

РЕШЕНИЕ

№ 4797

гр. София, 19.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 27.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **10351** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] и адрес [населено място], „Н. К.“ № 44, представлявано от управителя И. Д. Л. - Л. срещу ревизионен акт № Р-22221418004784-091-001/22.03.2019 г., издаден от И. Р. - на длъжност „Началник на сектор“, орган възложил ревизията и А. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. град – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1293/26.07.2019 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място]. С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт. Жалбоподателят излага, че неправилно ревизиращите са приели наличие на свързаност между дружеството доставчик и получател. Твърди, че роднинската връзка между управителите не е основание за свързаност съгласно § 1, т. 3 от ДР на ДОПК и че нормата не следва да се тълкува разширително. Относно дължимостта на сумите за ДДС от доставчика счита, че само въз основа на СД по ЗДДС не може да се установи плащане на данък по конкретни доставки, тъй като същият е резултат от всички извършени облагаеми доставки през отчетния период. Твърди на следващо място, че е платил стойността по издадените фактури, поради което не може за втори път да му се вменява плащане, което вече е извършил. Оспорва извода на ревизиращите орани, че е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика. В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Х., която моли ревизионният акт да бъде отменен и претендира присъждане на разноските по делото в полза на жалбоподателя.

Ответникът – Директорът на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на Национална агенция по приходите С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт М. оспорва жалбата и моли същата да се отхвърли като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като обсъди доводите на страните и прецени предоставените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Производството е образувано със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221418004784-020-001 от 16.08.2018 г. С тази ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма] за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за периодите от 01.06.2015 г. до 31.01.2016 г. във връзка с доставки по фактури № 80...047 от 18.06.2015 г., № 80...048 от 22.06.2015 г., № 80...049 от 21.07.2015 г., № 80...051 от 19.08.2015 г., № 80...050 от 03.08.2015 г., № 80...052 от 18.09.2015 г., №80...053 от 12.10.2015 г., № 80...054 от 27.10.2015 г., № 80...055 от 13.11.2015 г., № 80...056 от 19.11.2015 г., № 80...058 от 11.12.2015 г. и № 80...057 от 07.12.2015 г., издадени от [фирма]. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване на заповедта тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 23.10.2018 г. Съгласно чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът е продължен до 21.01.2019 г. За целта са издадени заповеди за изменение на ЗВР, връчени съгласно чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на електронния адрес на дружеството, а именно Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221418004784-020-002 от 16.10.2018 г., връчена на 22.01.2019 г. и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221418004784-020-003 от 17.12.2018 г., връчена на 18.12.2018 г. Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП - С..

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) № Р-22221418004784-092-001 от 29.01.2019 г., връчен ведно с доказателствата на електронния адрес на жалбоподателя на 30.01.2019 г. Лицето е подало молба за продължаване на срока за подаване на възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, заведена в ТД на НАП С. с вх. № Р-22221418004784-ВЗР-001-И от 08.02.2019 г. Изготвено е Уведомление № Р-22221418004784-РУС-001 от 11.02.2019 г., с което срокът е продължен до 12.03.2019 г. На основание и по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК от ревизирания субект не е подадено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Ревизионното производство завършва с РА № Р-22221418004784-091-001 от 22.03.2019 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. - възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 28.03.2019 г. Със спорния РА на дружеството е ангажирана отговорност по чл. 177 от ЗДДС за дължим и невнесен данък върху добавената стойност по фактури, издадени от [фирма].

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизираният субект до директора на Дирекция „ОДОП“ е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА № Р-22221418004784-091-001 от 22.03.2019 г. на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-796/18.04.2019 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С..

На основание чл. 147, ал. 2 от ДОПК на дружеството е изпратено Уведомление за

отстраняване на нередовности изх. №23-22-796#1 от 02.05.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С писмо вх. №23-22-796#2 от 04.06.2019 г. нередовностите са отстранени.

В законоустановения срок директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП – С. е издал мотивирано Решение № 1293/26.07.2019 г., с което спорният РА е потвърден изцяло.

В ревизионното производство с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане, на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221418004784-040-001 от 21.08.2018 г. и № Р-22221418004784-040-002 от 26.11.2018 г. Изискани са за проверка първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация.

В отговор са постъпили такива по електронен път, включително издадени от [фирма] фактури и подписани от страните приемо-предавателни протоколи. Представено е писмено обяснение от името на задълженото лице, подписано от Д. Л.. Същият е бил управител и едноличен собственик на капитала на [фирма] за периода от 05.08.2011 г. до 05.11.2013 г. и управител и едноличен собственик на капитала на [фирма] за периода от 26.08.2010 г. до 20.12.2016 г. Заявил е, че закупуването на стоки от [фирма] се е наложило, поради делегиране на дистрибуторски функции на [фирма], като част от годните и налични стоки са били закупени с цел последваща реализация, поради изтичане на срока на годност. Посочил е, че стоките за закупени на пазарни цени и той е организирал физическото им транспортиране от склад на [фирма] до склад на [фирма], за което има подписани приемо-предавателни протоколи.

На [фирма] в хода на ревизионното производство е иницириана и насрещна проверка. Резултатът от същата е обективизиран в Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221418156357-141-001 от 28.01.2019 г.

На ревизираното лице е връчено така също и искане за представяне на документи и писмени обяснения. Представени са документи с писмо вх. № 53-00-2452#1 от 27.10.2018 г., а именно издадените на жалбоподателя фактури и приемо-предавателни протоколи. Констатирано е, че считано от 20.01.2016 г. [фирма] е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения. Дружеството има задължения за данък върху добавената стойност и лихви в големи размери.

При ревизията, за да се установят размера и обезпечеността на задълженията на [фирма], компетентните лица са изискали информация от публичен изпълнител. Със служебна бележка изх. № С190022-181-0006145 от 25.01.2019 г. старши публичен изпълнител при ТД на НАП С., е предоставил информация за предприети действия спрямо длъжника [фирма]. Посочено е, че срещу дружеството има образувано изпълнително дело № 22150014544/2015 г. и наложени обезпечителни мерки – заповед на банкови сметки и МПС.

От органите на приходите е констатирано, след преглед на представените доказателства и данните от информационната система на НАП, че за периодите от 01.06.2015 г. до 31.01.2016 г. дружеството- жалбоподател е упражнил право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 9 539,36 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма]. Фактурите са с предмет „стоки по приложен опис“, с изключение на фактура № 80...050 от 03.08.2015 г., която е с предмет сухо мляко, 1 670.00 кг, фактура № 80...051 от 19.08.2015 г., с предмет сухо мляко, 1 963.00 кг и фактура № 80...052 от 18.09.2015 г., с предмет Рено Канго, 1 бр. за 9 899,28 лв., с ДДС. Стоките,

описани в приемо-предавателните протоколи са ябълков пай, кроасани, пици и пуешки фигурки.

От органите на приходите е извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че [фирма] има задължения за ДДС в големи размери съгласно подадени от дружеството справки-декларации /СД/ по ЗДДС. В СД са посочени резултати за периодите, общо данък за внасяне в размер на 21 795,07 лв., както следва: юни 2015 г. - 42,97 лв.; август 2015 г. - 1 185,42 лв.; септември 2015 г. - 1 639,59 лв.; октомври 2015 г. - 3 858,66 лв.; ноември 2015 г. - 36,72 лв. и януари 2016 г. - 15 031,71 лв.

С оглед гореизложеното ревизиращите органи констатираат, че са налице основания за ангажиране на отговорността на жалбоподателя за дължимия и невнесен от [фирма] данък по ЗДДС, доколкото задълженото лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Направен е извод, че в дневниците за продажби на [фирма] са включени основно фактури, издадени на жалбоподателя. Заключили, че са изпълнени условията по чл. 177, ал. 1 от ЗДДС. Отговорността на ревизираното дружество е ангажирана от приходната администрация в съответствие с размера на ползваното право на приспадане на данъчен кредит, възлизащ общо на 9 536,36 лв. по периоди, както следва:

- месец юни 2015 г. - 42,97 лв. За периода дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], в размер на 3 910,19 лв. Отговорността е ангажирана съобразно размера на невнесения от доставчика данък по СД;

- месец август 2015 г. - 1 185,42 лв. За периода дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], в размер на 4 286,94 лв. Отговорността е ангажирана съобразно размера на невнесения от доставчика данък по СД;

- месец септември 2015 г. - 1 639,59 лв. За периода дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], в размер на 1 649,88 лв. Отговорността е ангажирана съобразно размера на невнесения от доставчика данък по СД;

- месец октомври 2015 г. - 3 676,66 лв. За периода дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], в размер на 3 676,66 лв. Отговорността е ангажирана съобразно размера на невнесения от доставчика данък по СД;

- месец ноември 2015 г. - 36,72 лв. За периода дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], в размер на 2 872,18 лв. Отговорността е ангажирана съобразно размера на невнесения от доставчика данък по СД;

- месец януари 2016 г. - 2 955,00 лв. За периода дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], в размер на 2 955,00 лв. Отговорността е ангажирана съобразно размера на невнесения от доставчика данък по СД.

След анализ на събраните писмени доказателства в хода на производството, приходните органи са приели за осъществен състава на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС от страна на дружеството- жалбоподател.

Знанието у получателя е мотивирано с наличие на свързаност по смисъла на § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК. Обосновавали са извод, че за периода от

05.08.2011 г. до 05.11.2013 г. представляващ и едноличен собственик на капитала на [фирма] е Д. К. Л., който за същия период е бил и представляващ и едноличен собственик на капитала на [фирма]. От 05.11.2013 г. и понастоящем представляващ и едноличен собственик на капитала на [фирма] е И. Д. Л.-Л., която след справка в регистъра на НАП ревизионните органи установили, че е дъщеря на Д. К. Л..

Констатирано е още от приходните органи, че след анализ на представени в хода на ревизията банкови извлечения е установено, че за периоди, през които Д. Л. не е управител на [фирма], същият многократно е теглил суми от банковата сметка на дружеството, както и, че задълженото лице не е извършило плащания по фактурите, издадени от [фирма].

В мотивите на РА е посочено, че субективните предпоставки се доказват от наличието на свързаност по смисъла на § 1, от. 3 от ДР на ДОПК, които биха могли да обосноват знание за невнасяне на данъка.

В хода на настоящето съдебно производство по искане на жалбоподателя са изслушани и приети две съдебно- счетоводни експертизи и една съдебно- оценителна такава. Вещото лице Е. А. в заключението си посочва, че фактурите с получател [фирма] са включени в дневниците за продажби към справките- декларации по ЗДДС. Излага, че по издадените фактури е начислен ДДС и същият е намерил отражение в ежемесечния резултат по подадената СД по ЗДДС. Експертът констатира, че от страна на дружеството - жалбоподател са извършвани плащания на дължим ДДС по подадени ежемесечни СД по ЗДДС, подробно описани в заключението. Заклучва се от вещото лице също, е в периода от 01.06.2015г. до 03.08.2015г. от банкова сметка на [фирма] няма тегления на суми на каса.

Постъпило е и изслушано и второ заключение във връзка с изготвена съдебно счетоводна експертиза от лицето З., която е отговорила на поставения въпрос, а именно ползвало ли е дружеството - жалбоподател право на данъчен кредит, свързан с данъка, дължим за доставките по фактурите на стр. 3 на обжалвания РА. Вещото лице в резултат на извършения анализ относно записите по счетоводните сметки в счетоводството на жалбоподателя и данните в документите, приложени към първото заключение счита, че [фирма] е ползвало в пълен размер право на приспадане на данъчен кредит, свързан с данъка по процесните доставки.

Експертът Д. във връзка с поставения ѝ въпрос е следвало в изготвено заключение по извършена съдебно- оценителна експертиза да определи пазарната стойност на стоките по процесните 12 броя фактури, от № [ЕГН] до № [ЕГН] включително, издадени от [фирма] на [фирма] за времето от 01.06.2015г до 31.12.2015г. описани подробно в заключението. Вещото лице след направена справка и анализ е заключила, че цените от посочените 12 броя фактури на стойност 105, 753. 47лева са без включен данък ДДС и са по пазарна цена.

При така изяснената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното: В съдебното производство, съгласно нормата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството

пред административния орган.

РА е издаден при неправилно приложение на материалния закон.

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, когато е налице поредица от облагаеми доставки 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. 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, органа 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. 6. 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.

Осъществяване на презумпционните 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. Следва да е налице едно от следните обстоятелства: сделката е привидна, заобикаля закона или 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.

Следва да се посочи, че по делото няма спор, че [фирма], регистрирано по ЗДДС лице е получател по облагаеми доставки, отразени във фактури издадени от [фирма].

Спорът касае субективния елемент по смисъла на чл. 177, ал. 2 ЗДДС, като предпоставка за отговорността за злоупотреби, а именно знанието у регистрираното лице за това, че данъкът няма да бъде внесен и доказването на такова знание по реда на чл. 117 – 120 ДОПК (в хода на ревизионното производство).

Видно от първата хипотеза на чл. 177, ал. 2 ЗДДС е, че регистрираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен, който факт подлежи на доказване от ревизиращия орган. Такова доказване в настоящия случай не е проведено, като не се откриват и данни, които да касаят взаимоотношенията на страните, от които безспорно да се установява, че данъкът няма да бъде внесен или други подобни обективирани в действителността факти, сочещи на познание у получателя за намерението на доставчика да не изпълни задължението си към бюджета. Доказателства в този смисъл могат да бъдат търговска

кореспонденция, писмени доказателства, доставчикът и получателят да са свързани лица, поради което знанието за това обстоятелство да е неизбежно и др. В конкретния случай, органът по приходите не е установил безспорно и без съмнение, че получателят не е положил дължимата грижа на добрия търговец, въпреки че е имал възможност да го направи.

За обосноваване на знанието от страна на получателя, че данъкът няма да бъде внесен, е прието за относимо обстоятелството, че управителите на ревизираното дружество и дружеството доставчик са баща и дъщеря.

Съдът намира обаче, че това обстоятелство не доказва знание у получателя, че данъкът няма да бъде внесен, както изисква чл. 177, ал. 2 ЗДДС. Недоказано и необосновано е твърдението на органите по приходите, че предвид близката родствена връзка между управителя на ревизираното дружество и дружеството - доставчик като роднини и обстоятелството, че те са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. "а" ДР от ДОПК, предполага договаряне на условия по доставки на стоки и на услуги, различни от обичайните, както и знание за действията на другия и конкретно - знание у получателя по доставките, че данъкът по процесните фактури няма да бъде внесен. Фактите, на които се основават изводите на органите по приходите, са само косвени.

Макар между управителите на двете дружества да е налице родствена връзка, която ги определя като свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. "а" ДР ДОПК, за да може да се предполага знанието, нормата на чл. 177, ал. 3 от ДОПК предвижда, 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. Доказателства в тази посока - че процесните доставки са привидни, заобикалят закона или са на цени, които значително се отличават от пазарните - не са събирани.

Вярно е, че наличието на родствена връзка между страните поражда съмнение за недобросъвестно упражняване на търговската дейност. Тази недобросъвестност обаче следва да бъде доказана по безспорен начин от органите по приходите, както и следва да бъде доказано по безспорен начин предварителното знание у получателя, че неговия доставчик няма да внесе начисления по фактурите ДДС в бюджет. Знанието по чл. 177, ал. 2 ЗДДС следва да се докаже, а не да се предполага. За разлика от

някои други хипотези на ЗДДС, както и на такива по ЗЗД, разпоредбата на чл. 177 ЗДДС не вменява презумпция за знание по отношение на свързаните лица. В случая знанието не се предполага, а подлежи на доказване като субективен елемент на фактическия състав на посочената разпоредба.

Начинът, по който е въведено първото условие по чл. 177, ал. 3, т. 1 ЗДДС въвежда абсолютна отговорност за чужди задължения на всяко различно от задължения субект лице от веригата, упражнило пряко или косвено право на данъчен кредит по доставката, по която не е внесен данъка. Практиката на Съда на ЕО /дело С-384/04/ по тълкуването на разпоредбите на Директива на съвета 2006/112/ЕО на Съвета, налага извода, че за да бъде държано отговорно едно лице за задължения за ДДС на друго лице, на първо място следва да бъде установено наличието на ДДС злоупотреба, т.е. умишлено извършване на действия от доставчиците на държаното като отговорно лице, водещи до отклонение от данъчно облагане. Н. на дължимия ДДС от доставчика [фирма] не може да бъде достатъчно условие да се приеме, че е налице злоупотреба или данъчна измама и основание за реализиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС за друго лице, ако не е осъществен сложния фактически състав на посочената норма.

С чл. 177, ал. 3 от ЗДДС е въведена оборимата презумпция за задължение за знание по смисъла на ал. 2 от същата разпоредба, която размества доказателствената тежест. Това означава, че органите по приходите следва да докажат осъществяването на някое от следните обстоятелства – сделката е привидна, заобикаля закона или е осъществена на цена, която значително се отличава от пазарната.

От приетата в настоящото производство съдебно оценителна експертиза, е видно, че цените по посочените 12 броя фактури на стойност 105 753,47 лева, издадени от [фирма] на [фирма] за без включен данък и са извършени по пазарни цени.

Въз основа на събраните по делото и административната преписка доказателства се налага изводът, че не е доказано сделките по процесните фактури да са насочени единствено към постигане на един правно забранен резултат, а именно: невнасяне на ДДС, т.е. не е установено наличието и на хипотезата „заобикаляне на закона”.

Отделно от горното, невнасянето на данък по конкретна доставка само по себе си не води като правна последица до сделка, с която да се заобикаля закона. За да може да се твърди обосновано това, органът по приходите е следвало да установи по безпротиворечив начин параметри на сделката, които навеждат на заобикаляне на закона.

На следващо място, съдът намира за необходимо да посочи, че в случая не е доказано, че жалбоподателят е знаел или е трябвало да знае, че доставчикът му или някой предходен по веригата доставчик евентуално е извършил данъчна измама.

Доказателствената тежест за установяване на знанието, е върху приходните органи, които при условията на пълно и главно доказване следва да установят същото. При действие на презумпцията за знание по ал. 3 на чл.177 ЗДДС доказателствената тежест за оборването ѝ се прехвърля върху ревизираното лице, но само когато, отново при условията на пълно и главно доказване, приходните органи установят наличието на една от алтернативно изискуемите предпоставки за действие на презумпцията – по т. 2 на чл.177 – облагаемата доставка да е привидна или да заобикаля закона или да е на цена, значително отличаваща се от пазарната. Изводът е, че единствено и само при установено знание на получателя или задължение за знание на същия, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, е допустимо да се ангажира отговорността на получателя за заплащане на данъка. В разпоредбата на чл. 177 ЗДДС е установен особен вид солидарна отговорност, представляваща изключение от правилото, че данъкът се дължи от доставчика, поради което текстът на разпоредбата следва да се тълкува стриктно. По тази причина всяка от предпоставките за ангажиране на отговорността следва да бъде установена при условията на пълно и главно доказване и то от страна на приходните органи, което в настоящия случай не е направено.

По изложените съображения, съдът счита, че не са изпълнени кумулативно предвидените елементи на фактическия състав по чл. 177 ЗДДС и отговорността на дружеството – жалбоподател е ангажирана неправомерно.

Предвид гореизложеното жалбата е основателна и следва да бъде уважена, като РА бъде отменен поради неправилно приложение на материалния закон.

С оглед изхода на спора и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноски, такива следва да бъдат присъдени в размер на 2 015,5 лева, от които 50 лева платена държавна такса, 300 лева платено възнаграждение за съдебно счетоводна експертиза, 1065, 5 лева платено възнаграждение за съдебно оценителна експертиза и адвокатски хонорар- 600 лева, съгласно представени за това доказателства.

Мотивиран така и на основание чл.160, ал.1 ДОПК, Административен съд

София-град, Първо отделение, 21 - ви състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] и адрес [населено място], „ Н. К.“ № 44, представлявано от управителя И. Д. Л. - Л. ревизионен акт № Р-22221418004784-091-001/22.03.2019 г., издаден от И. Р. - на длъжност „Началник на сектор“-орган възложил ревизията и А. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. град – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1293/26.07.2019 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски общо в размер на 2 015,5 (две хиляди петнадесет лева и петдесет стотинки) лева.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: