

# РЕШЕНИЕ

№ 7557

гр. София, 04.12.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав**, в публично заседание на 29.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мария Шишкова**

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разгледа дело номер **8604** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк] [улица], представлявано от управителя К. И. К. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221721005533-091-001 от 04.05.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция по приходите – С. (ТД на НАП) – началник сектор – възложил ревизията и главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1168 от 26.07.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С., Централно управление на НАП (Д“ОДОП“ – ЦУ на НАП), с който е ангажирана отговорността на дружеството, по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за задължения с общ размер 51 248,93 лева, от които данък върху добавената стойност в размер на 40 700 лева и лихви за забава в размер на 10 548,93 лева, произтичащи от дължим и невнесен ДДС по доставка, документирана с фактура № 8 от 24.09.2019 г. издадена от „Х – ТРЕЙД 2018“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

В жалбата са изложени съображения за незаконосъобразност и необоснованост на издадения Ревизионен акт. Твърди се, че органите по приходите не са спазили принципите на пропорционалност, правна сигурност и защита на добросъвестните лица, включително и практиката на СЕС относно споделянето на риска от злоупотреба, извършена от трета страна, между данъчно задължено лице и

приходната администрация. Оспорва се кумулативното наличие на елементите от сложния фактически състав на чл. 177, ал. 2 и ал. 3, т. 1 от ЗДДС, както и фактическите обстоятелства, послужили като основание за ангажиране на отговорността на дружеството за чуждо задължение. Позовавайки се на Указание № 24-00-9 от 30.06.2009 г. на изпълнителния директор на НАП относно дължимата грижа на добрия търговец, се поставя акцент върху тежестта на доказване на презумпцията за знание, чието приложение в настоящия казус се изключва. С тези аргументи е обосновано искане за отмяна на Ревизионния акт като необоснован и незаконосъобразен. Подробни съображения са изложени и в писмените бележки. Претендират се разноски.

Ответникът – директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП - [населено място], чрез процесуалния си представител, изразява становище за неоснователност на жалбата. Позддържа изцяло подробно изложените аргументи относно осъществяването на елементите от сложния фактически състав на отговорността по чл. 177 от ЗДДС в мотивите на Решението на директора на ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение. При условията на евентуалност прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на процесуалния представител на жалбоподателя.

Софийска градска прокуратура не участва със свой представител в настоящото производство, въпреки своевременното уведомяване за образуването му.

Административен съд София – град, Първо отделение, 26-ти състав, след като обсъди събраните по делото доказателства, съобрази и становищата на страните, съобразно правомощията си, прие за установено от фактическа и правна страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221721005533-020-001 от 01.10.2021 г. (л. 35 – л. 36), връчена по електронен път на 13.10.2021 г. (л. 37 – Удостоверение за връчване в ИС“Контрол“). Заповедта е издадена от Н. С. И. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т., офис М., в качеството ѝ на временно заместваща, за периода на разрешен отпуск, на В. Т. Д. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т., офис М. (Заповед № 6969/28.09.2021 г. на директора на офис М. – л. 17 и Молба от 28.09.2021 г. – л. 17-гръб), оправомощени да изпълняват функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-287 от 10.05.2021 г. (л. 24 - л. 25).

Ревизията е възложена на екип от органи по приходите, служители на ТД на НАП – В. Т. - ръководител Е. Л. П., главен инспектор по приходите и Ц. И. К. – главен инспектор по приходите, определени, на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК, със Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП (л. 21 - л. 23), оправомощен със Заповед № 3ЦУ-ОПР-2 от 19.04.2021 г. на изпълнителния директор на НАП (л. 20) и на основание Заповед № 3-ЦУ-2990 от 30.09.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП (л. 27 - л. 28).

Ревизията е с предмет – установяване на отговорност за ДДС на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за задължения на „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД за доставки, извършени в периода 01.09.2019 г. до 30.09.2019 г., документирани с фактура 8 от 24.09.2019 г. Определен е тримесечен срок за извършване на ревизията от връчване на заповедта.

Със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22221721005533-020-002 от 12.01.2022 г. (л.

32 – л. 33), връчена по електронен път на 13.01.2022 г. (л. 33 и л.34 – Удостоверение за връчване в ИС“Контрол“) и ЗВР № Р-22221721005533-020-003 от 24.01.2022 г. (л. 29), връчена по електронен път на 29.01.2022 г. (л. 30 и л. 31 – Удостоверение за връчване в ИС“Контрол“), издадени от В. Т. Д. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т., офис М., е изменен срока за приключване на ревизионното производство – до 11.03.2022 г., както и състава на ревизиращия екип – вместо Ц. И. К. е включена И. Т. П. – старши инспектор по приходите.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са връчили Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК изх. № Р-22221721005533-040-001 от 12.10.2021 г. (л. 62 – л. 63),, връчено по електронен път на 13.10.2022 г. (л. 64 и л. 65 – Удостоверение за връчване в ИС“Контрол“).

Представени са изисканите документи и писмени обяснения чрез електронната услуга на НАП – вх. № Р-22221721005533-ПРД-001-И от 10.11.2021 г. Описани и анализирани са в констативната част на РД (стр. 3 РД - л. 39 от делото, – стр. 5 - стр. 7 РД, л. 40 – л. 41 от делото ).

Резултатите от извършена насрещна проверка на „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] са отразени в Протокол № П-22221322017309-141-001 от 15.02.2022 г. (л. 97).

Ревизионният доклад (РД) № Р – 22221721005533-092-001 е издаден на 25.03.2022 г. като електронен документ, подписан е с електронен подпис от членовете на ревизиращия екип И. Т. П. – старши инспектор по приходите и Е. Л. П. – ръководител на ревизията, главен инспектор по приходите (л. 38 – л. 43) и съдържа констатациите от извършената ревизия. Връчен е електронно на 06.04.2022 г. (л. 43-гръб). За изготвяне на РД е уведомен и органът, възложил ревизията (л. 44).

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение или искане за удължаване на срока за възражения от ревизираното дружество. Не са представени и доказателства.

Обжалваният Ревизионен акт № Р – 22221721005533-091-001 е издаден на 04.05.2022 г. от органа възложил ревизията В. Т. Д. и ръководителя на ревизията Е. Л. П. (л. 46 – 48). Изготвен е в електронна форма като електронен документ (л. 48) и е връчен електронно на 08.05.2022 г. (л. 48-гръб).

Обжалван е по административен ред с жалба вх. № 53-06-4317/20.05.2022 г. по описа на ТД на НАП – С. (л. 53 – л. 55) и е потвърден изцяло с Решение № 1168/26.07.2022 г., издадено от директора на дирекция “ОДОП“ – ЦУ на НАП (л. 7 – л. 13).

Страните не спорят по тези релевантни за правния спор факти, които според състава на съда позволяват да се направят следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима - подадена е в преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено на 27.07.2022 г. по електронен път – л. 14, а жалбата е подадена чрез административния орган на 01.08.2022 г. и е заведена с вх. № 53-04-660), от надлежна страна – адресат на издадения от органите по приходи Ревизионен акт, с правен интерес от оспорването.

Разгледана по същество – жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Ревизионното производство е проведено от органи по приходите на ТД на НАП – В. Т., офис М., определени, на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК, със Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП (л. 21 - л. 23), оправомощен със Заповед № 3ЦУ-ОПР-2 от 19.04.2021 г. на изпълнителния директор

на НАП (л. 20) и на основание Заповед № 3-ЦУ-2990 от 30.09.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП (л. 27 - л. 28). Не е спорно служебното качество на участвалите в контролната дейност - органът възложил ревизията изпълнява длъжността началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т., а ръководителят и членът на ревизиращия екип заемат длъжности в същата дирекция.

Материалната компетентност на органите по приходите произтича от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и делегираните правомощия на органа, възложил ревизията със заповедта на директора на компетентната ТД на НАП – С., издадена в кръга на функционалните му компетентности по чл. 11, ал. 3 във вр. ал. 1, т. 4 от ЗНАП в съответствие със заповедта на зам. изпълнителния директор № 3-ЦУ-2990 от 30.09.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП (л. 27 - л. 28).

Преобладаващата част от документите, издадени от органите по приходи в проведеното ревизионно производство са създадени като електронни, 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 и съдържат електронни изявления. За тях е приложима фикцията на чл. 3, ал. 2 от Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) относно писмената форма за действителност. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което се сочи в изявлението като негов извършител. Разпоредбите на ал. 3 и ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ определят квалифицирания електронен подпис (КЕП) като усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 от ЗЕДЕУУ и има значение на саморъчен подпис. За да е налице валиден КЕП е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ - да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 от ЗЕДЕУУ и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. Доказателствената стойност на подписан с КЕП електронен документ е приравнена на саморъчно подписан писмен документ (чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ).

Към административната преписка са приложени, издадени от доставчика на удостоверителни услуги удостоверения за валидно издадени КЕП на участвалите в ревизионното производство органи по приходите и на издалите заповедите за оправомощаване изпълнителен директор на НАП, зам. изпълнителни директори на НАП и директор на ТД на НАП – С., които отговарят по реквизити на изискванията на чл. 24, ал. 1 от ЗЕДЕУУ. Валидността на КЕП не е оспорена от процесуалните представители на жалбоподателя, по предвидения ред в чл. 193 от ГПК, приложим съгласно § 2 от ДР на ДОПК.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са изпратени с електронно съобщение като електронни документи, подписани с валиден КЕП от органите по приходите, определени за членове на ревизиращия екип, на деклариран от дружеството жалбоподател електронен адрес и са връчени, по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Създадените в ревизионното производство електронни документи са възпроизведени на магнитни носители, а и като преписи на хартиен носител, надлежно заверени от оправомощено лице – служител на администрацията на ответната страна, в съответствие с изискванията на чл. 184, ал. 1 от ГПК, и са приложени към административната преписка.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК – посочени са фактическите и правни основания за издаването му, а в диспозитивната част в табличен вид са отразени основанията, данъчният период, размерът на установените данъчни задължения, както и на задълженията за лихви. Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК предвижда, че Ревизионният доклад е неразделна част от РА, поради което мотивите му могат да се ползват и като мотиви на ревизионния акт.

Основният спор в настоящото производство е по приложението на материалния закон и касае законосъобразно ли е прието от органите по приходите, че ревизираното дружество следва да носи отговорност за задължение по ЗДДС на доставчика си „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД, на основание чл. 177 от ЗДДС. Решаването на този спор предпоставя анализ на събраните в ревизионното производство доказателства, въз основа на които органите по приходите са приели за установени фактите от значение за приложението на закона.

„ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД е вписано в Търговския регистър на 04.04.2014 г. Регистрирано е по ЗДДС на 29.04.2014 г. Като след deregистрация на 31.10.2018 г., на основание чл. 176 от ЗДДС, е регистрирано отново на 15.11.2018 г.

Дружеството е получател, съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС, по облагаема доставка, за която е издадена фактура № [ЕГН] от 24.09.2019 г. от „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД с предмет продажба на 2 бр. МПС – полуремарке ОМСП МАКОЛА СТ55РЕ рег. [рег.номер на МПС] и полуремарке Е. Р. 39 Т 3Б рег. [рег.номер на МПС]. Данъчната основа е в размер на 206 000 лева, а начисленият ДДС е в размер на 41 200 лева.

Процесната фактура е отразена в отчетните регистри на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД – Дневника за покупките за м. септември 2019 г. и в Справката декларация по ЗДДС за данъчен период м. септември 2019 г. и е упражнило правото на данъчен кредит в размер на 41 200 лева за този период.

От приобщените към настоящото ревизионно производство РА № Р-22221719005631-091-001 от 27.09.2021 г. (л. 103 - л. 108) и РД № Р-22221719005631-092-001 от 31.08.2021 г. (л. 109 - л. 117) от предходно извършена ревизия на дружеството жалбоподател, с обхват задължения по ЗДДС, за данъчни периоди от 01.07.2019 г. – 31.07.2019 г. и от 01.08.2019 г. – 30.09.2019 г., се установява, че за периода 01.07.2019 г. – 30.09.2019 г. дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по издадени фактури от „МЕТРОСИСТЕМ“ ЕООД - № [ЕГН] от 18.07.2019 г. с данъчна основа 380 000 лева и ДДС 76 000 лева с предмет полуремарке, цистерна, газовоз и др.

„Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД - № [ЕГН] от 24.09.2019 г. с данъчна основа 206 000 лева и ДДС 41 200 лева с предмет – 2 бр. полуремаркета.

С РД № Р- 22221719005631-092-001 от 31.08.2021 г. (л. 109 - л. 117) е установен резултат - ДДС за възстановяване в размер на 72 991,93 лева, като е посочено, че по издадената фактура от „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД има частично плащане.

Този факт е приет за установен, въз основа на издадено банково извлечение от Първа инвестиционна банка от 18.05.2020 г., в което е отразено, че по сметка на доставчика – „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД, от получателя „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД е преведена сумата от 123 800 лева вместо общо дължимите по фактура № [ЕГН]/24.09.2019 г. – 247 200 лева.

Установеният в това ревизионно производство резултат – ДДС за възстановяване в

размер на 72 991,93 лева е възстановен ефективно на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД. При извършената насрещна проверка на доставчика „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД е установено, че е вписан в Търговския регистър на 27.09.2018 г. и е регистриран по ЗДДС на 17.10.2018 г., като последващата регистрация е от 30.05.2019 г., след като е била прекратена на 30.04.2019 г. поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

От управителя Ц. Т. К. е представена декларация, в която е посочено, че „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД е закупило с фактура № [ЕГН] от 03.04.2019 г., издадена от „МЕТРОСИСТЕМ“ ЕООД, продадените през м. септември 2019 г. на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД – 2 бр. полуремаркета. Към фактурата са приложени Договор за покупко – продажба на пътни превозни средства, копия на регистрационни талони. Посочено е, че полуремаркетата са заприходени като дълготрайни материални активи в счетоводството на предприятието по сметка 205 „Транспортни средства“ и за тях е начислявана амортизация за периода, през който са били в употреба по сметка 2415 „Амортизация на транспортни средства“.

Представен е Договор за покупко – продажба на ППС (л. 86 - 87) сключен между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД от 24.09.2019 г., съгласно който договорената цена – 206 000 лева без ДДС следва да бъде платена изцяло на продавача по банков път в срок до 6 месеца след подписване на договора. Купувачът поема и разноските по прехвърлянето. Приложени са и 2 Споразумителни протокола от 20.03.2020 г. (л. 87-гръб) и

от 20.03.2021 г. (л. 88).

И двата имат за предмет – отлагане на плащането на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД на **цялата сума по фактура № [ЕГН]/24.09.2019 г., издадена от доставчика „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД** – в размер на 247 200 лева, включваща договорената цена на 2 бр. полуремаркета 206 000 лева и начисленият размер на ДДС – 41 200 лева.

С първия Споразумителен протокол плащането е отложено до 21.03.2021 г., а с втория – до 21.03.2022 г. (*този срок не е изтекъл към момента на издаване на РД в настоящото ревизионно производство*).

Представените копия на свидетелства за регистрация на ППС, част I (л. 88-гръб и л. 89) удостоверяват собствеността на дружеството доставчик „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД по отношение на процесните 2 бр. полуремаркета.

Органите по приходите са установили, че фактура № [ЕГН]/24.09.2019 г. е включена от доставчика „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД в Дневника за продажби и Справката декларация по ЗДДС за периода м. 09.2019г.

Според ревизиращия екип в конкретния казус са налице и двете хипотези, визирани в чл. 177 от ЗДДС – получателят по доставката е знаел и е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика по сделката, въпреки че е заявил правото си на данъчен кредит още през м. октомври с подаване на Справката – декларация по ЗДДС за данъчен период м. септември 2019 г. В този аспект, са анализирани установените в ревизионното производство факти:

- дружествата „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД имат един и същ адрес за кореспонденция и общ счетоводител – К. И. К., който е и управител на получателя на доставката – „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД

- плащането по Договора от 24.09.2019 г., въз основа на който е издадена процесната фактура е било отложено първоначално с 6 месеца, считано от сключване на договора,

а впоследствие и с още 1 година и то на цялата сума, видно от Споразумителен протокол от 20.03.2020 г.

- частично плащане е извършено едва на 18.05.2020 г., съгласно представеното банково извлечение от П., въпреки че в Споразумителния протокол от 20.03.2021 г. като дължима е посочена отново цялата сума по фактурата – 247 200 лева (л. 88).

Направен е извод, че доколкото не е извършено плащане до 18.05.2020 г., а тогава е платена частично едва половината дължима по договора сума, счетоводителят на двете дружества и управител на ревизираното лице „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД – К. К. не може да не е знаела, че доставчикът не е внесъл дължимият ДДС по издадената на 24.09.2019 г. фактура № [ЕГН], тъй като доставчикът „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД не е получил плащане.

Според ревизиращия екип в конкретния казус се касае до привидна сделка доколкото в представения Договор за покупко – продажба на ППС е предвидено отложено плащане на цялата сумата по договора и то след 6 месеца, въпреки че е издадена фактура от доставчика, по която дружеството получател е ползвало ефективно правото си на приспадане на данъчен кредит за съответния на издаване на фактурата данъчен период – м. 09.2019 г. Частично плащане е извършено едва на 18.05.2020 г. независимо от това, че в Споразумителен протокол от 20.03.2021 г. е договорено отложено плащане до 21.03.2022 г. на цялата сума по фактурата от 24.09.2019 г. Не са представени документи, удостоверяващи промяна в регистрацията на превозните средства, извършена въз основа на сключения Договор от 24.09.2019 г.

Анализът на тези факти, установени от събраните в ревизионното производство писмени доказателства, е послужил на ревизионния екип да направи извод за наличие на материално правните основания за ангажиране на отговорността на ревизираното дружество, на основание чл. 177, ал. 6 във вр. ал. 1 – ал. 3 от ЗДДС. Този извод е приет за законосъобразен в Решението на директора на Дирекция „ОДОП“, в мотивите, на което са обсъдени подробно всички възражения срещу оспорения РА.

Предвидената в чл. 177, ал. 1 от ЗДДС отговорност на регистрирано по ЗДДС лице – получател по облагаема доставка, касае дължим, но невнесен ДДС в случаите, при които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия, но невнесен данък. Солидарната отговорност се реализира тогава когато се установи, че регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен и това е доказано от ревизиращите органи по приходите, по реда на чл. 117 – чл. 120 от ДОПК. В нормата на чл. 177, ал. 3 ЗДДС е установена презумпция, по силата на която за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: 1. дължимият данък по ал. 1 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 2. облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. Съгласно разпоредбата на чл. 177, ал. 6 от ДОПК в случаите по ал. 1 и ал. 2 отговорността се реализира спрямо лицето, пряк получател на 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, като този принцип се прилага и по отношение на предходните доставки.

В Указание № 24-00-9 от 30.06.2009 г. издадено от изпълнителния директор на НАП по прилагане разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС, на което се позовава жалбоподателят е

направен подробен анализ на визираната норма и са дадени насоки, които следва да бъдат съобразени от органите по приходите при прилагането ѝ. Посочено е, че принципната допустимост на института на солидарната отговорност и съответствието му с Директива на Съвета 2006/112/ЕО е потвърдена с Решение на Съда на ЕО по дело С - 384/04, в т. 47 от което е прието, че чл. 22, ал. 8 от Шеста 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 целият ДДС, дължим във връзка с тази доставка, или всяка предходна или бъдеща доставка, няма да бъде платен, е солидарно отговорно за неплатения данък. В Решение по обединени дела С-439/04 и С-440/04, СЕС подчертава *„ясно е, че търговците, които вземат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото си на приспадане.“*, като в Решение по дело С-271/06 г. 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.“*

Изрично в оспорения ревизионен акт се сочи, че „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД не е внесло декларирания данък към датата на издаването на Ревизионния акт, като този факт се потвърждава и от издадения по отношение на това дружество Ревизионен акт № Р-22221320005086-091-001 от 04.01.2021 г. (л. 118 – л. 121). При тези данни, съдът счита, че е налице първото условие по чл. 177, ал. 3, т. 1 от ЗДДС - дължимият данък не е ефективно внесен.

В конкретния казус е изпълнена и другата, посочена в закона предпоставка, доколкото получателят по доставката, е ползвал правото си на приспадане на данъчен кредит и в същото време е знаел и е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, тъй като е налице свързаност между двете дружества – доставчик и получател. Макар и да не се касае за сделка между свързани лица, по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, в конкретния казус органите по приходите са установили по безспорен начин, че двете дружества са регистрирани на един и същ адрес, имат общ счетоводител, който е и управител на дружеството получател по доставката. Наличието на подобни отношения дават основание за извод, че жалбоподателят е следвало да знае и е знаел, че дължимият данък няма да бъде внесен, поради което правилно е ангажирана неговата солидарна отговорност. В този смисъл е и Решение № 92 от 05.01.2016 г. по адм. д. № 6115/2015 г. по описа на ВАС, в което е прието, че субективният елемент на „знанието“ е доказан въз основа на обективни критерии, които са - обща счетоводна отчетност, общи представители, общи адреси за кореспонденция.

Установена е и привидността на сключената сделка - покупко-продажба на превозни средства, документирана с представения Договор и издадената на 24.09.2019 г. фактура № 8 от доставчика „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД (продавач по сделката). Обоснован е изводът на органите по приходите, че подобно предоговаряне на отложено плащане, удостоверено с представените Споразумителни протоколи, в продължение на повече от година и половина от издаване на фактурата, по която ревизираното лице (дружеството получател) „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД е упражнило ефективно правото си на данъчен кредит за данъчния период, съответен на



издаването на фактурата – м. 09.2019 г. противоречи на обичайната търговска практика.

Нещо повече, не са представени документи за фактическо предаване на превозните средства на дружеството получател. Не са представени и доказателства за направени разходи по прехвърлянето на превозните средства, а и не се твърди такива да са извършени. Не са представени и документи за промяна в регистрацията на превозните средства в КАТ след сключване на Договора за покупко - продажба от 24.09.2019 г. за разлика от предходно сключения Договор между „МЕТРОСИСТЕМ“ ЕООД и „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД с предмет същите превозни средства.

Така установените по несъмнен и категоричен начин релевантни за правния спор фактически обстоятелства обуславят извод за законосъобразно ангажиране отговорността на жалбоподателя, на основание чл. 177, ал. 6 във вр. 1 вр. ал. 3, т. 2 от ЗДДС, по фактура № [ЕГН]/24.09.2019 г. издадена от „Х-ТРЕЙД 2018“ ЕООД. Жалбоподателят е солидарно отговорен по силата на чл. 177, ал. 1 от ЗДДС, в качеството му на получател на доставки, отразени в посочените фактури, по които е упражнил право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко с дължимия, но невнесен данък.

По отношение на лихвите в размер на 10 548, 58 лева, с Решение от 20.05.2021 г. по дело С-4/2020 на СЕС е прието, че член 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с принципа на пропорционалност, допуска национална правна уредба, съгласно която солидарно отговорното лице по смисъла на този член трябва да плати не само размера на данъка върху добавената стойност, който не е внесен от платеща на този данък, но и лихвите за забава, дължими от този платец върху посочения размер, когато е доказано, че това лице е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, като е знаело или е било длъжно да знае, че посоченият платец няма плати този данък. Идентично е и задължителното тълкуване, дадено с Тълкувателно решение № 4 от 10.05.2022 г. по тълкувателно дело № 2/2020 г на ОСС, Първа и Втора колегии на ВАС.

Мотивиран от изложеното, настоящият съдебен състав счита, че законосъобразно с оспорения ревизионен акт е ангажирана отговорността на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД по чл. 177 от ЗДДС, поради което жалбата срещу ревизионния акт като неоснователна следва да се отхвърли.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, с оглед своевременно заявеното искане от процесуалния представител на ответника в тежест на дружеството жалбоподател следва да бъде възложено заплащането на юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 750 лева, определено, на основание чл. 8 във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 26 състав:

**Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк] [улица], представлявано от управителя К. И. К. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221721005533-091-001 от 04.05.2022 г.,

издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1168 от 26.07.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С., с който на основание чл. 177, ал. 6 във вр. ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС са установени задължения с общ размер 51 248,93 лева, от които ДДС в размер на 40 700 лева и лихви за забава в размер на 10 548,93 лева.

**ОСЪЖДА** „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк] [улица] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 750 (четири хиляди седемстотин и петдесет) лева.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: