

РЕШЕНИЕ

№ 7379

гр. София, 04.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 16.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **3555** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], офис 1, чрез Р. Й. Г., в качеството на представляващ, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221423003072-091-001/04.12.2023 г., издаден от Д. В. П. - орган, възложил ревизията и И. Й. Л. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 245/22.02.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“, с който е определена отговорността му по реда на чл. 177 от ЗДДС за внасяне на ДДС в размер на 89 749,60 лв., във връзка с доставки по фактури издадени от „Коми Сток“ ЕООД и съответните лихви в размер на 18 265,84 лв.

В жалбата е посочено, че РА е неправилен, незаконосъобразен, недоказан и постановен в нарушение на процесуалните и материалноправните предпоставки за издаването му. Поддържа се, че спрямо жалбоподателя не е налице съставът на солидарната отговорност, визиран в разпоредбата на чл. 177, ал. 1 и, ал. 2 от ЗДДС. Излагат се доводи, че установените в хода на ревизията факти са едностранчиво интерпретирани единствено с цел да се ангажира отговорността на дружеството. Сочи се още, че изводите на органите по приходите са необосновани, опиращи се само на предположения и косвени доказателства. Възразява се, че органите по приходите не са доказали извършване на данъчна измама от страна на ревизираното лице, нито е установена привидност на доставката, заобикаляне на закона или договаряне на цена, отличаваща се значително от пазарната. Искането до съда е за отмяна на РА. Претендира се присъждане на сторените в хода на съдебното производство разноски.

В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, чрез юрисконсулт Н., поддържа жалбата. Счита, че решението следва да бъде отменено. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП”, редовно призован, се представлява от юрк. М., оспорва жалбата, по съображенията изложени в процесното решение. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

Ревизионното производство е образувано с издаването на заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221423003072-020-001 от 25.05.2023 г., връчена на 31.05.2023 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22221423003072-020-002/29.08.2023 г. и № Р-22221423003072-020-003/21.09.2023 г., издадени от Д. В. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършване на ревизия на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД за ангажиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС за задължения за ДДС на „Коми Сток“ ЕООД за данъчен период м. 01.2022 г. във връзка с издадени Фактури №0..1/04.01.2022 г.; №0...2/04.01.2022 г.; №0...3/04.01.2022 г.; №0...4/04.01.2022 г.; №0...5/04.01.2022 г.; №0...6/05.01.2022 г.; №0...7/05.01.2022 г.; №0...8/05.01.2022 г.; №0...9/05.01.2022 г.; №0... 10/05.01.2022 г.; №0...11/06.01.2022 г.; №0... 12/06.01.2022 г.; №0...13/06.01.2022 г.; №0... 14/06.01.2022 г.; №0...15/06.01.2022 г.; №0...16/07.01.2022 г.; №0...17/07.01.2022 г.; №0...18/07.01.2022 г.; №0...19/07.01.2022 г.; №0...20/07.01.2022 г.; №0...21/08.01.2022 г.; №0...22/08.01.2022 г.; №0...23/08.01.2022 г.; №0...24/08.01.2022 г.; №0...25/08.01.2022 г.; №0...26/10.01.2022 г.; №0...27/10.01.2022 г.; №0...28/10.01.2022 г.; №0...29/10.01.2022 г.; №0...30/10.01.2022 г.; №0...31/11.01.2022 г.; №0...32/11.01.2022 г.; №0...33/11.01.2022 г.; №0...34/11.01.2022 г.; №0...35/11.01.2022 г.; №0...36/12.01.2022 г.; №0...37/12.01.2022 г.; №0...38/12.01.2022 г.; №0...39/12.01.2022 г.; №0...40/13.01.2022 г.; №0...41/13.01.2022 г.; №0...42/13.01.2022 г.; №0...43/13.01.2022 г.; №0...44/13.01.2022 г.; №0...45/14.01.2022 г.; №0...46/14.01.2022 г.; №0...47/14.01.2022 г.; №0...48/14.01.2022 г.; №0...49/15.01.2022 г.; №0...50/15.01.2022 г.; №0...51/17.01.2022 г.; №0...52/17.01.2022 г.; №0...53/18.01.2022 г.; №0...54/18.01.2022 г.; №0...55/18.01.2022 г.; №0...56/19.01.2022 г.; №0...57/20.01.2022 г.; №0...58/21.01.2022 г.

В срока по чл. 117 от ДОПК е издаден ревизионен доклад (РД) № Р-22221423003072-092-001/13.11.2023 г., връчен на 14.11.2023 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК от ДОПК, като срещу него не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р-22221423003072-091-001/04.12.2023 г., от Д. В. П., на длъжност началник отдел, възложил ревизията и И. Й. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на 14.12.2023 г. В резултат от проведеното производство на жалбоподателя, е ангажирана отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за дължим и невнесен ДДС в общ размер на 89 749,60 лв. по доставки, фактурирани от „К. С.“.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 06 – 13130 от 19.12.2023 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и вх. № 23 – 22 – 1841 от 28.12.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която РА е оспорен изцяло.

В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК директорът на дирекция ОДОП е издал решение №

245 от 22.02.2024 г., с което РА е потвърден.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

Извършваната от жалбоподателя стопанска дейност е извършване на международни превози, за което притежава лиценз №21330/24.09.2019 г., издаден от Министерството на транспорта, информационните технологии и съобщенията и извършване на дейност по застраховане и презастраховане, съгласно сключен договор № 21119506/12.09.2019 г. за застрахователно агентство с „ЛЕВ ИНС“ АД, ЕИК[ЕИК]. За ревизираните периоди дружеството ползва наети превозни средства, съгласно договори за наем на МПС, сключени с „Д. Г. 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и Т. Л. Н., в качеството им на наемодатели.

На „КОМИ СТОК“ ЕООД е извършена ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за периода от 01.01.2022 г. до 31.01.2022 г., приключила с РА№ Р-22221522001439- 091-001 от 05.09.2022 г., влязъл в сила

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за ангажиране на отговорността на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На жалбоподателя са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221423003072-040-001 от 16.06.2023 г., № Р-22221423003072-040-002/29.08.2023 г. и № Р-22221423003072-040-003 от 01.09.2023 г., в отговор на които с вх. № Р-22221423003072-ПРД от 001 до 007 от 04.07.2023 г. и 21.07.2023 г., и с вх.№ 53-00-1994/11.09.2023 г. по регистъра на ТД НАП С. са ангажирани писмени доказателства, които след анализ от страна на ревизиращите органи са намерили отражение при формиране на правните констатации и основанията за облагане в РА.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на „КОМИ СТОК“ ЕООД, „Д.“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „ПРИМЕКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], резултатите са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно изложени в констативната част на РД. С Акт за възлагане на експертиза /А./ № Р-22221423003072-01-001 от 28.09.2023г. е възложено извършването на експертиза за определяне на пазарна цена на закупените от „КОМИ СТОК“ ЕООД стоки /гуми, авточасти и консумативи, описани в А./ към м. 01.2022 г. Експертната оценка е изготвена от Н. Г. Ц., оценител на машини и съоръжения, притежаващ сертификат №30000130/14.12.2009 г. Същата е приета с Протокол № Р-22221423003072-145-001/19.10.2023 г.

На основание чл. 62, ал. 6, т. 3, б. „а“ или „б“ от ЗКИ до СРС е изпратено Искане № Р-22221423003072-050-001/28.09.2022 г. за разкриване на сведения за операциите и наличностите по открити/закрити сметки на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД за периода от 01.01.2022 г. до 31.05.2022 г. С Решение №15966/05.10.2023 г. съдът е постановил разкриване на банкова тайна по чл. 62, ал. 2 от ЗКИ, засягаща наличностите и операциите по сметка [банкова сметка] на жалбоподателя в посочената търговска банка. На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК, въз основа на решението на съда от търговската банка е изискана информация за наличностите и извършените операции по притежаваната от дружеството сметка. Съгласно получения отговор, за периода от 01.01.2022 г. до 31.05.2022 г. по цитираната по-горе сметка няма движение на парични средства. С Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки /ПНПОМ/ №

С230022-023-0001721/26.06.2023 г., на банковата сметка на дружеството в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД е наложен забор.

С Протоколи № Р-22221423003072-ППД-001 /08.06.2023 г. и № Р-22221423003072-ППД-002/08.06.2023 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършените ревизии на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, приключила с РА № Р-22221422003077-091- 001/14.02.2023 г. и на „КОМИ СТОК“ ЕООД, приключила с РА № Р-22221522001439- 091-001/05.09.2022 г

По отношение на фактури издадени от „Коми Сток“ ЕООД на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД е установено, че документират доставки на стоки - гуми, резервни части и консумативи, които са включени в дневниците за покупки и справки-декларациите /СД/ по ЗДДС на жалбоподателя през м. 05.2022 г., като по този начин същият е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 89 759,20 лв.

Във връзка с установеното, ревизиращите са приели, че е налице едновременно изпълнение на условията, посочени в чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за ангажиране на отговорност за чуждо задължение, а именно:Регистрираното лице е получател по облагаема доставка, като „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД е получило доставки на стоки по 58 фактури, издадени от „КОМИ СТОК“ ЕООД, по които е приспаднало данъчен кредит в общ размер на 89 759,20 лв. Осъществени са облагаеми доставки, по които доставчикът е издал фактури с посочен на отделен ред ДДС, който данък доставчикът е длъжен да внесе в бюджета. В хода на предходно ревизионно производство на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, приключило с РА № Р-22221422003077-091-001/14.02.2023 г., органите по приходите са оспорили реалността на фактурираните от „КОМИ СТОК“ ЕООД доставки през м. 01.2022 г. Цитирания РА е обжалван по административен ред пред директора на дирекция ОДОП С., като с Решение № 565/05.05.2023 г. същият е отменен, с мотива, че е осъществен фактическия състав на чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от с. з., и за „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „КОМИ СТОК“ЕООД. Дължимият данък не е внесен от доставчика. На „КОМИ СТОК“ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с РА №Р-22221522001439-091-001 от 05.09.2022 г., с който през м. 01.2022 г. на дружеството са установени задължения за ДДС в размер на 89 749,60 лв., ведно с лихва в размер на 5 061,31 лв., които не са внесени в полза на Републиканския бюджет.

В хода на ревизията до дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. са изпратени писма от 19.07.2023 г. и 19.10.2023 г., с които е изискана информация за проведените обезпечителни и изпълнителни производства спрямо „КОМИ СТОК“ ЕООД. Съгласно получен отговор, обезпечителни мерки относно прекия доставчик не са предприети, тъй като не е установено същия да разполага с активи и/или открити банкови сметки, срещу които да бъде насочено принудително събиране. В тази връзка дългът на дружеството е категоризиран като несъбираем.

С оглед на установеното органите по приходите са приели, че получателят по доставките е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит, свързан с невнесения данък. Установено е, че през м. 05.2022 г., „Т. Р.“ 2000“ ЕООД е упражнило право на данъчен кредит по фактурираните ; „КОМИ СТОК“ ЕООД, за които е прието, че са реално извършени. Получателят е знаел, или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен- чл. 177 ал. 2 от ЗДДС. Съгласно ал. 3 от цитираната разпоредба, за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени

едновременно следните условия: 1. дължимият данък по ал. 1 не е ефективно внесен като резултат за данъчен период, от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид, и 2. облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В тази връзка в хода на ревизията е възложено извършването на експертиза за определяне на пазарна цена в диапазона от/до на закупените гуми, резервни части и консумативи към м. 01.2022 г.

В хода на ревизионното производство и за целите на същото е изготвена експертна оценка, в която вещото лице прилагайки метода на пазарните аналози в съответствие с разпоредбата на §1, т. 10 от ДР на ДОПК, е определило пазарна цена единствено на закупените гуми, тъй като според него за останалите стоки /Cargo floor filtr за ремарке, К. чистител обезмаслител, 31, Добавка стоп теч. двигател, 31, Амортисьор за ремарке, Анतिकорозално покритие, 4 л., Антифриз концентрат 20 л, Вериги за сняг -385/65 -80R 22,5 -X Tyre, Водно съединение радиатор, Възглавница кабина задна, Възглавница кабина предна, Главина скрб. СКрс.skrb.skrs SAF С., Главина С. SAF SKRB 9019/9022, Грес за вериги 400, Грес литиева WD40, 2kg, Грес с тефлон, 4 kg и др./ няма достатъчно данни за точното им специфициране в т.ч. информация за производителите и търговските марки, поради което за тях не може да бъде определена пазарна цена. Във връзка с това, органите по приходите не са кредитирали експертизата, като за целите на ревизията, при определяне на пазарните цени на гумите са отправени запитвания до „Д.“ ООД и „ПРИМЕКС“ ЕООД. Въз основа на получените отговори е направен анализ на съотношението между долна/горна граница и средна пазарна цена на процесните стоки /гуми/ и тези, по които стоките са фактурирани, вследствие на което е констатирано, че закупените от „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД гуми са на цени, различни от пазарните. При това е установено значително завишение на фактурираните стойности на всички модели гуми към датата на тяхната продажба, като цената е завишена, както по отношение минималната пазарна цена, така и по отношение на максималната пазарна цена и средната такава. Отклонението от пазарните цени по всяка една продажба е над 30 на сто.

Относно продажната цена на останалите стоки /резервни части и консумативи/, е извършена справка в интернет за цените, на които същите се предлагат от независими търговци, като е установено значително завишение в цената на фактурираните стоки по спорните доставки спрямо средна пазарна цена на които същите са се търгували към 2022 г. Данни за методиката и резултатите от извършените съпоставки са подробно изложени на стр. 41 и 42 от РД.

Направен е извод, че доставените от „КОМИ СТОК“ ЕООД стоки по процесните фактури са на цени, които значително се отличават от пазарните и фактурирането им е с цел постигане на данъчно предимство и неправомерно ползване на данъчен кредит за клиента – ревизираното лице и съответно невнасяне на дължимия ДДС от страна на доставчика. В съответствие с това ревизиращият екип е приел, че са налице необходимите предпоставки за ангажиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД по отношение на фактурите, издадени от „КОМИ СТОК“ ЕООД през данъчен период м. 01.2022 г.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е

ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разглена по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Разпоредбата на чл. 177, ал. 1 от ЗДДС, гласи че регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

В чл. 177 ЗДДС е установен особен вид солидарна отговорност, представляваща изключение от правилото, че данъкът се дължи от доставчика, поради което текстът на разпоредбата следва да се тълкува стриктно. 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 такава за чуждото задължение, следва да са изпълнени едновременно условията, посочени в чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, а именно регистрираното лице да е получател по облагаема доставка; да е осъществена облагаема доставка, по която доставчикът е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, който ДДС доставчикът е длъжен да внесе в бюджета; дължимият данък да не е внесен от доставчика; получателят следва да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък и да е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 – 120 от ДОПК.

Ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС не довежда до възникване на данъчни задължения, а само до вменяване на отговорност. Лицата, чиято отговорност е ангажирана по реда на чл. 177 от ЗДДС, не стават носители на данъчното задължение на съответния данъчен длъжник, а тяхната отговорност се свежда до изпълнение на данъчно задължение, макар и чуждо такова.

Отговорността се отнася само до дължимия данък по конкретната доставка, а резултатът за периода се определя в зависимост от всички доставки на съответния доставчик за този период. За да пристъпи към реализиране на този вид отговорност, органът по приходите следва да установи връзката между невнесения данък за периода, в който е настъпило данъчното събитие, съответно данъкът е станал изискуем и невнесения данък по конкретната доставка към лицето, чиято отговорност се реализира. Дължимият от доставчика данък следва да не е внесен към датата на издаване на РА на получателя, чиято отговорност се търси.

В конкретния случай не е спорно обстоятелството, че жалбоподателят е получател по облагаеми доставки, за които са издадени фактури от „Коми Сток“ ЕООД, по които фактури е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. Спорни се явяват останалите условия, а именно - дължимият данък да не е внесен от доставчика, и получателят, който е упражнил право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързано с невнесения данък, да е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен и това е да

доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 – 120 от ДОПК.

Съгласно чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Намерението или знанието са чисто субективни категории, но могат да бъдат доказани посредством факти от обективната действителност. По този начин въз основа на логически анализ на факти от действителността, взети и разгледани заедно, следва да се обоснове наличието на субективен елемент спрямо неплатеното чуждо задължение. Националната разпоредби не противоречи на общностните разпоредби.

Принципът на допустимост на солидарната отговорност и съответствието му с Директива на Съвета 2006/112/ЕО е потвърдена с Решение на Съда ЕО по дело С-384/04, където Съдът посочва, че чл. 21, ал. 3 от Шестата директива (отм.), сега чл. 205 от Директива на Съвета 2006/112/ЕО, позволява законодателство, предвиждащо, че данъчно задължено лице, на което са доставени стоки или услуги, и което е знаело или е имало разумни причини да подозира, че част или целия ДДС, дължим във връзка с тази доставка, или всяка предходна или бъдеща доставка, няма да бъде платен, е солидарно отговорно за неплатения данък. Действително, в Решение по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03 Съдът подчертава, че отчитането на намерението на друг търговец, различен от данъчно задълженото лице, включено в същата верига на доставка, или възможен измамен характер на друга сделка от веригата, предходна или следваща, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС, но в т. 59 и т. 61 в Решението по обединени дела С-439/04 и С-440/04 се уточнява, че преценката относно това дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, се извършва от националния съдия въз основа на обективни факти. Съобразно приетото в Решение по дело С-271/06, при зачитане на принципа на пропорционалността, изискването 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, не противоречи на Общностното право.

С оглед на събраните в хода на ревизията доказателства съдът счита, че е доказано от ревизиращите по реда на чл. 117 – 120 от ДОПК наличието на първата хипотеза, а именно оспорващият е знаел, че данъкът няма да бъде внесен.

Спорен е въпросът, дали получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика. Съобразно установената в чл. 177, ал. 3 от ЗДДС презумпция, получателят по доставката е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде разчетен с бюджета при кумулативното наличие на следните условия: дължимият данък не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка, и последната е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В случая е налице последната хипотеза.

При така установената безспорна фактическа обстановка, по която страните не спорят, спорът между същите се определя като такъв по отношение на приложимостта на чл. 177 от ЗДДС. По отношение на приложимостта на посочения текст настоящата инстанция се произнася по същия като съобразява както неговата приложимост, така и съвместимостта му с Шеста директива на съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност, изменена с директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 г (Шеста директива) и с директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. Член 177 от ЗДДС регламентира отговорността на лицата в случаи на злоупотреби.

От събраните доказателства се установява по несъмнен начин, оспорване в тази насока не се прави от жалбоподателя, че облагаемите доставки, по които данъкът не е внесен са идентични с тези, по които е ползвано и правото на приспадане на данъчен кредит от жалбоподателя. Установява се по несъмнен начин, че дължимият данък от доставчика на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция не е бил внесен и към момента на издаване на обжалвания ревизионен акт. При условието на несъмнена приложимост на чл. 177, ал. 1 от ЗДДС следва да се направи преценката дали са налице предпоставките за реализиране на отговорността, така както същите са определени в чл. 177, ал. 2 и в чл. 177, ал. 3 от ЗДДС.

Съгласно чл. 177, ал. 2 от ЗДДС отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Анализът на текста на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС прави несъмнен извода за наличието на две хипотези, при които може да се реализира отговорността – същата се реализира, когато регистрираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен (първа хипотеза) и когато регистрираното лице е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен (втора хипотеза), с общото условие, относимо и за двете хипотези, че обстоятелството на знание или пък на задължение за знание следва да бъде доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117-120 от ДОПК. С оглед обосноваването от ревизиращите органи (обоснована в ревизионния доклад, в ревизионния акт и в решението на решаващия административен орган) втора хипотеза, то същата се прилага при условията на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, а именно съгласно чл. 177, ал. 3 от ЗДДС за целите на ал. 2 се приема, 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.

Анализът на посочените разпоредби води до извода, че двата текста уреждат

две различни хипотези, като една от основните разлики между двете е по отношение на тежестта на доказване – дали същата ще се носи от органите по приходите или пък от ревизираното лице. От друга страна, първата хипотеза – тази по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС регламентира две подхипотези за реализиране на отговорността – когато лицето е знаело, че данъкът няма да бъде внесен и когато лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, като и в двете подхипотези тежестта на доказване на посочените обстоятелства на знание и на задължение за знание несъмнено принадлежи на органите по приходите. За разлика от това, чл. 177, ал. 3 от ЗДДС въвежда хипотеза за реализиране на отговорността, различна от тази по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, а именно въвежда презумпция за знание, която е оборима като се приема, 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. В този случай, несъмнено органите по приходите следва да преценят и да обосноват защо приемат приложимостта на тази презумпция, но за ревизираното лице съществува несъмнена възможност с допустимите за това доказателствени средства да обори тази презумпция, което същото не е сторило в хода на производството пред настоящата инстанция. След анализ на установяванията, съдържащи се в ревизионния доклад и на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт настоящата инстанция прави извода, че за реализирането на отговорността на жалбоподателя ревизиращите органи са обосנוвали приложимостта на хипотезата по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, а именно, че процесната сделка е осъществена на цени, които значително се отличават от пазарните. От съдържанието на ревизионния доклад, на ревизионния акт и на решението на решаващия административен орган се установява по несъмнен начин, че отговорността на дружеството жалбоподател в производството пред настоящата инстанция е реализирана на основание чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, като е прието, че процесната облагаема доставка е на цена, която значително се отличава от пазарната. С оглед на оплакванията, съдържащи се в жалбата преди да направи преценката съобразно приложимите правни норми дали са налице предпоставките за реализиране на отговорността по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС настоящата съдебна инстанция следва да прецени основателността на оплакването, че отговорността по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС не следва да се реализира, когато е налице невнасяне на данъка от прекия доставчик, тъй като не може да се предполага знанието от жалбоподателя за това обстоятелство към момента на сключване на сделката. В тази връзка се съдържа твърдението, че е необосновано прилагане на нормата на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС с твърдение за невнесен от прекия доставчик данък. С оглед на съдържанието на чл. 177, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС подобно оплакване е неоснователно. Принципът на

отговорността по чл. 177 от ЗДДС е, че отговорността за дължимия и невнесен данък от друго лице се носи от получателя по облагаемата доставка, ако той (получателят по доставката) е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

Що се отнася до презумпцията по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС следва несъмнения извод, че същата обхваща също така отговорността по отношение на лицето, пряк получател по доставката, но с отликата, че същата въвежда специална презумпция за отговорността, която може да бъде преодоляна като бъде опровергана от лицето – получател по доставката. Във връзка с оплакването, съдържащо се в жалбата следва да се посочи и обстоятелството, че презумпцията по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС се приема за осъществила се не само и единствено, когато дължимият данък 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, но и облагаемата доставка следва да е привидна, да заобикаля закона или да е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Предвид изложеното разрешаването на правния спор е свързано с обстоятелството дали облагаемата сделка по процесните 58 броя фактури, издадени от „Коми Сток“ ЕООД е на цена, която значително се отличава от пазарната. За да установят верността му, видно от материалите по делото, в хода на ревизията е била назначена експертиза, като в изготвената експертна оценка, прилагайки метода на пазарните аналози, експертът е определил пазарна цена единствено за закупените гуми, като за останалите стоки е приел, че липсват достатъчно данни за точната спецификация на отделните стоки, поради което и не е определил пазарна цена. Във връзка с това правилно и законосъобразно органът по приходите не е кредитирал експертизата, а е потърсил други начини да определи аналогични на закупените стоки цени. Изводите си за наличието на цени, които значително са завишени ревизиращите органи са направили след отправени запитвания до „Диана“ ООД и „Примекс“ ЕООД, като е използван анализ на съотношението между долна/горна граница и средна пазарна цена на процесните стоки и по-конкретно за закупените гуми и тези, по които стоките са фактурирани. В тази връзка, органите по приходите са установили значително завишение на фактурираните стойности на всички модели гуми към датата на тяхната продажба на жалбоподателя, като видно от направените справки цената им е завишена, както по отношение минималната пазарна цена, така и по отношение на максималната пазарна цена и средна такава, като отклонението от пазарната цена по всяка една продажба е над 30 на сто. По отношение продажната цена на останалите стоки, а именно резервни части и консумативи са извършени справки в интернет за цените, на които същите се предлагат от независими търговци. Видно от приложения по делото РД (л. 39 до 42 вкл.) е, че за всяка от стоките по процесните фактури е определен ценови диапазон в лева без ДДС, като са посочени минимална пазарна цена и максимална пазарна цена, средна

пазарна цена и разликата е изчислена в % между цената по фактура и съответно минимална, максимална и средна пазарна цена. След анализ на доказателствата и направената съпоставка, безспорно се установява, че продажните цени на доставените гуми от „Коми Сток“ ЕООД са завишени в сравнение с приложените от търговците на автомобилни гуми ценови листи като процентното съотношение е от 39,42 % до 130,91%, а по отношение на цените на резервните части и консумативи са в диапазона от 95,55% до 1 844,44%.

Настоящата съдебна инстанция приема като съобразено със събраните по делото доказателства, както и в съответствие с избрания метод за оценка на пазарната стойност на облагаемата сделка по процесната фактура, а именно метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци. Съгласно §1, т. 16 от Допълнителните разпоредби на ДОПК пазарна цена е цената по смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, определена чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на § 1, т. 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Съгласно §1, т. 8 от Допълнителните разпоредби на ДОПК пазарна цена е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Методите за определяне на пазарните цени са посочени в §1, т. 10 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, като същите са методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци, методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба, методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба, методът на транзакционната нетна печалба, методът на разпределената печалба.

В процесния случай, от доказателствата по делото безспорно се установи, че е определена пазарната цена на облагаемите доставки като е използван метода на сравнимите неконтролирани цени и остатъчен метод и в тази връзка е определена и средната цена на стоките. По тази причина всяка от предпоставките за ангажиране на отговорността следва да бъде установена при условията на пълно и главно доказване и то от страна на приходните органи, върху които е доказателствената тежест за това. Освен това ревизията се извършва по общия ред, при който не е придадена особена доказателствена сила на фактическите констатации в ревизионния акт, а от друга страна РЛ не твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право на признаване на данъчен кредит, което в случая е безспорно установено обстоятелство. С оглед изложеното е явно, че приходните органи са тези, които следва да докажат, че облагаемата доставка между РЛ и неговия доставчик „Коми Сток“ ЕООД е извършена на цена, която значително се отличава от пазарните. В допълнение към изложеното, че жалбоподателят е знаел, че

дължимият данък няма да бъде внесен е, като е извършил плащане през м. 05.2022 г. към „К. С.“ в размер на 538 555,20 лв. в брой, а не по банков път, по сметката на издателя на фактурите.

Изяснено е ревизиращият орган, че не са предприети обезпечителни мерки по отношение на „Коми Сток“ ЕООД, тъй като не разполага с активи и/или открити банкови сметки, срещу, които да бъде насочено принудително събиране, поради което и дългът е категоризиран като насъбираем. Предвид горното настоящият съдебен състав намира, че е налице фактическият състав на чл. 177 от ДОПК, поради което с РА законосъобразно е ангажирана отговорността на „Транс Радиал“ ЕООД за невнесения от „Коми Сток“ ЕООД данък по доставки, обективирани за данъчен период м. 01.2022 г. във връзка с издадени Фактури №0..1/04.01.2022 г.; №0...2/04.01.2022 г.; №0...3/04.01.2022 г.; №0...4/04.01.2022 г.; №0...5/04.01.2022 г.; №0...6/05.01.2022 г.; №0...7/05.01.2022 г.; №0...8/05.01.2022 г.; №0...9/05.01.2022 г.; №0...10/05.01.2022 г.; №0...11/06.01.2022 г.; №0...12/06.01.2022 г.; №0...13/06.01.2022 г.; №0...14/06.01.2022 г.; №0...15/06.01.2022 г.; №0...16/07.01.2022 г.; №0...17/07.01.2022 г.; №0...18/07.01.2022 г.; №0...19/07.01.2022 г.; №0...20/07.01.2022 г.; №0...21/08.01.2022 г.; №0...22/08.01.2022 г.; №0...23/08.01.2022 г.; №0...24/08.01.2022 г.; №0...25/08.01.2022 г.; №0...26/10.01.2022 г.; №0...27/10.01.2022 г.; №0...28/10.01.2022 г.; №0...29/10.01.2022 г.; №0...30/10.01.2022 г.; №0...31/11.01.2022 г.; №0...32/11.01.2022 г.; №0...33/11.01.2022 г.; №0...34/11.01.2022 г.; №0...35/11.01.2022 г.; №0...36/12.01.2022 г.; №0...37/12.01.2022 г.; №0...38/12.01.2022 г.; №0...39/12.01.2022 г.; №0...40/13.01.2022 г.; №0...41/13.01.2022 г.; №0...42/13.01.2022 г.; №0...43/13.01.2022 г.; №0...44/13.01.2022 г.; №0...45/14.01.2022 г.; №0...46/14.01.2022 г.; №0...47/14.01.2022 г.; №0...48/14.01.2022 г.; №0...49/15.01.2022 г.; №0...50/15.01.2022 г.; №0...51/17.01.2022 г.; №0...52/17.01.2022 г.; №0...53/18.01.2022 г.; №0...54/18.01.2022 г.; №0...55/18.01.2022 г.; №0...56/19.01.2022 г.; №0...57/20.01.2022 г.; №0...58/21.01.2022 г.

По изложените съображения жалбата на „Транс Радиал“ ЕООД е неоснователна и като такава следва да се отхвърли, а оспореният ревизионен акт да се остави в сила като правилен и законосъобразен.

С оглед изхода на спора и своевременно направеното искане от процесуалния представител на ответника, следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 8 970,61 лв. изчислено по реда на чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Във връзка с гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 7-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], офис 1 и електронен адрес, чрез Р. Й. Г., в качеството на представляващ, срещу РА №Р-22221423003072-091-001/04.12.2023 г., издаден от Д. В. П. - орган, възложил ревизията и И. Й. Л. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 245/22.02.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“, с който е определена отговорността му по реда на чл. 177 от ЗДДС за внасяне на ДДС в размер на 89 749,60 лв., във връзка с доставки по фактури издадени от „Коми Сток“ ЕООД и съответните лихви в размер на 18 265,84 лв.

ОСЪЖДА „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. сума в размер на 8 970,61 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: