ ООД за данъчните периоди м. 06.2017 г. и м. 08.2017 г. по отношение на извършените доставки към ревизираното лице.

В срока по чл.152, ал.1 от ДОПК „Виканто Ка“ ООД е обжалвало издадения ревизионен акт по административен ред с подадена до Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място] жалба.

С Решение № 936/03.06.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. , на основание чл.155, ал.2 от ДОПК, е потвърден Ревизионен акт.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията; удостоверения за валидност на електронни подписи на лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения Ревизионен акт, на основание чл. 160, ал.2 от ДОПК и чл. 168, ал.1 във връзка с чл.146 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, намира за установено следното:

Оспорването на РА изцяло потвърден с Решение на Директора на дирекция „ОДОП“ - С., като направено в законово установения срок по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионното производство е образувано и проведено, съответно ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия. Съгласно представената и приета като доказателство по делото Заповед на Директора на ТД на НАП - С. , на основание чл.11, ал.3 от ЗНАП и чл.112 ал.2, т.1 от ДОПК, като органи, компетентни да издават заповеди за възлагане на ревизии съгласно чл.112 от ДОПК, както и заповеди за изменение на първоначално издадени заповеди за възлагане на ревизии, съгласно чл.113, ал.3 от ДОПК, са определени началниците на сектори в отдел „Ревизии“, с месторабота в [населено място]- Заповед за възлагане на ревизия и за изменение на същата са издадени от компетентен орган в кръга на неговите правомощия, като съдържанието им отговаря на изискванията по чл.113 от ДОПК, при подписване на заповедите с валиден към датите на издаването им квалифициран електронен подпис на Началник сектор в отдел „Ревизии“ в ТД на НАП – С..

Възложената за извършване ревизия е извършена от определените в ЗВР органи по приходите, които с оглед на заеманата длъжност и определянето им за ревизиращи органи по чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК със ЗВР, са разполагали с необходимата материална компетентност за провеждането на ревизията и за съставянето на Ревизионен доклад.

Съгласно разпоредбата на чл.119, ал.2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция - чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК/ и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия - чл.113, ал.1, т.2 ДОПК/.

Оспореният Ревизионен акт /РА/ №Р-22220218004062-091-001/08.02.2019 г., издаден от И. М. Р. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията на „Виканто Ка ” ООД.

Както Заповед за възлагане на ревизия, така и РД и издаденият въз основа на него РА са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис, е допустимо по силата на чл.184, ал.1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител /приложения с административната преписка CD-R/. Съгласно чл. 13, ал. 4 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, респ. чл.25, т.2 от Регламент (ЕС) № 910/ 2014, квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. В случая от представените електронни документи се установява, че подписалите ги лица са имали валидни електронни подписи. С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели с квалифициран електронен подпис и съотв. не са налице основания да се считат за нищожни.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК във вр. с чл.3, ал.2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният Ревизионен доклад е неразделна част от него.

Не се твърдят от жалбоподателя, нито са установени при извършената служебна проверка допуснати нарушения на административно-производствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл.114, ал.2 от ДОПК, а РД е съставен от ревизиращите органи в срока по чл.117, ал.1 от ДОПК, като съдържа предвидените в чл.117, ал.2 ДОПК реквизити, при прилагане на събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Съответно спазен е и срока по чл.119, ал.2 от ДОПК за издаването на ревизионния акт.

По съответствието на оспорения ревизионен акт с материалния закон:

В обжалвания Ревизионен акт /РА/ №Р-22220218004062-091-001/08.02.2019 г., са установени задължения на „Виканто Ка “ ООД с правно основание чл.177 от ЗДДС - отговорност за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от „Прима 2004 “ ООД. Разпоредбата на чл.177 от ЗДДС е озаглавена отговорност на лицата в случаи на злоупотреби. Съгласно чл.177, ал.1 от 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. В нормата на чл.177, ал.2 от ЗДДС е регламентирано, че 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. Включването на разпоредбата на чл.177 в глава XXV от ЗДДС, определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчни измами. Съдържанието на този особен вид солидарна отговорност е за плащане от регистрирано лице - получател по облагаема доставка на дължимия, но невнесен ДДС, когато е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия, но невнесен данък.

Въз основа на посочената нормативна регламентация следва извода, че отговорността по чл.177 от ЗДДС възниква при наличието на няколко материално правно предпоставки, а именно: 1. Ревизираното лице да е регистрирано по ЗДДС лице - получател по облагаема доставка; 2. Да е осъществена облагаема доставка, по която доставчикът е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, който ДДС доставчикът е длъжен да внесе в бюджета.; 3. Дължимият данък не е внесен от доставчика; 4. Получателят по облагаемата доставка да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък и 5. Получателят да е знаел или да е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Тези нормативно регламентирани предпоставки трябва да са налице кумулативно - липсата на който и да е от елементите от правопораждащия фактически състав, възпрепятства възможността да се реализира отговорността по чл.177, ал.1 във вр. с ал.2 от ЗДДС.

В случая установените с оспорения Ревизионен акт /РА/ №Р-22220218004062-091-001/08.02.2019 г., на основание чл.177, ал.1 от ЗДДС задължения на „Виканто Ка“ ООД – отговорност за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от „Прима 2004 “ ООД през данъчните периоди на м.06.2017г., м.08.2017г. с оглед съдържащите се в потвърждаващото ревизионния акт Решение № 936/ 03.06.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. мотиви, се основават на наличието на хипотезата на чл.177, ал.2, предл. първо от ЗДДС – реализиране на отговорността когато ревизираното лице – получател по облагаеми доставки, е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик. За да възникне отговорността по чл. 177, ал.1 в хипотезата на ал.2, предл. първо от ЗДДС /съществуването на която хипотеза в конкретния случай се твърди от приходната администрация/, следва по несъмнен начин да бъде установено и доказано знанието на получателя по облагаемите доставки /“Виканто Ка“ ООД/, че дължимият от неговия доставчик /“Прима 2004 “ ООД/ данък върху добавената стойност, няма да бъде внесен.

Осъществяването на първите две от посочените по-горе материалноправни предпоставки от фактическия състав на отговорността по чл.177, ал.1 ЗДДС, не е спорно между страните, а и се установява от събраните по делото доказателства. Ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС лице към периода на осъществяване на процесните доставки /м.7.2017г. - м. 08.2017г./, като „Виканто Ка “ ООД е „получател“ по смисъла на чл.11, ал.2 от ЗДДС на облагаеми доставки /по см. на чл.12, ал.1 от ЗДДС/ по фактури, издадени от „Прима 2004 “ ООД през данъчните периоди м.7.2017г., м.8.2017г. Съответно „Прима 2004“ ООД е доставчик по облагаеми доставки по смисъла на чл.11, ал.1 от ЗДДС по фактури, както следва: фактури №20...18/08.06.2017 г., №20...17/08.06.2017 г., №20...16/08.06.2017 г., №30...8/08.06.2017 г., №30...9/08.06.2018 г., №10...115/31.08.2017 г., №10...116/31.08.2017 г. и №10...117/31.08.2017 г., издадени от „ПРИМА 2004“ ООД. Посочените фактури са приобщени към ревизионната преписка и са приети като доказателства по делото, като всички фактури са придружени от приемо – предавателни протоколи, като няма спор, че те обективират реално осъществени облагаеми доставки, по които „Виканто КаМ “ ООД е получател, съответно „Прима 2004 “ ООД, също регистрирано по ЗДДС лице, е доставчик. Фактурите съдържат необходимите реквизити, вкл. посочен на отделен ред ДДС.

Наличието на третата материалноправна предпоставка за реализиране на отговорността по чл.177, ал.1 от ЗДДС /дължимият ДДС да не е внесен от доставчика/,

също е доказано. Посочените по-горе фактури са включени в дневниците за продажби на „Прима 2004 “ ООД . Не се спори, а и се доказва от изготвената справка за задълженията на „Прима 2004 " ООД към датата на издаване на ревизионния доклад, че този ДДС, не е внесен от „Прима 2004 " ООД. При извършена в хода на административното обжалване служебна проверка по данъчно осигурителната сметка на „Виканто Ка " ООД се сочи установено, че сумите са прихванати от деклариран ДДС за възстановяване от последното дружество.

Относно четвъртата предпоставка за реализиране на отговорността по чл.177, ал.1 от ЗДДС – регистрираното лице, получател по облагаема доставка, да е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък: Връзката между невнесения данък и данъчния кредит, какъвто е смисъла на законовото изискване, ще е налице, когато е налице поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга, независимо дали е в същия, изменен или в преработен вид. За да се счита за осъществена тази материалноправна предпоставка по чл.177, ал.1 от ЗДДС, достатъчно е да е налице пряка или косвена причинно-следствена връзка между дължимия и невнесен данък и приспадания данъчен кредит. В случая „Виканто Ка “ ООД, като получател по облагаеми доставки, фактурирани с посочените по-горе фактури, издадени от доставчика „Прима 2004 “ ООД в периодите на м.7.2017г., м.8.2017г., е отразило същите в дневниците за покупки, съответно тези покупки са участвали при формиране на резултата в подадените справки-декларации по ЗДДС за съответните периоди. Ревизираното дружество, като регистрирано по ЗДДС лице и получател по облагаемите доставки, е упражнило правото си на данъчен кредит по посочените по-горе фактури. Правото на данъчен кредит е упражнено от „Виканто Ка “ ООД спрямо същите стоки, закупени от „Прима 2004 “ ООД съгласно посочените фактури и за които доставчикът и издател на фактурите – „Прима 2004 “ ООД, не е внесъл декларирания като дължим се ДДС. С оглед на изложеното съдът приема за доказано, че правото на приспадане на данъчен кредит, ползвано от „Виканто Ка “ ООД за визираните периоди и доставки, е свързан пряко с дължимия и невнесен от „Прима 2004 “ ООД ДДС за данъчни периоди м.7.2017г., м.8.2017г., с което се явява изпълнена и четвъртата материалноправна предпоставка за отговорността по чл.177, ал.1 от ЗДДС.

Както вече беше посочено, отговорността по чл.177 от ЗДДС - отговорност на лицата в случаи на злоупотреби, изисква наличието и на още една предпоставка, представляваща субективния елемент от фактическия състав за реализиране на отговорността на получател по облагаеми доставки за ДДС, който не е бил внесен от друго лице. Този субективен елемент, съгласно чл.177, ал.2 от ЗДДС, се свързва с изискването за знание на регистрираното лице /знаело е или е било длъжно да знае/, че дължимият данък по доставката, във връзка с която пряко или косвено е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, няма да бъде ефективно внесен и това да е доказано от ревизиращия орган по реда на чл.117-чл.120 от ДОПК.

В случая реализираната с оспорения РА на основание чл.177, ал.1 от ЗДДС отговорност на „Виканто Ка “ ООД за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от „Прима 2004 “ ООД, от фактическа и правна страна и обоснована с наличието на хипотезата на чл.177, ал.2, предл. първо от ЗДДС –ревизираното лице – получател по облагаеми доставки /“Виканто Ка “ ООД/, е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик /“Прима 2004 “ ООД/. За разлика от втората хипотеза по чл.177, ал.2, предл. второ от ЗДДС / ревизираното лице – получател по

облагаеми доставки е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик/, за наличието на която хипотеза законът въвежда презумпция, че лицето е било длъжно да знае, ако едновременно са изпълнени регламентирани в чл.177, ал.3, т.1 и т.2 условия, то за случаите на знание по чл.177, ал.2, предл. първо от ЗДДС липсват нормативно разписани и посочени условия, при които това знание ще се счита за установено. Ето защо при реализиране на отговорността по чл.177, ал.1 във вр. с ал.2, предл. първо от ЗДДС, фактът, че ревизираното лице – получател по облагаеми доставки, е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, подлежи на доказване, като в тежест на органите по приходите е да установят и докажат фактът на знание на получателя, че доставчикът му няма да внесе дължимия ДДС.

Субективният елемент на знанието на получателя по облагаеми доставки, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, следва да бъде доказан чрез установяване на обективни факти и обстоятелства, сочещи на съществуващи представи за сигурно или вероятно невнасяне на данъка от доставчика или на такива факти, от които да се съди, че не е възможно на лицето да не е било известно, че данъкът няма да бъде внесен. Знанието на едно юридическо лице, доколкото е субективна категория, е налице, когато се установи по отношение на физическите лица, осъществяващи неговото управление. Обстоятелства, сочещи че получателят по облагаеми доставки, е знаел, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, са например хипотези на свързаност между доставчика и получателя по см. на § 1, т.3 от ДОПК във вр. с §1, т.34 от ЗДДС; когато доставчик и получател е едно и също лице; когато обективното финансовото състояние на доставчика е достатъчно лошо, че същият да не може да покрива задълженията си, вкл. и за данъци и това състояние е известно на представляващите и управляващи получателя по доставката; когато на лицата, управляващи дружеството - получател, поради съществуващите обективни обстоятелства, свързани с финансовото и имущественото състояние или с осъществяваната от доставчика дейност, не е било възможно да не им бъде известно, че данъците по издаваните фактури няма да бъдат заплатени и др. Условието, които предполагат знанието, следва да са били налице към момента на сключване на сделките т.е релевантният момент за установяване на знанието или задължението за него е към момента на издаването на фактурите /В т.см. Решение № 13645 от 8.11.2018г. на ВАС по адм. дело № 9819/2018г./.

В случая жалбоподателят оспорва приетото от приходната администрация, съгласно изложеното в Ревизионен акт /РА/ №Р-22220218004062-091-001/08.02.2019 г., потвърден с Решение № 936/ 03.06.2019г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., че „Виканто Ка“ ООД е знаело, че неговият доставчик „Прима 2004“ ООД няма да внесе дължимия и начислен ДДС. Твърдяното наличие на знание на ревизираното лице - получател по облагаеми доставки, че ДДС няма да бъде внесен от доставчика му, се основава на доводи за съществуването на тесни взаимовръзки между двете дружества, от които е направен извод, че „Виканто Ка“ ООД е знаело или е имало основание да подозира, че данъкът по издадените му фактури от „Прима 2004“ ООД няма да бъде внесен.

В случая, в РД и РА, както и с оглед наведените пред съда доводи и възражения от страна на приходните органи е явно, че се поддържа тезата, че е налице предварително знание от страна на РЛ по смисъла на чл. 177, ал. 2, пр. първо ЗДДС.

Съдът намира, че доколкото за знанието следва да се изхожда от обективни

критерии, то събраните в тази връзка доказателства като достатъчни и безпротиворечиви, са годни да създадат сигурно убеждение за истинността на горното фактическо твърдение.

По делото са събрани доказателства, според които правилно органите по приходите са приели, че се установяват взаимовръзки между двете дружества, с оглед на които може да се обоснове извод за наличие на знание в ревизираното лице, че данъкът по доставките няма да бъде платен от третото лице. Установено е, че двете дружества са осъществявали дейността си в едни и същи търговски обекти, като ревизираното дружество се явява купувач на всички предлагани до този момент от „ПРИМА 2004“ ООД стоки /детски дрехи, аксесоари и играчки/ т.е на цялата налична стока, както и на оборудването на магазините, които променят единствено собствеността си, но не и фактическото си местонахождение; персоналът на дружеството доставчик е преназначен в ревизираното дружество; фискалните устройства също са пререгистрирани на името на получателя по доставката. Не на последно място от значение е факта, че жалбоподателят се присъединява към договорите за наем на обектите, където до момента на процесните доставки е извършвал дейността си доставчика, в резултат на което е налице съвместно ползване на търговските обекти от двете дружества.

Всичко описано по-горе води до извод, че в случая не става въпрос само за покупко-продажба на стоки, а за прехвърляне на цялата дейност, извършвана от „ПРИМА 2004“ ООД на „ВИКАНТО-КА“ ЕООД. Това прехвърляне обаче представлява заобикаляне на закона, доколкото по смисъла на чл. 15, ал.1 от Търговския закон предприятието като съвкупност от права, задължения и фактически отношения може да бъде прехвърлено чрез сделка, извършена писмено с нотариална заверка на подписите. Отчуждителят е длъжен да уведоми кредиторите и длъжниците за извършеното прехвърляне. За прехвърлянето на предприятие по реда на ТЗ е необходимо да се спази фактическият състав на разпоредбите на чл. 15 и следващите от ТЗ. В случая доколкото между двете дружества са прехвърлени само активите на същите, то е налице заобикаляне на закона, каквото е изискването на чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, предложение второ.

На стр.18 от РД подоробно са описани резултатите от извършена предходна ревизия на доставчика „ПРИМА 2004“ ООД, при която са определени задължения по ЗДДС и ЗКПО за периоди преди процесните фактури, а също има образувано ИД за задължения за не внесен ДДС по СД /включително за процесните периоди/, като общият размер на задълженията е 112 530,00 лв. Следователно доставчикът е имал вече натрупани задължения за данъци към момента на прехвърляне на дейността на жалбоподателя, но задълженията представляващи пасив не са прехвърлени. В това се състои заобикалянето на закона. Прехвърлянето на търговска дейност само по себе си не е забранено, стига да е извършено в предвидения от закона ред и форма и ако с нея не се преследва неправилен резултат, какъвто се явяват злоупотребата с ДДС и осуетяването на събиране на данъчни задължения. В конкретния случай с поведението си двете дружества постигат именно този резултат. Прехвърлянето на дейност на току що регистрирано дружество, което дори не заплаща цялата стойност, а само малка част от нея, без да са прехвърлени задълженията, без да е спасена нормата на чл.15 от ТЗ, говори именно, че целта е заобикаляне на закона. При това положение може обосновано да се заключи, че жалбоподателят е бил наясно с всичко това. Обстоятелствата, сочещи пълна приемственост в дейността дават достатъчно

основание да се формира заключение за знание у ревизираното лице относно целения краен резултат, а именно поемане дейността на търговското предприятие, но без прехвърлянето му като съвкупност, включваща възникналите задължения – в.т.м. е и Решение №14108/21.11.2017 г. по адм.д. № 10878/2016 г. ВАС.

В допълнение следва да се посочи, че по процесните доставки са извършени само частични плащания, което е допълнително обославя знание у получателя на доставката по смисъла на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, че начисленият ДДС няма как да бъде внесен.

При тези данни и установеното от счетоводните регистри, че плащанията по доставките са се изпълнявали частично и не в срок правилно е прието от приходните органи, че ревизираното лице не може да очаква, че доставчикът ще разчете своевременно дължимия данък към бюджета в съответния период, при положение, че продавачът само събира косвения данък и има задължение да го внесе в бюджета.

Изводът от установените обективни факти, според преценката им от настоящия състав е, че знание по смисъла на чл. 177, ал. 2, предл. първо ЗДДС, е доказано.

От доказателствата по делото се установява, че действителните отношения между търговците надхвърлят рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател по доставка, поради което установените обстоятелства обосновават извод за наличие на хипотезата на чл. 177, ал. 2, предложение първо ЗДДС. В т. 33 от решението на СЕС по дело С-384/04, според което законодателство, предвиждащо ангажиране на отговорността на данъчно задължено лице в случаи като процесния съответства на чл. 21, ал. 3 от Шеста директива /чл. 205 от Директива 2006/112/, е посочено, че търговците, вземащи всички предпазни мерки, които основателно биха могли да бъдат изисквани от тях за гарантиране на това, техните сделки да не образуват част от вериги, която включва сделка, опорочена с ДДС измама, трябва да могат да се позовават на законността на тези сделки без риск от солидарна отговорност за плащане на ДДС, дължимо от друго данъчнозадължено лице. В случая по отношение на ревизираното дружество не може да се приеме, че е взело всички мерки, за да избегне тази отговорност.

В горния смисъл по идентични случаи са постановени Решение № 4779 от 18.04.2017 г. на ВАС по адм. д. № 1163/2016 г., I отд., Решение № 5588 от 4.05.2017 г. на ВАС по адм. д. № 8260/2016 г., I отд.

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

Нормата на чл. 177, ал. 1 ЗДДС не е специална по отношение на чл. 16, ал. 3 ДОПК, тъй като урежда основанията, при които възниква отговорността, част от които е наличието на дължим и невнесен данък от доставчика. Обхватът на отговорността е определен в нормата на чл. 16, ал. 3 ДОПК.“

Съобразявайки мотивите на това ТР, настоящият състав намира, че отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 обхваща данъците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им. Тези разпоредби са в съответствие с чл. 177 ЗДДС, предвиждащ особена солидарна отговорност на получателя на доставката за невнасянето на ДДС от неговия доставчик. След като доставчикът е изпаднал в забава, той е задължен и за лихвите, което води и до солидарната отговорност и на получателя по чл. 177 ЗДДС не само за главницата, но и за закъснителните лихви.

Като е достигнал до същия извод извод административният орган е постановил правилно решение, съответно жалбата на „Виканто Ка срещу ревизионния акт да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, основателно се явява искането за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 500 лв.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Виканто Ка“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] против Ревизионен акт /РА/ №Р-22220218004062-091-001/08.02.2019 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията и Д. Н. К. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 936/03.06.2019г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с който му е ангажирана отговорност за дължим и невнесен данък по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 96 065,66 лв. и са начислени лихви за забава в общ размер на 15 053,79 лв., във връзка с доставки, документирани с издадени фактури от „ПРИМА 2004“ ООД, ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА „Виканто Ка“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] да заплати на Дирекция ОДОП С. сумата от 500 лв. разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: