

# РЕШЕНИЕ

№ 16878

гр. София, 16.09.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,**  
в публично заседание на 15.02.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маргарита Йорданова**

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **9137** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Алфа Проджект“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], със съдебен адрес: гр.С., [улица], срещу РА № Р-22002222003778-091-001/21.03.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 792/12.06.2023г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството е ангажирана отговорност за дължим и невнесен данък по реда на чл.177 от ЗДДС общо размер на 39320.82 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 10020.07 лв., във връзка с доставки, документирани с издадени фактури от „Алфакомерс Трейдинг“ ООД.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и представени писмени бележки по делото, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Соочи, че не са налице предпоставките на чл.177 от ДДС за ангажиране на отговорност на дружеството. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Не претендира разности по делото. Прави възражение за прекомерност на претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния си представител, в съдебно заседание и в писмени бележки, оспорва

жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира разноски по делото.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител и не изразява становище по същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-2200222200378-020-001 /25.07.2022 г. / л.23 от делото/, издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-91/21.02.2022г. / л.22 от делото/ на директора на ТД на НАП – [населено място], за установяване на отговорност по чл.177 от ЗДДС за д.п. м.01, 02. 2021г.,м.02.2020 г.от м.04. до м.08.2021г., м.05 и 06.2020г., м.08 и 09.2020г., м.11 и м.12.2019 г., като срока за завършване на ревизията е 3 месеца от датата на връчване на заповедта.Същата е връчена по реда на чл. 29, ал.4 от ДОПК на 08.08.2022г.Заповедта е издадена във връзка с Решение № 1112/13.07.2022г. на директора на дирекция“ОДОП“ – [населено място]. ЗВР е изменена със ЗВР № Р-2200222200378-020-002 /03.11.2022 г. и ЗВР № Р-2200222200378-020-003 /01.12.2022 г./ 27-32 от делото/, с които срока за завършване на ревизията е определен до 08.01.2023г. Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по-късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. РД е издаден с № Р-2200222200378-092-001 /23.01.2023 г./л.33-64 от делото/. РД е връчен по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 30.01.2023г.. Във връзка с подадена молба от дружеството срока за възражения срещу РД е удължен до 13.03.2023г. В този срок не е постъпило възражение срещу РД. В срока по чл.119, ал.2 ДОПК е издаден РА № Р-2200222200378-091-001 /21.03.2023 г./ л. 65-77 от делото/. Същият акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155. ал. 4 от ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение №1112/13.07.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С..

С РА на жалбоподателя е ангажирана отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за невнесен данък общо в размер на 39 320,82 лв. по доставки, документирани с фактури, издадени от „Алфакомерс Трейдинг“ ООД за доставка на чадъри, платнища, покривала, тенти и др.. по които впоследствие жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в същия размер.

В хода на ревизията е констатирано, че „Алфа Проджект“ ЕООД е вписано в Агенцията по вписванията на 17.07.2008 г., с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], като негов управител и едноличен собственик на капитала е лицето Ж. С. Т.. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 15.05.2008 г. Основната му дейност е търговия с тапети, чадъри, покривала, тенти, рекламни продукти и др. За осъществяване на дейността си ревизираното лице стопанисва търговско помещение на посочения адрес, наето по договор за наем 01.01.2021 г., сключен с „Алфакомерс“ АД.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който се явява неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 115 от ДОПК, с цел извършване на преглед на оригинални първични

и вторични счетоводни документи, е извършено посещение в офиса на дружеството, за което е съставен Протокол №1827769/25.11.2022 г.С Протокол №Р-1827775/29.12.2022 г. са приобщени доказателствата, събрани в хода на предходната ревизия на „Алфа Проджект“ ЕООД, приключила с РА №Р-22221421005801 -091 -001 /12.04.2022 г.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „Алфакомерс Трейдинг“ ООД, приключила с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221422212303-141 -001 /21.11.2022 г.

След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства е констатирано, че гореописаните фактури, издадени от „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД на „АЛФА ПРОДЖЕКТ“ ЕООД документират доставки на разнообразни стоки, в т. ч. чадъри, рекламни материали, тенти, покривала, и др. Установено е също, че ревизираното дружество е включило фактурите, издадени от „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД в дневниците си за покупки и справки-декларациите /СД/ по ЗДДС, като е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по тях в общ размер на 176 994,81 лв. през данъчни периоди м. 11.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., м. 03.2020 г., от м. 05.2020 г. до м. 09.2020 г. и от м. 12.2020 г. до м. 08.2021 г.

В хода на ревизията не са установени основания за оспорване на доставките, поради което същите са приети за реално извършени. Констатирано е единствено, че поради допуснатата техническа грешка фактури №0...50/01.12.2019 г., №0...107 от 05.06.2020 г., №0...130/10.07.2020 г., №10...78/19.03.2019 г. и №0...222/20.04.2021 г. са включени в отчетните регистри по чл. 124. ал. 1. т. 1 от ЗДДС на жалбоподателя с грешни номера. Същите отговарят по дати, стойности /размер на данъчните основи и начисления ДДС/ и предмет на доставка на фактури №0...205/01.12.2019 г.. №0.. 212/05.06.2020 г., №0...215/10.07.2020 г. №10...72 от 19.03.2021 г. и №0...232/20.04.2021 г.

Относно прекия доставчик е посочено, че той е издал процесите фактури, като е начислил, но не е внесъл дължимия данък в размер на 39 320,82 лв. Задълженията са формирани по СД по ЗДДС, както следва:за м. 11.2019 г. с вх. №22142436573/13.12.2019 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 12 909,48 лв.; за м. 12.2019 г. с вх. №22142453782/14.01.2020 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 2 754,36 лв.;за м. 02.2020 г. с вх. №22142763901/14.10.2021 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 372,56 лв.; за м. 05.2020 г. с вх. №22142521182/11.06.2020 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 1 599,28 лв.; за м. 06.2020 г. с вх. №22142539413/13.07.2020 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 3 375,81 лв.;за м. 08.2020 г. с вх. №22142560904/08.09.2020 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 118,52 лв.; за м. 09.2020 г. с вх. №2214/582468/13.10.2020 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 345,49 лв.;за м. 01.2021 г. с вх. №22142638491/11.02.2021 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 222,03 лв.; за м. 02.2021 г. с вх. №22142656476/12.03.2021 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 2 369,70 лв.; за м. 04.2021 г. с вх. №22142683503/12.05.2021 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 3 671,91 лв.;за м. 05.2021 г. с вх. №22142700542/11.06.2021 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 3 555.83 лв.;за м. 06.2021 г. с вх. №22142716876/13.07.2021 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 1 660,20 лв.; за м. 07.2021 г. с вх. №22142722128/02.08.2021 г., с деклариран резултат ДДС за внасяне 921,35 лв.; за м. 08.2021 г. с вх. №22142745769/13.09.2021 г.. с деклариран резултат ДДС за внасяне 5 344.31 лв.

На база събраните доказателства, издателите на РА са счели, че са налице

предпоставките за ангажиране на отговорност на ревизираното лице по реда на чл. 177 от ЗДДС.

Във връзка с горното в РА са изложени аргументи за наличие на всяка една от предпоставките на приложената правна норма, а именно:1./Регистрираното лице е получател по облагаема доставка - в конкретния случай „Алфа Проджект“ ЕООД е получило доставки на стоки по 34 бр. фактури, издадени от „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД; 2. Осъществени са облагаеми доставки, по които доставчикът е издал фактури с посочен на отделен ред ДДС, който доставчикът е бил длъжен да внесе в бюджета. Реалността на доставките не е оспорена;3. Дължимият данък не е внесен от доставчика - в случая с подадените СД за относимите периоди доставчикът е декларирал данък за внасяне, който не е внесен.

Във връзка с обосноваване наличието на това условие за отговорността по чл. 177 от ЗДДС следва да се има предвид, че доколкото тя е субсидиарна по своя характер, тя може да бъде ангажирана само, когато са предприети всички действия от страна на органите по приходите за събиране на вземането от дружеството - доставчик и това не е довело до удовлетворяване на фиска. В тази връзка, в хода на ревизията до дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. е изпратено писмо от 24.02.2022 г., с което е изисквана информация за проведените обезпечителни и изпълнителни производства спрямо „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД. В отговор, на ревизиращите органи по приходите е предоставено Разпореждане с изх. №С230022-035-0007187/18.01.2023 г. за прекратяване на производство по принудително изпълнение, съгласно чл. 225 от ДОПК. При извършено пълно проучване на имущественото състояние на длъжника е установено, че то не притежава имущество и наличности по банковите си сметки, които да послужат като обезпечение на публичните му задължения. Дългът на дружеството е категоризиран като несъбираем. На основание чл. 225, ал. 1. т. 4 от ДОПК е прекратено производството по принудително изпълнение на публични вземания по изпълнително дело /ИД/ №180483083/2018 г. в размер 424 518,15 лв., в това число главница в размер на 310 377,85 лв. и лихва в размер на 114 140,30 лв.

Предвид изложеното в РА е формиран извод, че доставчикът „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД не притежава имущество или други ликвидни финансови активи, от които да се удовлетворят вземанията на НАП, в качеството ѝ на кредитор; 4. Получателят по доставките е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък.

В хода на ревизията е установено, че „АЛФА ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, в качеството си на получател по доставките, е отразило в дневниците си за покупки фактурите, издадени от „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНЕ“ ООД и е упражнило право на данъчен кредит по тях;5. Получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен - чл. 177 ал. 2 от ЗДДС:

В разпоредбата на чл. 177 ал. 2 от ЗДДС са регламентирани две хипотези за знание, а именно получателът е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. За да възникне отговорността по чл. 177 от ЗДДС е достатъчно да е налице една от тях.

Въз основа на събраните доказателства е установено, че Ж. С. Т. е управител на „АЛФА ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, включително до настоящия момент, както и едноличен собственик на капитала на дружеството за периодите от 17.07.2008 г. до 19.10.2021 г. /изцяло в обхвата на ревизионното производство/. Съдружници в „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД от 10.09.2016 г. са „АЛФА КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД с размер на

дяловото участие - 7,00 лв. и „АЛФАКОМ ПРИНТ“ АД с размер на дяловото участие - 1 702 300,00 лв. Управител на „АЛФА КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД е Г. З. Д., а представляващ, управляващ и член на колективен орган на управление на „АЛФАКОМ ПРИНТ“ АД от 30.08.2010 г. до настоящия момент е Ж. С. Т.. Съгласно чл. 6 от дружествения договор на „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ ООД, капиталът на юридическото лице възлиза на 1 702 307,00 лв., разпределен в 1 702 307 дяла, всеки с номинал от 1,00 лв. В чл. 11 на споразумението е предвидено също така. органи на управлението на дружеството да са общото събрание на съдружниците и избраният от тях управител /чл. 13, т. 6/. Предвид изложеното е направено заключение, че Ж. С. Т. се явява едновременно представляващ и управляващ на „АЛФА ПРОДЖЕКТ“ ЕООД и представляващ, управляващ и член на колективен орган на управление на „АЛФАКОМ ПРИНТ“ АД с право на глас /99,99 %/. Т. е. ревизираното дружество и доставчикът „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „д“ от ДР на ДОПК.

Отделно от горното, органите по приходите са констатирани, че Г. З. Д., в качеството на управител и представляващ втория съдружник в „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД - „АЛФА КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД е обслужвала счетоводно ревизираното лице. Същата е била назначена по трудови правоотношения на длъжност „главен счетоводител“ в „АЛФАКОНСУЛТ“ ЕООД, чийто управител, представляващ и едноличен собственик на капитала отново се явява лицето - Ж. С. Т..

По данни от информационната система на НАП последните 3 заявления на „АЛФА ПРОДЖЕКТ“ ЕООД за ползване на електронни административни услуги, предоставени от приходната агенция са подадени от „Alfacommerce Т.“ /титуляр на КЕП/ с посочено име на автора G. Z. Deneva и вписан електронен адрес - [електронна поща]. Не на последно място, ревизираното дружество и прекият доставчик се помещават на един и същи адрес за управление: [населено място],[жк], [улица].

Формиран е извод, че предвид установената свързаност между лицата - фактическото управление и на двете дружества /доставчик и клиент/ е извършено от едно и също лице, в случая Ж. С. Т., по безспорен начин е доказано, че получателят по издадените фактури - „АЛФА ПРОДЖЕКТ“ ЕООД с управител Ж. С. Т. е знаел, че данъкът по издадените фактури от „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД няма да бъде внесен. По този начин, чрез издадените от „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД фактури, подробно описани по периоди в РД, жалбоподателят се е облагодетелствал от възможността да приспадне данъчен кредит по тях, независимо, че е бил наясно, че данъкът няма да бъде ефективно внесен от прекия доставчик. Прието е, че са налице всички необходими предпоставки за ангажиране на отговорност по чл.177 от ЗДДС на „АЛФА ПРОДЖЕКТ“ ЕООД по отношение на фактури, издадени от „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД за данъчни периоди м. 11,2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., м. 03.2020 г., от м. 05.2020 г. до м. 09.2020 г. и от м. 12.2020 г. до м. 08.2021 г.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-22002222003778-091-001/21.03.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], пред директора на Дирекция “ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 792/12.06.2023г. е потвърдил същия.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени допълнително писмени доказателства, неоспорени от страните/ л.274 - 283 от делото./Събрани са и гласни доказателства – разпитана е Г. З. Д..Свидетелката посочва в показанията си, че е била управител на „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД от 2019 до

2021г. Дружеството е произвеждало рекламни чадъри, банери, платнища и др. За този период жалбоподателя е купувал такива стоки, като за продажбите са издавани съответните документи. Сочил още, че фирмата и до последно е работила, но поради различни обстоятелства се е стигнало до невнасянето на ДДС. Твърди още, че е водила счетоводството на „АЛФА ПРОДЖЕКТ“ ЕООД и на „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД като многократно е обсъждала с управителя на получателя по доставките за финансовото състояние на дружествата. Посочва още, че „АЛФАКОМЕРС ТРЕЙДИНГ“ ООД е обявено в несъстоятелност.

Други доказателства не са ангажирани от страна на жалбоподателя в хода на съдебното производство.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл. 156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА, в частта, в която е потвърден с Решение № 792/12.06.2023г. на директора на Дирекция на „ОДОП” – [населено място], поради което същата се явява ДОПУСТИМА за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни и оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на потвърдителното решение на Директора на Дирекция "ОДОП", са допуснати нарушения на принципите на служебното начало, на добросъвестност и право на защита, установени съответно в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК както и че ревизията не е приключила в законоустановения срок. От посочените основни начала на данъчно-осигурителния процес органите по приходите следва да се ръководят в действията си на всеки етап от регламентираната с ДОПК процедура по установяване публичните вземания и нарушението им действително би довело до незаконосъобразност на извършените действия и издадените актове. В настоящия случай обаче от събраните по делото доказателства не се установява да са допуснати такива нарушения. Обратно - при извършване на ревизията са спазвани всички законови изисквания, като констатациите на проверяващите органи са извършени изцяло на база служебно събраните от тях по съответния ред в хода на ревизията доказателства. Жалбоподателят и бил запознат с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си, от която той явно не е намерил за необходимо да се възползва до издаването на ревизионния акт. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, и формирането на фактическите и правните им изводи, да е нарушаван принципа на служебно начало и добросъвестното упражняване от страна на ревизиращите органи по приходите на техните процесуални права, или същите да са извършили действия, надвишаващи законовите им правомощия. В хода на ревизията са събрани всички относими доказателства и от трети лица, приобщени по съответния ред от ревизиращия екип, съгласно изискванията на ДОПК.

Предвид особеностите на връчването на документи и съобщения в рамките на ревизията, за съществено нарушение на административно- процесуални

разпоредби би могло да се счита това нарушение, което е засегнало сериозно правото на защита на ревизираното лице и което, ако не би било допуснато, би довело до различен по съществото си акт. В случая правото на защита на ревизираното лице не е било нарушено. Сроковете за връчване на документи и актове от органите по приходите, визирани в ДОПК са инструктивни и неспазването на същите няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Всички процесуални действия са извършени от органите по приходите в сроковете по чл.114 от ДОПК. Издаването на РД и РА след срока по чл.117, ал.1 и чл.119 от ДОПК не е съществено процесуално нарушение и то не води до незаконосъобразност на издадения ревизионен акт, или до неговата нищожност, тъй като сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 и чл.119 от ДОПК са само инструктивни.

С оглед на горното, при извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото (л.78-86 от делото). Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА № Р-22002222003778-091-001/21.03.2023г., не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

#### **По процесуалната и материалната законосъобразност на акта:**

По делото не е налице спор по фактите. Спора е по въпроса, налице ли са били предпоставките на чл.177 от ЗДДС за ангажиране на отговорност на жалбоподателя.

Разпоредбата на чл. 177 ЗДДС предвижда особен вид солидарна отговорност на регистрираните по ЗДДС лица, които при изпълнение на уредените в закона кумулативни предпоставки, следва да носят отговорност за задължения на друго лице, което е платец на ДДС. В чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО отговорността е определена като солидарна и предвижда, че в случаите, посочени в членове 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. В постоянната съдебна практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 205 от Директива 2006/112 също се приема, че отговорността е солидарна. Съдът на ЕС в Решение от 20 май 2021 година по дело C-4/20, ECLI: EU: C: 2021: 397 приема, че чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО по принцип разрешава на държавите членки за целите на ефективното събиране на ДДС да приемат мерки, съгласно които лице, различно от обичайния платец на този данък в съответствие с членове 193 - 200 и 202 - 204 от директивата, е солидарно отговорно за плащането на

посочения данък (т. 29). В същия смисъл са Решение от 21 декември 2011 година по дело C-499/10, ECLI: EU: C: 2011: 871, т. 19 и Решение от 11.05.2006 година по дело C-384/04, ECLI: EU: C: 2006: 309, т. 28 относно тълкуването на член 21, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (отм.), която разпоредба съответства на чл. 205 от Директива 2006/112. Съответствието на националната правна норма, каквато е чл. 177 от ЗДДС с изискванията за прилагане на чл. 205 от Директива 2006/112 е установено в решението по дело C-4/20, ECLI: EU: C: 2021: 397, т. 40. Съдът на ЕС, в т. 36 от решението приема, че чл. 205 от Директива 2006/112 разрешава на държавите членки да считат дадено лице за солидарно отговорно за задължението за ДДС, когато в момента на извършване на сделката в негова полза то е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът, дължим за тази, предходна или следваща сделка, ще остане неплатен, както и да се позовават на презумпции в това отношение, стига подобни презумпции да не са формулирани по такъв начин, че да се окаже практически невъзможно или прекомерно трудно за данъчнозадълженото лице да ги обори чрез доказване на обратното и да се установи режим на обективна отговорност, надхвърлящ необходимото за защита на правата на държавното съкровище. Всъщност, когато са направили всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от опорочена с измама или злоупотреба верига, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск от солидарна отговорност за плащане на ДДС, дължим от друго данъчнозадължено лице. В т. 37 от същото решение е прието, че обстоятелствата, че лице, различно от платеща, е действало добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в злоупотреба или измама е изключено, представляват фактори, които следва да се вземат предвид при преценката дали това лице да бъде солидарно задължено да заплати дължимия ДДС.

Съгласно чл. 177, ал. 1 ЗДДС 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. Алинея 2 посочва, че тази отговорност се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 - 120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. За тази цел в ал. 3 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. Съдебната практика на ВАС е последователна в тълкуването на разпоредбите на ал. 1 и ал. 2 от чл. 177 от ЗДДС и установената за целите на ал. 2 презумпция в ал. 3 от същата правна норма. Приема се, че недоказването на



презумпцията не изключва приложението на ал. 2, съгласно която отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117-120 от ДОПК, т. е. в ход на ревизионното производство. Подобно недоказване на елементите от фактическия състав, които поставят в действие презумпцията по чл. 177, ал. 3 ДОПК означава, че на общо основание, без помощта на посочената презумпция, органът по приходите ще следва да докаже както обективната, така и субективната страна на фактическия състав. Целта на презумпцията по чл. 177, ал. 3 ДОПК е да облекчи доказването от страна на органите по приходите, в чиято доказателствена тежест е установяването на едно иначе трудно доказуемо обстоятелство от субективно естество, каквото е знанието у получателя, че доставчикът му няма да внесе в бюджета дължимия ДДС. Щом това е така, то обосноваването на ревизионния акт с посочената презумпция принципно не е задължително и в този смисъл установяването на елементите от фактическия състав не следва да се възприема като единствен начин за установяване, че получателят по доставките е знаел посоченото обстоятелство.

В случая се касае за две юридически лица по смисъла на чл. 63, ал. 3 от Търговския закон. Следователно за знание на юридическите лица е възможно да се говори само условно, тъй като познавателната дейност е присъща на физическите лица. В практиката на ВАС по приложението на чл. 177 ЗДДС се приема, че за да се обоснове наличието на "знание" по смисъла на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, следва да бъдат установени обективни обстоятелства, които да потвърждават, че действителните отношения между търговците надхвърлят рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател по доставката (в този смисъл Решение № 6652 от 5.07.2022 г. на ВАС по адм. д. № 10450/2020 г., I отд., Решение № 1993 от 2.03.2022 г. на ВАС по адм. д. № 6959/2021 г., I отд.). Приложението на разглеждания институт не изисква непременно доставчикът и получателят да са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК вр. § 1, т. 34 от ДР на ЗДДС. Знанието по смисъла на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС не е необходимо да бъде установено чрез преки доказателства, това е възможно да се установи и чрез косвени доказателства. Видно от нормата на чл. 177 от ЗДДС са налице елементите от фактическия състав от обективен характер: жалбоподателят е получател на облагаеми доставки по фактури, издадени от „Алфакомерс Трейдинг“ ООД; начисленият от доставчика данък е ползван от ревизирувания субект като данъчен кредит чрез включване на издадените му фактури в дневниците за покупки; дължимият данък не е внесен от доставчика.

Въпросът е дали е налице последния елемент със субективна насоченост-пряка свързаност между невнесения от доставчика данък и ползването от жалбоподателя право на данъчен кредит и знание, че няма да се внесе данъка или предположение за това. Съдът кредитира извода на органите по приходите, че на жалбоподателя му е било известно или няма как да не му е било известно, че данъкът няма да бъде внесен.

Това е така, защото безспорно е установено по делото, че Ж. С. Т. е управител на „Алфа Проджект“ ЕООД, както и едноличен собственик на

капитала на дружеството за периодите от 17.07.2008 г. до 19.10.2021 г. /изцяло в обхвата на ревизионното производство/. Съдружници в „Алфакомерс Трейдинг“ ООД от 10.09.2016 г. са „Алфа Корпорация“ ЕООД с размер на дяловото участие - 7,00 лв. и „Алфаком Принт“ АД с размер на дяловото участие - 1 702 300,00 лв. Управител на „Алфа Корпорация“ ЕООД е Г. З. Д., а представляващ, управляващ и член на колективен орган на управление на „Алфаком Принт“ АД от 30.08.2010 г. до настоящия момент е Ж. С. Т.. Съгласно чл. 6 от дружествения договор на „Алфакомерс Трейдинг“ ООД, капиталът на юридическото лице възлиза на 1 702 307,00 лв., разпределен в 1 702 307 дяла, всеки с номинал от 1,00 лв. В чл. 11 на споразумението е предвидено също така, органи на управлението на дружеството да са общото събрание на съдружниците и избраният от тях управител /чл. 13, т. 6/. Предвид изложеното е направено заключение, че Ж. С. Т. се явява едновременно представляващ и управляващ на „Алфа Проджект“ ЕООД и представляващ, управляващ и член на колективен орган на управление на „Алфаком Принт“ АД с право на глас /99,99 %/. Т. е. ревизираното дружество и доставчикът „Алфакомерс Трейдинг“ ООД са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „д“ от ДР на ДОПК.

Отделно от горното, органите по приходите са констатирани, че Г. З. Д., в качеството на управител и представляващ втория съдружник в „Алфакомерс Трейдинг“ ООД - „Алфа Корпорация“ ЕООД е обслужвала счетоводно ревизираното лице. Същата е била назначена по трудови правоотношения на длъжност „главен счетоводител“ в „Алфаконсулт“ ЕООД, чийто управител, представляващ и едноличен собственик на капитала отново се явява лицето - Ж. С. Т..

По данни от информационната система на НАП последните 3 заявления на „Алфа Проджект“ ЕООД за ползване на електронни административни услуги, предоставени от приходната агенция са подадени от „Alfacommerce T.“ /титуляр на КЕП/ с посочено име на автора G. Z. Deneva и вписан електронен адрес - [електронна поща]. Не на последно място, ревизираното дружество и прекия доставчик се помещават на един и същи адрес за управление: [населено място],[жк], [улица].

Тези обстоятелства се потвърждават и от разпита на свидетеля по делото Г. З. Д., като същата изрично е заявила, че е водила счетоводството и на доставчика и на получателя по процесните фактури, като управителя на жалбоподателя е бил на ясно и е бил запознат с финансовото положение и на двете дружества, като е знаел, че ДДС по фактурите няма да бъде внесен.

Видно от чл. 177, ал. 2 от ЗДДС отговорността се реализира, когато РЛ е знаело или е било длъжно да знае, че данъка няма да се внесе. При изложените обстоятелства е достатъчно само да се предполага, че няма да се внесе данъка. Няма как при свързаността на двете дружества, както и общото им счетоводно обслужване, управителя на „Алфа Проджект“ ЕООД да не е знаел за тези обстоятелства. Следва да се отбележи, че веригата за реализиране на особената солидарна отговорност по чл. 177 ЗДДС не се ограничава само до прекия доставчик, а и до останалите нататък. Ето защо изискването за знание като субективен елемент – означава не само да се установи, че дружеството обективно е възприело обстоятелството, че данъка

няма да се внесе, но и да има предположение за това /било е длъжно да знае/. В случая безспорно установената свързаност между РЛ и неговия доставчик, вкл. и съвкупната преценка на доказателствата по делото установява знание у получателя, че данъкът по процесните доставки няма и не е внесен. Всички тези елементи издават свързаност, а тя знание или предположение за такова. Следователно правилно е установена субсидиарна отговорност на жалбоподателя по чл. 177 от ЗДДС про процесните фактури, издадени от „Алфакомерс Трейдинг“ ООД, както и съответните лихви, дължими на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК. Касателно лихвите на главния длъжник следва да се допълни, че същите са дължими, което е в съответствие и с даденото задължително тълкуване с Тълкувателно решение № 5/29.03.2021 г. на ВАС и Решение от 20 май 2021 г. по дело С-4/20 на Съда на ЕС.

Неоснователни са възраженията на жалбоподателя, че доставчика /обявен в несъстоятелност/ притежава имущество, което е предмет на открито производство по несъстоятелност и със същите е възможно погасяването на задълженията към НАП. Тези аргументи не бяха подкрепени с надлежни доказателства, освен с представеното по делото решение по реда на чл. 710 от ТЗ, съгласно който съдът обявява длъжника в несъстоятелност, ако в предвидения в закона срок не е бил предложен план по чл. 696 или предложения план не е бил приет или утвърден, както и в случаите по чл. 630, ал. 2, чл. 632, ал. 1 и чл. 709, ал. 1. Видно от цитираните разпоредби, както и от текста на решението, в него липсват конкретни данни за наличие на имущество и средства от продажбата му, които биха могли да погасят задълженията на „Алфакомерс Трейдинг“ ООД към НАП. Не беше представен отчет на синдика на „Алфакомерс Трейдинг“ ООД, който да свидетелства за наличието на такова имущество. По делото са налице доказателства, че дългът на „Алфакомерс Трейдинг“ ООД е категоризиран като несъбираем и на основание чл. 255, ал. 1, т. 4 от ДОПК е прекратено производството по принудителното му изпълнение по ИД №[ЕИК]/2018, образувано срещу това дружество.

В обобщение съдът намира за доказани както обективните, така и субективни елементи от фактическия състав на особената солидарна отговорност по чл. 177 ЗДДС, поради което законосъобразно с РА са определени посочените в него задължения за ДДС и лихви върху тях.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл. 161, ал. 1 от ДОПК, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 49340.89 лв. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в

размер на 4597.27 лв. Неоснователно се явява възражението за прекомерност на претендираното юрисконсултско възнаграждение, с оглед определянето му съгласно разпоредбите на ДОПК и Наредба № 1/2004 г. Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „Алфа Проджект“ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], срещу РА № Р-22002222003778-091-001/21.03.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 792/12.06.2023г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството е ангажирана отговорност за дължим и невнесен данък по реда на чл.177 от ЗДДС общо размер на 39320.82 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 10020.07 лв., във връзка с доставки , документирани с издадени фактури от „Алфакомерс Трейдинг“ ООД.

**ОСЪЖДА** „Алфа Проджект“ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП” – [населено място] сумата в размер на 4597.27 лв. / четири хиляди петстотин деветдесет и седем лева и двадесет и седем стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на касационно обжалване, пред Върховния административен съд, в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**