

РЕШЕНИЕ

№ 16233

гр. София, 07.09.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,
в публично заседание на 18.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **10615** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на В. К. Н., с ЕТ“ Вилнекс-Велико Ненов“, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.1, чрез пълномощник, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.3,срещу РА № Р-22221022001655-091-001/28.07.2022г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място],потвърден и изменен с Решение № 1640/17.10.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, с който ангажирана отговорност по чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за невнесен данък от „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ООД, ЕИК[ЕИК], в размер на 21 323.23 лв. и следващите се лихви в размер на 1 174.79 лв.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и в писмени бележки, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Соочи, че тези задължения са били погасени в пълен размер чрез прихващане още през 2015 г. с дължим за възстановяване ДДС на ЕТ“ Вилнекс-Велико Ненов“, за д.п. м.11 и 12.2014 г. Отделно посочва, че не са били налице предпоставките за ангажиране на отговорност по чл.177 от ЗДДС.Излага подробни съображения в тази насока.Позовава се на практиката на СЕС.Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разноски по делото. Ответникът по жалбата – Директорът на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез

процесуалния си представител, оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Моли съда, при отхвърляне на жалбата да присъди юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекция „ОДОП” – [населено място].

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22221022001655-020-001/04.04.2022 г./ л.43-45 от делото/, издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. / л. 22-23 от делото/ и Решение № 858-2/04.04.2022г. / л.46 от делото/на директора на ТД на НАП – [населено място], във връзка с Решение № 1303/20.08.2015 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] за установяване на отговорност по чл.177 от ДДС.Същата е връчена по електронен път на 14.04.2022 г.,като срока за завършване на ревизионното производство е определен до три месеца от получаване на същата.Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по- късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. РД е издаден с № Р-

22221022001655-092-001/29.06.2022г./л.52-62 от делото/. В законоустановения срок е постъпило възражение срещу РД. В срока по чл.119, ал.2 ДОПК е издаден РА № Р-22221022001655-091-001/28.07.2022г. / л.47-51 от делото/ от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периодите, за които е възложена ревизията.

С оспорвания РА на жалбоподателя е ангажирана отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за невнесен данък в размер общо на 21 323,23 лв. и лихви в размер на 1 174,79лв. по доставки, документирани с фактури, издадени от „Силует Вилнекс“ ООД, по които жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит.

Според констатациите в РД, през ревизирия период лицето е извършвало дейност, свързана с изпълнение на поръчки на облекла - мъжка и дамска конфекция в условията на ишлеме. ЕТ „Вилнекс - Велико Ненов” възлага производството на облеклата към съответни специализирани предприятия – в ревизирия период на „Силует Вилнекс” ООД. ЕТ „Вилнекс- Велико Ненов“ извършва контрол по качеството, складиране, опаковка и експедиция на вече готовите облекла.

В хода на ревизията са предприети действия, подробно описани в ревизионния доклад, раздел II „Процесуални действия”, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221022001655-040-001/19.04.2022 г., в отговор на което са представени заверени копия на: фактурите, издадени от „СИЛУЕТ-ВИЛНЕКС“ ООД и касови бонове за извършени плащания в брой; споразумителни протоколи за прихващане; разпечатки от счетоводни сметки за периодите м. 10, 11 и 12.2014 г. и м. 01.2015 г. – хронологии на сметка 401-17 Доставчици – „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ООД; на сметка 501 – Каса; на сметка 503-1 Разплащателна сметка в левове; на сметка 504-1 Разплащателна сметка в евро; хронология на сметки от група 70 - Приходи от продажби;

С Протокол №Р-22221022001655-П.-001/19.04.2022 г. са приобщени доказателствата, събрани в хода на предходната ревизия на В. К. Н., ЕГН [ЕГН] с ЕТ „ВИЛНЕКС -

ВЕЛИКО НЕНОВ“, за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС за задължения на „СИЛУЕТ-ВИЛНЕКС“ ЕООД, приключила с РА №Р-22221515003131-091-001/09.06.2015 г.

Изготвена е служебна бележка изх. №Р-22221022001655-999-001/14.04.2022 г. до дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С.. Получен е отговор с изх. №С220022-181-0036034/18.04.2022 г. относно образувано изпълнително дело №160173682/2016 г. срещу „СИЛУЕТ-ВИЛНЕКС“ ЕООД. Допълнително е получена служебна бележка изх. № С220022-181-0036716/19.04.2022 г., относно образувано изпълнително дело №211112505/2021 г. срещу В. К. Н. с ЕГН [ЕГН].

Установено е, че ЕТ „ВИЛНЕКС - ВЕЛИКО НЕНОВ“ е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 48 959.00 лв. по 44 фактури за доставки на услуги и материали, издадени от „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД. Фактурите са включени в СД по ЗДДС и в дневниците за продажби на доставчика, а дължимият данък не е внесен.

Органите по приходите са приели за изпълнени условията на чл. 177, ал. 1 и 2 от ЗДДС, за възникване на отговорността на ЕТ „ВИЛНЕКС - ВЕЛИКО НЕНОВ“ за чуждо задължение, а именно:1. Регистрираното лице е получател по облагаема доставка. Съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС това е лицето, което получава стоката или услугата. В конкретния случай ЕТ „ВИЛНЕКС – ВЕЛИКО НЕНОВ“ е получател по облагаеми доставки по фактури издадени от „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД. 2. Осъществена е облагаема доставка, по която доставчикът е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, който доставчикът е длъжен да внесе в бюджета. Доставките по фактурите издадени от „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД са облагаеми и за същите е начислен ДДС, за който получателят по доставката ЕТ „ВИЛНЕКС - ВЕЛИКО НЕНОВ“ е ползвал данъчен кредит, чрез включването на начисления данък в дневниците за покупки по смисъла на ЗДДС за съответния период.3. Дължимият данък не е внесен от доставчика „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД.

Съгласно указанията в Решение №1303/20.08.2015 г. на директора на дирекция ОДОП С., в хода на настоящата ревизия е извършен анализ на задълженията на „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД.

При предходната ревизия е установено, че доставчикът не е внесъл дължимия данък по подадените СД по ЗДДС, както следва:

- вх.№ 22102363601/14.11.2014 г. за периода м.10.2014г. – 5 731,61 лв.;
- вх. № 22102386846/15.12.2014 г. за м.11.2014 г. - 15 591,62 лв.;
- вх. № 22102399733/13.01.2015 г. за м.12.2014 г. - 21 471,81 лв.;
- вх. № 22102428052/15.02.2015 г. за м.01.2015 г. – 75,82 лв.

Констатирано е, че при обжалването на предходния РА от „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ООД са били ангажирани платежни нареждания с посочено основание задължения по СД за данъчните периоди м.11 и м.12.2014 г., в размер съответно на 5 731,61 лв. и 15 591,62 лв., но по данни от данъчно-осигурителната сметка на дружеството по представените платежни нареждания няма отразени постъпления по сметка на НАП за задълженията за посочените периоди.

Установено е също, че на физическото лице В. К. Н. е извършена ревизия за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД за данъци и осигурителни вноски, в т.ч. ДДС за периодите от 01.01.2015 г. до 30.06.2016 г. Ревизията е приключила с РА №Р-22221520008350-091-001/14.09.2021 г., с който е ангажирана отговорност за

задължения на „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД общо в размер на 127 671,70 лв. и лихви за просрочие в размер на 77 710,07 лв. Актът е обжалван по административен път и с Решение №1852 от 06.12.2021 г. на дирекция ОДОП С. е потвърден.

Определените с РА №Р-22221520008350-091-001/14.09.2021 г. задължения, касаещи обхвата на настоящата ревизия са за периода м.12.2014 г. – главница 21 471,81 лв. и лихви в размер 14 528,68 лв. и за периода м.01.2015 г. – главница 75,82 лв. и лихви в размер 50,61 лв.

При проверка в данъчно-осигурителната сметка на лицето е установено плащане на задължения по издадения РА №Р-22221520008350-091-001/ 14.09.2021 г., както следва: постъпило плащане на 14.03.2022 г. – 1 360,29 лв. и на 17.03.2022 г. – 20 111,52 лв. за данък върху добавената стойност за задължения на „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД по реда на чл. 19 от ДОПК за м. 12.2014 г.; постъпило плащане на 17.03.2022 г. – 75,82 лв. за данък върху добавената стойност за задължения на „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД по реда на чл. 19 от ДОПК за м. 01.2015 г.Т.е. част от задълженията са погасени.

Извършена е проверка в информационния масив на НАП, ПП С., относно задълженията по ЗДДС на „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД, при която е установено, че към 23.06.2022 г. са налице следните задължения по ЗДДС за периодите на издаване на фактурите към ревизираното лице: за м.10.2014 г. - 5 731,61 лв. главница и 4 424,61 лв. лихви; за м.11.2014 г. - 15 591,62 лв. главница и 11 901,56 лв. лихви; за м.12.2014 г. - 14 573,48 лв. лихви; за м.01.2015 г. – 54,42 лв. лихви

В съответствие с указанията на директора на дирекция ОДОП С., дадени в Решение №1303/20.08.2015 г., органите по приходите са събрали информация за предприетите действия за събиране задълженията на „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД, имуществото на дружеството и категоризацията на дълга му. За целта е изготвена служебна бележка №Р-22221022001655-999-001/14.04.2022 г. до дирекция „Събиране“, Сектор „Обезпечаване и събиране на публични вземания“ при ТД на НАП С..

Съгласно получения отговор на дружеството е образувано изпълнително дело №160173682/2016 г. за публични вземания в размер на 661 139,14 лв. в т. ч. главница – 355 588,12 лв., лихва – 305 551,29 лв. към 18.04.2022 г. Декларираният ДДС за данъчните периоди от 01.10.2014 г. до 31.01.2015 г. е част от изпълнителните основания по чл. 209 от ДОПК. В хода на изпълнителното производство няма постъпили суми за погасяване на посочените по-горе публични вземания. Дългът на „СИЛУЕТ-ВИЛНЕКС“ ЕООД е категоризиран като трудно събираем – няма имущество, включително няма открити банкови сметки, които да послужат за обезпечаване на публичните задължения, единствения актив е на стойност по-малко от 10 % от размера на публичните вземания.

В хода на настоящата ревизия е установено, че ревизираното лице ЕТ „ВИЛНЕКС - ВЕЛИКО НЕНОВ“ в качеството си на получател по доставката е отразил издадените от доставчика фактури с право на данъчен кредит в своите отчетни регистри /дневник за покупките/ за съответните периоди. В тази връзка налице е пряка връзка между невнесения данък и ползвания ДК, тъй като задълженията на доставчика „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ЕООД възникват за начисления ДДС по фактурите, издадени към ЕТ „ВИЛНЕКС – ВЕЛИКО НЕНОВ“.

Относно знанието, че данъкът няма да бъде внесен – чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, органите по приходите са посочили, че за периода на издаване на фактурите „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ООД и ЕТ „ВИЛНЕКС - ВЕЛИКО НЕНОВ“ са свързани лица по смисъла

на §1, т. 1 от ДР на ДОПК чрез едноличния търговец В. К. Н., който е управител и собственик на 67 % от капитала на дружеството.

По данни от Търговския регистър на Агенция по вписванията „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ООД/понастоящем ЕООД/ е регистрирано по фирмено дело №716/1996 г., вписано в ТР на 30.09.2010 г. Капиталът на дружеството е 5 000 лв., разпределен към датата на вписване, между съдружниците В. К. Н., с размер на дяловото участие 3 350 лв. и Т. В. Н., с размер на дяловото участие 1 650 лв. Управител и представляващ дружеството към 30.09.2010 г. е ревизираното лице В. К. Н.. Въз основа на вписване от 02.05.2017 г. /след датата на процесните фактури/ по партидата на дружеството е извършена промяна в правната форма – ЕООД, заличени са съдружниците, и е вписан едноличен собственик на капитала Д. И. У., който считано от 02.05.2017 г. е управител и представляващ дружеството.

При така установената фактическа обстановка, органите по приходите са приели, че са изпълнени, както обективните, така и субективните предпоставки за ангажиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС. Извършени са доставки между регистрирани по ЗДДС лица, данъкът по които не е внесен ефективно в бюджета, а получателят за същия данък е упражнил право на приспадане на данъчен кредит. Получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

На основание чл. 177, ал. 1, във връзка с чл. 177, ал. 6 от ЗДДС на В. К. Н. с ЕТ „ВИЛНЕКС - ВЕЛИКО НЕНОВ“, ЕИК[ЕИК], е ангажирана отговорност за задълженията по ЗДДС на „СИЛУЕТ-ВИЛНЕКС“ ЕООД за м.10.2014 г. и м.11.2014 г. – главница в размер общо на 21 323,23 лв.

По отношение на лихвите, органите по приходите са констатирани, че в хода на извършена ревизия на ЕТ „ВИЛНЕКС - ВЕЛИКО НЕНОВ“ за определяне на задълженията му по ЗДДС за периодите от 01.11.2014 г. до 31.01.2015 г., приключила с РА №Р-22221515000185-091-001/18.06.2015 г., поправен с РАПРА №П-22221515114257-003-001/22.06.2015 г. с установения ДДС за възстановяване, на основание чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, в размер на 45 120.15 лв. са прихванати изискуеми публични вземания в т.ч. главници и лихви по отменения РА №Р-22221515003131-091-001/ 09.06.2015 г., с който на лицето е ангажирана отговорност за задължения по ЗДДС на „СИЛУЕТ-ВИЛНЕКС“ ЕООД в размер на 42 381.49 лв. Предвид това с ревизионния акт, органите по приходите са определили лихви по задълженията до датата на извършеното от органите по приходите прихващане с РАПРА №П-22221515114257-003-001/ 22.06.2015 г. – 22.06.2015 г. в размер на 1 174.79 лв.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчнозадълженото лице е обжалвало РА № Р-22221022001655-091-001/28.07.2022г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], пред директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, който с Решение № 1640/17.10.2022 г. е потвърдил и изменил в една част същия.

В хода на съдебното обжалване на РА е изслушана и приета ССЧЕ и допълнение към нея / л. 99- 102 и л.116 -121 от делото/, неоспорени от страните. Вещото лице след извършена проверка на документите, приложени по делото е дало отговор на поставените му задачи.

От жалбоподателя са представени допълнително писмени доказателства по които вещото лице е изготвило експертизите / л.373 -375/. От ответника са представени допълнително писмени доказателства / л.269- 346 и л. 376-396 от делото/,

част от административната преписка. Не са ангажирани други доказателства от страните в производството.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, в частта потвърдена и изменена с Решение № 1640/17.10.2022г. от Директора на Дирекция на „ ОДОП” – [населено място], поради което същата се явява ДОПУСТИМА за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни и оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на потвърдителното решение на Дирекция "ОДОП", са допуснати нарушения на принципите на служебното начало, на добросъвестност и право на защита, установени съответно в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК. От посочените основни начала на данъчно-осигурителния процес органите по приходите следва да се ръководят в действията си на всеки етап от регламентираната с ДОПК процедура по установяване публичните вземания и нарушението им действително би довело до незаконосъобразност на извършените действия и издадените актове. В настоящия случай обаче от събраните по делото доказателства не се установява да са допуснати такива нарушения. Обратно - при извършване на ревизията са спазвани всички законови изисквания, като констатациите на проверяващите органи са извършени изцяло на база служебно събраните от тях по съответния ред в хода на ревизията доказателства. Жалбоподателят е бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, и формирането на фактическите и правните им изводи, да е нарушаван принципа на служебно начало и добросъвестното упражняване от страна на ревизиращите органи по приходите на техните процесуални права, или същите да са извършили действия, надвишаващи законовите им правомощия. В хода на ревизията са събрани всички относими доказателства и от трети лица, приобщени по съответния ред от ревизиращия екип, съгласно изискванията на ДОПК.

При извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото (л.24-33 от делото). Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА № Р- Р-22221022001655-091-001/28.07.2022г., не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта.

Отговорността по чл. 177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по ЗДДС лице, която възниква, ако са изпълнени сложните фактически състави, предвидени 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. За да възникне отговорност за чуждо задължение, следва едновременно да са изпълнени следните условия, посочени в чл. 177, ал. 1, ал. 2 от ЗДДС: 1. Регистрираното лице е получател по облагаема доставка. Съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС това е лицето, което получава стоката или услугата или лицето което придобива собственост върху стоката или същата му се предоставя фактически. 2. Осъществена е 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 следва да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък. Връзката между невнесения данък и данъчния кредит ще е налице при поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид. Достатъчно е да е налице пряка или косвена причинно следствена връзка между дължимия невнесен данък и приспадания данъчен кредит. 5. Получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен - чл. 177, ал. 2 от ЗДДС. Налице са две хипотези за възникване на отговорността по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС. В първата хипотеза-получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен. Фактът на знание у лицето, подлежи на доказване от ревизиращия орган. Това могат да бъдат всякакви факти и обстоятелства, че на лицето е било известно или че на лицето не е възможно да не е било известно обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен. При втората хипотеза-получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, като фактите които следва да се установят при тази хипотеза включват два елемента-възможност за знание и задължение за знание. Най-общо въпросът се свежда до това дали при полагане грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед конкретната доставка/проучване стопанската надеждност на доставчика, обезпечаване изпълнението на доставката, осигуряване срещу евентуално неизпълнение и др. За да възникне отговорността по чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС в конкретния случай, органът по приходите следва безспорно и без съмнение да установи, че получателят не е положил дължимата грижа на добрия търговец, въпреки, че е имал възможност да го направи. Съгласно чл. 177, ал. 4 отговорността по чл. 177 възниква без значение, дали отговорното трето лице е получило или не конкретна облага от невнасянето на дължимия ДДС. Чл. 177, ал. 3 от ЗДДС въвежда особена презумпция за задължение за знание по смисъла на ал. 2. Същата е оборима презумпция-валидна е до доказване на противното. В този случай факти, които приходната администрация трябва да докаже са следните: 1. Облагаемата доставка, по която данъкът не е внесен и тази по която е ползвано право на данъчен кредит, следва да са с предмет същата стока или услуга, независимо дали са в същия, изменен или преработен вид; 2. Да е налице едно от следните обстоятелства: сделката е

привидна, заобикаля закона или е осъществена на цена, която значително се отличава от пазарната. Тази предпоставка следва да е налице при всяко лице което отговаря по чл. 177 от ЗДДС, т. е лицето, чиято отговорност се претендира е осъществило сделка, която е привидна, заобикаля закона или е осъществена на цена, която значително се отличава от пазарната. За да възникне за определено данъчно-задължено лице отговорност по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС е необходимо то самото да е участвало в сделка, която е привидна, заобикаля закона или е на цена, значително отличаваща се от пазарната. Ако не е налице такова пряко участие, т. е като страна в сделката за задълженото лице не може да се приложи презумпцията по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС.

Цитираните национални норми са в унисон с общностното право, като този извод следва пряко от решението на С. по дело С-384/04, съгласно което чл. 22, ал. 8 от Шеста директива (отм.), сега чл. 205 от Директива на Съвета 2006/112/ЕО, позволява законодателство, предвиждащо, че данъчно задължено лице, на което са доставени стоки или услуги, и което е знаело или е имало разумни причини да подозира, че част или целият ДДС, дължим във връзка с тази доставка или всяка предходна или бъдеща доставка, няма да бъде платен, е солидарно отговорно за неплатения данък. В Решението по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03 Съдът подчертава, че отчитането на намерението на друг търговец, различен от данъчно задълженото лице, включено в същата верига на доставка или възможен измамен характер на друга сделка от веригата, предходна или следваща, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС, но в т. 59 от Решението по обединени дела С-439/04 и С-440/04 уточнява, че преценката относно това дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, се извършва от националния съдия въз основа на обективни фактори. Съобразно Решение по дело С-271/06, при зачитане на принципа на пропорционалността, изискването данъчно задълженото лице да предприеме всяка разумна стъпка, която да осигури него самото, че предприетата от него сделка няма да има за последствие участие в отклонение от данъчно облагане не противоречи на Общностното право. При тези принципни положения и по аргумент от чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, процесуалната тежест за установяване на предпоставките на отговорността за злоупотреби е върху органите по приходите. Те са длъжни да установят главно и пълно релевантни факти и обстоятелства, които да мотивират извод, че получателят по доставките е знаел, че данъкът няма да бъде внесен.

Въз основа на събраните по делото писмени доказателства и анализа на разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС, съдът намира, че обжалвания ревизионен акт е издаден в нарушение на цитираната разпоредба.

В конкретния случай ревизионният акт е издаден на основание чл. 177, ал.1 и ал. 2 от ЗДДС.

Безспорно по делото е установено, че ЕТ „Вилнекс - Велико Ненов“ е получател по доставки от „Силует-Вилнекс“ ЕООД, документиран с фактури с предмет на доставка „ушиване на конфекция на ишлеме“ и „покупка на материали“, подробно описани в РД и РА. Не се спори и относно правния

режим на тези доставки – същите са облагаеми, като посочения на отделен ред ДДС е следвал ода бъде внесен от доставчика. Безспорно е установено от органите по приходите, че „Силует-Вилнекс“ ЕООД и ЕТ „Вилнекс - Велико Ненов“ са свързани лица по смисъла на §1, т. 1 от ДР на ДОПК чрез едноличния търговец В. К. Н., който е управител и собственик на 67 % от капитала на дружеството, към датата на извършване на доставките. В конкретния случай е налице първата хипотеза на ал. 2 на чл. 177 от ЗДДС, а именно - лицето е знаело, че данъкът няма да бъде внесен. След като едно и също лице управлява и доставчика и получателя, то неизбежно е знаело, че данъкът няма да бъде внесен. Жалбоподателят е подписвал документи, счетоводна и финансова документация и е разполагал с пълна информация за имущественото състояние на дружеството, знаел е за съществуващите, изискуеми и непогасени задължения на „Силует Вилнекс“ ООД.

Не могат бъдат споделени обаче изводите на органите по приходите, че задълженията за дължимият данък по цитираните фактури за м.10 и м.11.2014 г. не е внесен към момента на издаване на оспорения ревизионен акт. С Акт за прихващане и възстановяване /А./ №П-22221515094078-004-00 от 11.06.2015 г. от подлежащия на възстановяване на едноличния търговец ДДС за м. 04.2015 г. е прихваната сума в размер на 589,37 лв. по отменения РА №Р-22221515003131-091-001 от 09.06.2015 г. С РА №Р-22221515000185-091-001/18.06.2015 г., поправен с РАПРА №П-22221515114257-003-001/22.06.2015 г. от подлежащия на възстановяване на едноличния търговец ДДС за м.11.2014 г. и м.12.2014 г. е прихванат и остатъкът от задължението по отменения РА, а именно – 42 381,49 лв. Извършването на тези прихващания е установено и не е спорно, видно от констатациите на стр. 17 от РД.

Това обстоятелство се потвърждава и от приетата по делото ССЧЕ, която съдът кредитира като обективно и безпристрастно дадена.

Доколкото ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС не довежда до възникване на данъчни задължения, а довежда до определяне на отговорност за невнесен данък по конкретни фактури, то лицата чиято отговорност е ангажирана по реда на чл.177 от ЗДДС не стават носители на данъчно задължение. Все пак те дължат заплащането на данък, макар и чужд. По тази причина всяка промяна в задължението, за което те носят отговорност ще доведе и до редуциране или отпадане на тяхната отговорност. Плащане от страна на самото задължено лице или друго лице погасява и задължението на останалите отговорни лица, вкл. и лицето което не е внесло задължението. Плащането на отговорното лице погасява и задължението на носителя на задължение в размер на плащането.

Това е така тъй като отговорността по чл.177 от ЗДДС пряко зависи от наличието на невнесено задължение. Поради това ревизии при лицата, за чиито задължения отговарят други лица следва да се извършват при отчитане на всички налични данни и факти с оглед на възможността на отпадане на отговорността по чл.177 от ЗДДС.

В конкретния случай съдът счита за основателни възраженията, че в

ревизионния акт не са направени пълни и точни констатации относно плащанията и прихващанията за същите задължения, като вследствие на това не са установени правата на лицето. Това обстоятелство е констатирано и в решението на директора на Дирекция "ОДОП". Самият решаващ орган е посочил, че в случай, че след отмяната на РА №Р-22221515003131-091-001 от 09.06.2015 г., така прихванатите суми не са били възстановени на лицето по реда на чл. 129 от ДОПК или прихванати с други задължения на търговеца, то същите е следвало да бъдат посочени в колона 9 на акта предмет на настоящия спор, като в този случай не би имало задължения за довносяне, а надвнесени суми, което не е сторено в оспорвания РА.

От приложените доказателства по делото за прихващане на задължението по отменения РА на лицето се установява по несъмнен начин, че задълженията за солидарна отговорност за ДДС на „Силует-Вилнекс“ ЕООД за м.10 и м.11.2014 г., които са установени с процесния РА, са били погасени чрез прихващане още през 2015г., към датата на която съответното вземане за ДДС на ЕТ е станало изискуемо. Отделно от това, като резултат от извършените прихващания ЕТ е надвнесъл по отменения при първата ревизия РА сума в размер на 21 647.63 лв., превишаваща сумата която е определена с процесния в настоящото съдебно производство РА.

При това положение може да се направи извод, че предпоставката по чл. 177, ал. 3, т. 1 от ЗДДС не е изпълнена.

С оглед на изложените по-горе съображения съдът намира, че обжалвания ревизионен акт, с който на жалбоподателя е установена отговорност за заплащане на задължение на друго регистрирано лице е незаконосъобразен и необоснован. Органите по приходите не са установили и доказали изпълнението на сложния фактически състав по чл. 177 от ЗДДС, както и наличието на задължителните кумулативни предпоставки на чл. 177, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС. Както беше изложено по-горе в решението, отговорността по чл. 177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по ЗДДС лице, която възниква ако са изпълнени сложните фактически състави, предвидени в посочената разпоредба. Доказателствената тежест за обосноваване на тази отговорност е за органа по приходите, като нито в обжалвания ревизионен акт нито в хода на съдебното обжалване са доказани предпоставките за нейното реализиране.

С оглед на изложените съображения обжалвания ревизионен акт, с който на жалбоподателя са установени задължения по чл. 177 от ЗДДС е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на спора и с оглед своевременно заявеното искане от страна на жалбоподателя, ответникът следва да заплати на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК направените по делото разноски в размер на 1100.00 лв./ от които 10.00 лв. д.т., 500 лв. депозит за вещо лице и 600 лв. адвокатско възнаграждение/ Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София- град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ РА № Р-22221022001655-091-001/28.07.2022г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден и изменен с Решение № 1640/17.10.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който ангажирана отговорност по чл. 177 от **Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/** на В. К. Н., с ЕТ“ Вилнекс-Велико Ненов“, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.1, за невнесен данък от „СИЛУЕТ ВИЛНЕКС“ ООД, ЕИК[ЕИК], в размер на 21 323.23 лв. и следващите се лихви в размер на 1 174.79 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ – [населено място], да заплати на В. К. Н., с ЕТ“ Вилнекс-Велико Ненов“, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.1, сумата в размер на 1100 / хиляда и сто/ лева, представляваща разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване, пред Върховния административен съд, в 14 – дневен срок, от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: