

РЕШЕНИЕ

№ 1297

гр. София, 01.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 03.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **10433** по описа за **2021** 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).

Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК] оспорва Ревизионен акт (РА) № Р-22221[ЕИК]-091-001/20.05.2021 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията, и Б. В. М. - ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с Решение № 1263/19.08.2021 г., с който на дружеството е ангажирана отговорността по чл. 177 от ЗДДС за задължения за ДДС в размер на 50 000,00 лв. и лихви в размер на 11 348.69 лв. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание редовно призован, не се представлява.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., редовно призован чрез юриск. М. Б. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221[ЕИК]-020-001 от 29.12.2020 г., връчена па 04.01.2021 г., изменена със Заповед № Р-2222 [ЕГН]-020-002 от 04.03.2021 г., връчена на 1 2.03.2021 г., издадени от М. Й. С. на длъжност началник сектор

„Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., която е оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-0 1-1 28/1 8.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма].

Ревизията е възложена за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за задължения за ДДС по доставки, документирани с фактура № 20... 01/08.01.2019 г., фактура № 20... 02/25.01.2019 г. и фактура № 20... 03/04.02.2019 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], през данъчните периоди м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. Определен е краен срок за приключване на ревизията до 05.04.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221320008359-092-001/19.04.2021 г., връчен на 22.04.2021 г. С доклада е направено предложение за определяне на задължения за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за ДДС и лихви общо в размер на 60 918.09 лв.

Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22221320008359-091-001/20.05.2021 г., издаден от М. Й. С. орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 31.05.2021 г. С оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 61 348,69 лв. във връзка с ангажирана отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за ДДС в размер на 50 000.00 лв. и лихви в размер на 11 348.69 лв.

Осъществяваната дейност от дружеството през ревизирания период е покупки на моторни превозни средства /МПС/ и отдаването им под наем.

Жалбоподателят е ползвал под наем офис, находящ се в [населено място],[жк], главен път П. - Р. /бензиностанция/, съгласно Договор за наем от 01.08.2018 г. с [фирма], ЕИК[ЕИК]. Не е разполагал със собствени обекти и назначен персонал.

[фирма] е регистрирано по ЗДДС, считано от 12.10.2018 г.

За установяване на факти и обстоятелства от значение за ревизията и обезпечаване на необходимите доказателства, в хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, отразени и коментирани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

Установено е, че чрез включване в дневника си за покупки и в справките декларации СД за ДДС за данъчни периоди м.01.2019 г. и м.02.2019 г. жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 50 000,00 лв. за доставките по процесните три фактури, издадени от [фирма].

Формиран е извод, че страните по сделката са свързани по начин, чието естество обуславя наличието на знание у ревизираното лице, че начисленият от доставчика данък няма да бъде внесен.

В резултат на събраните доказателства и констатираните факти и обстоятелства в РА е прието, че са налице всички материални предпоставки за ангажиране на солидарна отговорност по чл. 177 от ЗДДС от получателя по облагаемата доставка [фирма]. В тази връзка е цитирана разпоредбата на чл. 177, ал. 6 от ЗДДС, съгласно която в случаите по ал. 1 и ал. 2 отговорността се реализира по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-06-4700 от 14.06.2021 г. по описа на ТД на НАП - С., т. е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С Решение № 1263/19.08.2021 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред

него РА, за установени данъчни задължения по чл. 177 ЗДДС. Датата на връчване на решението е 24.08.2021 г.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При така установеното съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 ДОПК.

Разгледана по същество, съдът намира, че жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му. Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите – чл. 118, ал. 2 ДОПК вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП.

Издаден е в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид нормата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА.

Мотивите на РД са и мотиви на РА. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 24 от Закона за електронния документ и електронния подпис, възпроизведени на хартиен носител.

В хода на ревизията не са допуснати съществени процесуални нарушения.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит.

Спорът в настоящето производство е относно наличието на основание за реализиране на отговорност за чуждо данъчно задължение, което основание се ичразява й обосноваване на наличието на фактическият състав на чл. 177 от ДОПК.

В съображение 44 на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност е видно "Държавите членки следва да могат да предвидят някой, различен от данъчнозадълженото лице по ДДС, да бъде държан солидарно отговорен за плащането му". Член 193 от Директивата за ДДС определя платеца на ДДС по следния начин: "ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202". Член 205 от Директивата за ДДС урежда възможността наред с платеца на ДДС да се предвиди още едно лице, което е солидарно отговорно за плащането на ДДС: „При ситуациите, посочени в членове от 193—200 и членове 202, 203 и 204, държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето — платец на ДДС,

е солидарно отговорно за плащането на ДДС". Член 207, параграф 2 от Директивата за ДДС освен това предвижда: "Държавите членки също предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че лицата, които съгласно член 205 са солидарно отговорни за плащането на ДДС, спазват тези задължения за плащане".

Принципът на допустимост на субсидиарната 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.

В решението си по обединени дела С-439/04 и С-440/04 Съдът 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..". В т. 59 и т. 61 от същото решение се подчертава, че въз основа на обективни фактори се извършва преценка относно това дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС. В тази връзка следва да се посочи и решението на Съда по дело С-271/06, съгласно което споделянето на риска от злоупотреба, извършена от трета страна, между данъчно задълженото лице и данъчната администрация следва да спазва принципа на пропорционалността като ще бъде очевидно непропорционално да бъде държано отговорно данъчно задължено лице за неплатен данък, причинен от злоупотребителни действия на трети страни, върху действията на които данъчно задълженото лице не е могло по никакъв начин да повлияе. От друга страна Съдът постановява, 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. Следователно обстоятелството, че данъчно задълженото лице е действало добросъвестно и е предприело всяка разумна мярка в рамките на собствените си възможности са важни предпоставки за решаване на въпроса, следва ли лицето да бъде Държано отговорно.

За да бъде приложен институтът на субсидиарната отговорност, обоснован на общото положение, че отговорното лице е знаело или е било длъжно да знае, следва точно това отговорно данъчно задължено лице, а не друго лице, да може да бъде упреknато, че не е действало добросъвестно или с грижата на добрия търговец към собствените си работи.

В чл. 177, ал. 1 от ЗДДС са определени правнорелевантните факти за възникване на отговорността, като съгласно посочената разпоредба, регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

Втората предвидена в закона предпоставка за ангажиране на отговорност за чуждо задължение е получателят да е знаел или да е бил длъжен да знае, че данъкът няма да

бъде внесен (чл. 177, ал. 2 от ЗДДС), т. е. налице са две хипотези за възникване на отговорността по чл. 177 от ЗДДС, а именно получателят да е знаел или да е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. В ал. 3 на чл. 177 от ЗДДС е въведена особена презумпция за задължение за знание по смисъла на ал. 2 – приема се, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: 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 облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Следва да се има предвид, че разпоредбата на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС въвежда алтернативно две хипотези: в първата хипотеза получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен, което следва да бъде доказано от ревизиращия орган; във втората хипотеза се въвежда презумпция за знание, която включва два елемента - възможност за знание и задължение за знание на получателя.

Не се спори относно правния режим на доставки от [фирма], документирани с процесите 3 фактури с предмет „продажба на 2 влекача и 2 полуремаркета”. Същите са облагаеми. Документирани са чрез издадени от доставчика фактури, с посочен на отделен ред ДДС, който следва да бъде внесен в бюджета. Дължимият данък по цитираната фактура не е внесен, както към момента, към който е станал изискуем, така и към момента на издаване на оспорения ревизионен акт.

Изпълнено е условието на чл. 177, ал. 1 ЗДДС. Налице е връзка между дължимия, но невнесен данък и ползваното право на данъчен кредит. Не е извършено плащане по доставката. Налице е съвпадение между адреса на стопанисвания от доставчика обект и адреса за кореспонденция на получателя по доставките. Това обстоятелство обосновава наличие за знание. Съвкупната преценка на посочените обстоятелства дава основание да се приеме, че е обоснована първата хипотеза на чл. 177 ал. 2 от ЗДДС - знанието на факта че данъкът няма да бъде внесен.

Получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен съгласно фактическия състав на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, представляващ законово оборима презумпция. Елементите на фактическия състав са очертани ясно в т. 1 и т. 2 на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, като относно обстоятелствата по т. 1 /дължимият данък не е ефективно внесен/ бяха изложени подробни съображения по-горе. Съгласно разпоредбата на т. 2, за да се приеме, че получателят по доставката е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, следва да се изходи и от същността на доставката - дали същата е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Във връзка с определянето на цената по сделките в жалбата липсва коментар и не са ангажирани никакви доказателства, указващи икономически или други обективни основания за формиране на завишената продажна цена. Не се ангажираха такива и в хода на съдебното производство въпреки предоставената възможност за това. Въз основа на надлежно изготвена по реда на чл. 60 от ДОПК експертна оценка е доказано съществено отклонение от пазарни цени.

В акта са констатирани и други обстоятелства, противоречащи на икономическата логика, указващи договорени условия по сделката извън

обичайни пазарни условия между добросъвестни търговци. По този начин е видно, че сделките са сключени при цени основно в полза на доставчика при явно неизгодни финансови условия за жалбоподателя относно размера на дължимите суми по сделката, както и многократно удължаване на сроковете за плащане. В случая дружеството с участието в процесните доставки, е постигнало стопански резултат, който не е забранен от закона - покупка на влекачи и полуремаркета. Сами по себе си сделките не са забранени от закона, но разгледани според данъчния ефект от сключването им се налага извод за постигане на механизъм, чрез който се цели забранения от закона резултат - невнасяне на данък от доставчика, но упражняване на правото на данъчен кредит от страна на получателя в необосновано завишен размер. Следователно, от действията на [фирма] не може да бъде направен извод за добросъвестност в процесната доставка, документирана от неговия доставчик, която да изключи приложението на института на Субсидиарната отговорност.

По отношение размера на данъка, който не е ефективно внесен:

Разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС изцяло кореспондира с общностното право. В редица свои решения /по дела С-255/02, С-35/05/ Съдът на европейските общности /ГР,О/ е имал поводи да отбележи, че приложението на чл. 21 пар. 1 от Шеста Директива, при въвеждане на национална уредба, както и при прилагане на същата, следва да е в съответствие с принципите на пропорционалност и правна сигурност. Целта е опазване правата на бюджета по възможно най-ефективен начин, но мерките не би следвало да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел. С оглед приетите с разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС условия, изчерпателно и ясно изброени, съдът намира, че принципа на пропорционалност е спазен. Субсидиарната отговорност е предвидена само в размера, за който не е внесен ДДС от лице, което вече се е възползвало от правото си на данъчен кредит за същия размер ДДС и което с знаело или е трябвало да знае, че начисленият ДДС няма да бъде внесен. Постига се отстраняване само на пряката вреда за бюджета, в рамките на ползвания Данъчен кредит, т. е. по никакъв начин не се надхвърля необходимото за постигане на целта. Спазен е и принципът за правна сигурност, тъй като нормата като действащо право се прилага само за сделки, извършени при действието и като такова. Уредбата е законова и като такава е известна или е следвало да бъде известна на данъчно задължените лица. Пределите на отговорността по отношение на лицата и предмета са строго ограничени.

По отношение ангажираната отговорност за лихви:

Съгласно разпоредбата на чл. 16 ал. 3 от ДОПК отговорността на задълженото лице по чл. 14 т. 3 от Кодекса, което е трето лице, отговарящо за задълженията на друго лице, носител на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, а не за собствени задължения, обхваща данъците, задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им. По аргумент от специалната норма на чл. 16, ал. 3 от ДОПК забавата на единия съдължник поставя в забава и другите. В резултат на това субсидиарно отговорният получател по доставката отговаря не само за

главното задължение за ДДС на доставчика, но и за акцесорното задължение за обезщетение за забавено изпълнение в размер на законната лихва върху главницата, считано от началото на забавата до датата на издаване на РА.

Мотивиран от горното съдът намира, че жалбата против ревизионния акт се явява неоснователна и следва да се отхвърли.

С оглед изхода на спора на приходната администрация се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 640,46 /две хиляди шестстотин четиридесет лева и четиридесет и шест стотинки/ лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221[ЕИК]-091-001/20.05.2021 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията, и Б. В. М. - ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с Решение № 1263/19.08.2021 г., с който на дружеството е ангажирана отговорността по чл. 177 от ЗДДС за задължения за ДДС в размер на 50 000,00 лв. и лихви в размер на 11 348.69 лв.

ОСЪЖДА да заплати на Д „ОДОП” разноски за юрисконсулт в размер на 2 640,46 /две хиляди шестстотин четиридесет лева и четиридесет и шест стотинки/ лева.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страниците.

СЪДИЯ: