

РЕШЕНИЕ

№ 1442

гр. София, 14.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 17.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **10331** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Егресиони Интер Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с адрес [населено място], [улица], ет.1, ап.1, представявано от управителя А. Д., чрез адв. К. със съдебен адрес за призоваване [населено място], [улица], вх.В, ет.5, ап.17, срещу Ревизионен акт № Р-22220521006189-091-001/06.06.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1475/16.09.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ [населено място]. С РА е ангажирана отговорността на жалбоподателя по чл.177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за задължения в размер 112 111,99лв, във връзка с доставки по фактури, издадени от „ГЕОБАЙЪНСЕЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и съответните лихви в размер на 15 434.63лв.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради нарушение на материалния закон. Счита, че не са налице предпоставките за ангажиране на отговорността му по реда на чл. 177 от ЗДДС. Счита, че необосновано и неправилно е формиран извод за познание от доказателствено релевантните факти, тъй като от страна на жалбоподател не е било дължимо познание, че в ревизионния период е единствен клиент на доставчика. Намира за необоснован извода на ревизиращите органи за наличието на знание у получателя по тези доставки, че данъкът по тях няма да бъде внесен, тъй като от 16.09.2020г управител и едноличен собственик на капитала на „Егресиони Интер Груп“ ЕООД е А. Д., а обстоятелството, че Г. Р. е бил съдружник чрез търговско дружество в „Егресиони Интер Груп“ ЕООД в един по-ранен момент не означава, че

са били налице такива отношения, водещи до сговор за невнасяне на ДДС. Твърди, че отговорността по чл.177 ЗДДС следва да е свързана с конкретна доставка – пряка или предходна, а не въобще за всички доставки за определен вид, т.е. неправилно ревизиращите са приели, че следва да се ангажира отговорността по чл.177 от ЗДДС на жалбоподател. Не оспорва, че дължимостта на ДДС от доставчик „Геобайънсел“ ЕООД е установена от СД по ДДС от м.10/2020г до м.03/2021г, които са в общ размер 112111,99лв и че същите не са погасени в полза на бюджета, но намира, че това не е достатъчно да се търси отговорност от получателя по веригата, без да се държи сметка за идентичността на доставките, за които се твърди, че е налице злоупотреба. Излага аргумент, че нормата не предвижда като основание за ангажиране отговорността на получател по доставката изискването доставчик и получател да са свързани лица, нито въвежда презумпция за наличие на знание у получателя на доставката в случаите, когато те са свързани лица, поради което е неотнормено обстоятелството дали двете дружества са регистрирани на един и същ адрес, още по-малко това обстоятелство следва да се вменява във вина на жалбоподател и наличието на такава свързаност да води до извод за привидност на сделката. По същество се иска от съда постановяването на съдебно решение, с което атакувания РА, бъде отменен. Подробни съображения излага в писмени бележки, с молба от 26.06.2024г. Претендира разносните по делото по списък.

В съдебно заседание, жалбоподателят, редовно призован, не се явява и не се представлява.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител юрк. З. счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Подробни съображения излага в писмени бележки, дадени в указания от съда срок.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220521006189-020-001 от 03.11.2021г, връчена по електронен път на 15.11.2021г е възложено извършване на ревизия на „ЕГРЕСИОНИ ИНТЕР ГРУП“ ЕООД за ангажиране на отговорност по чл.177 от ЗДДС за задължения за данък върху добавената стойност на „ГЕОБАЙЪНСЕЛ“ ЕООД за данъчни периоди от 01.10.2020г до 31.03.2021г във връзка с издадени от това дружество фактури: №[ЕГН]/14.10.2020г, №[ЕГН]/15.10.2020г, №[ЕГН]/16.10.2020г, №[ЕГН]/22.10.2020г, №[ЕГН]/23.10.2020г, №[ЕГН]/24.10.2020г, №[ЕГН]/25.10.2020г, №[ЕГН]/26.10.2020г, №[ЕГН]/27.10.2020г, №[ЕГН]/28.10.2020г, №[ЕГН]/29.10.2020г, №[ЕГН]/30.10.2020г, №[ЕГН]/31.10.2020г, №[ЕГН]/07.11.2020г, №[ЕГН]/08.11.2020г, №[ЕГН]/16.11.2020г, №[ЕГН]/18.11.2020г, №[ЕГН]/19.11.2020г, №[ЕГН]/21.11.2020г, №[ЕГН]/25.11.2020г, №[ЕГН]/26.11.2020г, №[ЕГН]/27.11.2020г, №[ЕГН]/28.11.2020г, №[ЕГН]/29.11.2020г, №[ЕГН]/02.12.2020г, №[ЕГН]/03.12.2020г, №[ЕГН]/04.12.2020г, №[ЕГН]/05.12.2020г, №[ЕГН]/06.12.2020г, №[ЕГН]/07.12.2020г, №[ЕГН]/08.12.2020г, №[ЕГН]/09.12.2020г, №[ЕГН]/10.12.2020г, №[ЕГН]/11.12.2020г, №[ЕГН]/12.12.2020г, №[ЕГН]/23.12.2020г, №[ЕГН]/24.12.2020г, №[ЕГН]/26.12.2020г, №[ЕГН]/30.12.2020г, №[ЕГН]/05.01.2021г, №[ЕГН]/06.01.2021г, №[ЕГН]/10.01.2021г, №[ЕГН]/12.01.2021г, №[ЕГН]/13.01.2021г, №[ЕГН]/14.01.2021г, №[ЕГН]/15.01.2021г, №[ЕГН]/18.01.2021г, №[ЕГН]/19.01.2021г, №[ЕГН]/20.01.2021г, №[ЕГН]/21.01.2021г, №[ЕГН]/22.01.2021г, №[ЕГН]/26.01.2021г, №[ЕГН]/28.01.2021г,

№[ЕГН]/29.01.2021г, №[ЕГН]/31.01.2021г, №[ЕГН]/03.02.2021г, №[ЕГН]/04.02.2021г, №[ЕГН]/09.02.2021г, №[ЕГН]/11.02.2021г, №[ЕГН]/18.02.2021г, №[ЕГН]/25.02.2021г, №[ЕГН]/05.03.2021г, №[ЕГН]/08.03.2021г, №[ЕГН]/09.03.2021г, №[ЕГН]/10.03.2021г, №[ЕГН]/12.03.2021г, №[ЕГН]/15.03.2021г, №[ЕГН]/22.03.2021г, №[ЕГН]/23.03.2021г, №[ЕГН]/24.03.2021г, №[ЕГН]/26.03.2021г, №[ЕГН]/29.03.2021г, №[ЕГН]/30.03.2021г и №[ЕГН]/31.03.2021г.

В заповедта е указан срок за извършване на ревизията – 3 месечен, считано от датата на връчването на заповедта. Срокът за извършване на ревизията е изменен със Заповед за изменение на ЗВР №Р22220521006189-020-002 от 15.02.2022г /датата на издаване е последния ден от първоначално определения със ЗВР срок/, като е определен срок за извършване на ревизията до 15.04.2022г. ЗВР и ЗИЗВР са издадени от Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на осн.чл.112, ал.2, т.1 ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020г, издадена от Директор на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220521006189-092-001/08.03.2022г, връчен електронно ведно с доказателства на 14.03.2022г. Срещу ревизионен доклад е депозирано възражение по чл.117, ал.5 от ДОПК с вх.№53-06-9981#2/29.04.2022г.

Ревизията приключва с издаване на Ревизионен акт /РА/ №Р-22220521006189-091-001/06.06.2022г, от приходни органи на ТД на НАП С. – Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията и С. А. К. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 01.07.2022г.

Като резултат от проведеното ревизионно производство е ангажирана отговорност на жалбоподателя по реда на чл.177 от ЗДДС за дължим и невнесен ДДС в общ размер на 112 111,99лв по доставки, фактурирани от „ГЕОБАЙЪНСЕЛ“ ЕООД.

Прието е, че жалбоподателят „Егресиони Интер Груп“ ЕООД е учредено на 22.04.2019г от А. Д. Д. с ЕГН [ЕГН] и Г. Р., [дата на раждане] г в [населено място] – грузински гражданин. От 16.09.2020г управител и едноличен собственик на капитала е А. Д. Д., като дружеството е регистрирано по ЗДДС на 26.03.2020г, регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. Декларирана е основна дейност търговия с ядки в страната и в чужбина. Няма назначени лица по трудови правоотношения.

На осн.чл.37, ал.3 от ДОПК, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК на 06.12.2021г на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22220521006189-040001/29.11.2021г. В отговор на искането са представени документи с придружително писмо вх.№53-06-9981/20.12.2021г.

На „Геобайънсел“ ЕООД /дружеството, за чиито задължения е ангажирана отговорността по чл.177 от ЗДДС/е извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства за периодите от 08.03.2021г до 28.10.2021г. Проверката е приключила със съставяне на Протокол №П-22221421022113-073-001/08.11.2021г, който заедно със събраните доказателства, са присъединени към доказателствения материал по преписката с Протокол №Р-22220521006189-ППД001/09.02.2022г. Приходните органи са приели, че са изпълнени условията за ангажиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС, а именно: осъществена е облагаема доставка, по която доставчик е бил длъжен да внесе ДДС, дължимият данък не е внесен, получателът е ползвал право на приспадане на данъчен кредит по доставката, получател е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Според ревизиращите са изпълнени обективните елементи на фактическия състав на чл.177 от ЗДДС, който е нормативно

осъществен със следния хипотезис: да е осъществена облагаема доставка, по която доставчик е бил длъжен да внесе ДДС, дължимият данък да не е внесен и получателят да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит по доставката. Горното е обосновано при позоваването на следните факти: през данъчни периоди от м.10.2020г до м.03.2021г „Геобайънсел“ ЕООД е издало на ревизираното лице 74 броя фактури с обща данъчна основа 563 941,93лв ДДС 112 788,32лв и всички с предмет на доставките ядки и сушени плодове. Фактурите документират облагаеми доставки и ДДС по тях е посочен на отделен ред, включени са в дневниците за продажби на доставчика за съответните периоди от м.10.2020г до м.03.2021г. „Геобайънсел“ ЕООД не е внесло дължимия данък в приход на бюджета, като за периодите от м.10.2020г до м.03.2021г задълженията по СД по ЗДДС са общо в размер 112 111,99лв. Срещу „Геобайънсел“ ЕООД е образувано ИД №210987415/2021г.

Ревизираното лице „Егресиони Интер Груп“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 112 788,32лв по фактурите, издадени от „Геобайънсел“ ЕООД. Според органите по приходите е изпълнен и субективният елемент от фактическия състав на чл.177 от ЗДДС, а именно получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Позовали са се на хипотезата на чл.177, ал.3 от ДОПК – облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона. За да обосноват субективния елемент от фактическия състав на чл.177 от ЗДДС ревизиращите са посочили следните факти:

Едноличен собственик и управител на „ГЕОБАЙЪНСЕЛ“ ЕООД е бил собственик и управител и на „ЕГРЕСИОНИ ИНТЕР ГРУП“ ЕООД, „Геобайънсел“ ЕООД е вписан в ТР на 24.09.2020г с едноличен собственик и управител – Г. Р., Г.. Последният е бил собственик и управител и на „ЕГРЕСИОНИ ИНТЕР ГРУП“ ЕООД в периода от м.05.2019г до м.10.2020г. От друга страна „Егресиони Интер Груп“ ЕООД е вписано в ТР на 10.05.2019г със собственици: Г. Р., Г. -50% и А. Д. Д. -50% и с управители Г. Р., Г. и А. Д. Д.. На 06.10.2020г е вписано прехвърляне на дружествените дялове от Г. Р. на А. Д. Д., след което едноличен собственик и управител на „Егресиони Интер Груп“ ЕООД става А. Д. Д..

През м.07 и м.08.2020г двама от доставчиците на „Геобайънсел“ ЕООД – гръцки дружества с идентификационни VIN №EL082150047 и VIN №EL094452182 са били доставчици на ревизираното лице. Едно и също физическо лице – И. Н. Н. с ЕГН [ЕГН] е било назначавано на трудов договор при „Егресиони Интер Груп“ ЕООД и „Геобайънсел“ ЕООД – в периода от 07.04.2020г до 13.10.2020г И. Н. Н. е бил на трудов договор в „Егресиони Интер Груп“ ЕООД, след което в периода от 14.10.2020г до 29.07.2021г е преназначен в „Геобааънсел“ ЕООД. Това лице е било единственото назначено лице в „Геобайънсел“ ЕООД и е заемал длъжност „шофьор на лекотоварен автомобил“ и името му фигурира в приложените товарителници /ЧМР/ - като шофьор на стоките от Гърция до България. В периода от 07.04.2020г до 13.10.2020г И. Н. е бил назначен на длъжност „шофьор на лекотоварен автомобил“ в „Егресиони Интер Груп“ ЕООД.

Едноличният собственик и управител на „Геобайънсел“ ЕООД –Г. Р., Г. е подал искане за издаване на номер на чужденец на 23.09.2020г в ТД на НАП С., офис „С.“ и във връзка с горното собственооръчно е написал адрес за регистрация: [населено място], [улица], който адрес е вписан в ТР на АВ като седалище и адрес на управление на ревизираното дружество „Егресиони Интер Груп“ ЕООД. Данните са получени от офис „С.“ с писмо вх.№10-24-05-185/21.10.2021г.

Въз основа на горното на основание чл.177, ал.6 от ЗДДС спрямо „Егресиони Интер Груп“ ЕООД е ангажирана отговорност за дължимия и невнесен от „Геобайънсел“ ЕООД данък в размер на 112 111,99лв.

Срещу РА от РЛ е депозирана жалба Вх.№53-06-5807/11.07.2022г по регистъра на ТД на НАП С. и съответно Вх.№23-22-1147/14.07.2022г по регистъра на Дирекция ОДОП С..

В производството по чл.152-155 ДОПК Директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП се произнася с Решение №1475/16.09.2022г., с което на основание чл.155, ал.1 във вр. чл.155, ал.2 от ДОПК потвърждава РА №Р-22220521006189-091-001/06.06.2022г, издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията и С. А. К. – ръководител на ревизията, с която е ангажирана отговорност по чл.177 от ЗДДС по доставки, документирани със 74бр. фактури, издадени от „Геобайънсел“ ЕООД с[ЕИК] с обща данъчна основа 563 941,93лв ДДС 112 788,32лв и на „Егресиони Интер Груп“ ЕООД е ангажирана отговорността за дължим и невнесен данък върху добавената стойност в размер на 112 111,99лв и съответните лихви в размер на 15 434,63лв.

По делото са приети и приложени жалбата и писмените доказателства към нея, административната преписка и писмените доказателства, представени от административния орган и писмените доказателства, представени от жалбоподател и послужили за изготвяне на експертното заключение по допуснатата и назначена по искане на жалбоподател ССчЕ. На първия поставен въпрос – какви по вид, количество и стойност са доставките по процесните данъчни фактури, предмет на РА, по които доставчик е „Геобайънсел“ ООД, съответно налице ли са документ – договори, приемо-предавателни протоколи и др, свързани с предмета на доставката, извършено ли е разплащане и как вещото лице е дало заключение, че по данни от хронологичните регистри и счетоводните документи за период от 01.10.2020-31.03.2021г „Егресиони Интер Груп“ ООД е получило доставки от „Геобайънсел“ ЕООД на обща стойност 676730,27лв, в т.ч. данъчна основа 563 941,93лв и ДДС 112 788,34пт, по посочените в заключението данъчни периоди, като към всяка фактура са приложени7 приемо предавателен протокол за предаващата страна Г. ЕООД, представляващ Г. Р. и данни за приемащата страна „Егресиони Интер Груп“ ЕООД с представляващ А. Д.. В текста на приемо-предавателните протоколи е посочено подробно описание на стоките, мярка, количество, единична цена и обща стойност, данъчна основа, начислен ДДС и обща стойност, подписи и печати на предаващата и приемащата страни, стокова разписка с данни за доставчик „Геобайънсел“ ЕООД и получател Егресиони И. Г. ЕООД като в текста на стоките разписки е посочено подробно описание на стоките, мярка, количество, единична цена и обща стойност, данъчна основа, начислен ДДС и обща стойност като данните съответстват на тези от ППП и съответната фактура, фискален бон, издаден от ЕКАФП с индивидуален номер ФУ ED340190 и фискална памет №44340190. Стойността във всеки фискален бон съответства на общата стойност в съответната данъчна фактура, като всички фактури са платени в брой. На въпрос как счетоводно са отразени доставките по процесните фактури по т.1 в счетоводството на жалбоподателя и съответно в счетоводството на „Геобайънсел“ ООД е даден отговор, че съгласно приложените хронологични регистри и счетоводни сметки в счетоводството на жалбоподателя процесните фактури са осчетоводени със следните счетоводни записвания: данъчна основа по всяка от фактурите е осчетоводена по дебита на счетоводна сметка 304 Стоки, начисления във всяка от

фактурите ДДС е осчетоводен по дебита на счетоводна сметка 453/1 Начислен ДДС на покупките, общата стойност на всяка от фактурите е начислен като задължение към доставчика Г. ЕООД по кредита на счетоводна сметка 401-Доставчици, дължимата сума по всяка от фактурите е платена в брой, за което е съставено счетоводно записване по кредита на сметка 501-Каса в лева и по дебита на счетоводна сметка 401-доставчици, с което е закрито задължението. Счетоводна сметка 304 Стоки е заведена на синтетично и на аналитично ниво по видове стоки, конкретните дати на плащане по всяка от фактурите е посочена в таблица №1. От ТД на НАП е изпратено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от 08.03.2021г до Г. ЕООД с писмо до НАП от 26.03.2021г от дружеството са представени исканите документи., като приложените аналитични регистри от това дружество и от детайлни отчети на фискална памет на ЕКАФП е видно следното: съгласно аналитичния регистър на група 50 Парични средства за период от 24.09.20г до 28.02.2021г по издадените фактури от Г. ЕООД с получател жалбоподателя са постъпили парични средства в брой, които са осчетоводени както следва: дебитирана счетоводна сметка 501-каса в лева и е кредитирана счетоводна сметка 411-Клиенти, партньор Егресиони И. Г. ООД. При извършена проверка на детайлните отчети от фискалната памет на ЕКАФП, регистриран на името на Г. ЕООД за периодите от м.10.2020г до 31.01.2021г и съпоставка с аналитичния регистър на съставените счетоводни операции по група 50 парични средства за период от 24.09.2020г до 28.02.2021г, както и с приложените фискални бонове към фактурите, представени от Егресиони И. Г. ООД Вещото лице не установява различия в сумите. За периода 01.02.2021г до 31.03.2021г от Г. ЕООД не са изисквани документи и към преписката няма отчети от фискалната памет на ЕКАФП, както за м.03/2021 няма приложен аналитичен регистър на гр.50 Парични средства. На въпроса дали е последваща реализация на стоките, предмет на доставките по процесните данъчни фактури от страна на жалбоподателя вещото лице е дало отговор, че към началото на проверявания период жалбоподателят има налични стоки на обща стойност 69742,72лв, през процесния период 01.10.2020-31.03.2021г са закупени стоки на обща стойност 619681,03лв към 31.03.2021 наличните стоки възлизат на обща стойност 137707,02лв. Закупените стоки с процесните фактури, издадени от доставчик Г. ЕООД и продажбите само на стоки от същия вид, без да се отчита наличността в началото на периода към 01.10.2020г са изложени от ВЛ в табличен вид. Налице е последваща реализация на стоките, вкл и на тези, закупени с процесните фактури. При продажба на стоки издадените фактури за продажба от жалбоподателя са осчетоводявани по дебита на счетоводна сметка 411 Клиенти с аналитично отчитане по партньори/клиенти/ с обща стойност на издадената фактура с вкл ДДС. Начисления ДДС по фактурите е осчетоводяван като задължение към бюджета по сметка 4532 Начислен ДДС за продажбите. Продажната стойност на стоките е осчетоводяване по кредита на счетоводна сметка 702-Приходи от продажба на стоки. По счетоводна сметка 702-Приходи от продажби на стоки е създадено аналитично отчитане по видове продадени стоки, като аналитичността съответства на тази от счетоводна сметка 304-Стоки, като по този начин след отписване на отчетната стойност на продадените стоки, за всяка закупена и продадена стока може да се проследи резултата от реализацията на всеки отделен отчетен период /месец и година/. На въпроса извършено ли е разплащане и как между жалбоподателя и доставчика вещото лице дава заключение, че дължимата сума по всяка от процесните фактури е платена в брой, с фискален бон, за което е съставено счетоводно записване

по кредита на сметка 501 Каса в лева и по дебита на счетоводна сметка 401 Доставчици, с което е закрито задължението. Счетоводна сметка 304 Стоки е заведена на синтетично и на аналитично ниво по видове стоки. Конкретните дати на плащане по всяка от процесните фактури съгласно приложените към тях фискални бонове от ЕКАФП е посочена от ВЛ в таблица №1. На въпроса каква е формата на счетоводно записване, която се прилага в предприятието на жалбоподател, водено ли е текущо счетоводно отчитане в съответствие със ЗСч, дневниците за покупки за продажби през процесния проверяван период отговарят ли на изискванията на ЗДДС и ППЗДДС вещото лице дава заключение, че „Егресиони Интер Груп“ ООД прилага двустранна форма на счетоводно записване чрез отразяване на стопанските операции в хронологичен ред по синтетичните и аналитични счетоводни сметки. От извършената проверка на съставените счетоводни записвания в приложените счетоводни регистри и въз основа на приложените документи към преписката, експертизата потвърждава, че счетоводството се води в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, ЗДДС и ППЗДДС.

Същата е неоспорена от страните и приета от съда.

При така изяснената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното: Жалбата е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, поради което следва да се разгледа по същество.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата за спазване на процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган.

ЗВР и ЗИЗВР са издадени от Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на осн.чл.112, ал.2, т.1 ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020г, издадена от Директор на ТД на НАП С.. РА е издаден от приходни органи на ТД на НАП С. – Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията и С. А. К. – ръководител на ревизията. РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл.3 от ЗЕДЕУУ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент /ЕС/ №910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014г относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28 август 2014г; като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице електронно на 01.07.2022г по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това

в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание §2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда /л.41-94/ като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Ревизията е възложена от компетентен орган и издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване.

РА е издаден при правилно приложение на материалния закон.

На жалбоподател „Егресиони Интер Груп“ ЕООД е ангажирана отговорност по чл.177 от ЗДДС за дължимия и невнесен от страна на доставчика „Геобайънсел“ ЕООД данък по получени от ревизираното лице доставки, за които същото е приспаднало данъчен кредит.

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 определят създадения с нея институт като средство за преодоляване злоупотреби с ДДС чрез създаване на отговорност на лица, различни от платците на данъка. Чрез механизма на приспадане на данъка в рамките на облагането на всички фази от търговския обмен се избягва многократното облагане на данъка. С този механизъм се осигурява постигането на целта на системата на ДДС да се обложи единствено крайният потребител, а данъчно задълженото лице да не понася тежестта от него. С оглед горното признаването на право на приспадане на пратения по получени доставки ДДС на лицето вследствие на преценка, основана само на причинно-следствена връзка в търговските отношения и закономерности, би позволило на приходните органи неправомерно да се възползват, като съберат данък в двоен размер в противоречие със системата. Само икономическата мотивация на приходните органи не може да бъде достатъчна. Разпоредбата на чл.177 от ЗДДС определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчните измами. Целта е да се предотврати загубата на данъчни приходи от неизпълнението на задължението на доставчик да внесе начисления данък върху добавената стойност, когато получателят по доставката е упражнил право на приспадане на данъчен кредит и съществува пряка или косвена връзка между правото на приспадане и дължимия, но невнесен данък с натоварване и на други лица със задължението да внесат данъка. Допустимостта на института на отговорността и съответствието му с общностното право е потвърдена с Решение на СЕО по дело С-384/04г. Според решението, чл.21, пар.3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета/чл.205 от Директива 2006/112/ЕС на Съвета по таблицата на корелация, анекс XII/ позволява на държавите членки да предвидят, че лице, различно от действително данъчнозадълженото лице, може да бъде отговорно за плащането на ДДС, на което е направена доставка на стоки или услуги и което е знаело или е имало основателни причини да подозира, че дължимият ДДС по отношение на тази доставка или на предходна би останал неплатен изцяло или отчасти.

Отговорността по чл.177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по ЗДДС лице, която възниква, ако са изпълнени сложните фактически състави, предвидени в посочената разпоредба. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице. За да възникне отговорност за чуждо задължение,

следва едновременно да са изпълнени следните условия, посочени в чл.177, ал.1, ал.2 от ЗДДС: 1.Регистрираното лице е получател по облагаема доставка. Съгласно чл.11, ал.2 от ЗДДС това е лицето, което получава стоката или услугата или лицето, което придобива собственост върху стоката или същата му се предоставя фактически; 2. Осъществена е облагаема доставка, по която доставчикът е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, който ДДС доставчикът е длъжен да внесе в бюджета; 3. Дължимият данък не е внесен от доставчика; 4. Получателят следва да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък. Връзката между невнесения данък и данъчния кредит ще е налице, когато е налице поредица от облагаеми доставки предмет на същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид. Достатъчно е да е налице пряка или косвена причинно следствена връзка между дължимия невнесен данък и приспадания данъчен кредит; 5. получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен – чл.177, ал.2 от ЗДДС.

Налице са две хипотези за възникване на отговорността по чл.177, ал.2 от ЗДДС. В първата хипотеза – получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен. Фактът на знание у лицето, подлежи на доказване от ревизиращия орган. Това могат да бъдат всякакви факти и обстоятелства, че на лицето е било известно или че на лицето не е възможно да не е било известно обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен. Във втората хипотеза, на която са се позовавали ревизиращите органи – получателят е бил длъжен да знае, че данъкът по процесната доставка няма да бъде внесен от доставчика. Тъй като нормата на чл.177 от ЗДДС установява особен вид солидарна отговорност, представляваща изключение от правилото, че данъкът се дължи от доставчика, то доказателствената тежест е за приходната администрация.

В процесния случай обективните елементи на отговорността на „Егресиони Интер Груп“ ЕООД са доказани и същите не се оспорват от страните. Ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит по изрично изброените в РД и РА фактури, всички издадени от „Геобайънсел“ ЕООД, за получени доставки на ядки и сушени плодове, а доставчикът не е внесъл начисления ДДС по нито една от тези доставки. Не се спори, че през данъчни периоди от м.10.2020г до м.03.2021г „Геобайънсел“ ЕООД е издало на ревизираното лице 74бр фактури с обща данъчна основа 563 941,93лв, ДДС 112 788,32лв и с предмет на доставките ядки и сушени плодове. Фактурите документират облагаеми доставки и ДДС и по тях е посочен на отделен ред, включени са в дневниците за продажби на доставчика за съответните периоди от м.10.2020г до м.03.2021г. „Геобайънсел“ ЕООД не е внесло дължимия данък в приход на бюджета, като за периодите от м.10.2020г до м.03.2021г задълженията по СД по ЗДДС са общо в размер на 112 111,99лв. Срещу „Геобайънсел“ ЕООД е образувано ИД №210987415/2021г. Ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 112 788,32лв по фактурите, издадени от „Геобайънсел“ ЕООД.

Спорен между страните по делото е единствено субективният елемент от състава на отговорността – доказаното знание или възможност за знание у получателя, както са приели приходните органи, че дължимият данък няма да бъде внесен като задължение в бюджета. Преценката за добросъвестност се прави въз основа на обективни фактори и данни относно намерението на лицето, знанието му относно участието му в ДДС злоупотреба или във верига на доставки с възможен измамен или привиден характер, както и с предприетите от данъчнозадълженото лице разумни стъпки във връзка с предотвратяване на риска от злоупотреби и собственото му осигуряване, че

предприетата от него сделка няма да има за последствие участие в отклонение от данъчното облагане. Законодателят в ал.3 на чл.177 от ЗДДС е въвел особена презумпция за задължение за знание по смисъла на ал. 2- приема се, че лицето, субект на отговорността, 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 да е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. При действието на чл.170, ал.1 от АПК вр. §2 от ДР на ДОПК процесуалната тежест да установи предпоставките на отговорността за злоупотреби, и в частност предпоставките за прилагане презумпцията за знание, е за ревизиращите органи.

Основният спорен въпрос по делото е твърдението, че конкретните доставки от доставчик „Геобайънсел“ ЕООД към „Егресиони Интер Груп“ ЕООД са извършени при заобикаляне на закона. То е налице, когато посредством предвидени от закона способности се постига неправомерен резултат. Механизмът за постигане на този забранен резултат е сключване на сделка или на поредица от сделки, които сами по себе си не са забранени, тъй като с тях могат да бъдат постигнати и правомерни резултати. Страните обаче използват тези сделки, защото позволените им правни последици обхващат в своя резултат и запрещения ефект, който в случая би бил освобождаване от данъчни задължения, укриване на такива или получаване на неоснователно право на вземане от косвен данък, какъвто е ДДС. Този противоположен резултат от данъчната администрация се дели от доставчика и от получателя по доставките, без да е необходимо той да е единственият мотив за сключване на сделката.

В хода на ревизията са установени достатъчно факти и обстоятелства, удостоверяващи наличието на хипотезата, че конкретните доставки са извършени при заобикаляне на закона, при което знанието на получателя „Егресиони Интер Груп“ ЕООД, че ползвайки данъчен кредит по същите, без доставчикът „Геобайънсел“ ЕООД да е платил дължимия данък, участва умишлено в измама с ДДС, е презюмирано. Не е спорно, че при учредяването на дружество „Егресиони Интер Груп“ ЕООД то е било собственост на Г. Р. и А. Д. Д., които са били и управители на дружеството. Жалбоподателят е вписано в ТР при АВ на 10.05.2019г със собственици Г. Р., Г. -50% и А. Д. Д. -50% и с управители Г. Р. и А. Д..Впоследствие Г. Р. е прехвърлил дружествените си дялове в соченото дружество на другия собственик и управител – А. Д. Д. и учредил „Геобайънсел“ ЕООД на 24.09.2020г, съгласно вписванията в ТР при АВ. Новосъздаденото дружество „Геобайънсел“ ЕООД се е регистрирало по ЗДДС по избор и се е включило в търговската дейност с ядки и сушени плодове на ревизираното лице, като междинно звено във веригата между жалбоподателя като получател и чуждестранните доставчици АФОЙ МЕНЕЕОУЛОИ и ПРОИОНТА АМУГДАЛОУ ХАТЗНГЕЩРГИ ОУ АВЕЕ ПАМУГДАЛА ПЕРЛЕ АЕ и на практика замества „Егресиони Интер Груп“ ЕООД в качеството му на придобиващ стоките чрез ВОП. Горното се подкрепя от установените факти, а именно че през м.07.2020г и м.08.2020г доставчиците на „Геобайънсел“ ЕООД с VIN №EL082150047 и №EL094452182 са били доставчици на „Егресиони Интер Груп“ ЕООД, докато част от собствеността в „Егресиони Интер Груп“ ЕООД все още е била на Г. Р.. Впоследствие в ревизирания период от 01.10.2020г до 31.03.2021г търговията с ядки е единствената дейност на „Геобайънсел“ ЕООД и негови единствени доставчици са

двете гръцки дружества, които преди това са били преки доставчици на ревизираното лице, а единственият му клиент е „Егресиони Интер Груп“ ЕООД. Отделно от това двете дружества взаимно са си осигурили необходимата кадрова обезпеченост, същите са използвали последователно едно и също физическо лице, назначено на трудов договор, което е заемало една и съща длъжност „шофьор на лекотоварен автомобил“. Именно това лице е извършвало фактическата дейност по получаване на стоките, като неговото име фигурира в приложените товарителници /ЧМР/ като шофьор на стоките от Гърция до България. При проверката на „Геобайънсел“ ЕООД, приключила с Протокол №П-22221421022113-073-001/08.11.2021г управителят на дружеството е заявил, че стоките се транспортират от Гърция до България с наети транспортни средства, декларирал е също, че дружеството не стопанисва обекти, като продажбата на стоките се извършват от автомобил. Твърди, че стоките се товарят от съответния доставчик и се продават директно на клиентите Егресиони И. Г. ЕООД и неговите клиенти. Според писмените обяснения, ако остане непродадено количество стоки, същите се съхраняват в автомобила, с който са били транспортирани до продажбата им.

Не е спорно по делото, че жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит, както и че „Геобайънсел“ ЕООД не е внесъл дължимия данък в бюджета, за събирането на който е образувано изпълнително производство /и.д. №210987415 -л.104-л.112/. Натрупаните задължения са послужили като основание за deregистрация по ЗДДС на „Геобайънсел“ ЕООД по реда на чл.176, ал.1 от ЗДДС като мярка срещу извършване данъчни измами с ДДС. Горните факти са установени още в хода на ревизионното производство и не се оспорват от страните. Правилно директор на Дирекция ОДОП С. в потвърждаващото РА решение е приел, че посредством механизма за самоначисляване на дължимия ДДС при ВОП чрез издаване на протоколи по чл.117 ДОПК „Геобайънсел“ ЕООД в качеството му на придобиващ, едновременно начисляващ ДДС и ползва данъчен кредит за доставките в режим на ВОП, при което от фискална гледна точка данъчната тежест върху него за конкретните доставки се нулира. Посредством протоколите Г. ЕООД ползва данъчен кредит и начислява ДДС, съгласно закона ползваният данъчен кредит и начисленият ДДС се припокриват и за декларирания с протоколите ВОП не се дължи ДДС. За продажбите към ревизираното лице доставчикът издава данъчни фактури, които включва в дневниците си за продажби. При продажбите обаче на придобитите чрез ВОП стоки „Геобайънсел“ ЕООД издава данъчни фактури и начислява ДДС, като дава възможност на следващия купувач по веригата – жалбоподателят да упражни право на приспадане на данъчен кредит. По този начин изкуственото създаване на право на данъчен кредит за жалбоподателя в хипотезата на неплащане на дължимия данък от междинния доставчик води до постигане на забранения от закона резултат, който се състои в неправомерен данъчен кредит и загуба на данъчни приходи. Отделно от това е постигнат и целения правомерен резултат от доставките, който е прехвърляне на собствеността върху стоките, с които РЛ извършва реални последващи доставки на територията на страната. Целта е изкуственото създаване на право на данъчен кредит за РЛ, тъй като ако „Егресиони интер груп“ ЕООД само реализира ВОП без включване на „Геобайънсел“ ЕООД във веригата от доставки, би следвало да издаде протоколи по чл.117 ДОПК, които да включи в дневника за покупки и продажби и след това при последващите продажби на вътрешния пазар, да начисли ДДС, съответно да декларира данък за внасяне. А с включването на „Геобайънсел“ ЕООД

във веригата от доставки жалбоподателят ползва данъчен кредит и съответно намалява декларирания ДДС за внасяне. Изключването на Г. ЕООД от веригата доставки ще лиши жалбоподателя от правото на данъчен кредит, а това би го направило длъжник към бюджета или лице с „риск профил“ пред НАП и неговите клиенти. Не е спорно, че „Геобайънсел“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС считано от 14.12.2021г, което се явява лице с „риск профил“, а не ревизираното лице.

В своята практика СЕС приема, че данъчнозадължените лица по правило са свободни да избират организационните структури и договорните условия, които считат за най-подходящи за своите икономически дейности и за ограничаване на тяхната данъчна тежест /Решение от 17 декември 2015г по дело С-419/14, т.42/. Недопускане злоупотребата с право принцип, намира приложение в областта на ДДС и води до забрана само на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство, чието предоставяло би било в противоречие с преследваните с Директива 2006/112 цели /Решение от 17 декември 2015г по дело С-419/14, т.35 и т.36/. В случая не се касае според съда за организиране на търговска дейност, което да е продиктувано от реални икономически интереси, освен постигнатото неправомерно намаление на задължението на РЛ по ЗДДС. Нито в ревизионното производство, нито в хода на административното и на съдебното обжалване на РА жалбоподател не ангажира доказателства за необходимостта от опосредяването на доставките с привличането на „Геобайънсел“ ЕООД в установените му търговски взаимоотношения с чуждестранните търговски дружества, с който е контактувал като пряк получател, при положение, че не се твърдят никакви промени в обстоятелствата по извършване на доставките. Още повече се установява, че двете физически лица, като собствените и управители на двете дружества, извършват чрез две различни юридически лица и едно и също физическо лице – шофьор същата дейност, която първоначално са извършвали в качеството на съсобственици и управители на едно юридическо лице. Предвид горното с новосъздаденото дружество очевидно се цели да се придобие за РЛ стоките от двамата чуждестранни контрагенти и физически да му ги предаде, ведно с правото на собственост. Горният извод според съда се подкрепя от фактите че доставчикът няма други покупки, не поддържа складово помещение, където да съхранява закупените артикули, както и помещение, от което да ги продава, което е видно от обстоятелството, че притежаваният ЕКАФП е регистриран без стационарен обект. По делото не е спорно, че за продажбата на съответните стоки „Геобайънсел“ ЕООД е издало фискални касови бележки, издадени от регистриран ЕКАФП и плащанията са отразени в счетоводството на доставчика, в какъвто смисъл е и даденото експертно заключение по ССЧЕ. Извършените плащания са в максималния размер, до който не важи забраната по ЗОПБ за отчитане с ЕКАФП. При това положение очевидно е желанието на страните по доставките за спазване на закононото ограничение с цел да бъде елиминирана възможността за проследяване на паричните потоци и лицата, опериращи със сметките на дружествата.

Предвид всичко изложено в процесния случай данъчните органи са обосנוвали наличието на хипотезата на заобикаляне на закона, тъй като единствената цел на усложнената верига от доставки е да се постигне забранен резултат – невнасяне на данък и ощетяване на бюджета. При отклонението от данъчно облагане чрез заобикаляне на закона, едно данъчнозадължено лице, чрез различни способи /използвайки необичайни, усложнени и излишни и неподходящи правни средства,

необосновани от действителни стопански причини/ представя реализираните от него печалби или доходи като необлагаеми такива или насочва печалбата или дохода към друго лице, което не дължи или дължи по-нисък данък върху тях. При преценката на горните факти е от значение и обстоятелството, че до целения търговски резултат от сделката-придобиване на право на собственост върху стоките, предмет на ВОП, би се стигнало и в хитопезата, в която РЛ действа като придобиващ и купувач на същите стоки, директно от чуждестранните търговци, без да е необходимо префактурирането им от „Геобайънсел“ ЕООД и без в негова полза да възниква право на данъчен кредит. Субективният елемент за отговорността по чл.177 от ЗДДС – получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен е доказан от приходните органи, базирайки се на фактите, а именно, че управителите на двете дружества, които са били също така бивши съдружници и лицето шофьор, извършвало физически доставките от Гърция за България по схемата на доставки, водят до извод, че всяка една от сделките с гръцките контрагенти е в пряка връзка с прекия вносител и с последващия получател, тъй като единствен клиент на прекия вносител е ревизираното лице и получаването на стоката се извършва веднага от РЛ или негови клиенти, тъй като прекият вносител не разполага със складове и условия за съхранение на стоките по ВОП. Двете физически лица Г. Р. и А. Д. като собственици и управители на двете дружества извършват чрез две различни юридически лица една и съща обща дейност, която първоначално са извършвали в качеството на съсобственици и управители на едно юридическо лице. Предвид обстоятелството, че РЛ е единствен клиент на доставчика Г. ЕООД и предвид констатираната свързаност с доставчик и като единствен клиент, управителят на РЛ е следвало да бъде наясно, че ако неговият доставчик не изпълнява задълженията си към бюджета, отговорността ще бъде понесена от него.

В обобщение според съда наличието на презумпцията е доказано, предвид това нейното оборване изисква да бъдат оспорени предпоставките, които водят до нейното възникване, като доказателствената тежест е в тежест на ревизираното лице – получател.

На жалбоподателя законосъобразно с процесния РА е ангажирана отговорността по чл.177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за задължения в размер 112 111,99лв, във връзка с доставки по фактури, издадени от „ГЕОБАЙЪНСЕЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и съответните лихви в размер на 15 434.63лв.

Предвид гореизложеното, и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът приема, че жалбата следва да се отхвърли.

На основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК във вр. чл. 8, ал. 1 във вр. чл. 7, ал. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди възнаграждение за юрисконсулт в размер на 9 751,86лв с оглед материалния интерес по делото, възлизащ на 127 546,62лв, от които 112 111,99лв главница и 15434,63лв лихви.

Въз основа на гореизложеното, съдът

Р Е Ш И :

ОТХЪВРЛЯ жалбата на „Егресиони Интер Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представявано от управителя А. Д., чрез адв. К. със съдебен адрес за призоваване [населено място], [улица], вх.В, ет.5, ап.17, срещу Ревизионен акт № Р-22220521006189-091-001/06.06.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1475/16.09.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ [населено място].

ОСЪЖДА жалбоподателя „Егресиони Интер Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ, на осн. чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК, сумата от 9 751,86 лв. деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване от страните, пред Върховен административен съд, в 14-дневен срок от съобщението, че е изготвено.

СЪДИЯ: