

РЕШЕНИЕ

№ 6338

гр. София, 13.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 15.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **678** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчноосигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], представлявано от управителя В. Л. П., с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез адв.К. М., САК, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.1, ап.2, срещу Ревизионен акт №Р-22002218000836-091-001 от 22.02.2019г., издаден от Т. П. Н., орган възложил ревизията и Е. Д. П., ръководител на ревизията при ТД на НАП С., потвърден с Решение №1828 от 29.10.2019г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП, [населено място] при ЦУ на НАП/, с която е ангажирана отговорността по чл.177 от Закона за данък върху добавена стойност (ЗДДС) на оспорващия за данък върху добавената стойност (ДДС) за задължения на [фирма] с[ЕИК] в размер на 139883,48лв., в т.ч. за данък върху добавена стойност в размер на 96195,20лв., дължим за данъчни периоди: м.05.2014г., м.07.2014г., от м.01.2015г. до м.04.2015г. и м.06.2015г. до м.08.2015г. и за лихви в размер на 43688,28лв. по доставки, извършени от [фирма] с[ЕИК] по 14-/четиринадесет/ броя фактури: № 1247/20.05.2014г., №1268 / 12.07.2014г., № [ЕГН] / 21.01.2015г., № [ЕГН] / 02.02.2015г., № [ЕГН]/ 23.02.2015г., №[ЕИК]/ 13.03.2015г., № [ЕГН]/ 13.03.2015г.,№ [ЕГН]/ 02.04.2015г., № [ЕГН]/ 15.04.2015г., № [ЕГН]/ 15.04.2015г., № [ЕГН]/ 19.06.2015г., № [ЕГН]/ 01.07.2015г., №[ЕГН]/ 01.07.2015г. и

№[ЕГН]/ 04.08.2015г., издадени от [фирма].

С жалбата се навеждат доводи, че оспорваният акт е издаден при допуснати съществени процесуални нарушения и съществено противоречие с разпоредбите на материалния закон, вследствие погрешно и неправилно интерпретиране и прилагане на специалната разпоредба на чл.177 от ЗДДС от органите по приходите.

Оспорващият сочи, че разпоредбата на чл.177, ал.6 от ЗДДС поставя като задължително условие за ангажиране отговорността на третото лице (в случая [фирма]) органите по приходите да са предприели активни действия по събиране на задължението от доставчика (в случая [фирма]) и тези активни действия да са се оказали неуспешни. Твърди, че доставчикът [фирма] притежава вещи, артикули за продажба (обувки, дрехи, ски екипировки и др.) на стойност 458 859,30лв. Върху тях е наложен запор и може да се покрият публичните задължения. Твърди, че публичният изпълнител бездействал за дълъг времеви период, поради което не са налице основанията на чл.177, ал.6 от ЗДДС за ангажиране на отговорността на [фирма] за задълженията на [фирма]. Соочи още, че не е налице първата кумулативна предпоставка по ал.3, а именно тази по т.1 „дължимият данък да не е ефективно внесен" предвид това, че публичните задължения на [фирма] са обезпечени със запор на стоки на стойност 458859,30лв., който е наложен на 05.06.2013г., поради което дължимата сума, макар да не е платена, е реално обезпечена. Жалбоподателят твърди, че липсва и втората кумулативна предпоставка по ал.3, а именно тази по т.2 „облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната“. Твърди, че доставката не е привидна, а такава по изпълнение на договор за заместване в дълг. Излага доводи, че невнасянето на данък по конкретна доставка не прави същата такава, с която се заобикаля закона. Според жалбоподателя, плащането по сделката чрез прихващане, не обуславя пряк извод за наличие на знание, че доставчикът по същата ще осъществи противоправно поведение в бъдещ период.

Искането е да се отмени изцяло обжалваният РА. Претендира разноски.

Ответникът по жалбата Директорът на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, в хода по същество поддържа становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Искането е съдът да отхвърли жалбата и да присъди юрисконсултско възнаграждение.

Съдът като взе предвид доводите, изложени в жалбата, фактите, които се извеждат от доказателствата по делото, становищата на страните и в рамките на задължителната проверка по чл.160 от ДОПК, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е подадена в законоустановеният 14 дневен срок по чл.156, ал.1 от ДОПК. Жалбата изхожда от адресата на акта, при наличие на интерес от обжалване, доколкото се оспорва неотменен РА, поради което е допустима.

По валидността на РА:

РА е издаден от компетентен орган. Ревизията е възложена със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002218000836-020-001/13.02.2018г., връчена на данъчно задълженото лице на 26.02.2018г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., изменена със ЗИЗВР №Р-22002218000836-020-002/18.05.2018г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на Т. П. Н. въз основа на Заповед №РД-84-2250-548/11.05.2018 г. на директора на ТД на НАП С.. Горецитираните лица са упълномощени със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С.. Ревизията е възложена по реда на чл.155, ал.4 от ДОПК във връзка с Решение №1664/23.10.2017г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА №22220217002085-091-001/31.07.2017г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218000836-092-001/31.08.2018г., връчен на данъчно задълженото лице на 05.09.2018г.

Задълженото лице в срока и на основание чл.117, ал.5 от ДОПК е подало писмено възражение срещу констатациите на РД, като същото е прието за неоснователно по мотиви, изложени в РА. Ревизията е приключила с РА №Р-22002218000836-091-001/22.02.2019г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.-орган, възложил ревизията и Е. Д. П.-С., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията. От представените по делото електронни документи-ЗВР, РД и РА, съдът установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени в тях.

С РА е установена отговорност на оспорващия за задължения и за периоди, за които е възложена ревизията (отговорност по чл.177 от ЗДДС за задължения по доставки, извършени от [фирма] с[ЕИК] [населено място] по 14 /четирнадесет/ фактури: №1247/20.05.2014г., №1268/12.07.2014г., №[ЕГН]/21.01.2015г., №[ЕГН]/02.02.2015г., №[ЕГН]/23.02.2015г., №800000004/13.03.2015г., №[ЕГН]/13.03.2015г., №[ЕГН]/02.04.2015г., №[ЕГН]/15.04.2015г., №[ЕГН]/15.04.2015г., №[ЕГН]/19.06.2015г., №[ЕГН]/01.07.2015г., №[ЕГН]/01.07.2015г. и №[ЕГН]/04.08.2015г., издадени от [фирма]. Съдържанието на РА е в съответствие с изискуемото, съгласно чл.120, ал. 1 от ДОПК.

По отношение спазването на процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването на РА:

Ревизията е повторна, възложена на основание чл.155, ал.4 от ДОПК, след постановено отменително Решение №1664/23.10.2017г. на директора на дирекция ОДОП С., по жалба срещу РА №22220217002085-091-001/31.07.2017г.

Както се посочи, производството по издаване на обжалвания РА е започнато въз основа на заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002218000836-020-001/13.02.2018г. Предвид посоченото по-горе ЗИЗВР ревизията е извършена в рамките на регламентирани в чл.114, ал.1 и ал.2 от ДОПК срокове. Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218000836-092-001/31.08.2018г., е съставен в 14-дневния срок, установен в чл.117 от ДОПК, считано от изтичане на срока на ревизията. РД е съобщен на ревизираното лице. Срещу същия в законоустановения срок, е постъпило възражение от ревизираното лице. Органите по приходите, издали РА са го обсъдили в съответствие с чл.120, ал.2 от ДОПК.

В срока по чл.119, ал. 2 ДОПК е издаден Ревизионен акт №Р-22002218000836-091-001 от 22.02.2019г., като с него е установена отговорност на оспорващия за ДДС по доставки по 14 /четиринадесет/ фактури описани по-горе, издадени от [фирма].

РА, съобщен на ревизираното лице в законовия срок е обжалван по административен ред.

С Решение №1828 от 29.10.2019г., постановено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, Директорът на Дирекция ОДОП С. е потвърдил РА.

Сроковете и процедурата по ДОПК, във връзка с образуването ревизионно производство, са спазени от органа. Ревизираното лице е надлежно уведомено за ревизията и на същото е предоставена възможност да представи писмени обяснения, както и доказателства за обстоятелствата, подлежащи на установяване в ревизионното производство.

В съответствие с разпоредбата на чл.177, ал.2 от ЗДДС отговорността на ревизираното лице е реализирана по реда на чл.117-120 от ДОПК.

В хода на проведеното ревизионно производство са направени следните относими към предмета на делото фактически констатации:

С РА, на основание чл. 177 от ЗДДС във връзка чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО е ангажирана солидарна отговорност на [фирма], [населено място] за данъчни периоди: м.05.2014г., м.07.2014г., от м.01.2015г. до м.04.2015г. и м.06.2015г. до м.08.2015г. в общ размер на 139 883,48лв., от които главница в размер на 96 195,20лв. и лихви в размер на 43 688,28лв., като получател по облагаема доставка за невнесения от доставчика [фирма], ДДС по същата доставка.

За да мотивират този си извод, органите по приходи приемат, че са налице обстоятелствата по чл.177, ал.1, ал 2 и ал.3 от ЗДДС.

[фирма], [населено място] е регистрирано в Търговския регистър на 24.02.2014г. с капитал от 1000,00 лв. Управител и едноличен собственик на капитала до 19.02.2016г. е бил Л. Т. П.. Установено е, че основната дейност на дружеството

през ревизирания период е свързана с търговия на дребно с модни стоки: облекла, обувки и аксесоари, осъществявана в търговски обекти, находящи се в МОЛ „Галерия” Б., в [населено място], МОЛ „България”, в [населено място], „Р.” МОЛ, в [населено място], [улица] в [населено място], „С. А.-GUESS“. От ревизираното лице са били наети 13 лица по трудови правоотношения, на длъжност: продавач-консултант и управител на магазин. Установено е, че ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС, считано от 26.03.2014г.

На основание чл.45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], приключила с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221018040314-141-001/26.07.2018г.

На основание чл.37, ал.5 от ДОПК са изготвени и изпратени искания за представяне на документи, сведения, и писмени обяснения от трети лица, до [фирма], [фирма] и [фирма], в които ревизираното лице и [фирма] са имали открити банкови сметки, съгласно данните в информационния масив на НАП. Изискани са заверени копия на всички издадени спесимени на подписите на лицата, даващи право за достъп и разпореждане с паричните средства на [фирма] и [фирма].

На основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК на дружеството по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 16.03.2018г. е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002218000836-040-001/28.02.2018г., с което са изискани документи за извършено плащане и хронологични и аналитични справки на сметките, от които е извършено плащането по посочените в искането фактури, издадени на [фирма] от [фирма]. Също така са изискани данни за лицето, което е извършвало фактическото управление на дружеството, подписвало фактурите за покупки и продажби, банковите и касовите документи, СД по ЗДДС и ГДД по чл.92 от ЗКПО, през периода от 2014г. до 2015г., както и информация за лицата, които са подавали горечитираните документи и са извършвали счетоводното обслужване на дружеството. Отделно от това е изискана информация за лицата, които са участвали при сделките и сключването на договори от името и за сметка на [фирма], както и данни за лицата, упълномощени пред банковите институции за превеждане и теглене на суми от името на дружеството.

В хода на ревизията е установено, че през периода от 2014г. до 2015г. фактическото управление на дружеството –жалбоподател е извършвано от В. П., въз основа на пълномощно №1324/23.05.2014г. Управителят – Л. П. разполагал с универсален електронен подпис, чрез който подавал СД по ЗДДС и ГДД по чл.92 по ЗКПО за 2014г. и 2015г. Счетоводното обслужване се извършвало от В. П.. Последната оперирала и с банковите и касови документи. Дватамата с управителя разполагали с право да се разпореждат с парите по сметката на [фирма] в [фирма]. С такова право пред [фирма] разполагала В. П..

При извършена проверка в информационния масив на НАП, е констатирано, че В. П. е дъщеря на Л. П., поради което е прието, че същите са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 буква „а“ от ДР на ДОПК.

По отношение на [фирма] е установено, че лицето, което има право да се разпорежда с парите по банковите сметки на дружеството в [фирма] е И. А. И., а в [фирма] – управителят В. П. .

С Протокол №1225611/18.07.2018 г. са приобщени събраните документи в хода на ревизионните производства на [фирма], приключили с издаването на РА №Р-22220217002085-091-001/31.07.2018г. и РА №Р-22220216006918-091-001/10.05.2017г.

В ревизионното производство е установено, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 97 506,05лв. по посочените на стр.4 от РД, 14-/четирнадесет/ броя фактури, издадени от [фирма] . Същите са отразени от последното лице в дневниците му за продажби за съответния данъчен период. Установено е, че [фирма] е декларирало ДДС за възстановяване във връзка с подадена справка декларация по ЗДДС с входящ №2202-1347528/14.08.2014г. за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.07.2014г., в размер на 64 335,64лв., като данъчният кредит е формиран предимно от доставката на стоки по опис към договор за заместване в дълг от 25.03.2014г по фактура №[ЕГН] от 20.05.2014г. издадена от [фирма]. Договорът е сключен между В. П., в качеството му на кредитор и [фирма], в качеството му на длъжник и [фирма], като трета страна. С въпросния договор страните взаимно признават, че е налице задължение на длъжника към кредитора в размер на 370 000,00 лв., отразено по счетоводна сметка 426 в счетоводството на длъжника. С договора длъжникът [фирма] и [фирма], като трето лице, се съгласяват вторият от тях да замести първия в задължението му към кредитора. Между [фирма] и [фирма] е сключено споразумение към горепосочения договор за заместване в дълг на 25.03.2014 г., с което страните се споразумяват [фирма] да заплати на третото лице [фирма] сума, равна на размера на дълга по заместването, по номинал. Също така страните са споразумяват вместо плащане [фирма] да достави на [фирма] стоки, облекла, на стойност 450 000,00лв., без ДДС, като с доставката на стоките и издаване на фактура се приема, че длъжникът извършва плащане на задължението си и същото се погасява. По отношение на останалите фактури, издадени от [фирма] на ревизираното лице е констатирано, че няма извършено плащане.

При ревизията е констатирано, че с РА№Р-22220214000598-091-001/12.01.2015г. за периода от 01.05.2014г. до 31.07.2014г. на [фирма] е възстановен ДДС в размер на 64 335,64лв. по банкова сметка в О. АД.

В хода на проверката е посочено, че [фирма] за същия период е имало изискуеми задължения по ДДС по СД по ЗДДС за м.05.2014г. в размер на 98 754,92 лв. и за м.07.2014г. в размер на 11 494,46лв.

При насрещната проверка на [фирма] от проверяваното лице са изискани

доказателства за разплащане по изброените фактури в ИПДПОЗЛ, хронологични и аналитични справки на сметките, по които е отразено плащането, данни за лицето, което се е разпореждало с паричните средства на [фирма] и е подписвало фактурите, СД по ЗДДС, годишните данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО за периода от 2014г. до 2015г., както и данни на лицето, което е обслужвало счетоводно [фирма] и е подавало горечитираните документи с квалифициран електронен подпис. Изискана е декларация за свързани лица на дружеството по смисъла на §1, т.3 от ДР на ДОПК и декларация от Боринка Л. А..

С писмо вх.№53-00-936#4/16.04.2018г. е представена обяснителна записка, в която е посочено, че управител на [фирма] за периода от 2014г. до 2015г. е Боринка А., като през този период фактическото управление е извършвано от И. И. въз основа на пълномощно №203/14.02.2014г. Посочено е, че СД по ЗДДС за периода до м.10.2014г. са подавани с електронния подпис на В. П., а от м.11.2014г. до края на 2015г. са подавани с електронния подпис на Боринка А.. Обслужването и счетоводната отчетност се е извършвало от И. И., която е подписвала и всички банкови и платежни документи, с оглед на предоставените ѝ изрични права в горечитираното пълномощно.

Извършена е служебна проверка в информационния масив, в резултат на което е установено, че И. И. е дъщеря на управителя на дружеството Боринка А.. Двете живеят на един и същ адрес, заедно с едноличния собственик на капитала до 18.05.2015г. на [фирма] В. П..

При ревизията е констатирано, че от [фирма] не е внесен декларирания по СД по ЗДДС данък за внасяне в размер на 145 749,45лв. за данъчните периоди: м.05.2014г., м.07.2014г., от м.01.2015г. до м.04.2015г. и от м.06.2015г. до м.08.2015г., през които са издадени фактури към [фирма].

Видно от служебна бележка с изх. №С 180022-181-0063275/20.07.2018г., връзка със задължения на [фирма] е образувано изпълнително дело №52130000752/2013г. . По същото е наложен заповед на банкови сметки на дружеството, заповед на стоки в оборот и върху 5бр. МПС. В същата се сочи, че няма данни за прекратяване на образуваното изпълнително дело /ИД/ поради несъбираемост. В служебната бележка е посочено още, че за дължимия и невнесен данък от [фирма] са налице обстоятелства за невъзможност същият да бъде внесен.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е упражнило право на данъчен кредит в размер на 97507,07лв. по посочените на стр.6 от РД фактури, издадени му от [фирма]. Направен е извод, че невнесеният данък от доставчика и ползваният данъчен кредит от получателя произтичат от едни и същи доставки. Посочено е, че ревизираното лице в качеството си на получател по доставките е отразило в отчетните си регистри /дневници за покупките/, доставките като такива с право на пълен данъчен кредит. По отношение на получателя [фирма] е прието, че е налице разпоредбата на

чл.177, ал.2 от ЗДДС, а именно, че същият е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. В подкрепа на така направения извод е възприето обстоятелството, че едноличните собственици на капитала, управителите и упълномощените лица на двете дружества са физически лица, роднини по права линия /баща, син и дъщеря/, т.е. свързани лица, съгласно §1, т.3, б.,а“ от ДОПК.

От приходните органи е направен извод, че след като купувачът не е платил ефективно и в срок на доставчика размера на дължимото възнаграждение, както и този на дължимия данък, той не би могъл да има разумно очакване, че доставчикът ще може да изпълни задължението си за внасяне на начисления по сделките ДДС в Републиканския бюджет. Формирано е заключение, че горните обстоятелства, обсъдени в съвкупност, водят до извод, че се касае за обвързани помежду си търговски субекти в специфични търговски отношения, чието естество обуславя наличието на знание.-хипотезата на чл.177, ал.2, предложение първо от ЗДДС.

С оглед гореизложеното, на основание чл.177 от ЗДДС на [фирма] е ангажирана отговорност в размер на 139 883,48 лв., в т.ч. за данък върху добавена стойност в размер на 96 195,20лв. и за лихви за забава в размер на 43 688,28лв., представляващи дължими, но невнесени задължения от [фирма] за данъчни периоди: м.05.2014г., м.07.2014г., от м.01.2015г. до м.04.2015г. и м.06.2015г. до м. до м.08.2015г. по доставка извършена от [фирма], документирани с фактури № 1247 / 20.05.2014г., № 1268/ 12.07.2014г., № [ЕГН]/21.01.2015г., № [ЕГН]/02.02.2015г., № [ЕГН] / 23.02.2015г., №800000004 / 13.03.2015г., №[ЕГН]/13.03.2015г., № [ЕГН] / 02.04.2015г., № [ЕГН] / 15.04.2015г., № [ЕГН] / 15.04.2015г., № [ЕГН] / 19.06.2015г., № [ЕГН]/01.07.2015г., № [ЕГН]/01.07.2015г. и № [ЕГН]/04.08.2015г.

Решаваният орган приема, че в РД и в РА е обоснована първата хипотеза на чл.177, ал.2 от ЗДДС - ревизираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен ефективно, както и хипотезата, че е било длъжно да знае, доколкото със сделката се заобикаля закона. В подкрепа на направените с РА изводи е посочено че в хода на ревизията е безспорно установено, че собственик на капитала на [фирма] от 12.04.2000г. до 18.05.2015г. /включващ процесните периоди от м.05.2014г. до м.04.2015г./ е В. П., а едноличен собственик на капитала [фирма] от 24.02.2014г. до 19.02.2016г. /включващ всички процесни периоди/ е Л. П. -негов баща. Освен това през този период управител на [фирма] е В. Л. П. – сестра на В. П..

Решаваният орган е приел, че поради припокриване на лицата, разполагащи с представителна власт и ангажирани в дейността на двете дружества, е налице особена фактическа свързаност между тях, която предполага знание, че данъкът по издадените фактури няма да бъде внесен. Посочено е още, е че във връзка с поемането на дълга на [фирма] към В. П. от [фирма], ефективно заплащане не е налице, като то е заменено от страните с доставка на стоки на стойност от 450 000,00лв., по фактура №[ЕГН]/20.05.2014г. Прието

е, че след като получателят не е платил на доставчика начисления ДДС по фактурите, той не би могъл да има разумно очакване, че данъкът ще бъде внесен.

Ето защо е прието, че е налице фактическият състав на чл.177 от ЗДДС, за ангажиране отговорността на жалбоподателя.

Съобразявайки изложените от органите по приходите мотиви за постановяването на оспорения акт, както и фактите, установяващи се от доказателствата по делото, настоящият съдебен състав намира от фактическа и правна страна следното:

Разпоредбата на чл.177 от ЗДДС е специална спрямо общите разпоредби на ЗДДС, установяващи задължение на доставчика за заплащане на съответния ДДС. В нея е регламентирана солидарната отговорност на получателя по доставката за дължимия данък, при наличие на изчерпателно изброени условия. Систематичното място на чл.177 в гл. XXV от ЗДДС, определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчните измами. Цели се предотвратяване на загубата на данъчни приходи от неизпълнението на задължението на доставчика да внесе начисления данък върху добавената стойност, чрез натоварване и на други лица със задължението да внесат данъка. Принципът, установен с чл.177, ал.6 от ЗДДС е, че отговорността се носи от прекия получател по доставката с невнесения данък, но ако той не бъде събран от него, се носи субсидиарна отговорност от всеки следващ получател по реда на доставките. Фактическият състав, пораждащ отговорността, включва обективни елементи-неизпълнение от доставчика на задължението да внесе начисления данък и упражнено право на приспадане от получателя, и субективен елемент-знание у получателя за това, че данъкът няма да бъде внесен-чл.177, ал.2 от ЗДДС.

Следователно, фактическият състав на солидарната отговорност би бил осъществен, ако се установи изискуемата от закона кумулативност на обективните елементи по чл.177, ал.1, ал.4 и ал.6 от ЗДДС и на субективните елементи по чл.177, ал.2, пр.1 от ЗДДС и чл.177, ал.2, пр.2 вр. чл.177, ал. 3, т. 2, пр. 3 от ЗДДС.

Посочените национални разпоредби са в съответствие с европейското право. Принципът на допустимост на солидарната отговорност и съответствието му с Директива на Съвета 2006/112/ЕО е потвърдена с Решение на Съда ЕО по дело С-384/04, където Съдът посочва, че чл.21, ал.3 от Шестата директива (отм.)-сега чл. 205 от Директива на Съвета 2006/112/ЕО, позволява законодателство, предвиждащо, че данъчно задължено лице, на което са доставени стоки или услуги, и което е знаело или е имало разумни причини да подозира, че част или целия ДДС, дължим във връзка с тази доставка, или всяка предходна или бъдеща доставка, няма да бъде платен, е солидарно отговорно за неплатения данък. Действително, в Решение по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03 Съдът подчертава,

че отчитането на намерението на друг търговец, различен от данъчно задълженото лице, включено в същата верига на доставка, или възможен измамен характер на друга сделка от веригата, предходна или следваща, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС, но в т. 59 и т. 61 в Решението по обединени дела С-439/04 и С-440/04 се уточнява, че преценката 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, се извършва от националния съдия въз основа на обективни факти.

Доказване на знанието следва да се осъществи по реда на чл.117-120 от ДОПК, като 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. При действие на презумпцията за знание по ал.3 на чл.177 ЗДДС доказателствената тежест за оборването ѝ се прехвърля върху ревизираното лице, но само когато, отново при условията на пълно и главно доказване, приходните органи установят наличието на една от алтернативно изискуемите предпоставки за действие на презумпцията-по т.2 на чл.177 или облагаемата доставка да е привидна или да заобикаля закона или да е на цена, значително отличаваща се от пазарната.

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 ангажира отговорността на получателя за заплащане на данъка.

В разпоредбата на чл.177 ЗДДС е установен особен вид солидарна отговорност, представляваща изключение от правилото, че данъкът се дължи от доставчика, поради което текстът на разпоредбата следва да се тълкува стриктно. Доколкото за знанието следва да се изхожда от обективни критерии, то събраните в тази връзка доказателства като достатъчни и безпротиворечиви, следва да са годни да създадат сигурно убеждение за истинността на фактическо твърдение-знание. Релевантният момент за установяване на знанието или задължението за него е към момента на издаването на фактурите.

В настоящото съдебно производство безспорно се установява, а и не се спори, че оспорващото дружество [фирма], [населено място] и [фирма], [населено място] са регистрирани по ЗДДС лица. Между тях е осъществена облагаема доставка, по която доставчикът [фирма], [населено място] е издал по 14-/четирнадесет/ броя фактури подробно описани по горе, с посочен в тях на отделен ред ДДС в общ размер на 96 195,20лв., който ДДС доставчикът е длъжен да внесе в бюджета. В СД за съответните данъчни периоди, [фирма], [населено място] е декларирал ДДС за внасяне в посочения по-горе размер. Не се спори, че същият не е внесен. Ревизираното лице [фирма], [населено място] е ползвало право на данъчен кредит по получените

доставка. доколкото резултатът за всеки конкретен данъчен период представлява разлика между размера на данъка за приспадане, отразен в дневника за покупки и начисления данък в дневника за продажби. Облагаемите доставки, по които данъкът не е внесен и тази, по които е ползвано право на данъчен кредит, са с един и същи предмет, т.е. изпълнено е изискването за наличие на връзка между ползания данъчен кредит и дължимия и невнесен данък.

Изложеното обосновава наличието на обективните елементи за реализирането на отговорността по чл.177 от ЗДДС-неизпълнение от доставчика на задължението да внесе начисления данък и упражненото право на приспадане от получателя.

По отношение на основния спорен момент-преценката за наличието или липсата на доказаност на субективния елемент, а именно дали оспорващият е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, съдът съобрази следното:

Органите по приходите се позовават и на двете алтернативно посочени хипотези в разпоредбата на чл.177, ал. 2 от ЗДДС и сочат като основания за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС едновременно, че ревизираното дружество е знаело и че е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, с твърдения по отношение на втората хипотеза за заобикаляне на закона с облагаемата доставка.

Както фактът на знанието, така и презумпцията по чл.177, ал.3 от ЗДДС, че лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде платен, доколкото облагаемата доставка заобикаля закона (в хипотезата на чл. 177, ал. 3, т. 2, предл. второ), следва да са недвусмислено и безспорно установени, а не предполагаеми.

В първата хипотеза на чл.177, ал.2 от ЗДДС за случаите на знание законодателят не е предвидил примерно или изчерпателно изброяване на изисквания, при чието установяване знанието да се счита за презюмирано. Ето защо, за всеки случай твърдението за знание, че дължимият ДДС няма да бъде внесен, следва да се направи въз основа на цялостен анализ на всички обективни факти, при които са извършени доставките, да се проследят последиците от същите и то в контекста на цялостната икономическа дейност на ревизираното лице.

При втората хипотеза (на презюмирано знание) следва да се изследва добросъвестността на ревизираното дружество като предпоставка, че същото е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен ефективно.

Знанието на едно юридическо лице се установява, когато е налице знание у физическите лица, осъществяващи неговото управление. Според данните от търговския регистър, както и ревизиращите органи са установили,

едноличен собственик на капитала на [фирма] [населено място] към данъчните периоди: м. 05.2014 г., м. 07. 2014г., от м. 01.2015г. до м. 04.2015г. и м. 06.2015г. до м. 08.2015г. и представляващ дружеството, е бил Л. П. В качеството си на такъв същият е подписвал търговските и счетоводни документи, в това число визираният от органите по приходи договор за заместване в дълг от 25.03.2014 г. сключен между [фирма], и [фирма], като трето лице, въз основа на който са издадени процесните фактури.

Знанието на [фирма], че [фирма] няма да внесе начисленият ДДС за процесните доставки, за които са издадени описаните фактури, органите по приходите извличат от обстоятелството, че едноличните собственици на капитала, управителите и упълномощените лица на двете дружества са физически лица, роднини по права линия /баща, син и дъщеря/, т. е. свързани лица, съгласно §1, т.3, б.,а“ от ДОПК., както и че сделката е извършена чрез прихващане.

Съдът намира, че разплащането по доставките не е елемент от фактическия състав на отговорността по чл.177 от ЗДДС. Фактът на наличие на разплащане чрез прихващане, не обосновава извод за наличието на факти, сочещи на знание у [фирма] и в частност знание от неговия управител, че данъкът по сделката няма да бъде внесен. /В този см. Р..№ 5758 от 19.05.2020 г. по адм. д. № 48/2020 на ВАС/.

На следващо място, договорът за заместването в дълг, по аргумент от чл.99-102 от ЗЗД, е един от способите за погасяване на задълженията на длъжника. Сам по себе си, изборът му не обуславя извод за наличие на изследвания субективен елемент-знание. Сключването на договор за заместване в дълг от 25.03.2014г. не изключва добросъвестността на оспорващото дружество, а е в унисон с икономическата логика на търговската дейност, при която юридическото лице в качеството си на кредитор по възникнали облигационни правоотношения и на длъжник по други, цели да гарантира както изпълнението на изискуемите си претезания, така и погасяване на задълженията си. Още пов съдът съобрази, че [фирма] е дружество с над 15-годишна история и утвърдена търговска практика. Колкото до твърдението, че жалбоподателят не е ангажирал доказателства, че изпълнил задължението си по договора за заместване в дълг, съдът намира, че не/изпълнението на облигационно задължение не може да е в корелация със знанието, че ДДС по процесната сделка няма да бъде платен. /В този см. Р..№ 5758 от 19.05.2020 г. по адм. д. № 48/2020 на ВАС/.

Предвид изложеното, фактът на сключване на този договор между двете дружества и впоследствие издаване на фактурите, не обосновават нито разгледани поотделно, нито в съвкупност, извод за наличието обективни факти, сочещи на знание у [фирма] и в частност знание от В. Л. П., че данъкът по сделките обективирани в описаните по горе фактури няма да бъде внесен.

Съдът намира, че фактът, че В. Л. П., управител и представляващ на [фирма] към датата 25.03.2014г. е сключил договор за заместване в дълг от 25.03.2014г. с [фирма] и в следствие - две години по-късно –на 19.02.2016г., същият е придобил дяловете и станал управител на [фирма], не обуславя извод за наличие на обективен факт, сочещ на знание към датата на издаването им за невъзможност [фирма] да заплати дължимия ДДС по процесните 14 /четиринадесет/ фактури.

В хода на ревизионното производство не са установени доказателства, че между управителя на [фирма] и този на [фирма] към датата на сключване на договора за заместване в дълг е имало уговорка да изберат сделката с цел да се осигури данъчно предимство на прекия получател на доставката чрез правото на приспадане на данъчен кредит, както и за да се осигури възможност на всеки следващ получател по веригата да претендира възстановяване на ДДС. Не се установяват обективни обстоятелства, които да сочат безспорно, че действителните отношения между търговците [фирма] и [фирма] надхвърлят рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател по доставка и че изборът на сделката е с цел отклоняване от данъчното облагане и ощетяване на бюджета. Такива не се установяват и не са изследвани по отношение на последващите купувачи. Единствената връзка, свързаност към 25.03.2014г. между посочените две лица е това, че са в роднинска връзка. Горното обаче, както бе посочено, не е достатъчно, за да се презюмира визираното в чл.177 ЗДДС знание.

В този смисъл, изводът на органите по приходите за изкуствено създадени конструкции, с цел получаване на данъчно предимство за получателя, чрез правото на приспадане на данъчен кредит се явява необоснован. Покупката на стоките, изборът сделката да е облагаема и възможността на следващ получател по веригата – [фирма] да претендира право на възстановяване на данъчен кредит, не следва да се определя в случая като заобикаляне на закона. Правото на възстановяване на данъчен кредит не представлява непозволен ефект от сделката и неправилно е определено от органите по приходите като данъчно предимство, доколкото същото е присъщо на всички облагаеми доставки. Фактът на невнасяне на дължимия ДДС, не прави сделката заобикаляща закона.

На следващо място, съдът съобрази, че с оглед ползваното право на данъчен кредит и възстановен ДДС на [фирма] с РАН№Р-22220214000598-091-001/12.01.2015г. за периода от 01.05.2014г. до 31.07.2014г. в размер на 64335,64лв., данъчните органи са приели реалност на доставката в изпълнение на договор за заместване в дълг, както и че същата не е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Ето защо, съдът намира, че не е постигнат соченият от органите по приходите неправомерен резултат, респ. не е налице безспорно доказано заобикаляне на закона с фискални цели. Не се установява да е безспорно очаквана възможност да не се внесе дължимия ДДС в бюджета и именно невнасянето

на ДДС да се е целяло. Както се посочи, релевантният момент за установяване на знанието или задължението за него е към момента на издаването на фактурите.

За реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС на прекия получател на доставката не е предвидено изискване за неуспешно събиране на вземането от доставчика. Независимо от това, съдът съобрази, че върху вещи - артикули за продажба (обувки, дрехи, ски екипировки и др.) на стойност 458 859.30 лв. , собственост на „Н.“, Е., органите по приходите са наложили запор по изпълнително дело № 52130000752 / 2013г. По отношение на същите, към момента на издаване на процесния РА, не са предприети от страна на органите по приходите действия на изпълнение, с цел събиране на установените публични задължения. Горното, както признава и самият административен орган в потвърдителното си решение, би довело до корекция на ангажираната отговорност на [фирма], на основание чл. 133 и чл. 134 от ДОПК .

На следващо място, съдът счита, че за да се ангажира отговорността на получателя по процесните фактури, е необходимо да е установено, че обективно финансовото състояние на доставчика е достатъчно лошо, че същият да не може да покрива задълженията си, вкл. и за данъци и субективно, че това състояние е известно на получателя по доставката, както и че последният е знаел или е следвало да знае, че данъкът по издадените фактури няма да бъде заплатен.

Както бе посочено, това в хода на производството не бе доказано. Дори оспорващото дружество да е знаело за затруднението на [фирма] да погасява облигационните си задължения към контрагентите, не се установява безспорно и несъмнено, че на същото е било известно, че финансовото състояние на доставчика изключва напълно възможността за внасяне на задълженията му и за данъци. В тази връзка, съдът съобрази и това, че доставчикът е продължил да извършва своята търговска дейност почти две години след издаване на процесните фактури на [фирма]. През този времеви период [фирма] съобразно реализираните приходи, е плащало публичните си задължения.

Колкото до наличието на изпълнително дело №52130000752/2013г. образувано във връзка с задължения на [фирма], преди датите на издаване на процесните фактури, съдът намира за недоказано в хода на настоящото производство, че оспорващият е знаел за образуването и хода на същото и в частност, че събирането на вземанията е затруднено. Не само житейската логика, но и тази на търговската практика, не предполагат само поради роднинската си връзка, лицата да са в течение на всички затруднения и предизвикателства, пред които са поставени.

С оглед изложеното, не се установява безспорно наличието на субективният елемент от фактическия състав на отговорността по чл.177 от ЗДДС, респ.

изводът на ревизиращите органи, че са налице всички законоустановени кумулативно изискуеми предпоставки за ангажиране на отговорността на оспорващото дружество за ДДС по чл. 177 от ЗДДС, е незаконосъобразен.

Ето защо, съдът намира, че оспореният РА е незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

С оглед изхода на правния спор и направеното искане в тази насока, в тежест на ответника следва да бъдат възложени сторените от жалбоподателя разноски. Видно от представения по делото списък на разноски и приложените към него договор за правна помощ и извлечение от сметка, както и от квитанция за внесена ДТ, същият е направил разноски в размер на 4650 лева /150 лева – ДТ за обжалване с частна жалба и 4500 лева – адвокатско възнаграждение/.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22002218000836-091-001 от 22.02.2019г., издаден от Т. П. Н., орган възложил ревизията и Е. Д. П., ръководител на ревизията при ТД на НАП С., потвърден с Решение №1828 от 29.10.2019г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП, [населено място] при ЦУ на НАП/, с който е ангажирана отговорността по чл.177 от ЗДДС на [фирма],[ЕИК], представлявано от управителя В. Л. П., с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] в размер на 139883,48лв., в т.ч. за данък върху добавена стойност в размер на 96195,20лв., дължим за данъчни периоди: м.05.2014г., м.07.2014г., от м.01.2015г. до м.04.2015г. и м.06.2015г. до м.08.2015г. и за лихви в размер на 43688,28лв. по доставки, извършени от [фирма] с[ЕИК] по 14 /четирнадесет/броя фактури: № 1247/20.05.2014г., №1268 / 12.07.2014г., № [ЕГН] / 21.01.2015г., № [ЕГН] / 02.02.2015г., № [ЕГН]/ 23.02.2015г., №[ЕИК]/ 13.03.2015г., № [ЕГН]/ 13.03.2015г.,№ [ЕГН]/ 02.04.2015г., № [ЕГН]/ 15.04.2015г., № [ЕГН]/ 15.04.2015г., № [ЕГН]/ 19.06.2015г., № [ЕГН]/ 01.07.2015г., №[ЕГН]/ 01.07.2015г. и №[ЕГН]/ 04.08.2015г., издадени от [фирма].

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма],[ЕИК], представлявано от управителя В. Л. П., с адрес за кореспонденция: [населено място], сумата в размер на 4650 лева (четири хиляди шестстотин и петдесет лева), представляваща направени по делото разноски.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховен административен съд по реда на АПК, в 14-дневен срок от деня на съобщението, че същото е изготвено.

СЪДИЯ :