

РЕШЕНИЕ

№ 4584

гр. София, 10.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 20.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **9512** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано след отмяна от касационната инстанция на решение № 4425/04.08.2020г , постановено по адм.дело № 646/2020г по описа на АССГ , 64-ти състав ,с което е била отхвърлена жалбата на „ЕМХ-1“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22220419002412-091-001/28.9.2019 г., издаден от орган по приходите на при ТД на НАП С. ,потвърден с Решение № 2065/9.12.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, с който е ангажирана отговорността на дружеството по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност .След отмяна на цитираното решение ,ВАС е върнал за ново разглеждане от друг състав на съда производството,като е дал указания, съдът да укаже на данъчната администрация да представи доказателства относно събраните суми по образуваното изпълнително дело, след което да съобрази дали отговорността на „ЕМХ 1“ ЕООД законосъобразно е ангажирана до сочения в ревизионния акт размер.

Прието е,че решението по горепосоченото дело на АССТ е постановено при неизяснена фактическа обстановка досежно размера на отговорността по чл.177 ал.1 от ЗДДС . От данните по делото не можело да бъде извършена преценка относно ключов елемент от сложния фактически състав, а именно – дали дължимият от доставчика „Клуб 23“ ЕООД данък в действителност не е внесен. От една страна, по делото се съдържа справка за общите задължения, разпечатана от електронната страница на НАП, като в таблица 2 – Справка за задълженията, плащанията по които

подлежат на разпределение от публичен изпълнител, актуална към 22.07.2019 г. (л. 147), е посочено, че за процесния период 01.12.2018 – 31.12.2018 г. „Клуб 23“ ЕООД има невнесен остатък в размер на 934,40 лв. главница и 49,06 лв. лихви. Отговорността на ревизираното дружество е ангажирана за размера 25 816,96 лв. главница и 1 771,47 лв. лихви за данъчния период 01.12.2018 – 31.12.2018 г. От друга страна, в ревизионния доклад и в решението на директора се твърди, че във връзка с образуваното изпълнително дело № 19067348/2019 г. е наложен заповед за спиране на банкови сметки.

При новото разглеждане на спора са представени : писмо с изх. № С230022-178-0005674/01.03.2023 г., справка за задълженията на „КЛУБ 23“ ЕООД за данъчен период м. 12.2018 г. и справка за събрани суми по изпълнително дело №[ЕИК]/2019 г.

Жалбоподателя в съд. заседание се представлява от адв. Ж. , който поддържа жалбата и моли да се отмени като незаконнообразен обжалвания РА. Претендира разности. Ответника чрез юриск.М. оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена . Претендира юрисконсулско възнаграждение.

Спор по фактите в настоящето производство не са налице и съдът ги приема за установени , още при първоначалното разглеждане на жалбата . Спорен е размера на отговорността по чл.177 от ЗДДС , което е наложило и отмяната на решение № 4425/04.08.2020г , постановено по адм.дело № 646/2020г по описа на АССГ респ.законосъобразното ангажиране на отговорността ,визирана в цитираната разпоредба.

Отговорността по чл.177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по ЗДДС лице, която възниква, ако са изпълнени елементите на сложния фактически състав, предвиден 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. Съгласно чл. 121 и сл. от ЗЗД при солидарната отговорност две или повече лица отговарят за едно и също задължение в целия му размер. Тя възниква по силата на договор или въз основа на закон. В настоящият случай отговорността възниква по силата на чл.177 от ЗДДС. За разлика от солидарната отговорност в гражданското право, солидарната отговорност за чуждо данъчно задължение по реда на ЗДДС се отличава със спецификите: кредиторът е винаги публичен субект – фискът; разпростира се между две лица и това е дефинирано по силата на закона и това са доставчикът , който не е внесъл данъка по конкретната фактура и отговаря за него пред държавата и получателя на доставката, който е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по повод тази доставка. По този начин законът дава възможност за данъка да отговарят едновременно две лица - доставчикът и получателят по облагаемата доставка.Разпоредбата на ал.6 от чл.177 от ЗДДС разширява кръга на отговорните лица по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките , а ал.7 допълва : „ Алинея 6 се прилага съответно и по отношение на предходните доставчици“ .

Ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС не води до възникване на данъчни задължения, а само до определяне на конкретните субекти, които се явяват солидарно отговорни за вече възникнало за доставчика публично задължение в определен размер. Лицата, чиято отговорност се ангажирана по реда на чл.177 от ЗДДС, не стават носители на данъчното задължение, а отговорни солидарно за изпълнение на данъчното задължение, което е чуждо и поради това в

случай, че го изпълнят, за тях възниква правото на регресен иск спрямо действителния длъжник – какъвто в случая е дружеството доставчик, което право може да реализират по общия граждански ред.

Разпоредбата на чл. 177 ЗДДС изцяло кореспондира с приетото от СЕО с разпоредбата на чл. 205 Директива 2006/112/ЕО на Съвета /съответна на чл. 21, пар. 3 от Шеста Директива на Съвета/, с която е дадена възможност на държавите-членки, вкл. и в случаите по чл. 193 от същата директива, да предвидят, че лице, различно от платеща на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС. Целта е опазване правата на хазната по възможно най-ефективен начин, съобразявайки принципите на пропорционалност и правна сигурност, които са спазени с изчерпателно и ясно изброените условия предвидени в разпоредбата на чл. 177 ЗДДС.

С цел отстраняване само на пряката вреда за бюджета, в рамките на ползвания данъчен кредит, солидарната отговорност е предвидена само в размера, за който не е внесен ДДС, от лице което вече се е възползвало от правото си на данъчен кредит за същия размер ДДС и което е знаело или е трябвало да знае, че начисленият ДДС няма да бъде внесен.

В този смисъл от съществено значение е „увереността“ на получателя по доставката, че данъка няма да бъде внесен от доставчика и то до размера на данъка, начислено по невнесен по конкретната доставка, а не по всяка друга за съответния данъчен период. Както вече бе посочено, за ангажиране на отговорността по чл. 177 ЗДДС е необходимо от обективна страна лицето да е ползвало право на данъчен кредит, който да е свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен ДДС, а от субективна – лицето да е знаело или да е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде ефективно внесен. Както указва разпоредбата на чл. 177, ал.2 ЗДДС, тези предпоставки се доказват от ревизиращия орган по реда на чл. 117-120 от ДОПК, т.е. в ревизионното производство.

В конкретния случай от обективна страна, безспорно е установено в хода на ревизионното производство, че жалбоподателят е регистрирано по ЗДДС лице, но не е установено по безспорен начин дали посочения във фактура № 20...01/21.12.2018 г., издадена от „КЛУБ 23“ ООД през данъчен период декември 2018 г., обективиращ процесната доставка е внесен.

Представените пред настоящата инстанция доказателства писмо с изх. № С230022-178-0005674/01.03.2023 г., справка за задълженията на „КЛУБ 23“ ЕООД за данъчен период м. 12.2018 г. и справка за събрани суми по изпълнително дело №[ЕИК]/2019 г., изискани от съда съобразно указанията на ВАС опровергават тезата на ответника, че данъка не е внесен от доставчика. Видно от справката за задълженията на „Клуб 23“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] към 01.03.2023 г., ДДС за дан. период м.12.2018 / включващ и процесната фактура/ е внесен, като има остатък от 31.49 лв – лихва. Видно от справката на стр.14 от делото, доброволното плащане от „КЛУБ 23“ ООД е извършено на 14.01.2019 г., а оспорения ревизионен акт е издаден на 18.09.2019 г., което обуславя извода че не е налице главната предпоставка за ангажиране на солидарността на получателя с доставчика за ДДС, а именно наличието на дължим и невнесен данък от последния.

Допустимостта на солидарната отговорност от гледна точка на общностното право е призната с Решение на СЕО /сега СЕС/ от 11.05.2006 г. по дело С-384/04, произнесено във връзка с отправено преюдициално запитване относно тълкуването на чл. 21, §3 /съответен на чл. 205 от Директива 2006/112 и чл. 22, §8 от Шеста директива

77/388/ЕО.

Според т.24 от посоченото решение, правилата на солидарната отговорност за чуждо задължение не са свързани с процеса на събиране на данъка, а с определянето на лицето, което може да бъде задължено да прави този ДДС на хазната. В т.28, Съдът е посочил, че разпоредбата на чл. 21, §3 от Шеста директива позволява по принцип на държавите-членки да предприемат мерки, по силата на които дадено лице е солидарно отговорно да плати ДДС, дължим от друго лице. В т.29 обаче е пояснено, че независимо от това, когато държавите-членки упражняват предоставените им от Директивата правомощия, те трябва да спазват общите принципи на правото, които съставляват част от правния ред на Общността, което включва по-специално принципите на правната сигурност и пропорционалността. По-специално по отношение на принципа на пропорционалността, Съдът в т.30 от решението е приел, че макар и да е законно с мерки, приети от държава-членка на основание чл. 21, §3 от Шеста директива да се цели опазване на хазната по възможно най-ефективен начин, такива мерки не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел. В т.32 от решението е прието, че докато чл. 21, § 3 от Шеста директива позволява на държава-членка да наложи на лице солидарна отговорност за ДДС, ако по времето на доставката това лице е знаело или е имало основателни причини да подозира, че дължимият ДДС по отношение на тази, предходна или бъдеща доставка, би останал неплатен изцяло или отчасти, и да се позовава на презумпции в това отношение, независимо от това е вярно, че такива презумпции не трябва да бъдат формулирани по начин, който да прави практически невъзможно или прекалено трудно данъчно-задълженото лице да ги обори с доказателства за противното. Споделено в тази връзка е становището на генералния адвокат, според което такива презумпции биха de facto въвели система на строга отговорност, което надхвърля необходимото за защита на хазната. В т.34 от решението изрично е посочено, че задача на националния съд е да определи дали националното законодателство спазва общите принципи на правото на общността.

В заключение Съдът е приел, че чл. 21, §3 от Шеста директива трябва да бъде тълкуван като позволяващ на държава-членка да приеме законодателство, което предвижда данъчно-задължено лице, получател по доставка на стока или услуга и което е знаело или е имало основателни причини да подозира, че дължимият ДДС по отношение на тази доставка, или на предходна, или на бъдеща доставка на тези стоки, би останал неплатен отчасти или изцяло, може да бъде солидарно отговорно за плащане на този ДДС заедно с данъчно-задълженото лице по ДДС. Т. законодателство обаче трябва да бъде съобразено с общите принципи на правото, които съставляват част от правния ред на Общността и които включват по-специално принципите на правната сигурност и на пропорционалността.

При така очертаната правна уредба на солидарната отговорност за ДДС и тълкуването на допустимостта на същата в контекста на общностното право и принципи, солидарната отговорност за ДДС следва да се определи като изключение от общите правила за облагане и идентифициране на данъчно-задължените лица, поради което предпоставките за ангажирането ѝ трябва да са обективно установени и достатъчно ясни с оглед недопускане на разширително тълкуване.

В случая е допуснато именно такова разширително тълкуване, тъй като макар да се е възползувал от данъчното предимство по възстановяване на ДДС, то след като доставчика се е разчел с косвения данък с бюджета, то принципа на начисляване на

ДДС не е нарушен , поради което не са налице предпоставките на чл. 177 от ЗДДС. Остатъка от задължението в размер на 31.49лв,съставляващ лихва ,при образувано изпълнително производство за събирането с длъжник доставчика „КЛУБ 23“ ООД не може да се търси от получателя по доставката – жалбоподател в процеса по реда на чл.177 от ЗДДС. Още повече ,че задължението за лихва като акцесорно задължение ,винаги следва главния дълг и се дължи от платеща на главния дълг.

Принципът, установен с чл. 177, ал. 6 от ЗДДС е, че отговорността се носи от прекия получател по доставката с невнесения данък, но ако той не бъде събран от него, се носи солидарна отговорност от всеки следващ получател по реда на доставките.

Тук следва да се отбележи , че хипотезата на чл.177 ал.6 от ЗДДС е изключение от общия принцип за носене на лична отговорност ,който в случая не е спасен.

Систематичното място на чл. 177 от ЗДДС в гл. XXV от с. з., определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчните измами. Цели се предотвратяване на загубата на данъчни приходи от неизпълнението на задължението на доставчика да внесе начисления данък върху добавената стойност, чрез натоварване и на други лица със задължението да внесат данъка. В случая в РА липсва установяване ,че начисления по доставката данък не може да бъде събран от доставчика. Нещо повече в ревизионния доклад и в решението на директора на ОДОП се твърди, че във връзка с образуваното изпълнително дело № 19067348/2019 г. е наложен запор на банкови сметки.

Предвид изложеното оспореният ревизионен акт, като издаден при отсъствие на материално-правните предпоставки за това и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК следва да бъде отменен, като незаконосъобразен.

При този изход от процеса ответника ще следва да заплати направените от жалбоподателя разноски в доказан размер на 750лв ,от които 50лв – държавна такса и 700лв адв.възнаграждение ,съгласно адв.пълномощно и договор за правна защита на стр.17 от адм.дело № 12571/2020г на ВАС. Не е представен списък за разноските от проц.представител на жалбоподателя.

Водим от горното , съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22220419002412-091-001/28.9.2019 г., издаден от орган по приходите на при ТД на НАП С. ,потвърден с Решение № 2065/9.12.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, с който е ангажирана отговорността на „ЕМХ-1“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] , по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност в размер на 25816.96лв –главница и 1771.47лв –лихва

ОСЪЖДА ТД на НАП С. да заплати на „ЕМХ-1“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] ,представяно от Х. Д. направените разноски в размер на 750 лв /седемстотин и петдесет лева /.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14 дневен срок от съобщението пред ВАС

СЪДИЯ: