

РЕШЕНИЕ

№ 5322

гр. София, 13.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 25.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Клавдия Дали, като разгледа дело номер **14111** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място],[жк], [улица], ет.1, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002218007902-091-001 от 20.08.2019 г., издаден от Р. Г. Я. на длъжност "началник сектор Ревизии", възложила ревизията, и Т. Д. И. на длъжност "главен инспектор по приходите" - ръководител на ревизията, в ТД на НАП С., потвърден с решение № 1912 от 14.11.2019 г. на зам. директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С., относно ангажирана отговорност по чл.177 ЗДДС за дължим и невнесен от [фирма], ЕИК[ЕИК], ДДС в размер на 151 979 лв. главница и 29 345.35 лв. лихви за забава.

Жалбоподателят визира незаконосъобразност на РА поради неправилно приложение на процесуалния и материален закон. Счита, че не са изпълнени указанията, дадени в отменително решение № 1919/10.12.2018 г. на директора на ДОДОП С., както и, че не са налице предпоставките за ангажиране на солидарната му отговорност, вкл. субективния елемент. Посочва, че не са ангажирани доказателства за събиране на публичните задължения от прекия длъжник. Поддържа наличие на реално плащане по спорните фактури № 10...032/01.07.2017 г., № 10...033/01.09.2017 г. и № 10...034/01.09.2017 г. чрез прихващане на насрещни вземания по тях и договори за заеми, предоставени от [фирма] в полза на [фирма] общо в размер на 1 277 000 лв. В подкрепа на твърденията си излага доводи, че заемите са надлежно осчетоводени от двете дружества. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да

отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените разноски. Ответникът директор на Дирекция "ОДОП" - С. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002218007902-020-001 от 17.12.2018 г., издадена във връзка с решение № 1919/10.12.2018 г. на директора на ДОДОП С., Р. Г. Я. на длъжност "началник сектор Ревизии" при ТД на НАП С., е възложил извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Т. Д. И. на длъжност "главен инспектор по приходите" - ръководител на ревизията и И. Г. К. главен инспектор по приходите, за ангажиране на отговорността му по чл.177 ЗДДС за данъчни периоди м.юли и м.септември 2017 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 08.01.2019 г. (л.23), т.е. в срок до 08.04.2019 г. Със ЗВР от 05.04.2019 г. срокът на ревизията е удължен до 08.05.2019 г., със ЗВР от 07.05.2019 г. – е удължен до 08.06.2019 г. и съобразно чл. 114, ал. 2 ДОПК. Последната ЗВР е издадена от Фиданка С. Й. въз основа на заповед за заместване № РД-84-2200-480 от 07.05.2019 г.

За доказване компетентността на органа по приходите Р. Г. Я. за възлагане на ревизията ответникът е представил заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. (раздел I, т. 16) на директора на ТД на НАП С. за възлагане на правомощията по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК, поради което следва да се приеме, че ревизията е възложена от компетентен орган по приходите.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.80-88. Същите съдържат изрично отбелязване за притежаван от Р. Г. Я. квалифициран електронен подпис в периода от 19.11.2018 г. до 19.12.2019 г., от Фиданка С. Й. за периода от 17.12.2018 г. до 17.12.2019 г., поради което следва да се приеме, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Същите не са оспорени от жалбоподателя.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад (РД) № Р-22002218007902-092-001 от 26.06.2019 г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 ДОПК. РД е връчен по електронен път на 26.06.2019 г. Липсват данни за подадено възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК.

Издаден е оспореният ревизионен акт (РА) № Р-22002218007902-091-001 от 20.08.2019 г. от органите по приходите съобразно чл. 119, ал. 2 ДОПК, с който са установени задълженията на жалбоподателя по ЗДДС съобразно чл. 118, ал. 1, т. 1 ДОПК.

В хода на ревизията е установено, че основна дейност на [фирма] през ревизираните периоди е покупко-продажба и отдаване под наем на недвижими имоти.

В РА са потвърдени констатациите на РД, че по отношение на [фирма] са налице всички предпоставки за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС по фактурите, издадени от [фирма]. Аргументи за доказаност на хипотезата на чл.177, ал.2 ДОПК приходните органи са намерили в това, че дружествата са обслужвани счетоводно от [фирма], а отчетните регистри са подавани с електронен подпис на В. Х. Н. – управител на [фирма] и пълномощник на двете дружества.

Ревизорите са констатирани, че през 2017 г. [фирма] е инвестирало в построяването

на жилищна сграда – апартаментен хотел в УПИ II-1288, находящ се в [населено място], [улица], строителството на който е осъществено от [фирма]. Спорните фактури № 10...032/01.07.2017 г., № 10...033/01.09.2017 г. и № 10...034/01.09.2017 г. са във връзка със строителството на тази сграда. Между дружествата нямамо сключен писмен договор за построяване на сградата. Фактурите са разплатени чрез прихващане със задължения по заеми от страна на доставчика. Това е мотивирало приходните органи да приемат, че не е възможно на ревизираното лице да не е известно, че данъкът по фактурите няма да бъде внесен.

Фактурите били включени в регистрите по ЗДДС, но данъкът по тях не бил внесен. За негопасени задължения на [фирма] е образувано изпълнително дело № 22150040506/2015 г., към което са присъединени и процесните задължения в общ размер от 251 512.71 лв. главница и 53 603.47 лв. лихви за забава. Констатирано е, че доставчикът не притежава безналични ценни книжа, а в ТБ [фирма] и ТБ [фирма] има сметки без авоари, върху които има предходно наложени запори. Наложена е възбрана върху единствения актив на длъжника – магазин, находящ се в [населено място], на който на 19.09.2019 г. е извършена публична продажба за сумата от 61 311 лв. По този начин размерът на задълженията оставал 190 201.71 лв. главница и 30 689.68 лв. лихви за забава.

За обосноваване субективния елемент на отговорността по чл.177 ЗДДС приходните органи сочат липсата на реално разплащане по фактурите. Приели са, че представените документи нямат достоверна дата по смисъла на чл.181, ал.1 ГПК, както и, че са представени за първи път на 07.08.2019 г. – едва след като вече ревизорите са обективирали констатации, че по процесните фактури няма реално плащане.

Доколкото ревизираното дружество твърди, че е предоставило на [фирма] заем в размер на 1 277 000 лв., приходните органи са съобразили липсата на доказателства, че [фирма] е разполагало с такива суми в брой, както и липсата на приходни/разходни касови ордери и счетоводни справки за движение на касата на дружествата. Дори да се приеме реалност на заемите, ревизорите са достигнали до извод, че доставчикът не е разполагал със собствени парични средства, не е получил реална престация и по спорните фактури, за да може да плати начисления ДДС, а жалбоподателят, като заемодател, е бил наясно с тези обстоятелства.

Относно субективния елемент ревизорите са посочили, че същият е в хипотезата на чл.177, ал.2, предл.1 ЗДДС - ревизираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен, за доказването на което обстоятелство можели да служат всякакви факти и обстоятелства. Като указания с тази насока са приети следните факти: в ревизираните периоди СД по ЗДДС за двете дружества са подавани от един и същ IP адрес и с един и същи КЕП – на лицето В. Х. Н., в качеството на пълномощник и на двете дружества (стр.7 от РД). Същата е управител на [фирма] – дружество, което осъществява счетоводното обслужване на [фирма] и на [фирма]. Телефонният номер и и-мейл адреса на [фирма] били посочени като данни за контакт и кореспонденция и на двете дружества. За ревизираните периоди единствен клиент на [фирма] е [фирма]. В дневниците за продажби на доставчика били отразени продажби към [фирма], а в дневниците за покупки били отразени само фактури без право на данъчен кредит (ДК).

От така изложените факти ревизорите са обосновали извод за свързаност по смисъла на пар.1, т.3 от ДР на ДОПК между [фирма] и [фирма], предпоставка за формиране

на особен характер на търговските взаимоотношения между тях, респ. за знание на обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен.

Като допълнително обстоятелство, установяващо субективния елемент на отговорността по чл.177 ЗДДС, е посочена липсата на реално разплащане по фактурите, като представените доказателства за прихващане не са кредитирани. Направен е извод за умишлена злоупотреба с ДДС, тъй като от 2011 г. [фирма] не е погасявало публичните си задължения за ДДС, КД и осигуровки, въпреки, че по документи е получило парични средства в брой в размер на 1 277 000 лв. Според служебна бележка от Дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. данъчно-осигурителните задължения на [фирма] били в размер на 305 116.18 лв.

Като допълнително обстоятелство за знание е посочено участието на управителите на [фирма] Т. И. П. и И. К. К. в Сдружение „Сдружена организация на собствениците Л.“, като представляващ сдружението е управителят и едноличен собственик на капитала на [фирма].

Спорното обстоятелство по чл.177, ал.6 ЗДДС относно предприети активни действия по събиране на задълженията от [фирма] е прието за доказано въз основа на изисквана информация от Дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. в изпълнение на указанията, дадени с решение № 1919/10.12.2018 г. на директора на ДОДОП С.. Посочено е, че задълженията на [фирма] за м.юли и м.септември 2017 г. по СД по ЗДДС са присъединени към изп.д.№ 22150040506/2015 г. на 06.06.2018 г., за обезпечаването на които са издадени две ПНОМ от 04.06.2015 г. и от 06.06.2018 г. – запор върху налични и постъпващи суми по банкови сметки в ТБ [фирма] и ТБ [фирма], за които сметки е установено, че нямат авоари и са с предходно наложени запори. С ПНОМ от 18.07.2017 г. бил възбранен собствен на длъжника недвижим имот на стойност 160 000 лв., който според решението на директора на ДОДОП С. е продаден на 19.09.2019 г. за 61 311 лв., което не било достатъчно за погасяване на всички публични задължения на [фирма].

РА е връчен на задълженото лице на 01.09.2019 г. и е оспорен с жалба по административен ред вх. № 53-03-2980 от 12.09.2019 г. в срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК. В срока по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК – до 18.11.2019 г. горестоящият орган е постановил решение № 1912 от 14.11.2019 г. на зам. директора на ДОДОП, с което РА е потвърден. Решението е подписано при условията на заместване въз основа на заповед № 930 от 20.11.2017 г. на изп.директор на НАП.

Решението е връчено на 18.11.2019 г. Жалбата вх. № 53-04-1162 от 19.11.2019 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, при изпълнение на процесуалните предпоставки по чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл. 120, ал. 1 и, ал. 2 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Спорът между страните е изцяло

материалноправен – относно наличието на предпоставки за ангажиране на отговорността на [фирма] като трето лице по чл.14, т.3 ДОПК.

Разпоредбата на чл.177 ЗДДС предвижда особен вид солидарна отговорност за получателите по облагаеми доставки, които отговарят за задължение за ДДС на друго лице при изпълнение на уредените смесени фактически състави. Тя има за цел предотвратяването и/или намаляването на данъчните измами, свързани със злоупотреби с ДДС чрез неправомерно ползване на данъчен кредит, която е в съответствие с чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО, потвърдена и в редица решения на Съда на Европейския съюз. Отговорността на получателя по облагаема доставка е за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Съгласно чл.177, ал.2 ЗДДС тази отговорност се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 - чл. 120 от ДОПК при условията на пълно и главно доказване.

В случая, предпоставката по чл.177, ал.1 ЗДДС е безспорно установена: ревизираното дружество е регистрирано лице - получател по облагаеми доставки и чрез включване на спорните фактури в дневника за покупки за съответните данъчни периоди е ползвало право на приспадане на ДК. Не е спорно, че дължимият данък по фактурите не е внесен от доставчика [фирма], вкл. към момента на издаване на РА. Облагаемите доставки, по която данъкът не е внесен и тези, по които е ползвано право на данъчен кредит, са с един и същи предмет, т.е. изпълнено е изискването за наличие на пряка връзка между ползвания ДК и дължимия и невнесен данък.

Основният спорен момент е относно субективния елемент от отговорността, а именно дали ревизираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Редакцията на нормата визира две хипотези за възникване на отговорността. В първата хипотеза - получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен. Касае се за 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, се поставя въпросът дали при полагане грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия (например за проучване стопанската надеждност на доставчика, обезпечаване изпълнението на доставката, осигуряване срещу евентуално неизпълнение и т.н.) с оглед на конкретната доставка, получателят по доставката е следвало да направи извод, че е твърде вероятно данъкът по доставката да не бъде внесен.

За доказване наличието на втората хипотеза на чл.177, ал.2 ЗДДС (получателят е бил длъжен да знае) нормата на чл.177, ал.3 ЗДДС урежда законова презумпция за знание при кумулативното наличие на посочените изисквания в т. 1 и т. 2, вкл. облагаемата доставка да е привидна, да заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В първата хипотеза на чл.177, ал.2 ЗДДС за случаите на знание законодателят не е предвидил нито примерно, нито изчерпателно изброяване на изисквания, при чието установяване знанието да се счита за презюмирано. Следователно, за всеки случай на твърдяно знание, че дължимият ДДС няма да бъде внесен, следва да се направи цялостен анализ на всички обективни факти, при които са извършени доставките, да се проследят последиците от същите, включително данъчноправните последици и то в контекста на цялостната икономическа дейност на

ревизираното лице. Относимо към втората хипотеза е изследване на добросъвестността на ревизираното дружество като указание, че същото е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен ефективно.

Този подход е възприет и в практиката на Съда на Европейския съюз, така в т. 59 и т. 61 от решение по обединени дела C-439/04 и C-440/04 се подчертава, че въз основа на обективни фактори се извършва преценка 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. Обстоятелството, че данъчно задълженото лице е действало добросъвестно и е предприело всяка разумна мярка в рамките на собствените си възможности, е важна предпоставка за решаване на въпроса, следва ли лицето да бъде държано отговорно.

В случая, приходните органи се позовават на първата хипотеза на чл.177, ал.2 ЗДДС – ревизираното лице, като получател по доставките, е знаело, че дължимият данък по доставките няма да бъде внесен. Конкретните обективни факти във връзка със спорните доставки са следните:

Според писмени обяснения на [фирма] от 20.05.2019 г. [фирма] се е ангажирало със строителството на „Апартаментен хотел с магазини и подземно паркиране“ в [населено място],[жк], УПИ II-1288, стартирало през 2014 г. и въведено в експлоатация през 2017 г. В същото обяснение жалбоподателят твърди, че между него и [фирма] има сключени договори, които ще представи заедно с всички счетоводни справки, след предоставянето им от счетоводна къща [фирма], която е обслужвала [фирма] до м.март 2019 г.

Както в хода на административното, така и на съдебното производство, жалбоподателят не е представил сключен с [фирма] договор за строителство. Доколкото се касае за огромен обем строителна дейност, съдът споделя доводите на приходните органи, че това обстоятелство навежда на извод за наличие на особено доверие между управителите и представляващите двете дружества. Осъществяването на строителство на многоетажна сграда с магазини и подземен паркинг преминава през различни етапи на подготовка и изпълнение, необходимост от осъществяване на контакти с държавни органи по строителен надзор и приемане на конструкцията, което също преминава през няколко етапа. Липсва житейска и икономическа логика за осъществяването на този сложен процес да не бъде сключен писмен договор, който е основополагащ за правата и задълженията на страните, вкл. и възможността за ангажиране на отговорността им при неизпълнение.

Според съда, твърдението на жалбоподателя за наличие на сключен договор е указание за неговата недобросъвестност. За разлика от счетоводните регистри, които се създават от лицето, което обслужва счетоводно дружеството, при сключване на договори от името на дружеството участват управителите му. Т.е. те са наясно и не им е необходимо съдействието на счетоводна къща за представяне договори, които са сключени с тяхно участие и за които твърдят, че са налични. Такива по делото не са представени, което несъмнено затруднява установяването на действителните правоотношения между страните по сделките, респ. навежда на тяхната недобросъвестност, доколкото самите те не са взели мерки за детайлно уреждане, респ. установяване на отношенията им. Добросъвестният търговец е длъжен да вземе всички мерки, за да се увери, че сделките му не са част от данъчна измама и според обстоятелствата на конкретния случай – да проучи друг доставчик като се увери в неговата надеждност (т.59 и т.60 от решение на СЕС по съединени дела C-80/11 и

C-142/11).

Указание за изключително доверие в отношенията между търговците са и твърденията за предоставени заемни средства в размер на 1 277 000 лв. Те са предоставени въз основа на 124 броя писмени договори, сключени в периода от **08.01.2015 г. до 13.02.2017 г.** на стойности под 10 000 лв., респ. 14 000 лв., всеки един с едногодишен срок на връщане на заема, т.е. в периода от 08.01.2016 г. до 13.02.2018 г. Договорите очевидно заобикалят разпоредбата на чл.3, ал.1 от Закона за ограничаване на плащанията в брой (редакция преди и след 01.01.2016 г.). Сключването на договори за заем при заобикаляне на законовите разпоредби също е указание за недобросъвестност на търговците.

Според представен в хода на ревизията договор за банков кредит № 000LD-S-000751 от **24.07.2015 г.** [фирма] е получил от [фирма] банков кредит в размер на 1 700 000 лв. за оборотни средства за строителство до въвеждане в експлоатация на обект „Апартаментен хотел с магазини и подземни гаражи“ (процесния обект, изграден от [фирма]). Общият срок за усвояване на кредита е до 20.05.2017 г., на части както следва: до 600 000 лв. до предоставяне на удостоверение за завършен груб строеж по чл.181, ал.2 ЗУТ и до 960 000 лв. за довършителни работи след 30.04.2016 г. Видно от същия договор, раздел обезпечения, сградата ще се състои от 7 броя паркоместа, трафопост, кафе-бар, магазин на две нива и 32 броя апартаменти. Очевидно строежът на процесната сграда е финансиран от жалбоподателя, обезпечил банковия кредит с възбрана на недвижимите имоти.

Според обяснителна записка от **31.07.2018 г.** на В. Х. Н., дадена от името на [фирма], [фирма] е подизпълнител на [фирма] във връзка със строителството на процесната сграда, между двете дружества **няма** сключен писмен договор за построяване на сградата, спорните фактури са разплатени чрез прихващане със задължения по заеми от страна на [фирма] към [фирма], *а материалната и кадрова обезпеченост за осъществяване на проекта* е от страна на подизпълнителя [фирма].

Същевременно са представени доказателства за закупени и заприходени при [фирма] многофункционален трактор (багер - товарач), два товарни автомобили, два джипа, три леки автомобили, замазкополагаща машина, мазилкополатаща машина (л.340-357 от Приложение № 2). От изложеното може да се направи извод, че материалната и техническа обезпеченост е била на [фирма]. Този извод се потвърждава от събраните в хода на ревизията данни от Дирекция „Събиране“ на ТД на НАП С., че спрямо [фирма] има образувано изп.д. № 22150040506/2015 г., по което **към 06.06.2018 г. няма събрани суми**, а длъжникът разполага с един единствен недвижим имот, който е възбранен и продаден на 19.09.2019 г. за 61 311 лв.

Изложеното потвърждава тезата на приходните органи за специфика в отношенията между търговците. Липсата на писмен договор за строителство на многоетажна сграда, изтеглянето от [фирма] на банков кредит на стойност от 1 700 000 лв., обезпечен в полза на банката с обектите в процесната сграда, предоставянето на парични средства от [фирма] в полза на [фирма] на стойност 1 277 000 лв., при липса на данни заемателят да разполага с друго имущество, а напротив – техническата, финансова и материална обезпеченост е на заемодателя, са категорични указания, че между търговците съществува особен вид довереност, която от своя страна предполага близко познаване на финансовото им състояние.

Указание в тази насока са установените в хода на ревизията общи за двете дружества факти - дружествата са обслужвани счетоводно от [фирма], отчетни регистри по

ЗДДС са подавани с електронен подпис на В. Х. Н. – управител на [фирма] и пълномощник на *двете дружества*. В ревизираните периоди СД по ЗДДС за двете дружества са подавани от един и същ IP адрес и с един и същи КЕП – на лицето В. Х. Н.. Телефонният номер и и-мейл адреса на [фирма] били посочени като данни за контакт и кореспонденция и на двете дружества.

Съвкупната преценка на описаните факти и обстоятелства навежда съда на категоричен извод за знание по смисъла на чл.177, ал.2, предл.1 ЗДДС – търговските отношения между страните се отклоняват от обичайната търговска практика, търговската и счетоводна документация се съхранява при едно физическо лице В. Х. Н., което е пълномощник и на двете страни по правоотношенията (за строителство и заемни), което в същото време подава от тяхно име справки и декларации до органи на НАП, вкл. СД по ЗДДС с данни за данък за внасяне, докато длъжникът [фирма] не погасява задълженията си от 2010 г. и не разполага с дълготрайни материални активи. За ревизираните периоди единствен клиент на [фирма] е [фирма], което в дневниците си за продажби отразява продажби единствено към [фирма]. Същевременно, подизпълнителят не разполага със собствени средства за изпълнение на значими бизнес начинания (строителство на многоетажна сграда), нито с технически потенциал, а осъществява дейността си със заемни средства в значителни размери, получени от [фирма]. Изложеното е указание за създаване на изкуствени конструкции с цел отклонение от данъчно облагане. Законосъобразно и правилно тези действия са предотвратени от приходните органи чрез ангажиране на отговорността по чл.177 ЗДДС на [фирма].

Несподелима е защитната теза на жалбоподателя, че делото е останало непопълнено с доказателства поради липса на съдействие от страна на бившата счетоводителка. В хода на ревизията е представена декларация от 12.06.2018 г. от В. Х. Н. – *в качеството ѝ на упълномощено лице* на [фирма] (л.299 от Приложение № 2). При сравнение на подписите се установява, че същата е подписала и обяснителна записка и справки към нея, всички от 25.07.2018 г. от името на [фирма] до ТД на НАП С., т.е. в хода на процесната ревизия, възложена със ЗВР от 04.05.2018 г. Приложено е пълномощно с нотариална заверка на подписите от 24.11.2014 г., с което управителите на [фирма] Т. И. П. и И. К. К. са упълномощили В. Х. Н. да представлява дружеството пред ТД на НАП.

Във връзка с възложената ревизия, на 26.07.2018 г., в присъствието на В. Х. Н., е посетен адреса на счетоводна къща [фирма] в [населено място],[жк], [улица], за преглед на счетоводни и търговски документи в оригинал, относими към обхвата на ревизията (л.333 от Приложение № 2). Направени са извлечения от главна книга и обратна ведомост за ревизираните периоди. Т.е. още в хода на първоначалната ревизия, на приходните органи е оказано пълно съдействие от страна на В. Х. Н., която е представила всички налични при нея търговски и счетоводни документи. Правилно последващото представяне на такива е навело ревизорите на извод за съставяне на документите единствено за целите на ревизията.

Липсата на пълна счетоводна информация се потвърждава от приета по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Обект на изследване от експерта е било счетоводното отразяване на договорите за заем и протокол за прихващане на вземания и задължения от 01.12.2017 г. Вещото лице е установило, че не във всички договори за заем записаният конкретен размер на дължимата лихва отговаря на посоченото в тях, че същата представлява 5% или 10 % от главницата. Вещото лице е установило 10 броя

договори за заем, които не са осчетоводени от [фирма]. В тази връзка, ако договорите се приемат като основание за стопанска операция, сумарно начислената лихва по тях би следвало да бъде в размер на 95 225 лв., а не както се сочи и са осчетоводени от жалбоподателя в размер на 90 950 лв. Единствено въз основа на представени от жалбоподателя данни за вещото лице е било невъзможно да установи към кой точно момент са закрити задълженията по протокола за прихващане, респ. как са начислени лихвите. Констатирана е липса на аналитични и хронологични регистри, от които да се установи с точност към кой момент каква сума е начислена като вземане по конкретен договор за заем, респ. към кой момент е закрито това вземане и на какво основание.

Съдът намира, че тези констатациите не се оборват с допълнително представени от В. Х. Н. с молба от 08.09.2020 г. и от адв.А. с молба от 25.09.2020 г. писмени доказателства. Третото лице е представило счетоводни сметки от група 20 ДМА, от група 30 „Суровини, материали, продукция, стоки“ и Инвентарна книга за 2017 г., които са относими към имущественото състояние на [фирма] с оглед защитните твърдения на жалбоподателя за неизпълнение на изискването по чл.177, ал.6 ДОПК. В т.3.3. от молбата на адв. А. от 25.09.2020 г. се сочи, че не разполага с аналитични и хронологични регистри на всяка отделна счетоводна сметка, от които може да се установи какво точно и колко е прихванато. Другите представени с молбата от 25.09.2020 г. доказателства са неотнесими към спорния въпрос относно основанието за начисляване на задълженията по всеки отделен договор за заем.

Не е спорно и това съвпада с твърденията на жалбоподателя, че процесните фактури са закрити счетоводно като задължение въз основа на протокол за прихващане от 01.12.2017 г. Според него [фирма] дължи на [фирма] следните суми в размер на 1 682 730.24 лв.: 1 277 000 лв. по договори за заем за периода от 08.01.2015 г. до 13.02.2017 г., 90 950 лв. – лихви по договори за заем за периода от 01.01.2015 г. до 13.02.2017 г., 293 420.24 лв. по издадени от [фирма] фактури и 21 360 лв. *дължими суми от „Ч. Разпределение“ за сметка на [фирма].*

От своя страна, [фирма] дължи на [фирма] също сума в общо размер на 1 682 730.24 лв., както следва: 1 661 370.24 лв. по издадени от [фирма] фактури и 21 360 лв. *дължими суми към „Ч. Разпределение“ за сметка на [фирма].* Не е ясно, каква е разликата между двете суми на стойност 21 360 лв. Този извод се потвърждава от експертизата, според която по делото не са представени първични документи, послужили като основание за осчетоводяване на общата сума от 1 682 730.24 лв., вкл. документи от и към „Ч. Е.“. Извършеното осчетоводяване на общата сума от 1 682 730.24 лв. е препятствало вещото лице да установи колко точно от главницата и лихвите по заемите са прихванати. Вещото лице е констатирало и друго разминаване – в счетоводството на [фирма] заемите са осчетоводени като дългосрочна инвестиция, а при [фирма] – като краткосрочни.

Констатираните от вещото лице несъответствия в счетоводното отразяване при жалбоподателя на договорите за заем, разминаванията относно размера на лихвите за забава, както и пълната липса на аналитични данни относно момента и основанието за *начисляване* на вземанията по тях, е категорично указание, че между страните не са налице реални договорни правоотношения по предоставяне на реални парични средства. Според вещото лице *няма данни за ефективно плащане по банков път и/или частично на каса.* Дължим е извод, че заемните правоотношения, респ. „погасяването“ чрез прихващане, не представляват реална, а изкуствена конструкция,

оправдаваща липсата на плащане по издадените от [фирма] фактури, включително и трите спорни.

Принципно вярна е защитната теза на жалбоподателя, че прихващането е легален способ за погасяване на две насрещни задължения, но в случая не се доказва по безспорен и категоричен начин наличието на основание за твърдяното имуществено разместване, тъй като липсват данни за реално предоставени и осчетоводени парични средства по договори за заем. Последващото „погасяване“ на насрещни предстации по протокол от 01.12.2017 г., извършено с технически грешки и несъответствия, е ясно указание, че протоколът не е съставен на отразената в него дата, а последващо, за да оправдае липсата на реално плащане по издадените от [фирма] фактури. Участието на жалбоподателя в съставяне на документи, на които не съответстват реални стопански операции, също е указание за субективния елемент на знание по смисъла на чл.177, ал.2 ЗДДС.

Обосновани в тази връзка са доводите на приходните органи, че след като получателят по доставките не е платил реално дължимата цена, вкл. начисления ДДС, той не би могъл да има оправдани очаквания, че доставчикът ще внесе дължимия данък в полза на държавния бюджет.

Съдът приема за изпълнено и изискването по чл.177, ал.6 ЗДДС, уреждащ като предпоставка за отговорността на всеки следващ получател по реда на доставките изискването събирането да е неуспешно.

Според изготвена в хода на първата ревизия справка от НАП за задълженията на [фирма] към 03.09.2018 г. (л.250 и сл. от Приложение № 2 към делото) същите произтичат от декларирани в декларация обр.б вноски за здравно осигуряване, ДОО, УПФ и ФГВРС от *м.февруари 2010 г.*, данъчни декларации по ЗКПО и СД по ЗДДС от *м.септември 2010 г.*, вкл. спорните периоди м.юли и м.септември 2017 г. Според справката общо непогасените задължения на доставчика са в размер на 291 142.23 лв., от които 251 512.71 лв. главница и 39 629.52 лв. лихви за забава. Дължим е извод, че доставчикът системно не погасява публичните си задължения в продължителен период от време – още от 2010 г.

За принудителното изпълнение на тези задължения е образувано изп.д. № 22150040506/2015 г., към което на 06.06.2018 г. са присъединени процесните задължения от м.юли и м.септември 2017 г. От предприетите действия по обезпечаване и събиране на публичните вземания чрез запор на безналични ценни книжа, запор на банкови сметки и възбрана на недвижим имот, успешна е била само възбраната, в резултат на която възбраненият имот е продаден на 19.09.2019 г. за сумата от 61 311 лв. Очевидно е, че дори и след прихващане на тази сума от общия размер на задълженията към 03.09.2018 г. от 291 142.23 лв. остават непогасени задължения.

Жалбоподателят се домогва да докаже, че към момента на възникване на задълженията доставчикът е разполагал с достатъчно имущество, към което да бъде насочено принудително изпълнение. Съдът не кредитира данните за счетоводно отчетен от [фирма] оборот от 1 662 370.24 лв. по съображения за открити от вещото лице несъответствия при счетоводните отразявания и липса на реални данни за превод на суми по банков път или на каса, при данни, че за спорните периоди единствен клиент на доставчика е [фирма]. Обосновано в тази връзка ответникът възразява, че фактът, че в счетоводните регистри на дружеството е отразуно притежаване на активи, не означава със сигурност, че тези активи са във фактическа власт на лицето.

Указание в тази насока е предоставената от Дирекция „Събиране“ на ТД на НАП С. информация, че по запорираните банкови сметки на [фирма] не е имало авоари, а според вещото лице няма разплащания по банков път или на каса.

Според ССЕ по данни от оборотната ведомост на [фирма] към 31.07.2017 г. доставчикът отчита сгради и конструкции с балансова стойност от 48 904.16 лв. По представена от В. Х. Н. оборотна ведомост за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. началното салдо по сметка 203 Сгради и конструкции е 66 670 лв. при амортизации от 18 833.99 лв. Според вещото лице машините и оборудването са на балансова стойност от 39 931.10 лв. след приспадане на амортизация, налични материали за 190 799.20 лв., стоки за 5384.40 лв., касова наличност от 11 355.39 лв., без парични средства по банка и вземания, които да бъдат окачествени като ликвидни, респ. да послужат за евентуално покриване на задълженията на [фирма].

Разпоредбата на чл.178, ал.1 ДОПК урежда принципа на доброволно изпълнение на публичните задължения, което очевидно не е сторено от [фирма]. При наложени му обезпечителни мерки по изп.д. № 22150040506/2015 г. с три ПНОМ от 04.06.2015 г., от 06.06.2018 г. и от 18.07.2017 г. длъжникът не се е възползвал от възможността по чл.199 ДОПК за тяхната замяна с друго равностойно обезпечение или предложен способ на изпълнение по чл.214, ал.1 ДОПК.

Способите за принудително изпълнение са посочени в чл.215, ал.1 ДОПК и са използвани от публичния изпълнител по изп.д. № 22150040506/2015 г. По делото са налични данни за реализирана продажба на единствения недвижим имот на [фирма] на стойност от 61 311 лв. Немислимо е насочването на принудително изпълнение към отчетените по оборотна ведомост строителни материали на стойност от 190 799.20 лв. или стоки на стойност от 5384.40 лв. Евентуална принудителна продажба на декларираните машини и оборудване на стойност от 39 931 лв. също не би довело до погасяване на всички публични задължения на [фирма].

Въз основа на изложеното съдът приема, че са изпълнени указанията на отменителното решение № 1919 от 10.12.2018 г. на ДОДОП С.. При повторната ревизия е изискана допълнителна информация от Дирекция „Събиране“ на ТД на НАП С. относно предприетите действия по принудително изпълнение. От нея се установява, че по изп.д. № 22150040506/2015 г. няма събрани суми, вкл. спорните задължения за м.юли и м.септември 2017 г., а дългът е категоризиран като частично събираем поради наложената възбрана на недвижим имот. Дори и неговата продажба е довела единствено до частично погасяване на публичните задължения на [фирма], поради което следва да се приеме, че предприетите активни действия по принудително изпълнение срещу основния длъжник не са довели до събиране на неговите задължения, вкл. по спорните фактури от м.юли и м.септември 2017 г.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК при обжалваем интерес от 181 324.35 лв. на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4343.24 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - С. град, I-во Административно отделение, 69-и състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място],[жк], [улица], ет.1, срещу Ревизионен акт № Р-22002218007902-091-001 от 20.08.2019 г., издаден от Р. Г. Я. на длъжност "началник сектор Ревизии", възложила ревизията, и Т. Д. И. на длъжност "главен инспектор по приходите" - ръководител на ревизията, в ТД на НАП С., потвърден с решение № 1912 от 14.11.2019 г. на зам. директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С., относно ангажирана отговорност по чл.177 ЗДДС за дължим и невнесен от [фирма], ЕИК[ЕИК], ДДС в размер на 151 979 лв. главница и 29 345.35 лв. лихви за забава.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място],[жк], [улица], ет.1, да заплати на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" при ЦУ на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 4343.24 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС.

СЪДИЯ: