

# РЕШЕНИЕ

№ 7336

гр. София, 07.12.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 34 състав,**  
в публично заседание на 12.10.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Тафров**

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **4771** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е с правно основание чл. 156 и сл. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/ и чл. 145 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във връзка с § 2 от ДР на ДОПК.

Образувано е по жалба от подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица],ет.2 и електронни адреси:[\[електронна поща\]](#), [\[електронна поща\]](#), чрез К. К. Т., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020003 854- 091-001 от 27.01.2021г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И. - ръководител на ревизията,потвърден с Решение №602/14.04.2021г. на Директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП,с който е ангажирана солидарната му отговорност по чл. 177 ЗДДС,за заплащане на данък върху добавената стойност по фактури,издадени от [фирма],ЕИК175352618 /с предходно наименование [фирма]/, като са определени задължения за данък върху добавената стойност по чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС общо в размер на 116 473,99 лв. и съответните лихви за забава в размер на 53 262,66 лв.В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, по съображения за издаването му в нарушение и при неправилно приложение на материалния закон. Жалбоподателят оспорва като неправилен, необоснован и незаконосъобразен направеният в РА и в потвърждаващото го решение на Директора на Дирекция "ОДОП" – С. извод, че са налице материалноправните предпоставки за прилагане на изрично посочената в решението хипотеза на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС.Според жалбоподателя неправилен бил извода на органа по приходите, че след като

жалбоподателят бил ползвал данъчен кредит по фактури с доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК], издадени през периоди м. 01.12.2015г до 31.08.2016г. от 01.10.2016г. до 28.02.2017г. и м.4 2017г. е било налице знание от управителя на [фирма] за невнасяне на дължимия ДДС по тези доставки. Твърди се ,че между [фирма] и [фирма] липсва свързаност по смисъла на §1, т. 3 от допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК.Поддържа се в жалбата, че липсват каквито и да е било доказателства, че през ревизирия период [фирма] е знаело или е следвало да знае, че данъкът върху добавената стойност, дължим от неговия доставчик [фирма],ЕИК[ЕИК] няма да бъде внесен. Твърди се в жалбата за бездействие на данъчните органи по повод образуваното изпълнително производство срещу доставчика на жалбоподателят [фирма].Според жалбоподателя доказателствената тежест да установи предпоставките за реализиране на солидарната отговорност по чл. 177 от ДОПК е на органите по приходи, които не са провели пълно и главно доказване.В изложени съображения от адв.С. Ж. е направено искане за отмяна на обжалвания РА,като незаконосъобразен и присъждане на направените разноски.

Ответникът-Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-С.,чрез процесуалния си представител юрк.В. по делото,оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена.Поддържа, че обжалваният РА е правилен и законосъобразен по съображенията, изложени в решението на Директора на дирекция "ОДОП" С., тъй като съществували обективни факти, от които било видно,че управителят на дружеството-получател е упълномощил и предоставил цялата дейност по управлението на ТД на две физически лица,които от своя страна представлявали и управлявали дружеството доставчик.Претендира за заплащане на юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на Наредба №1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.Прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи проверка на законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за установени следните обстоятелства по делото:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020003854-020-001 от 30.06.20г., връчена по електронен път на 14.07.2020г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за доставки, документирани с фактури, подробно описани в ЗВР, издадени от [фирма] през данъчните периоди от м. 12.2015 г. до м. 08.2016 г.; от м. 10.2016 г. до м. 02.2017 г. и м. 04. 2017 г., като е определен срок за извършване на ревизията до 3 месеца от датата на връчването ѝ. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221020003854-020-002 от 07.10.2020 г., издадена от органа, възложил ревизията е удължен срокът за приключване на производството до 14.12.2020г.Цитираните заповеди са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С..

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221020003854-040-001 от 27.07.2020 г., №Р-22221020003854-040-002 от 27.08.2020 г., №Р-22221020003854-040-003 от 07.10.2020г.От дружеството са представени изисканите документи. Изпратени са искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/

№Р-22221020003854-041-001 от 05.11.2020г. до [фирма]/О. АД/С Протокол №Р-22221020003854-П.-001 от 27.07.2020 г. са приобщени документите, събрани в хода на извършена насрещна проверка на [фирма], приключила с издаването на ПИНП №11-22221019163623-141-001 от 11.12.2019г.С Протокол №1717298 от 11.12.2020 г. е приобщена Справка за проучено имуществено състояние и категоризация на задължено лице изх. №С 170022-134-0004666 от 21.12.2017г.,изготвена от публичен изпълнител в дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. относно [фирма]; документи представени от [фирма],ЕИК121722245,осъществяващо счетоводното обслужване на дружеството, и от О. АД.С Протокол №1752060 от 06.10.2020 г. е обективизирана проверка на първични и вторични счетоводни документи на [фирма].

Основната дейност на доставчика [фирма] е търговия на дребно с парфюмерийни и козметични стоки и тоалетни принадлежности. За периодите на издаване на фактурите на ревизираното лице, [фирма] е подало справки-декларации по ЗДДС с деклариран резултат ДДС за внасяне, който не е бил внесен.Съгласно справка изх. №С170022-134-0004666 от 21.12.2017 г. на дирекция „Събиране“, публичните задължения на [фирма], са категоризирани като трудно събираеми. През м. 04.2017 г. [фирма] е включено в списък на длъжниците по чл. 182, ал. 3, т. 2 от ДОПК с неуредени публични задължения над 5 000,00 лв., които нямат имущество, върху което може да се наложи обезпечение, не е представено обезпечение и няма вземания от банки и трети лица.

В хода на ревизията е установено,че ревизираното дружество - [фирма], е получател по фактури и кредитни известия, издадени от [фирма] / [фирма]/ с предмет на доставките козметични продукти /кремове за лице и ръце, лосиони и балсами за тяло и за устни, тоалетна вода, душ-олио, сапуни, шампоани, хидратиращи гелове, лосиони, кремове за бръснене, крем пяна и други/, активи по опис, наем, ел. енергия, интернет и реклама.Установено е, че по фактури №10...0514 от 04.04.2017 г. и №10...0516 от 04.04.2017г. предмет на доставките са дълготрайни материални активи, в т.ч. аламбик; горна част грижа за лице с чекмеджета /4 бр./; компонент осветителни тела; маса за опаковане; мебел до мивка с чекмеджета; мебел с врата и мивка; помощен рафт за инвалиди; сив мебел дълбочина 62 см.; шкаф за съхранение опаковки; метална конструкция в магазин на [улица]; 3 стационарни компютъра; мобилен апарат I-phone-6; печатаща глава и охранителна ролетка. Приложени са копия на фактури, придружени с протоколи за доставка на стоки,хронологични ведомости на счетоводна сметка 304 „Стоки“ за отразяване на стопанските операции и 4531 „Начислен ДДС на покупките“. Към част от фактурите са приложени фискални бонове за извършени плащания в брой. Съгласно договор за наем от 22.04.2016 г., [фирма] отдава под наем на [фирма] за временно ползване търговски обект — магазин, находящ се в [населено място], район „О.“, [улица], МОЛ „С.“, партер, магазин ЛОКСИТАН И. СА с месечна цена в размер на сбора от дължимата сума от [фирма] на „АЙНКАУФС-ЦЕНТЪР С. Г. унд КО КГ“ - клон С., [фирма] и [фирма] за съответния месец, считано от 01.04.2016г.Органите по приходите са установили, че през периодите от м.12.2015г. до м. 01.2017г. [фирма] закупува стоки единствено от [фирма]; през периодите от м. 02.2017 г. до м. 04.2017 г. [фирма] закупува стоки от [фирма] и осъществява вътреобщностни придобивания /В./ на стоки от ЛОКСИТАН И. СА.Доставчикът [фирма] издава на [фирма] през периодите от м. 12.2015 г. до м.

04.2017г. фактури на стойност общо в размер на 808 821,96 лв. /в т.ч. данъчна основа в размер на 674 018,31 лв. и ДДС в размер на 134 803,65 лв./Задълженията на ревизираното лице по издадените от доставчика му фактури са били уредени чрез плащане в брой в размер на 89 082,47 лв.; чрез прихващане в размер на 2 284,20 лв.; по банков път в размер на 153 970,00 лв. по множество сметки на доставчика; платени на О. АД в размер на 45 390,68 лв. за погасяване на задължения на доставчика; платени по банкови сметки на трети лица - „АЙНКАУФС-ЦЕНТЪР С. Г. унд КО КГ“ - клон С., [фирма], [фирма],ЛОКСИТАН И. СА общо в размер на 500 649,59 лв.

Между дружествата са били сключени споразумения, съгласно които [фирма] покрива задължения на [фирма] към „АЙНКАУФС- ЦЕНТЪР С. Г. унд КО КГ“ - клон С.; [фирма] и [фирма] и ЛОКСИТАН И. СА.С договор за встъпване в дълг от 13.04.2017г. към договор за кредитна линия от 30.07.2009г., [фирма] /сдлъжник/ и [фирма] /дружество, представлявано от управителя на ревизираното лице/ встъпват в дълг за непогасените задължения на кредитополучателя [фирма] към О. АД в размер на остатъка по главницата към датата на подписване на договора в размер на 39 164,00 лв. С Договор за встъпване в дълг от 13.04.2017 г. към договор за инвестиционен банков кредит от 15.12.2009 г., сдлъжникът [фирма] и сдлъжникът [фирма] встъпват в непогасените задължения на кредитополучателя [фирма] към О. АД по ползваната главница в размер на остатъка към датата на подписване на договора - 10 198,00 евро.

Съгласно Удостоверение рег. №ИД23872-2020 от 24.09.2020 г. на О. АД, [фирма], в качеството му на сдлъжник, съгласно Анекс №7 от 13.04.2017 г. към Договор за кредитна линия от 30.07.2009 г. и Анекс №4 от 13.04.2007 г. към Договор за инвестиционен кредит от 15.12.2009 г. с кредитополучател [фирма], е заплатило сума в размер на 46 019,92лв, представляваща главница и лихви по упоменатите кредити.

От представените документи е установено, че от [фирма] са извършени плащания на О. АД в размер на 45 390,68 лв. от името на [фирма], като с този размер е намален размерът на задължението на ревизираното лице по фактурите, издадени от [фирма]. В хода на ревизията са органите по приходите са изследвали връзките между представляващите двете дружества/доставчик-получател/ физически лица. Установено е, че управителят на ревизираното дружество - К. К. Т. и А. Б. Б. - съдружник и един от управителите на доставчика, са работили по трудови правоотношения в [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма] през различни периоди от 2000 г. до 2013г. К. К. Т. е получил заем от А. Б. Б. през 2015 г. в размер на 20 000,00 лв.К. К. Т. и Г. С. Д. - другият съдружник и управител на доставчика, са работили по трудови правоотношения в [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК] през различни периоди от 1998 г. до 2009г.А. Б. Б. и Г. С. Д. през периодите от 03.05.2016 г. до 12.04.2017 г. са назначени по трудови правоотношения в [фирма], на длъжност „продавач-консултант“. На 12.04.2017 г. трудовите договори са прекратени и на същата дата А. Б. Б. е назначена, на длъжност „директор маркетинг“,Г. С. Д. е назначена, на длъжност „търговски директор“.Същевременно А. Б. Б. и Г. С. Д. са пълномощници на [фирма],считано от 19.05.2015г. Съгласно пълномощни от 19.05.2015г., управителят на [фирма] упълномощава поотделно всяко едно от лицата да извършват всички необходими действия за воденето на обикновената търговска дейност на [фирма]; да осъществяват оперативно управление на дружеството, да представляват дружеството пред всички органи от държавната и общинска

администрация, да представляват дружеството пред всички юридически и физически лица, като извършват всички необходими действия от името и за сметка на дружеството, както и да подписват договори и други документи, с които да задължават и да оправомощават дружеството; да представляват дружеството пред всички банки на територията на Република България, в т.ч. да откриват банкови сметки без ограничение на вида и валутата на сметката и да се разпореждат неограничено със средствата по всички открити на името на дружеството сметки; да извършват всякакви правни фактически действия, неупоменати изрично в пълномощните и т.н. Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства, ревизиращите органи са констатирани, че: преводите по фактурите, издадени от [фирма], не са извършвани по посочената във фактурите банкова сметка, а основно по сметки на трети лица: „АЙНКАУФС-ЦЕНТЪР С. Г. унд КО КГ“ - клон С. [фирма], [фирма] и „ЛОКСИТАН И.“ СА.

Органите по приходите са установили, че счетоводството на [фирма] и [фирма] е извършвано от Л. Г. А.. Справките-декларации по ЗДДС на [фирма] за периоди от м. 07.2015 г. до момента на издаване на РА са подавани от Л. Г. А., която е подавала и справките-декларации по ЗДДС на [фирма] за периоди от м. 12.2010 г. до м. 04.2017 г.

Въз основа на извършената ревизия и на основание чл. 117, ал. 1 от ДОПК, от определения със ЗВР ревизиращ екип е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-22221020003 854-092-001 от 30.12.2020г., с който по отношение на ревизираното лице [фирма] се предлага на основание чл. 177 от ЗДДС да бъдат установени задължения - отговорност за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от [фирма] / [фирма]/, ЕИК175352618 за данъчни периоди 01.12.2015г.-31.08.2016г., 01.10.2016 г.-28.02.2017г. и 01.04.2017г.-30.04.2017г. Ревизионният доклад е издаден чрез ИС "Контрол" като електронен документ и е подписан с електронни подписи от М. А. К. и А. Л. И., като доказателства за датата и начина на подписване и такива за удостоверяване валидността на сертификатите към тази дата, са представени на оптичния носител. Не е подадено възражение срещу РД. На 27.01.2021г. е издаден РА /№Р-22221020003 854-091-001 от 27.01.2021 г. Ревизиращият екип е приел, че за установено по безспорен и несъмнен начин, че са изпълнени условията на чл. 177, ал. 1 и чл. 177, ал. 2, от ЗДДС. Наличието на първата хипотеза на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС е обосновано с доводи за наличие на знание у получателя [фирма], че данъкът по процесните фактури няма да бъде внесен от [фирма].

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК вх.№23-22-298 от 15.02.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез К. К. Т., в качеството на управител е обжалвал Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020003 854-091-001 от 27.01.2021г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И. - ръководител на ревизията. С Решение №602/14.04.2021г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С., на основание чл. 155, ал. 2 от ДОПК, процесният РА е потвърден като са споделени констатациите относно наличието на предпоставките по чл. 177, ал. 1 от ЗДДС за реализиране отговорността на [фирма] за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от [фирма] през ревизирания период. Решаващият орган е приел, че събраните в хода на ревизионното производство доказателства и установените факти и обстоятелства сочат хипотезата

на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС - наличие на знание у получателя [фирма], че данъкът по процесните фактури, по които ревизираното дружество е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, няма да бъде внесен от неговия доставчик [фирма]. Според директора този извод следва да се направи от факта, че отношенията между физическите лица и съответните дружества, включително представителната власт, с която са били снабдени, от една страна, и извършените действия от пълномощниците А. Б. Б. и Г. С. Д., от друга, обосновават извода за наличие на знание, така както изисква разпоредбата на чл. 177, ал. 2 от ДОПК. Според решаващия орган за наличие на знание, че данъкът по издадените от [фирма] фактури няма да бъде внесен, еднозначно говори избраният начин за разплащане между страните. Решаващият орган е приел, че макар и счетоводното обслужване на жалбоподателя и доставчика му да се осъществява от различни юридически лица - [фирма], ЕИК[ЕИК], и [фирма], и двете посочени дружества се представляват от Л. Г. А.. Управителя на двете дружества Л. Г. А. е подавала справките-декларации по ЗДДС на жалбоподателя, така и на доставчика му за периодите от м.12.2010г. до м. 04.2017г. Прието е че в разрез на нормалните търговски взаимоотношения разплащанията по всички фактури е извършвало по различни банкови сметки, което било индиция за съществуването на особен вид взаимоотношения и зависимости "доставчик - получател", което водело до извода за наличието на знание, че данъкът по издадените му фактури от [фирма] няма да бъде внесен.

Решение №206/14.04.2021г. на Директора на Дирекция "ОДОП" – С. е връчено на [фирма] по електронен път на 19.04.2021г. /л. 17/.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения ревизионен акт намира за установено следното:

Оспорването на Ревизионен акт /РА/№Р-22221020003 854-091-001 от 27.01.2021 г. издаден от органи по приходите, потвърден изцяло с Решение № 602/ 14.04.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП като направено в законово установения срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Ревизионното производство е образувано и проведено от компетентни органи в рамките на определените им правомощия, съгласно Заповед № Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП-С. Съдържанието им отговаря на изискванията на ДОПК, подписани са с валиден към датите на издаването им квалифициран електронен подпис на всяко лице.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК във вр. с чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният ревизионен доклад е неразделна част от него.

Не се твърдят от жалбоподателя, нито са установени при извършената служебна проверка допуснати нарушения на административно-производствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл. 114,

ал. 2 от ДОПК, а РД е съставен от ревизиращите органи в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, съдържа предвидените в чл. 117, ал. 2 ДОПК реквизити, приложени са събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Спазен е и срокът по чл. 119, ал. 2 от ДОПК за издаване на ревизионния акт.

С обжалвания /РА/№Р-22221020003 854-091-001 от 27.01.2021г., са установени задължения на [фирма] с правно основание чл. 177 от ЗДДС - отговорност за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от [фирма], ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди 01.12.2015г.-31.08.2016г., 01.10.2016г.-28.02.2017г. и 01.04.2017 г.-30.04.2017г. Съгласно чл. 177, ал. 1 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.

С определение от съдът е разпределил доказателствената тежест между страните ,като при действието на чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, процесуалната тежест да установи предпоставките на отговорността за злоупотреби, и в частност презумптивните предпоставки, е за приходната администрация. 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 осъществява отговорността на получателя за заплащане на данъка.

Спорният между страните въпрос се концентрира именно по отношение на обстоятелството – налице ли са предпоставките предвидени в чл. 177 от ЗДДС, правна последица от които е възникване на отговорност за получателя за дължимия, но невнесен от доставчика данък добавена стойност.

В нормата на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС е регламентирано, че 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 чл. 117 - 120 от ДОПК. Включването на разпоредбата на чл. 177 в глава XXV от ЗДДС, определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчни измами. Съдържанието на този особен вид солидарна отговорност е за плащане от регистрирано лице - получател по облагаема доставка на дължимия, но невнесен ДДС, когато е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия, но невнесен данък.

При тази нормативна регламентация отговорността по чл. 177 от ЗДДС възниква при наличието на няколко материалноправни предпоставки, а именно: 1. Ревизираното лице да е регистрирано по ЗДДС лице - получател по облагаема доставка; 2. Да е осъществена 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 по облагаемата доставка да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък и 5. Получателят да е знаел или да е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Тези нормативно регламентирани предпоставки трябва да са налице кумулативно - липсата на който и да е от елементите от правопораждащия фактически състав, възпрепятства възможността да се реализира отговорността по чл. 177, ал. 1 във вр. с ал. 2 от ЗДДС.

В случая установените с оспорения РА задължения на [фирма], с оглед съдържащите се в РА и потвърждаващото го Решение №602/14.04.2021г. на Директора на Дирекция "ОДОП" С. мотиви, се основават на наличието на хипотезата на чл. 177, ал. 2 от

ЗДДС - реализиране на отговорността, когато ревизираното лице-получател по облагаеми доставки е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик.

Осъществяването на първите две от посочените по-горе материалноправни предпоставки от фактическия състав на отговорността по чл. 177, ал. 1 ЗДДС не е спорно между страните, а и се установява от събраните по делото доказателства. Ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС лице към периода на осъществяване на процесните доставки, като [фирма] е "получател" по смисъла на чл. 11, ал. 2 от ЗДДС на облагаеми доставки /по см. на чл.12,ал.1 от ЗДДС/ по фактури, издадени от [фирма] през за данъчни периоди 01.12.2015г.-31.08.2016г.,01.10.2016г.-28.02.2017г. и 01.04.2017г. -30.04.2017г. Съответно [фирма] е доставчик по облагаеми доставки по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС по фактури за съответните данъчни периоди. Посочените фактури са приобщени към ревизионната преписка и са приети като доказателства по делото, няма спор, че обективират реално осъществени облагаеми доставки и съдържат необходимите реквизити, вкл. посочен на отделен ред ДДС.

Наличието на третата материалноправна предпоставка за реализиране на отговорността по чл. 177, ал. 1 от ЗДДС /дължимият ДДС да не е внесен от доставчика, също е доказано и не е спорно между страните.Към датата на издаване на РД от [фирма]/ [фирма]/, ЕИК[ЕИК],няма внесен ДДС по СД за данъчни периоди от м.12.2015г. до м.08.2016 г., от м.10.2016 г. до м.02.2017 г. и за м.04.2017г. в размер на 116473,99 лв.Дължимият от [фирма]/ [фирма]/,ЕИК[ЕИК] ДДС в размер на 116473,99лв. за данъчни периоди м.12.2015 г.-м.08.2016 г., м.10.2016 г.- м.02.2017 г. и м.04.2017 г. не е внесен в срока по чл.127, ал.1 от ДОПК. Връзката между невнесения данък и данъчния кредит, какъвто е смисълът на законовото изискване, ще е налице, когато е налице поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга, независимо дали е в същия, изменен или в преработен вид. За да се счита за осъществена тази материалноправна предпоставка по чл. 177, ал. 1 от ЗДДС, достатъчно е да е налице пряка или косвена причинно-следствена връзка между дължимия и невнесен данък и приспаднатия данъчен кредит. В случая [фирма], като получател по облагаеми доставки, фактурирани с посочените по-горе фактури, издадени от доставчика [фирма] в посочените периоди е отразило същите в дневника за покупки, съответно тези покупки са участвали при формиране на резултата в подадената справка-декларация по ЗДДС за съответния период. Ревизираното дружество като регистрирано по ЗДДС лице и получател по облагаемите доставки, е упражнило правото си на данъчен кредит по посочените по-горе фактури.С оглед на изложеното съдът приема за доказано, че правото на приспадане на данъчен кредит, ползвано от [фирма] за визираните периоди и доставки е свързан пряко с дължимия и невнесен от [фирма],ДДС за процесните данъчни периоди, с което се явява изпълнена и четвъртата материалноправна предпоставка за отговорността по чл. 177, ал. 1 от ЗДДС.

В случая реализираната с оспорения РА на основание чл. 177, ал. 1 от ЗДДС отговорност на [фирма] за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от [фирма], от фактическа и правна страна и обоснована с наличието на хипотезата на чл. 177, ал. 2, предл. първо от ЗДДС – ревизираното лице-получател по облагаеми доставки, е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик. За разлика от втората хипотеза по чл. 177, ал. 2, от ЗДДС /ревизираното лице – получател по облагаеми доставки е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик/, за наличието на която хипотеза законът въвежда презумпция, че лицето е

било длъжно да знае, ако едновременно са изпълнени регламентирани в чл. 177, ал. 3, т. 1 и т. 2 условия, то за случаите на знание по чл. 177, ал. 2, предл. първо от ЗДДС липсват нормативно разписани и посочени условия, при които това знание ще се счита за установено. 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. Ето защо при реализиране на отговорността по чл. 177, ал. 1 във вр. с ал. 2, предл. първо от ЗДДС, фактът, че ревизираното лице – получател по облагаеми доставки, е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, подлежи на доказване, като в тежест на органите по приходите е да установят и докажат факта на знание на получателя, че доставчикът му няма да внесе дължимия ДДС. В случая знанието не се предполага, а подлежи на доказване като субективен елемент на фактическия състав на посочената разпоредба. От страна на органите по приходите не са събрани доказателства за такова знание, поради което първата хипотеза на чл. 177, ал. 2 ЗДДС е неприложима. По отношение на втората хипотеза - "регистрираното лице е било длъжно да знае, че дължимия данък няма да бъде внесен" – доказателствата по делото също не установяват такова знание. В т. 59 и т. 61 от решение по обединени дела С-439/04 и С-440/04 на Съда на Европейския съюз 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. Следователно наличието на знание следва логически да се изведе от определени обективни факти от действителността, които взети заедно указват, при липса на друго логично обяснение, на наличие на такова субективно отношение към неплатеното чуждо задължение, като се отчитат всички фактори, касаещи наличието на грижа на добър търговец към собствените работи, знанието и добросъвестността на лицето, чиято отговорност се ангажира по този ред. Релевантният момент за установяване на знание, че данъкът от [фирма] няма да бъде внесен е към момента, към който [фирма] издава фактурите. В процесния случай при условията на пълно доказване, следва да се установи, че представляващия [фирма] в процесните периоди е знаел, че по издадените фактури от [фирма] няма да бъде внесен ДДС от [фирма].

Така формулиран закон за знание при юридически лица може да са говори само условно, тъй като познавателната дейност е присъща на физическите лица. За юридическите лица тази познавателна дейност следва да се установи за лицата, които в случая представляват ТД./В случая знанието по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС е за бъдещо събитие - че данъкът няма да бъде внесен./

Това знание обаче е явно несъвместимо с факта на своевременното плащане на пълната стойност по процесните фактури.

Първо изложените аргументи от органите по приходите, че управителите на дружествата се познават от дълго време и са работили заедно са неотнормими към предмета на спора. Органите по приходите се е позовали на предположението за знание основавайки се на факта „че управителят на ревизираното лице - К. К. Т. и А. Б. Б. - съдружник и един от управителите на доставчика, са работили по трудови правоотношения в [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма] през различни периоди от 2000 г. до 2013 г. и че К. К. Т. е получил заем от А. Б. Б. през 2015 г. в размер на 20 000,00

лв.“.

Второ по отношение на пълномощни от 19.05.2015г.,с които управителят на [фирма] е упълномощил поотделно всяко едно от лицата/ А. Б. Б. и Г. С. Д./ да извършват всички необходими действия за воденето на обикновената търговска дейност на [фирма].Настоящият състав следва да отбележи,че пълномощните касаят дружеството получател,а не дружеството доставчик. Напълно произволен е извода, че след като „че макар между [фирма] и [фирма] да липсва свързаност по смисъла на § 1, т.3 от ДР на ДОПК, между двете дружества е налице връзка, изразяваща се в съвпадение на лицата, представляващи ги в търговските отношения, пред търговските банки и пред НАП.По отношение на тези съждения на органите по приходите е необходимо да се отбележи,че те са установени с документи приложени по делото,но са направени произволни предположения с оглед предмета на спора между страните.

Трето безспорно е установено,че Г. С. Д., в качеството си на пълномощник на [фирма], е направила преводи в размер на 500 649,59 лв. от сметки на ревизираното лице по сметки на трети лица, кредитори на доставчика [фирма] - „АЙНКАУФС-ЦЕНТЪР С. Г. унд КО КГ“ -клон С., [фирма], [фирма] и „ЛОКСИТАН И.“ СА.Съдът приема за недоказани твърденията на органите по приходите , че с покриването на задължения към доставчиците на [фирма],се предполага, че ревизираното лице е било наясно, че дължимите данъци няма да бъдат внесени от доставчика му и от това безусловно следва,че не дори предположението, а "... знанието на получателя за финансовото състояние на доставчика...". От счетоводна гледна точка такова разплащане е допустимо при наличие на постигнато съгласие между търговците.

Четвърто няма данни, физическото лице К. К. Т. да е изпълнявал някакви функции по управлението на дружеството – доставчик или да са му били възложени такива задължения. Не се установява по делото К.Т. през ревизирания период да е подписвал някакви документи на дружеството доставчик.Безспорно е установено,че двете търговски дружества са били обслужвани от различни счетоводни къщи с един управител,като справките-декларации по ЗДДС на [фирма] за периоди от м. 07.2015г. до издаване на РА са подавани от Л. Г. А., която е подавала и справките-декларации по ЗДДС на [фирма] за периоди от м. 12.2010 г. до м. 04.2017 г.,но това също не може да се направи пряк извод, че Т. е знаел, още по-малко – че е бил длъжен да знае, че дължимия данък няма да бъде внесен от доставчика.Това знание не може да се предполага, а трябва да се докаже липсват доказателства ,че управителя на дружествата който е обслужвал счетоводно доставчика и жалбоподателят е уведомявал управителя на [фирма] за данъчните задължения през посочените периоди. В случая знанието по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС е за бъдещо събитие - че данъкът няма да бъде внесен. Това знание обаче е явно несъвместимо с факта на своевременното плащане(включително, чрез прихващане на насрещни парични задължения) на пълната стойност по процесните фактури (Така Решение № 4349 от 28.03.2014 г. по адм. д. № 10829/2013 на ВАС).

Пето погасяване на част от задълженията между дружествата съгласно които [фирма] покрива задължения на [фирма] към „АЙНКАУФС- ЦЕНТЪР С. Г. унд КО КГ“ - клон С.; [фирма] и [фирма] и „ЛОКСИТАН И.“ СА.Настоящият състав

следва да се посочи, че по аргумент от чл. 101-103 и сл. от ЗЗД, встъпване в дълг, заместване в дълг и прихващането са едни от способите за погасяване на задълженията на длъжника, а сам по себе си изборът му не обуславя пряк извод за наличие или липса на изследвания субективен елемент относно знанието, за това, че доставчика по сделката ще осъществи противоправно поведение в бъдещ период. Непротиворечива е практиката на Върховния административен съд, за това, че фактът на плащане чрез способности на прихващане или цедиране на вземане, сам по себе си не налага на извода, че лицето е знаело или е можело да знае, че данъка няма да бъде внесено от доставчика. В този смисъл, следва да се установи, че обективно финансовото състояние на доставчика е достатъчно лошо, така щото същият да не може да покрива задълженията си, включително и за данъци, и от субективна гледна точка, че това състояние е известно на представляващите и управляващи юридическото лице получател по доставката, както и че нему е известно, или е следвало да му бъде известно, че данъците по издаваните фактури няма да бъдат заплатени.

Шесто обстоятелството, че [фирма] е съконтрагент и доставчик на жалбоподателя само по себе си по никакъв начин не обосновава, че двете дружества обменят вътрешна информация за своите дейности, за своите ресурси, финансова стабилност и икономическа дейност. За процесните периоди или преди него няма събрани данни за свързаност между юридическите лица, техните представляващи, управители и собственици по смисъла пар. 1, т. 3 ДР ДОПК. Настоящият състав приема, че няма основание за обективно обосновано съмнение, че между дружествата се уговарят условия, различни от обичайните, сочещи на свързаност по смисъла на § 1, т. 3 б "м" от ДР на ДОПК. В случая, несъмнени и еднозначни данни в тази насока не бяха заявени и установени по делото. Включително органите по приходите са констатирани, че доставчика /в случая [фирма]/ е в затруднено финансово положение към 01.12.2017г. изискването за знание посочено по горе е за знание към момента на издаване на процесните фактури каквито доказателства липсват в тази насока.

Доказателствената тежест да установи предпоставките за реализиране на солидарната отговорност по чл. 177 от ЗДДС спрямо получателя по доставката е за приходните органи, което в процесния случай не бе е сторено, въпреки изрично дадените от съда указания в тази насока (Определение № 3976 от 03.06.2021 г.)

За да се вмени на получателя солидарната отговорност по чл. 177, ал. 2, предл. второ от ЗДДС, следва да се установят главно и пълно всяка една от предвидените във визираната разпоредба предпоставки и то към момента на извършване на сделката. Доказателствената тежест за това лежи върху органа по приходите, а длъжимата преценка е конкретна и е обусловена от добросъвестността на получателя, анализирана въз основа на обективните данни, относно предприетите от него разумни стъпки, във връзка с предотвратяване на риска от злоупотреби. Пълно е доказването, при което се създава сигурно убеждение за истинността на фактическото твърдение, а в случая ангажираните в хода на ревизионното и съдебното производство доказателства не са годни да мотивират такъв категоричен извод. Настоящият състав следва да посочи, че се касае за времеви период от три години за които е прието че е налице знание от управителя на ТД жалбоподател, че няма да внесе данъчните си

задължения ,като е видно от събраните доказателства в ревизионното производство , дружеството получател е встъпило в дълг на доставчика си е покрито всички задължения към банкови институции,включително и доставчици,поради което съдът приема че липсва субективен елемент на фактическия състав на посочената разпоредба.

С оглед на всичко посочено дотук съдът счита, че неправилно с оспорения в настоящото производство РА са определени задълженията за ДДС в тежест на жалбоподателя, като получател по облагаеми сделки. Ревизионният акт е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.Акцесорния характер на начислената от ревизиращия орган лихва за забава обосновава незаконосъобразността на ревизионния акт и в тази му част.

По тези съображения съдът намира оспорения Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020003 854-091-001 от 27.01.2021г.издаден от органи по приходите, потвърден с Решение №602/14.04.2021г. на Директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП за незаконосъобразен и като такъв,подлежащ на отмяна.

При този изход на спора и с оглед своевременно направеното искане на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски в общ размер от 4350 лв., от които 50 лв. за държавна такса, 4300лв. за уговорено и реално заплатено адвокатско възнаграждение. Съдът приема за неоснователно възражението на процесуалният представител на ответника за прекомерност на адвокатското в възнаграждение, тъй като също е изчислено в минималния размер по чл.8 т.5 от Наредба №1/2004г.

Водим от горните мотиви и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК,АССГ 34-състав,

### Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба от [фирма],ЕИК203385667,с адрес за кореспонденция:гр. С., [улица],ет.2 и електронни адреси:[\[електронна поща\]](#),[\[електронна поща\]](#),чрез К. К. Т., в качеството на управител, Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020003 854-091-001 от 27.01.2021г., издаден от М. А. К.-орган,възложил ревизията, и А. Л. И. - ръководител на ревизията. издаден от органи по приходите, потвърден с Решение №602/14.04.2021г. на Директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, с която е ангажирана солидарната му отговорност по чл. 177 ЗДДС за заплащане на ДДС по невнесени задължения на [фирма],ЕИК175352618/с предходно наименование [фирма]/,общо в размер на 116 473,99 лв. и съответните лихви за забава в размер на 53 262,66 лв.,като незаконосъобразен.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 2 и електронни адреси:[\[електронна поща\]](#), [\[електронна поща\]](#),чрез К. К. Т., в качеството на управител сумата 4350 /четири хиляди триста и петдесет/ лева за направени разноски.

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

Съдия: