

# РЕШЕНИЕ

№ 3327

гр. София, 20.05.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,**  
в публично заседание на 20.04.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Диана Стамболова**

като разгледа дело номер **12051** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба от „Б. 2005“ – О. – [населено място], представлявано от управителите С. А. П., А. Т. И. и Н. И. Б. срещу Ревизионен акт № Р-22220620001893-091-001/18.08.2020г., потвърден с Решение № 1655/30.10.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството е реализирана отговорност по чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 4 002 434,55 лв., от които 2 647 200,00 лв. – главница и 1 355 234,55 лв. – лихви за дължим и невнесен данък върху добавената стойност /ДДС/ от [фирма], ЕИК[ЕИК] по фактура №3...011/30.06.2015г. и фактура №3...015/31.07.2015г., включени в м. 06.2015г. и м. 07.2015г. Жалбоподателят оспорва РА като материално незаконосъобразен. Счита, че не е доказано изпълнението на предпоставките от субективна страна съгласно чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, за да му бъде ангажирана отговорността за невнесен ДДС по доставките извършени от [фирма], по които е ползвал право на данъчен кредит. Излага доводи, че процесният РА противоречи на влязло в сила Решение 3834 от 12.03.2020г. по адм.д. 13308/2019г. по описа на ВАС – осмо отделение, с което по жалба на [фирма] е отменен Ревизионен акт № Р-22002217005382-091-001/21.03.2018г, издаден от орган по приходите при ТД на НАП- С., потвърден с решение № 795/08.06.2018г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП, в частта относно установени задължения по ЗДДС в размер на 3 207 200 лв. - главница. Сочи, че наличието на данъчна измама е първата необходима предпоставка за

ангажирането на отговорност на едно лице по отношение на задълженията за ДДС на друго и едва след това следва да се докаже, че то е знаело или е било длъжно да знае, че участва в такава измама. При условие, че не е доказано наличието на данъчна измама, според ревизираното дружество въобще не следвало да се изследва наличието на знание. Моли РА да бъде отменен в оспорваната част.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП дава заключение, че оспореният РА е законосъобразен, обоснован и следва да бъде оставен в сила, а жалбата като неоснователна да бъде отхвърлена.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22220620001893-020-001/01.04.2020г., връчена по електронен път на 27.04.2020г., издадена от Т. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС по доставки, документирани с фактура №3...011/30.06.2015г. и фактура №3...015/31.07.2015г., издадени от [фирма]. Съгласно чл. 114, ал.1 от ДОПК, считано от датата на връчване тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 27.04.2020 г. Т. Г. е определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220620001893/03.08.2020г., връчен на 17.08.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 6 от ДОПК на Н. Б., в качеството на управител. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22220620001893-091-001/18.08.2020г., издаден от Т. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Е. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 09.09.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 6 от ДОПК на А. И., в качеството на управител.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице с Протокол №1745806/24.07.2020 г. са присъединени документи, събрани в хода на извършена ревизия на [фирма] по ЗДДС за периода 01.06.2015г. – 31.08.2015г., а именно: РА №Р-22002217005382-091-001/21.03.2018г., РД №Р-22002217005382-092-001/08.02.2018 г. и Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221017191346-141-001/22.01.2018г. на [фирма]. С Протокол №1745807/24.07.2020 г. са присъединени документи, събрани в хода на извършена ревизия на [фирма] по ЗДДС за периода 01.05.2015 г. – 03.08.2015 г., а именно: РА №Р-22221015009611-091-001/02.12.2016 г. и РД №Р-22221015009611-092-001/09.09.2016 г.

С Постановление №7262/21.04.2020 г. на основание чл. 121, ал. 1 от ДОПК са

наложени предварителни обезпечителни мерки.

Констатирано е, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 207 200,00 лв. по фактура №3...011/30.06.2015 г. с ДО 4 870 000,00 лв. и ДДС 974 000,00 лв., с предмет на доставка „машини за стъкло 1 бр., фактура №3...015/31.07.2015 г. с ДО 8 366 000,00 лв., с предмет „машини за производство и обработка на стъкло по договор от 27.07.2015 г. / по опис/ 6 броя машини“ и фактура №3...016/01.08.2015 г. с ДО 2 800 000,00 лв. и ДДС 560 000,00 лв., с предмет „машина за производство и обработка на стъкло 1 бр. машина“, издадени от [фирма]. Впоследствие машините са апортирани в капитала на [фирма], ЕИК[ЕИК]. Новоучреденото дружество е вписано в Търговския регистър на 12.05.2016г., с вписване №20160512133140.

Органите по приходите са посочили, че е издаден РА №Р-22220615007840-091-001/10.02.2017г., който е отменен с Решение №1143/18.07.2017г. на директора на дирекция ОДОП С. и административната преписка е върната за издаване нова ЗВР. В резултат на решението на директора на дирекция е издаден РА №Р-22002217005382-091-001/21.03.2018 г. В хода на административното оспорване на РА №Р-22220615007840-091-001/10.02.2017г. е представен Договор за прехвърляне на акции от 11.07.2016 г. от капитала на [фирма], с който е прехвърлена собствеността върху притежаваните акции от [фирма] на [фирма]. В Търговския регистър е вписано прехвърляне на акциите на [фирма] от ревизираното лице.

От ревизиращите органи е установено, че предходни доставчици на [фирма] са [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. В предходна ревизия на [фирма] са представени обяснения и документи с вх. № 53-00-1335/12.09.2015г., съгласно които транспортът на стоките е извършен от [фирма], ЕИК[ЕИК] и е за сметка на получателя, а мястото на получаване на машините е в [населено място], [улица]. Посочено е, че несъответствието относно прехвърлянето на акциите, в Търговския регистър са „приложени документи с невярно съдържание“.

От ревизирият субект са представени Договор за доставка на машини от 30.06.2015г., Договор за доставка на машина от 27.07.2015г., приемо-предавателен протокол Договор за доставка на машина от 01.08.2015 г. и приемо-предавателен протокол. Във връзка с транспорта е представена фактура №0...2731/11.08.2017г., пътни листа и товарителници.

В хода на предходната ревизия на [фирма], приключила с издаване на РА №Р-22002217005382-091-001/21.03.2018 г., е извършена насрещна проверка на [фирма]. Дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция. При проверка в информационния масив на НАП се установява, че в дневника за продажби и справките-декларации, за процесните периоди са включени фактура №3...011/30.06.2015 г. и фактура №3...015/31.07.2015 г., а фактура №3...016/01.08.2015г. не е включена в дневника за продажби. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 01.05.2015 г. до 03.08.2015г. и издаден РА №Р-22221015009611-091-001/02.12.2016г. РА е присъединен към процесното производство. Анализирани са произходът на стоките и доставчиците /посочени по-горе/. Изпратена е молба до данъчната/приходната администрация на Д. с искане за предоставяне на информацията относно чуждестранно лице, за което се твърди, че е предходен доставчик.

Във връзка с апортната вноска в капитала на [фирма] е извършена насрещна

проверка на дружеството. Изискана е информация за местонахождението на машините, счетоводното им отразяване, книга на поименните акционери и др. Дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция и не са представени доказателства. От справка в Търговския регистър е установено, че с Акт за назначаване на вещи лица №20151018215442/20.10.2015г. са назначени 3 вещи лица – О. С., Ю. П. и Р. К., за изготвяне на оценка на машините предмет на доставките, описани по-горе и индивидуализирани на стр. 4 от РД. Определената стойност на активите е 16 394 200,00 лв. Изискани са писмени обяснения от лицата. В отговор е изложено, че обясненията представляват професионална тайна и на основание чл. 58, ал. 2 от ДОПК, не я предоставят. Ревизиращите органи са заключили, че не може да се направи категоричен извод, че експертите са извършили оглед на активите.

В хода на предходната ревизия на дружеството е представено споразумение за прихващане от 18.07.2016г., с което е уговорено, че [фирма] дължи на [фирма] сума в размер на 19 243 200,00 лв. по договорите за продажба на машини, а за покупката на акции [фирма] дължи сума в размер на 19 250 000,00 лв. и страните се съгласяват, че имат две насрещни парични задължения една към друга, които са изискуеми и ликвидни, в резултат на което се счита, че задължението на [фирма] е погасено до размер от 6 800,00 лв. Липсва документ за извършено плащане на посочената разлика. Предвид изложеното, ревизиращият екип е счел, че е налице хипотезата на чл. 177 от ЗДДС за реализиране на отговорност на получателя по облагаема доставка. Изложени са аргументи относно възникване на отговорността за чуждо задължение, като следва да бъдат изпълнени едновременно условията на чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и са налице, както обективните предпоставки, така и субективните.

От обективна страна ревизиращият субект е получател по фактури за доставка на машини за производство и обработка на стъкло. Доставчикът е издал фактурите, индивидуализирани по-горе. Дължимият данък не е внесен от доставчика, което е установено, посредством предвидените в ДОПК способи, като е издаден РА №Р-22221015009611-091-001/02.12.2016 г. С цитирания РА са установени следните резултати за м. 06.2015 г. в размер на 974 000,00 лв. – ДДС за внасяне и за м. 07.2015 г. в размер на 1 673 200,00 лв. – ДДС за внасяне. За м. 08.2015 г. от [фирма] няма подадена справка-декларация. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС на 03.08.2015г. Получателят по доставките е отразил в дневника за покупки, издадените фактури в м. 06.2015 г., м. 07.2015 г. и м. 08.2015 г., като такива с право на пълен данъчен кредит.

От субективна страна, органите по приходите са счели, че получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, като е посочено, че е необходимо наличието на само една от двете хипотези, но в конкретния случай са налице и двете. Относно реализацията на първата хипотеза /знание/ е изложено, че получателят не е извършил плащане по фактурите и не разполага със сумата в размер на 19 243 200,00 лв., която да бъде преведена. Изложено е, че едва през 2016 г. е уговорено, че получателят – [фирма] дължи на доставчика – [фирма] цитираната сума, а за покупката на акциите от капитала на дружеството, в което са апортирани машините, [фирма] дължи сума в размер на 19 250 000,00 лв. В резултата на прихващането задължението на [фирма] е погасено до размера от 6 800,00 лв. Р. субект не притежава парични средства, с които да се внесе дължимия данък. Относно реализацията на втората хипотеза /било е длъжно да знае/, позовавайки се на ал. 3 на чл. 177 от ДОПК са приели, че данъкът не е внесен и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Като доказателство за привидна сделка е счетено, че дружеството- получател не разполага с парични средства за покупка на машините, липсва работещ офис, а на адреса за кореспонденция не е открит представител. Дружеството не развива дейност, която да обоснове покупката и експлоатацията на машините. Събрани са доказателства за упълномощаване на управителя /към процесния период/ на ревизираното лице и наличие на пълномощно на същото лице за опериране с банкови сметки на доставчика. Заключено е, че вместо да бъдат заплатени на доставчика с парични средства, задълженията по доставката на машините, са уредени като на продавача са прехвърлени акции от новоучредено дружество, в капитала на което са апоротираны вещите. Ревизиращите органи намират, че се касае за данъчна измама, при която [фирма] не е внесъл дължимия данък, който ревизираното лице претендира да му бъде възстановен ефективно. Налице е привидна сделка и привидно плащане, като участниците в сделката са знаели, че дължимият данък ще остане невнесен в бюджета.

Във връзка с разпоредбата на чл. 177, ал. 6 от ЗДДС е изискана информация от дирекция „Събиране“ относно категоризацията на задълженията на [фирма], като същите са несъбираеми. Извършено е пълно проучване на имущественото състояние на доставчика и е установено, че липсват активи, собственост на лицето, които да „обезпечат дълга“.

В резултат на установените факти и обстоятелства е направен извод, че са налице всички материални предпоставки за реализиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС на [фирма], пряк получател по доставките, по които не е внесен дължимият, от [фирма], данък в размер на 2 647 200,00 лв. и съответните лихви за забава, изчислени към момента на издаване на РА в размер на 1 355 234,55 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1655/30.10.2020г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-882/13.11.2020г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

По делото е назначена съдебно-счетоводна експертиза, чието заключение не е оспорено от страните и прието от съда като обективно. Съгласно заключението на ССЕ се установява, че процесните фактури са издадени въз основа на Договор от 30.06.2015г. за доставка на машина, сключен между [фирма] и [фирма]; Договор от 27.07.2015 г. за доставка на машина, сключен между [фирма] и [фирма]; и Договор от 01.08.2015 г. за доставка на машина, сключен между [фирма] и [фирма]. Съставени са приемо-предавателни протоколи към Договорите за доставки на машини. Предметът на тези протоколи е посочен в констативно-съобразителната част на заключението. Към процесните фактури за покупки са предоставени товарителници и пътни листа. В товарителниците за Изпращач е вписано [фирма], за Получател е вписано [фирма], а за Превозвач е вписано „N. Lift BG” – [улица], [населено място], България. Няма никъде вписан ЕИК на „N. Lift BG”. Посоченият адрес на разтоварване в товарителниците е: [населено място], [улица]. В Договорите за доставка на машините е записано, че: „Предаването на оборудването се извършва в

обект, стопанисван от Купувача на адрес: [населено място], р-н К. село, [улица]“, или адресът посочен в товарителниците е различен от този, вписан в Договорите за доставка на машините. Според експерта в счетоводството на [фирма] не са начислени разходи във връзка с превоз на стоките, обект на процесните фактури. Върху пътните листа има печат на фирма „N. Lift BG“ и на [фирма]. Два различни печата и наименования на фирми, сложени върху пътните листа. За извършил проверката на километража на автомобила е вписан Д-р П.. В счетоводството на [фирма] стоките, обект на процесните фактури са осчетоводени по дебита на сметка 204 „Машини и съоръжения“, по дебита на сметка 453-001 „ДДС покупки“ и по кредита на сметка 401 „Доставчици“.

Не е отразено плащане на доставките. Във връзка с този въпрос от счетоводството на [фирма] е предоставено Споразумение за прихващане от 18.07.2016г., подписано между [фирма] и [фирма]. Съгласно споразумението [фирма] дължи на [фирма] сума в размер на 19 243 200 лв. по фактури №№ [ЕГН]/30.06.2015г., [ЕГН]/27.07.2015г. и [ЕГН]/01.08.2015г. От своя страна [фирма] дължи на [фирма] сума в размер на 19 250 000 лв., представляваща продажната цена на 16 394 200 (шестнадесет милиона триста деветдесет и четири хиляди и двеста) броя обикновени поименни акции от капитала на акционерно дружество [фирма], ЕИК[ЕИК], всяка с номинална цена от 1 лв., по силата на Договор за продажба на временно удостоверение от 11.07.2016 г., сключен между [фирма] и [фирма].

В счетоводството на [фирма] са взети операции на 18.07.2016 г. по дебита на сметка 401 „Доставчици“ – [фирма] и по кредита на сметка 411 „Клиенти“ – [фирма], със сумата от 19 243 200 лв. Остатъкът по дебита на сметка 411 „Клиенти“ – [фирма] от 6 800 лв. остава да се дължи от [фирма] на [фирма]. Експертизата констатира, че при [фирма] не е отчетен приход, представляващ положителната разлика между продажната цена на тези 16 394 200 броя акции (19 250 000 лв.) и тяхната документално доказана цена на придобиване (16 394 200 лв.). Размерът на неотчетеният приход е 2 855 800 лв. Освен това, експертизата констатира, че публикуваната в Търговския регистър Книга на акционерите на [фирма], ЕИК[ЕИК], съдържа информация, че [фирма] прехвърля на 20.06.2016г. своите 16 394 200 поименни броя акции на дружество [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В Протокол от У. събрание на [фирма] от дата 25.07.2016 г. на мястото на [фирма] е вписан акционер [фирма]. Не е начислен ДДС за последващи доставки, по които жалбоподателят е изпълнител.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Съдът намира, че обжалваният РА е постановен при нарушаване на материалния закон.

Систематичното място на чл. 177 от ЗДДС в озаглавената „Правомощия на органите по приходите и предотвратяване на данъчни измами“ глава XXV от ЗДДС и заглавието на самата разпоредба - „Отговорност на лицата в случаи на злоупотреби“, определят създадения с нея институт като средство за преодоляване на злоупотреби с ДДС чрез създаване на отговорност на лица, различни от платците на данъка. Отговорността е на получателя по облагаемата доставка. Фактическият състав включва обективни елементи /чл. 177, ал.1 от ЗДДС/ : дължим и невнесен данък от друго регистрирано лице; ползван от получателя данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък, както и субективен интелектуален елемент /чл. 177, ал.2 от ЗДДС/ : съществуващо или дължимо знание у получателя по облагаема доставка, че данъкът няма да бъде внесен.

Знанието у ревизираното лице се предполага при кумулативното осъществяване на предпоставките по чл. 177, ал.3, т.1 и т.2 от ЗДДС : дължимият данък да не е ефективно внесен като резултат за данъчен период, от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид и облагаемата доставка да е привидна, да заобикаля закона или да е на цена, която значително се отличава от пазарната.

В конкретния случай няма спор относно наличието на обективните елементи от фактическия състав на чл. 177, ал.1 от ЗДДС: [фирма] е получател на облагаеми доставки от [фирма] с предмет - машини за производство и обработка на стъкло. За осъществените облагаеми доставки доставчикът [фирма] е издал фактури с посочен на отделен ред ДДС, който ДДС той е длъжен да внесе в бюджета, като дължимият данък не е внесен от доставчика.

За ангажирането на субсидиарната отговорност законът изисква освен проявлението на обективните предпоставки и наличие на субективен елемент - знание у получателя, че данъкът няма да бъде внесен от

доставчика. Едва при кумулативното проявление на двата елемента е законосъобразно вменяване на този особен вид отговорност. Изискването за знание е въведено в ал. 2 на чл. 177 от ЗДДС. Съгласно цитираната разпоредба, 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. Съгласно ал. 3, за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно условията - дължимият данък по ал. 1 да не е ефективно внесен като резултат за данъчен период, от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид и - облагаемата доставка да е привидна, заобикаляща закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Твърдението на органите по приходите е за наличието на предпоставката от субективна страна, а именно, че [фирма] е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен от страна на [фирма]. Това твърдение е недоказано. Абсолютно необосновано органите по приходите твърдят, че в конкретния случай са налице и двете хипотези : получателят е знаел и е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Тезата си за наличието на първата хипотеза –знание ревизиращите „аргументират“ с твърдението си, че получателят не е извършил плащане по фактурите и не разполага със сумата в размер на 19 243 200,00 лв., която да бъде преведена, тъй като едва през 2016г. е уговорено, че получателят – [фирма] дължи на доставчика – [фирма] цитираната сума, а за покупката на акциите от капитала на дружеството, в което са апортирани машините, [фирма] дължи сума в размер на 19 250 000,00 лв. Следователно според органите по приходите ревизиращият субект не притежава парични средства, с които да се внесе дължимият данък. Относно реализацията на втората хипотеза - било е длъжно да знае, позовавайки се на ал. 3 на чл. 177 от ДОПК са приели, че данъкът не е внесен и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В случая органите по приходите твърдят, че облагаемите доставки са привидни, тъй като дружеството- получател не разполага с парични средства за покупка на машините, липсва работещ офис, а на адреса за кореспонденция не е открит представител. Тези разсъждения както в оспорения РА, така и в потвърждаващото го решение на решаващия орган, са направени при ясното съзнание, че са в пълно противоречие с постановеното Решение № 3834 от 12.03.2020г. по адм.д. 13308/2019г. по описа на ВАС – осмо отделение, с което по жалба на [фирма] е отменен Ревизионен акт №



P-22002217005382-091-001/21.03.2018г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП- С.. Решението има за предмет именно процесните доставки по спорните фактури, издадени от [фирма], които ВАС е счел за реални доставки. Така съгласно Решение № 3834 от 12.03.2020г. по адм.д. 13308/2019г. по описа на ВАС : „В случая още в хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил надлежно всички необходими документи доказващи по несъмнен начин реалност на съответните доставки на стоки, а именно: фактури, договори, приемо - предавателни протоколи, документи, доказващи плащания, хронологии на сметки, писмени обяснения, главни книги, хронологии от счетоводни регистри, оборотни ведомости и др.“ Във връзка с **плащането** ВАС установява следното: „Доказано е и плащането по доставките чрез прихващане на насрещни вземания между [фирма] и [фирма]. От приложените по делото писмени доказателства се установява наличието на сключен договор за доставка на машините между [фирма] и [фирма], като машините са апортирани в капитала на [фирма]. Налице е сключен договор от 11.07.2016 година, с който [фирма] е прехвърлило 16 394 200 броя поименни акции от капитала на [фирма] на [фирма] срещу цената от 19 250 000 лева. Към договора е приложено и временно удостоверение №1, съгласно което [фирма] притежава 16 394 200 броя поименни акции от капитала на [фирма]. Прехвърлянето е направено с джиро. Това джиро е валиден документ и не е оспорено от страните, а и в настоящото производство не може да бъде установявана действителността на този платежен документ.“ **И още:** „Тук е мястото да се посочи, че дори и да са налице спорни доказателства за реално извършеното плащане, както е приел първоинстанционният съд, съгласно приложимата практика на СЕС липсата на доказателства за плащане по доставката също не представляват елементи от фактическия състав за ползване правото на данъчен кредит.“ В заключение ВАС постановява : „От съвкупната преценка на всички доказателства по делото следва обоснован извод за наличие на реални доставки по спорните фактури, издадени от [фирма], поради което решението на първоинстанционния съд в тази част следва да бъде отменено като материално незаконосъобразно и необосновано.“

След като е налице влязло в сила съдебно решение, според което процесните доставки са реални, то същите не биха могли повторно да бъдат разглеждани от органите по приходите като привидни. При това положение, ревизиращите органи не могат да се ползват от доказателствената тежест, която дава презумпцията за знание по чл. 177,

ал.3 от ЗДДС.

Отделно от горното, съдът намира, че не е изпълнено едно от условията за ангажиране на субсидиарната отговорност по чл. 177 от ЗДДС, тъй като няма доказателства да са предприети всички мерки за събиране на вземането от главния длъжник. Разпоредбата на чл. 177, ал. 6 от ЗДДС поставя като съществено и задължително условие за ангажиране на отговорността по ал. 1 от същия закон изискването органите по приходите да са предприели активни действия по събиране на задължението от доставчика /главния длъжник/ и те да са се оказали неуспешни. Едва след изчерпване на възможността дългът да бъде събран от пряко отговорното за него данъчно-задължено лице, влиза в действие институтът на отговорността за чуждо задължение. В това се заключава нейният субсидиарен характер. В тази връзка настоящата инстанция счита, че разпоредбата на чл. 177, ал. 6 от ЗДДС установява последователност на погасяване на задължението, т. е. изпълнение може да се търси не от всеки един от контрагентите, а първо от единия, след това от другия, при наличие на останалите регламентирани в закона предпоставки. В оспорения РА не се посочват какви са предприетите обезпечителни мерки от публичен изпълнител досежно имуществото на задълженото лице [фирма]. Предвид субсидиарния характер на отговорността по чл. 177 от ЗДДС следва да се има предвид, че същата може да бъде ангажирана единствено тогава, когато са предприети всички действия от страна на държавата, в качеството ѝ на кредитор, да събере вземането си от дружеството - доставчик и това не е довело до реално удовлетворение. Това обаче не е направено.

Разпоредбата на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС изисква лицето, чиято отговорност се ангажира да е знаело или да е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен и предвид останалите установени в хода на ревизията обстоятелства, именно това е предмет на спора в настоящото производство. Чл. 177, ал.3 от ЗДДС урежда **хипотеза на презюмирано познание**. 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. От представените писмени доказателства в административната преписка не се установява наличието на всички предпоставки за прилагане на чл. 177 от ЗДДС и по-точно наличието на знание от страна на ревизираното лице, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика [фирма]. Твърденията за привидност на доставките са недоказани. Съдът счита, че **знанието на жалбоподателя не е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117-120 ДОПК.**

По отношение на начислената лихва.

С оспорения РА освен установения размер на невнесения данък е начислена и лихва за забава в размер на 1 355 234,55 лв. Съдът намира, че така определената лихва е начислена без правно основание. Видно е, че се касае за особен вид отговорност, която обаче може евентуално да обхване единствено главницата. В случая за третото лице, на което се ангажира отговорността, не е имало нормативно установено със срок задължение за заплащането на данъка, след изтичането на който срок, да е изпаднало в забава и съответно да му са начисли лихва. Не е и налице и покана от страна на кредитора за изпълнение на задължението, съобразно чл. 84, ал. 2 от ЗЗД, поради което така начислената лихва за забава е незаконосъобразна на самостоятелно основание. Изцяло в този смисъл е Решение № 14282 / 23.12.2016 г. по адм. д. № 12053 / 2015 г. по описа на ВАС – VIII отд., Решение № 10333/ 05.10.2016 г. по адм. д. № 7912 / 2016 г. по описа на ВАС – VIII отд., Решение № 2936 от 7.03.2018 г. на ВАС по адм. д. № 8490/2017 г., I отд. и др.

По изложените съображения, съдът счита, че не са изпълнени кумулативно предвидените елементи на фактическия състав по чл. 177 от ЗДДС и отговорността на дружеството-жалбоподател е ангажирана неправомерно. Предвид изложеното, съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъде уважена. Оспореният РА като постановен при неправилно приложение на материалния закон, следва се отмени.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 22 147 лева - 50 лева държавна такса, 560 лева за ССЕ и 21 537.00лв., представляващо минимално адвокатско възнаграждение съобразно чл. 8, ал. 2, т.6 от Наредба № 1/2014 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от гореизложеното съдът:

### **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт /РА/  
№Р-22220620001893-091-001/18.08.2020г., издаден от Т. Г. – орган, възложил ревизията, и Е. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1655/30.10.2020г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на „Б. 2005“ – О. – [населено място], представлявано от управителите С. А. П., А. Т. И. и Н. И. Б., е реализирана отговорност по

чл. 177 от ЗДДС в размер на 4 002 434,55 лв., от които 2 647 200,00 лв. – главница и 1 355 234,55 лв. – лихви за дължим и невнесен данък върху добавената стойност /ДДС/ от [фирма], ЕИК[ЕИК] по фактура №3...011/30.06.2015г. и фактура №3...015/31.07.2015 г., включени в м. 06.2015 г. и м. 07.2015 г.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „Б. 2005“ – О., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [жилищен адрес] , представлявано от управителите С. А. П., А. Т. И. и Н. И. Б. сумата от 22 147 /двадесет и две хиляди сто четиридесет и седем/ лева, представляваща сторените по делото разноси.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**