

# РЕШЕНИЕ

№ 4802

гр. София, 08.09.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,**  
в публично заседание на 11.06.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наташа Николова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **7219** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА № Р-22221716002639-091-001/24.01.2019 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., поправен с РА за поправка на ревизионен акт № П-02000219019196-003-001/31.01.2019 г., потвърден с Решение № 688/22.04.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП. С РА е ангажирана отговорност на [фирма] по реда на чл. 177 от ЗДДС за задължения по ЗДДС на [фирма] по фактура № 3/19.08.2015 г., издадена от [фирма], за данъчен период м. 08.2015 г. в общ размер на 69 744,84 лв., от които главница 52 000 лв. и лихви – 17 744,84 лв.

В жалбата е посочено, че РА е незаконосъобразен. Моли се същият да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят не се представлява.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-С. – в съдебно заседание се представлява от юрк. Д., която оспорва подадената жалба и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град, като взе предвид представените и приети по делото доказателства, както и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221716002639-020-001/18.04.2016 г., връчена по електронен път на 26.04.2016

г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за получена доставка по фактура №3/19.08.2015 г., издадена от [фирма]. Със Заповед №Р-22221716002639-023-001/24.06.2016 г., издадена от Р. Р. Б., ревизията е спряна и е възобновена със Заповед №Р-22221716002639-143-001/19.09.2018г., издадена от същия орган, оправомощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

Срокът на ревизията е продължен със заповеди: №Р-22221716002639-020-002/19.09.2018г., №Р-22221716002639-020-003/20.09.2018г., г. №Р-22221716002639-020-004/15.10.2018 г., издадени от органа, възложил ревизията, като съгласно последната от тях ревизията следва да приключи до 19.11.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221716002639-092-001/03.12.2018 г., връчен по електронен път на 04.12.2017 г. Не е направено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221716002639-091-001/24.01.2019 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и Е. М. И. - Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 28.01.2019 г. Поради допуснатата очевидна фактическа грешка е издаден Ревизионен акт №П-02000219019196-003-001/30.01.2019 г. за поправка на ревизионен акт, от същите органи, връчен по електронен път на 30.01.2019 г.

Като резултат от проведеното ревизионно производство, с издадения РА е ангажирана субсидиарна отговорност на [фирма] за упражнено право на приспадане на данъчен кредит през данъчен период м. 08.2015 г. в размер на 52 000,00лв. по фактура №3/31.08.2015 г., издадена от [фирма], който данък не е внесен ефективно от доставчика.

Установено е, че основна дейност на [фирма] през ревизирания период е извършване на градски и междуградски превози на пътници. Дружеството притежава 58 автобуса. В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от издадения РА. На основание чл. 60, ал. 1 от ДОПК и въз основа на Акт за възлагане на експертиза №Р-2222171600263901-001/31.10.2018 г. е изготвена и приета експертна оценка за определяне на пазарна цена към 19.08.2015 г. /датата на сделката/ на два автобуса. С Протокол /Обр. Кд-73/ №АА1261960/20.11.2018 г. като доказателство е събран влязъл в сила РА №Р-22220516002633-091-001/26.09.2016 г. с РД №Р-22220516002633-092-001/26.08.2016 г. и от приключила ревизия на [фирма] по прилагане на ЗДДС за периода от 17.07.2015 г. до 31.01.2016 г.

С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53, чл. 55 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221716002639-040-001/13.05.2016 г. В отговор са представени справки, документи и обяснения с придружително писмо с вх. №53-06-2529/30.05.2016 г.

Установено е, че през данъчен период от 01.08.2015 г. до 31.08.2015 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 52 000,00 лв. по фактура №3/19.08.2015 г. с предмет на доставката „продажба на автобуси“,

издадена от [фирма].

За целите на ревизията и на основание чл. 60 от ДОПК е възложена експертиза за определяне на пазарната цена по смисъла на §1, т. 8 от ДР на ДОПК чрез прилагане на методите за определяне на пазарни цени по смисъла на §1, т. 10 от ДР на ДОПК към 19.08.2015 г. на: 1. автобус, марка МЦВ МЕТРОБУС МК1, рама МВ9041 и 2. автобус, марка МЦВ МЕТРОБУС МК1, рама МВ9048. Експертизата е изготвена от инж. Е. К. - оценител на машини и съоръжения, серт. №300100 239/2009 г. на КНОБ. Установената пазарна цена на двата автобуса е общо в размер на 195 638,00 лв. без ДДС.

За същия данъчен период на доставчика [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с издаване на РА №Р-22220516002633-091-001 от 26.09.2016 г. С РА са установени задължения за м. 08.2015 г. в размер на 67 469,60 лв. ДДС и 7 110,94 лв. лихви. Установените с ревизионния акт задължения произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по пет фактури на [фирма] общо в размер 67 515,52 лв., за които е установено, че не отразяват реално извършени доставки на строителни материали. През ревизирания период [фирма] е приспадало данъчен кредит, т.е. намалявало е задълженията си за внасяне, като е включвало в дневниците за продажби и в СД по ЗДДС фактури, които не удостоверяват реално извършени доставки на стоки.

Извършената ревизия е за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС на ревизираното лице за неизплатени задължения за ДДС на [фирма] за данъчен период м.08.2015 г. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице. Органът по приходите е посочил, че за да възникне отговорността за чуждо задължение, следва да са изпълнени едновременно условията, визирани в чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС. В тази връзка е изследвал и анализирал предпоставките за ангажиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС по отношение на [фирма].

Установено е, че [фирма] е получател по облагаема доставка, за която е прието, че е реално извършена от [фирма]. За м. 08.2015 г. дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по фактура №3/19.08.2015 г. с данъчна основа 260 000,00 лв. и ДДС 52 000,00 лв. Предмет на доставка по фактура №3/19.08.2015 г. е продажбата на автобус марка МЦВ модел Метробус МК1 рама 9041 с единична цена 130 000,00 лв. и автобус марка МЦВ модел Метробус МК1 рама 9048 с единична цена 130 000,00 лв. Общата данъчна основа е в размер на 260 000,00 лв., а ДДС е в размер на 52 000,00 лв. Представени са копия на три вносни бележки от 19.08.2015 г., съгласно които [фирма] е заплатило цялата стойност и ДДС по фактурата. Установено е реалното получаване на предмета на доставката от [фирма].

Дължимият данък не е внесен от доставчика. Съобразно предвиденото в разпоредбата на чл. 177, ал. 2, т. 1, невнасянето на данъка се установява, като се изследва резултатът за съответния период по смисъла на чл. 88 от ЗДДС. Дължимият и невнесен данък следва да е установен посредством предвидените от ДОПК способности. Периодът, в който се установява ефективното невнасяне на данъка като резултат, е съответният период, в който е настъпило данъчното събитие, съответно данъкът е станал изискуем. В случая, на [фирма] е извършена ревизия по прилагането на ЗДДС, приключила с издаване на РА №Р-22220516002633-091-001/26.09.2016 г., с който за м. 08.2015 г. са установени задължения за ДДС в размер на 67 469,60 лв. При проверка в данъчно-осигурителната сметка на [фирма] е констатирано, че данъкът за

процесния период не е внесен, като дружеството има задължения за ДДС за период м. 08.2015 г. в размер на 67 469,60 лв. и лихви за просрочие към тях.

Другата предпоставка, както е отразено, е получателят да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък. Това условие е изпълнено, тъй като [фирма] е ползвало право на данъчен кредит по конкретната доставка, по която данъкът не е внесен.

Субективната предпоставка по чл. 177, ал. 2 е получателят да е знаел или да е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

С оглед обосноваване изпълнението на условията по чл.177, ал.2 от ЗДДС, а именно знание у получателя по доставките, че данъкът няма да бъде внесен, органите по приходите са анализирали събраните при ревизията доказателства за свързаност, формални и неформални връзки и отношения между двете дружества, съответно техните собственици и управители. Посочили са, че знанието е субективна категория, но при всички случаи при доказването му следва да се изхожда от обективни критерии, за наличието на които в случая са налице обективни доказателства, показващи взаимна обвързаност в действията и отношенията на [фирма] и [фирма]. В тази връзка са взели предвид, че С. П. П. с ЕГН [ЕГН], управител на клон [фирма] - клон Б. от 11.10.2012 г. /предишното наименование на [фирма] е [фирма] и същото е регистрирало клона в [населено място]/, подава справките-декларации по ЗДДС и на [фирма]. За продължителен период от време, включително и през ревизирия период, двете дружества [фирма] и [фирма] имат един и същ електронен адрес за кореспонденция: odit [електронна поща].

С ревизионния акт на [фирма] е установено, че С. П. е била назначена по трудови правоотношения в [фирма] от 01.03.2012 г. до 01.09.2012 г. като главен счетоводител. За периода от м.08.2012 г. до м. 12.2013 г. е вписана като едноличен собственик на капитала и управител на дружеството. СД по ЗДДС на [фирма] и на [фирма] са подавани от общ IP адрес, с КЕП на С. П.. Двете дружествата са декларирали и един и същ телефон за контакти с органите на НАП – 056/843499. Същият електронен адрес и телефонен номер за контакти с органите на НАП е бил деклариран от Й. Х. П. /управител на [фирма] през процесния период/ в качеството му на управител на [фирма], ЕИК[ЕИК].

Направен е извод, че при така установените обстоятелства между страните е налице особен характер на търговските взаимоотношения, съответно, че получателят по доставката е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

В допълнение към извода си за изпълнение на основната хипотеза по чл. 177, ал.2 от ЗДДС органите по приходите са приели, че в случая действа и презумпцията по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, доколкото доставката е осъществена по цена, която значително се отличава от пазарната и това е установено с резултата от възложената в хода на ревизията експертиза.

Въз основа на преценката на събраните доказателства, констатираните факти и обстоятелства и съобразно приложимите разпоредби на ЗДДС ревизиращите органи са приели, че са изпълнени необходимите предпоставки за ангажиране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС на получателя по облагаемата доставка [фирма] за невнесения от [фирма] данък в размер на 52 000,00 лв. за периода м. 08.2015 г.

По отношение обхвата на отговорността на третото лице ревизиращите органи са посочили, че в разпоредбата на чл. 16, ал. 3 от ДОПК изрично е предвидено, че отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 от ДОПК обхваща данъците и

задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им. Поради това получателът по доставката, когато са налице основанията за това, отговаря не само за главното задължение за ДДС на доставчика, но и за акцесорното задължение за обезщетение за забавено изпълнение в размер на законната лихва върху главницата, считано от началото на забавата до датата на погасяване на задължението. Предвид горното, върху сумата от 52 000,00 лв. с ревизионния акт е начислена лихва в размер на 17 744,84 лв.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване и срещу акт, подлежащ на оспорване по съдебен ред, поради което е допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Съставен е в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК. Не са допуснати нарушения на процесуалните правила.

Съгласно чл. 177, ал. 1 и ал. 2 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. 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 ревизионното производство. Според ал. 3 на същата разпоредба, за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: 1. дължимият данък по ал. 1 не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид, и 2. облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. Ал. 6 на посочената разпоредба предвижда в случаите по ал. 1 и 2 отговорността да се реализира по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимия данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките.

Нормата на чл. 177 от ЗДДС предвижда особен вид субсидиарна отговорност, установена по силата на закона на регистрирано по ЗДДС лице - получател по доставката за невнесен данък добавена стойност /ДДС/ от друго лице, доколкото е ползвано право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Отговорността се реализира при следните кумулативни условия: лицето, чиято отговорност се ангажира да има качеството получател по облагаема доставка; да е ползвало данъчен кредит пряко или косвено свързан с доставката, дължимият ДДС да не е внесен в бюджета като резултат за съответния период и лицето да е знаело или да е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен съгласно, чл. 177, ал. 2 от ЗДДС. Нормата на чл. 177, ал. 3 от ДОПК установява оборима презумпция по отношение на задължението за знание. Доказателствената тежест за установяване на предпоставките по чл. 177 ЗДДС, е на органите по приходите.

В настоящото производство между страните не е спорно, че жалбоподателят е

получател на облагаеми доставки. Доказано е, че е ползвал данъчен кредит, пряко свързан с получената доставка, както и че дължимият ДДС за съответния период, установен с влязъл РА № Р-22220516002633-091-001/26.09.2016 г., не е внесен от доставчика. По делото не са представени доказателства РА да е оспорен и отменен по съответния ред, поради което съдът приема, че същият е влязъл в сила.

Правилно е доказана последователността на ангажиране на отговорността по чл. 177, ал. 6 от ЗДДС.

Неоснователно е възражението в жалбата, че в хода на ревизията е следвало да бъде преценена възможността за събиране на дължимия и невнесен данък от доставчика. В хода на ревизионното производство, както и по време на съдебното производство, от ответника не са ангажирани доказателства относно факта има ли образувано изпълнително дело за събиране на установеното с посочения по-горе РА задължение. Този факт обаче е без значение при преценка на обстоятелствата относно ангажирането на солидарната отговорност на прекия получател по облагаема доставка. Процесният ревизионен акт, с който е ангажирана отговорността на дружеството-жалбоподател, е издаден, като е зачетен установителният ефект по чл. 118, ал. 1 от ДОПК, на влезлия в сила РА, издаден по отношение на доставчика, с който са установени неплатени от него задължения за ДДС за м. 08.2015 г. Релевантно за ангажирането на солидарната отговорност по чл. 177 от ЗДДС е само окончателното установяване на задължения за ДДС с влязъл в сила РА, както е в процесния случай. (в този смисъл Решение № 4662/09.07.2018 г. по адм. дело № 22/2015 г. по описа на АССГ, потвърдено с Решение № 4570/27.03.2019 г., по адм. дело № 12400/2018 г. по описа на ВАС, VIII отделение).

Спорен е въпросът дали жалбоподателят е бил длъжен да знае, че дължимият ДДС по процесните доставки няма да бъде внесен от доставчика. Следва да се има предвид, че с решение на СЕС по дело С-384/04 г. е прието, че съответно на общностното право е 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 ревизионния акт се съдържат констатации, свързани с нормата на чл. 177, ал. 3, т. 1 и т. 2 от ЗДДС - хипотези, при които законът презумира, че лицето е било длъжно да знае. От органите по приходите е прието, че облагаемата доставка е на цена, която значително се отличава от пазарната, както и че е налице знание у получателя, че дължимият ДДС няма да бъде платен от доставчика.

Направеното в жалбата възражение, че не е доказано задължението за знание у получателя на доставката по процесната фактура, е необосновано. От събраните в хода на ревизионното производство доказателства е видно, че на [фирма] през процесния период – м. 08.2015 г., е извършвало дейност – покупки и продажби на стоки, за които е начислявало данък, съответно ползвало право на приспадане на данъчен кредит. Тези обстоятелства са декларирани чрез използване на КЕП на С. П. П., която е подавала и отчетните регистри и СД по ЗДДС на получателя по процесната доставка

[фирма]. Същата е била общ счетоводител на двете дружества, което обосновава извод за знание на обстоятелствата относно декларирането на процесната доставка, начисляването и заплащането на дължимия данък то доставчика. Както правилно е посочено в решението на директора на дирекция ОДОП-С., с РА № Р-22220516002633-091-001/26.09.2016 г., с който е приключило ревизионното производство по отношение на [фирма], е установено и използването на общ електронен адрес от КЕП /[електронна поща]/ от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Установено е също, че е установено, че Д. И. И., управител на [фирма] през процесния период е бил такъв и на [фирма] за периода от 17.12.2013 г. до 15.12.2014 г. – дружество, закупило от [фирма] автобус от типа на процесните и при аналогични на установените в хода на настоящата ревизия обстоятелства. Тези факти взети в съвкупност, обосновават изцяло извода на приходните органи за знание у получателя по процесната доставка, че дължимият данък няма да бъде платен от доставчика. В хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство от дружеството-жалбоподател не са ангажирани доказателства, оборващи констатациите на органите по приходите.

Възражението в жалбата, че пазарната цена на стоката по процесната доставка е неправилно определена, е недоказано. В хода на ревизионното производство е изготвена СТЕ, която е определила пазарната цена към датата на сделката – 19.08.2015 г. Същата е установила пазарна цена по процесната фактура от 195, 638 лв., която е значително по - ниска от отразената в издадената фактура – 260 000 лв. Експертизата е назначена по законоустановения ред, изготвена е от компетентно вещо лице, поради което правилно е взета предвид при издаването на РА и на решението на директора на дирекция ОДОП. В хода на ревизионното, а и в хода на съдебното производство от дружеството-жалбоподател не са ангажирани никакви доказателства, оборващи констатациите на вещото лице относно пазарната цена. Следва да се отбележи, че съдът е указал на жалбоподателя, че има възможност да поиска назначаването на експертиза, но той не се е възползвал от нея.

Съдът приема за правилен изводът на приходните органи, че е налице знание у получателя, както и че процесната доставка е на цена, която значително се отличава от пазарната, поради което е налице хипотезата на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС и следва да бъде ангажирана отговорността на дружеството-жалбоподател за дължимия и невнесен от доставчика ДДС.

Законосъобразно е установеното с РА задължение за лихви за забава. С РА е осъществена отговорност за данъчен деликт по чл. 177 ЗДДС. Субектът на отговорността по чл.177 ЗДДС е отговорно трето лице по смисъла на чл. 14, т. 3 и чл. 16 ДОПК, поради което отговорността му обхваща задължението за главница и за лихви, както и разноските за събирането им /чл. 16, ал. 3 ДОПК/. С оглед изложеното процесният РА, както и потвърждаващото го решение, са правилни и законосъобразни, а подадената жалба следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на ответника следва да бъдат присъдени разноски, изчислени по реда на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските

възнаграждения в размер на 2 622,35 лв.  
Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд  
София – град, III отделение, 62 състав,

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу РА № Р-22221716002639-091-001/24.01.2019 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., поправен с РА за поправка на ревизионен акт № П-02000219019196-003-001/30.01.2019 г., потвърден с Решение № 688/22.04.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП. С РА е ангажирана солидарна отговорност на [фирма] по чл. 177 от ЗДДС за задължения по ЗДДС на [фирма] по фактура № 3/19.08.2015 г., издадена от [фирма], за данъчен период м. 08.2015 г. в общ размер на 69 744,84 лв., от които главница 52 000 лв. и лихви – 17 744,84 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес]01 да заплати на дирекция ОДОП-С. сумата от 2 622,35 лв. /две хиляди шестотин двадесет и два лева и тридесет и пет стотинки/, представляваща разноски в производството.

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

**СЪДИЯ:**