

# РЕШЕНИЕ

№ 323

гр. София, 15.01.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 18.12.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **11435** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).  
Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], представлявано от Управителя – С. Ж. Ж., със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] офис № 2, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221018008215-091-001/11.06.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП С., възложил ревизията и П. П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1410 от 19.08.2019 г., издадено от Директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят оспорва РА, с който е ангажирана отговорността му по чл. 177 от Закон за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за дължим данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 9 920.00 лв. главница и 1 920.78 лв. лихва за дължим ДДС от [фирма], ЕИК[ЕИК] по фактура № 20000011/ 27.06.2017 г. за данъчен период от 01.06.2017 г. до 30.06.2017 г. В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение от съда се иска да отмени издадения РА. Претендират се съдебно-деловодни разноски.  
В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен не се представлява.  
Ответникът – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт М., която излага становище за неоснователност и

недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител. Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 21.08.2019 г. /л.16/. Жалбата е подадена чрез административния орган на 04.09.2019 г. видно от поставения вх. № 53-04-954 по описа на НАП, Дирекция ОДОП, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018008215-020-001/27.12.2018 г., връчена по електронен път на 04.01.2019 г., изменена със заповеди №Р-22221018008215-020-002/13.02.2019 г. и №Р-22221018008215-020-003/02.04.2019 г., издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за данък върху добавената стойност по доставка от [фирма], документирана с фактура №20000011/ 27.06.2017 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018008215-092-001/ 21.05.2019 г., връчен по електронен път на 23.05.2019 г. на [фирма]. Срещу констатациите в доклада дружеството не е депозирало възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018008215-091-001/ 11.06.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и П. П. Б. - Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.06.2019 г.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирия субект до директора на дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. №53-06-6313/25.06.2019 г.. по регистъра на ТД на НАП [населено място]. С Решение № 1410/19.08.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], РА №Р-22221018008215-091-001/ 11.06.2019 г. е изцяло потвърден.

С оспорвания РА е ангажирана солидарната отговорност спрямо [фирма] в размер на 9920,00лв. ДДС и 1 920,78 лв. лихви или в общ размер на 11 840.78 лв., във връзка с упражнено право на приспадане на данъчен кредит през данъчен период м. 06.2017 г. по фактура №20000011/ 27.06.2017 г., издадена от [фирма], по която данъкът не е внесен от доставчика.

В хода на ревизията органът по приходите е констатирал, че основна дейност на [фирма] през ревизирия период е извършване на услуги, свързани с ел. монтаж и технически контрол на обекти по електрозахранване; управление и експлоатация на хотел- ресторант в [населено място] и заведение за обществено хранене - суши бар „Клуб 5“ в [населено място] и отдаване на автомобили под наем.

С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221018008215-040-001/ 14.01.2019 г. и изх. №Р-22221018008215-040-002/ 02.04.2019 г. В отговор са представени документи с придружителни писма. Приобщени са доказателства, както следва: с Протокол №Р-22221018008215-ППД-001/ 14.01.2019 г.- събрани в хода на извършвана проверка на [фирма] и с Протокол №1606637/ 14.02.2019 г. - РА №Р-22221517008391-91-001/ 02.08.2018 г. и РД №Р-22221517008391-092-001/ 18.04.2018 г., ведно с доказателствата към тях, от извършена ревизия на [фирма].

От ангажираните доказателства и извършените процесуални действия, описани в РД е установено, че през м. 06.2017 г. [фирма] е упражнило право на данъчен кредит по фактура №20000011/ 27.06.2017 г. на [фирма] за покупка на лек автомобил, марка К., модел Карнавал, 7 места. Ревизираното лице е предоставило във връзка с доставката: фактура №20000011/ 27.06.2017 г.; Договор за покупко-продажба на МПС от 27.06.2017 г., между [фирма] /продавач/ и [фирма] /купувач;/ приемо-предавателен протокол от 27.06.2017 г., подписан от страните; свидетелство за регистрация на МПС в КАТ и писмени обяснения.

При тези данни, органът по приходите е заключил, че са изпълнени едновременно условията, визирани в чл.177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за възникване на отговорността на [фирма] за заплащане на чуждо задължение.

За достигне до този извод е прието, че е налице първото условие- регистрираното лице да е получател по облагаема доставка. В случая [фирма] е получател по облагаема доставка по процесната Фактура №20000011/27.06.2017 г. с данъчна основа в размер на 49 600,00 лв. и ДДС в размер на 9 920,00 лв., издадена от [фирма], с получател [фирма], с предмет лек- автомобил „К. Карнавал“. Дружеството [фирма] е регистрирано по ЗДДС, считано от 06.12.2006 г., която регистрация е активна към момента на ревизията. Доставчикът [фирма] към датата на доставката също е било регистрирано по ЗДДС лице. Дружеството [фирма] е отразило доставката в дневника за покупки с право на пълен данъчен кредит.

Ревизиращият орган е констатирал наличие и на второто условие- осъществена облагаема доставка, по която доставчикът да е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, начислен е в счетоводството на доставчика и е дължим от него.

Органът по приходите е установил и третата предпоставка- дължимият данък не е внесен от доставчика. За да приеме това е съобразил разпоредбата на чл. 177, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, според която невнасянето на данъка се установява като се изследва резултатът за съответния период, по смисъла на чл. 88 от ЗДДС. Дължимият данък за внасяне следва да е установен посредством предвидените от ДОПК способности, т. е. лицето е подало СД по ДДС за съответния данъчен период и е установено, че сумата не е внесена и/или е издаден ревизионен акт, с начислени и не внесени задължения. Според органът по приходите, под „ефективно невнесен данък“ следва да се разбира данък, за който чрез способите на предварително /с декларация/ или последващо /с ревизионен акт/ установяване на задълженията се констатира, че е възникнало данъчно задължение по повод конкретната доставка, което не е внесено в бюджета. Това невнасяне може да е и в резултат на неправомерно упражнено право на данъчен кредит. В случаите, в които доставчикът по облагаемата доставка няма деклариран

като резултат за внасяне ДДС, защото е упражнил право на приспадане на кредит във връзка с други облагаеми доставки, е необходимо да се изследва дали този резултат не е именно такъв, поради неправомерно упражнено право на данъчен кредит.

В случая [фирма] е подало за м. 06.2017 г. СД по ЗДДС с резултат: ДДС за възстановяване в размер на 49 622,70 лв. В този данъчен период е включена и процесната фактура №20000011/27.06.2017 г. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.01.2017 г. до 31.10.2017 г., приключила с РА №Р-22221517008391-091-001/02.08.2018 г., с който за м. 06.2017 г. е отказано право на данъчен кредит по фактури на [фирма] с ЕИК[ЕИК] в размер на 121 172,20 лв.. Със същия РА е установен резултат за период м. 06.2017 г. в размер на 71 549,50 лв. ДДС за внасяне и са начислени лихви в размер на 7 572,93 лв., които задължения не са внесени. При това положение, дължимият данък за данъчен период м. 06.2017 г., установен с РА, не е внесен от доставчика.

Досежно другата предпоставка- получателят да знае или да е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен - чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, ревизиращият орган е приел, че за [фирма] е относима първата хипотеза, а именно ревизираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен. В случая знанието е изведено от следното: В хода на ревизията на [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22221018008215-040-002/02.04.2019 г., с което са изискани подробни обяснения и документи, свързани с доставката. Ревизираното дружество е дало обяснение, че е избрало закупеното МПС по Интернет, като същевременно доставчикът му се е оказал познат от предишни покупки на млечни продукти. Контактът е установен по телефон и имейл. В обяснението се сочи, че е направено проучване на доставчика в Търговския регистър на Агенция по вписванията за актуална регистрация, капитала и собственика му, както и в сайта на НАП за регистрация по ЗДДС, като е отбелязано, че при предишните взаимоотношения доставчикът бил коректен.

В хода на ревизионното производство е присъединен протокол №П-22221518067036-141-001/12.09.2018 г. за извършена насрещна проверка на [фирма], касаеща доставката на лекия автомобил. При проверката са представени талон, видно от който първата регистрация на автомобила е на 29.02.2008 г. и договор за продажба на автомобила от Германия на [фирма] на немски език от 15.06.2017 г, за сумата от 14 700 евро, като не е представен банков/касов документ, удостоверяващ плащането на тази цена. От оборотната ведомост за м. 06.2017 г. е установено, че по дебитните и кредитните обороти на сметка 501, 502 /каса в лева и валута/ няма движение, както и не са отразени кредитни обороти по сметка 3041 /стоки на склад/, където следвало да е заприходен процесният автомобил, предмет на доставката между ревизираното лице и [фирма].

Според ревизиращият орган договорената цена за закупуване на лек автомобил „К. Карнавал“ от 49 600,00 лв. без ДДС е завишена. Видно от представения договор за покупко-продажба на МПС, пробегът на автомобила е 28 000 км. При справка в сайтове за продажба на автомобили втора употреба за цените на автомобили марка „К.“, модел „Карнавал“, с година на производство 2008, дизел, приходните органи констатирани максимална цена, обявена за продажба, възлизаща на 8 950,00 лв. Установили при справка и че базов модел нов автомобил по- висок клас, произвеждан от „К. М.“, е с по-ниска цена, напр. К. модел О. е с базова цена 45 980,00 лв., а К. модел С.- с базова цена 39 960,00 лв.

На следващо място, относно плащането по доставката е представен документ за

извършено прихващане между дружествата. Прихващането на задължението е извършено в Договор за покупко-продажба на ПС от 05.02.2018 г., сключен между [фирма] /продавач/ и [фирма] /купувач/, с предмет на покупко-продажба: работна двусна платформа марка Хаперт К 2000, с регистрационен номер А 0145 ЕК и номер на шасито 582914, за цена от 49 600,00 лв. без ДДС. Съгласно представения договор, цената ще бъде приспадната от задължението на [фирма] към [фирма] по фактура №2...11/27.06.2017 г. за сумата от 49 600,00 лв. без ДДС, в резултат на което претенциите на [фирма] към [фирма] се считат за удовлетворени и фактура №20000011/27.06.2017 г. се счита за платена. Същевременно, [фирма] не е регистрирало в КАТ закупената от него двусна платформа.

Предвид това, ревизиращият орган е приел, че при условие, че не е доказано плащане от страна на получателя по спорната фактура, [фирма] няма как да не знае, че прекият му доставчик няма да внесе ефективно дължимия към бюджета данък. Доказателства сочили, че е налице осъществяване от поредица сделки за постигане последиците на прикрита доставка. В производството не е установено реално притежание на автомобил марка „К.“, модел „Карнавал“, от [фирма], чиято собственост да бъде прехвърлена на ревизираното лице. В конкретния случай има единствено една покупко-продажба на лек автомобил, резултат от пряка договореност между страните, документирана чрез договор за покупко-продажба на МПС /без нотариална заверка/. Не е установено също разплащане по доставката, тъй като са представени документи за прихващане, без превозното средство, предмет на прихващането, да е отрегистрирано от дружеството продавач- [фирма] и регистрирано на дружеството купувач - [фирма] в регистрите на КАТ, в съответствие с чл. 3, ал. 1 от Наредба I-45/24.03.2000 г., съгласно която, моторните превозни средства и ремаркетата се регистрират в срок до един месец от придобиване на собствеността или оформянето на вноса.

С оглед изложеното и на основание чл. 177, ал. 1, във връзка с ал. 6 от ЗДДС, органът по приходите е ангажирал солидарната отговорност в размер на 9 920,00 лв. ДДС спрямо [фирма], в качеството му на пряк получател по доставка, фактурирана от [фирма] през данъчен период м. 06.2017 г., за която посоченият доставчик не е внесъл дължимия данък. Начислил е също лихви за просрочие върху главницата, в размер на 1 920,78 лв.

Жалбоподателят оспорва РА по съображения, подробно изложени в жалбата. Счита, че законовите предпоставки за прилагане на чл. 177 от ЗДДС не са налице, като в случая не е доказан както обективният елемент - ползваният данъчен кредит да е пряко или косвено свързан с дължимия и невнесен от доставчика ДДС, така и субективният елемент- знанието, че данъкът няма да бъде внесен. Твърди, че органът по приходите се е основал само на предположения, без да ангажира конкретни доказателства. Сочи, че няма доказателства подкрепящи както хипотезата за знание, така и за презумпцията за знаене, съгласно чл. 177, ал. 2 и 3 от ЗДДС. Счита, че [фирма] е действало добросъвестно при изпълнение на сделката и е положило грижата на добър търговец.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е

издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта, Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР № №Р-22221018008215-020-001/27.12.2018 г., връчена по електронен път на 04.01.2019 г., изменена със заповеди №Р-22221018008215-020-002/13.02.2019 г. и №Р-22221018008215-020-003/02.04.2019 г.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Предвид представените по делото заповеди, следва изводът, че първоначалната и последващата ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл е Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ Електронен документ е електронен документ по смисъла на [чл. 3, т. 35 от Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на [Директива 1999/93/ЕО](#) (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "[Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#)", като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление.

Съгласно чл.4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз

основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 от ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед визираното в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ, електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от Регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че

заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. Не са ангажирани справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информацията относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – В. В. В., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП С., възложил ревизията и П. П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД на НАП С..

Предвид гореизложеното, съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

#### **По приложението на материалния закон съдът намира следното:**

С издадения ревизионен акт на жалбоподателя е вменена солидарна отговорност за чуждо задължение по конкретна сделка във връзка с факта на неизпълнение на законово задължение на доставчика да внесе начисления от него данък в приход на бюджета.

Отговорността по чл. 177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по закона лице, което е получател по облагаема доставка. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано



лице. Прилагането на института налага съобразяване на принципните положения, залегнали в основата на тази особена за данъчното законодателство правна уредба, както и да бъдат съобразени смисълът и целта ѝ като защитна клауза срещу злоупотребите с ДДС. Принципните положения са изведени от практиката на Съда на европейската общност. Съществено значение е отдадено на принципите на пропорционалност и правна сигурност, включително защита на добросъвестните задължени лица.

Принципната допустимост на института на солидарна отговорност и съответствието му с Директива на Съвета 2006/112/ ЕО е потвърдена с решение на Съда на ЕО по дело С-384/04, където в т.47 Съдът посочва, че чл.22, ал.8 от Шеста директива /отм./, сега чл.205 от Директива на Съвета 2006/112/ЕО позволява законодателство, предвиждащо данъчно задължено лице, на което са доставени стоки или услуги и което е знаело или е имало разумни причини да подозира, че част или целият ДДС, дължим във връзка с тази доставка, или всяка предходна или бъдеща доставка няма да бъде платена, да е солидарно отговорно за неплатения данък. В този смисъл в диспозитива на решението си, съдът постановява, че подобно законодателство не противоречи на общностното право, като обаче подчертава, че уредбата следва да спазва принципите за правна сигурност и пропорционалност. Търговците са длъжни да предприемат редица мерки, за да са сигурни, че няма да бъдат въввлечени в данъчни злоупотреби. В решението си по обединени дела С-439/04 и С-440/04 Съдът на ЕС е посочил, че въз основа на обективни фактори се извършва преценка относно това, дали данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка, е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС. В тази връзка споделянето на риска от злоупотреба, извършена от трета страна, между данъчнозадълженото лице и данъчната администрация следва да спазва принципа на пропорционалността, като ще бъде очевидно непропорционално да бъде държано отговорно данъчнозадължено лице за неплатен данък, причинен от потребителни действия на трети страни, върху действията на които данъчно задълженото лице не е могло по никакъв начин да повлияе. Ето защо преценката дали задълженото лице е знаело или е било длъжно да знае, че със своята покупка участва в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, се извършва въз основа на обективни критерии- т. 59 и т. 61 от последно цитираното решение. От друга страна се приема, че не противоречи на общностното право да се изисква от данъчно задълженото лице да предприеме всяка разумна стъпка, която да осигури него самото, че предприетата от него сделка няма да има за последствие участие в отклонение от данъчно облагане.

Разглежданата отговорност възниква, когато бъде изпълнен следният фактически състав: регистрираното лице е получател по облагаема доставка, а съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС това е лицето, което получава стоката или услугата; осъществена е облагаема доставка, по която доставчикът /по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС това е лицето, което извършва доставката на

стока или услуга/ е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, който доставчикът е бил длъжен да внесе в бюджета; дължимият данък не е внесен от доставчика; получателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено, свързан с невнесения данък- връзката между невнесения данък от доставчика и данъчния кредит е налице, когато е налице поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга (в същия, изменен или преработен вид); 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.

В процесния случай за ревизираното лице са изпълнени кумулативно посочените по-горе предпоставки, поради което му е вменена отговорност за злоупотреба чрез определяне на задължение към бюджета за задължения за ДДС, представляващи невнесен ефективно в бюджета дължим ДДС от страна на доставчика.

По делото не се спори, че жалбоподателят е получател по облагаема доставка, че е издадена фактура, видно от която на отделен ред е начислен ДДС, който доставчикът е бил длъжен да внесе в бюджета, че дължимият данък не е внесен от доставчика, и че получателят по доставката е ползвал данъчния кредит по спорните фактури. На следващо място, няма съмнение и спор относно наличието на правото на приспадане на данъчен кредит в патримониума на дружеството-жалбоподател. Именно ползването на това право поражда отговорността на получателя по сделката за разчитането на косвения данък с бюджета при наличие на предпоставките по чл. 177 от ЗДДС, които се свеждат до недобросъвестно поведение на този получател. В конкретния случай, органът по приходите е спазил в пълнота изискването на закона. Зачел е декларираното от жалбоподателя право на данъчен кредит, установил е наличието на отговорност за жалбоподателя относно разчитането на данъка с бюджета и е възложил това задължение в негова тежест с процесния РА, съобразно нормата на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС.

От събраните в хода на ревизията писмени доказателства се установява, а и не се спори, че жалбоподателят е получател на доставката, документирана с процесната фактура с предмет: покупка на лек автомобил марка „К.“, модел „Карнавал“, места 7. В случая се касае за облагаема доставка, а в издадената от доставчика фактура ДДС е посочен на отделен ред и подлежи на внасяне в бюджета. Данъкът не е внесен нито към момента, към който е станал изискуем, нито към момента на издаване на РА.

Спорно по делото остава обстоятелството за знание от страна на ревизираното лице, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика.

Съгласно разпоредбата на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, отговорността 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 ДОПК. С оспорения ревизионен акт на задълженото лице е вменена отговорността за чуждо задължение за наличие на първата от двете визирани в

ал. 2 хипотези, а именно ревизираното лице е знаело, че данъка няма да бъде внесен. Предвид изискването на законовата разпоредба, в хипотезата на предложението първо, фактът на знание у лицето, чиято отговорност се реализира по този специфичен ред, трябва да бъде доказана от ревизиращия орган. За да се реши въпросът дали е налице и последната предпоставка за ангажиране на солидарната отговорност на дружеството-жалбоподател, трябва констатациите на ревизията да са достатъчно основание, от тях несъмнено да може да се заключи, че дружеството е знаело, че дължимият ДДС няма да бъде внесен и това да е доказано от ревизиращия орган. В практиката по приложението на института безпротиворечиво се възприема разбирането, че знанието като субективна категория подлежи на установяване чрез факти от обективната действителност, което означава, че в тежест на ревизиращия орган е да посочи и обоснове факти и обстоятелства, при съвкупното проявление, на които да формира извод, че на ревизираното лице е било известно или че лицето не е възможно да не е било известно обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен.

В разглеждания случай органът по приходите е установил такива обективни данни, чието съвкупно проявление обуславя извод за знание у ревизираното лице, че ДДС няма да бъде внесен. Знанието се обосновава въз основа на анализ на фактите и обстоятелствата във връзка с получаването на стоката и плащането на цената. В случая фактурата документира данъчното събитие с дата- 27.06.2017 г., с получател [фирма] и доставчик [фирма]. Същевременно е видно от приложения към преписката Договор за покупко-продажба на МПС от 27.06.2017 г., сключен между [фирма] /продавач/ и [фирма] /купувач/, че последният купува описаното МПС за посочената сума, която следва да бъде разплатена по банков път. Приложеният Приемо- предавателен протокол от съща дата – 27.06.2017г., документира фактическото приемо- предаване на същия автомобил. Т.е. представените документи – договор, фактура и приемо-предавателен протокол са от една и съща дата – 27.06.2017 г.. Обичайните отношения /след като договора не урежда друг срок/ налагат и плащането да е към тази дата. Реално плащане по доставката обаче не е извършено. Няма плащане нито на данъчната основа по фактурата - в размер на 49 600,00 лв., нито на ДДС - в размер на 9 920,00 лв. Такова разплащане въобще не е извършено, нито по банков път, нито в брой. Това противоречи на нормалните търговски взаимоотношения между две дружества, изискващи при покупко-продажба на стока да се направи плащане от страна на купувача. При положение, че не е уговорен срок за плащането /както е в настоящия случай в договора/ се приема, че същото се дължи незабавно. Такова незабавно издължаване по доставката не е осъществено, както и впоследствие. Едва през м. 02.2018 г., с Договор за покупко-продажба на ПС от 05.02.2018 г., сключен между [фирма] /продавач/ и [фирма] /купувач/, първият продава на втория работна двусна платформа марка Хаперт К 2000, с регистрационен номер А 0145 ЕК и номер на шасито 582914, за цена от 49 600,00 лв. без ДДС, като е

уговорено цената да бъде приспадната от задължението на [фирма] към [фирма] по фактура №2...11/27.06.2017 г. за сумата от 49 600,00 лв. без ДДС, в резултат на което претенциите на [фирма] към [фирма] се считат за удовлетворени и фактура №20000011/27.06.2017 г. се смята за платена. Правилно е прието от страна на органа по приходите, че прихващането е вид способ на погасяване на парични задължения. Основателни обаче са изложените доводи за липсата на категорични данни за реалното изпълнение на Договор за покупко-продажба на ПС от 05.02.2018 г., сключен между [фирма] /продавач/ и [фирма] /купувач/.

При тези данни, след като не се установи реално плащане от [фирма] към [фирма] по процесната фактура, т.е. не са постъпили средства в патримониума на [фирма] и след като купувачът не е превел реално на доставчика стойността не само на данъчната основа, но и на начисления ДДС по сделката, то няма как [фирма] да извърши плащане на дължимия ДДС и следователно няма как на [фирма] да не е било известно, че доставчикът не би могъл да изпълни задължението си за внасяне на начисления ДДС по сделката в републиканския бюджет.

Предвид установения по делото факт за знание относно обстоятелството, че дължимият по сделката данък няма да бъде ефективно внесен в бюджета, не следва да се обсъжда въведената презумпция, че лицето е било длъжно да знае релевантното обстоятелство, когато е изпълнено условието цената по облагаемата доставка да е заплатена действително. Съдът намира, че основанието по чл. 177, ал. 2, предл. първо от ЗДДС е по-силно и при неговата доказаност са налице предпоставките за ангажиране отговорността на жалбоподателя за задължението на доставчика му. В хода на ревизионното производство са събрани доказателства, които с оглед съвкупната им преценка обосновават извода, че жалбоподателят като получател на спорната доставка е знаел, че дължимият ДДС няма да бъде ефективно внесен в бюджета.

Изложеното дотук показва, че условията, посочени в чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС са едновременно изпълнени и отговорността на жалбоподателя по чл. 177 от закона е ангажирана правилно и законосъобразно.

Съгласно чл. 177, ал. 6 от ЗДДС в случаите по ал. 1 и 2 отговорността се реализира по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимия данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките. Цитираната разпоредба изисква първо да се търси отговорност от първия получател на предмета на доставката – [фирма] и след като това е направено, законосъобразно в РА е възложена отговорността за невнесения данък по фактурата на ревизираното лице.

Предвид гореизложеното, настоящата инстанция намира, че е доказано наличието на взаимоотношения между [фирма] и СТЕФРАЙ“ О., от които може да се направи обоснован извод, че ревизираното дружество като получател по доставка, е знаело, че данъкът във връзка с доставките няма да

бъде внесен от доставчика.

Законосъобразно е установеното с РА и задължението за лихви за забава. С РА е осъществена отговорност за данъчен деликт по чл. 177 ЗДДС. Доколкото в преобладаващата съдебната практика се приема, че отговорността на субекта по чл. 177 ЗДДС като отговорно трето лице по смисъла на чл. 14, т. 3 и чл. 16 ДОПК обхваща както задължението за главница, така и за лихви и разноските за събирането им /чл. 16, ал. 3 ДОПК/, то жалбата е неоснователна и в тази част /Решение №1451 на ВАС по адм.д.№8727/2018 г., Решение № 16042 от 26.11.2019 г. на ВАС по адм. д. № 8058/2019 г., I о., Решение № 14246 от 24.10.2019 г. на ВАС по адм. д. № 6401/2019 г., I о., Решение № 14152 от 23.10.2019 г. на ВАС по адм. д. № 4789/2019 г., VIII о./.

Това налага извод за неоснователност на жалбата, която следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на разноски, като тя следва да бъде уважена изцяло. Общият материален интерес по делото, в това число главница и лихви е в размер на 11 840.78 лв., поради което на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размер на адвокатските възнаграждения, дължимото юрисконсултско възнаграждение е в размер на 885.22 лв.

***По изложените съображения, Административен съд София-град, III-то отделение, 73-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,***

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], представлявано от Управителя – С. Ж. Ж., със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] офис № 2, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221018008215-091-001/ 11.06.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП С., възложил ревизията и П. П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите– ръководител на ревизията при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1410 от 19.08.2019 г., издадено от Директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, с който е ангажирана отговорност по чл. 177 ЗДДС за задължения в размер на 9920,00лв. главница и лихви за забава в размер на 1 920,78 лв., по фактура №20000011/ 27.06.2017 г..

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК], представлявано от Управителя – С. Ж. Ж., със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] офис № 2, да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 885.22 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен

административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: