

# РЕШЕНИЕ

№ 870

гр. София, 15.02.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 30.11.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Христо Минев**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **2437** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156 – 161 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс.

Образувано е във връзка с подадена от [фирма] жалба срещу Ревизионен акт № 22220418001196-091-001/19.10.2018 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. и потвърден с Решение № 14/04.01.2019г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., при ЦУ на НАП.

В съдебното производство жалбоподателят се представлява от редовно упълномощен адвокат, който поддържа жалбата и искането да бъде отменен ревизионният акт. Претендира присъждане на направени за водене на делото разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП” – С., чрез юрисконсулт оспорва жалбата. Заявява искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Извършването на ревизията на [фирма] е възложено с издадена от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., Заповед/ЗВР/ № Р-22220418001196-020-001/27.02.2018, изменена със Заповеди №Р-22220418001196-020-002/11.06.2018г. и № Р-22220418001196-020-003/11.07.2018г. Същия е упълномощен за това със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г. на Директора на ТД на НАП С..

Възложено е извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задължения по Закона за данък върху добавената стойност, за периода от 01.01.2017г. до 30.04.2017г. Ревизията е за установяване на отговорност по чл.177 от ЗДДС, за задължения по ДДС

на [фирма],[ЕИК]. След приключването ѝ е съставен на 24.08.2018г. Ревизионен доклад № Р-22220418001196-092-001. На 19.10.2018г. е издаден и оспореният РА № Р-22220418001196-091-001 от Г. И. М. на длъжност Начални сектор, възложил ревизията и А. А. Н., на длъжност старши инспектор по приходите-ръководител на ревизията

С ревизионния акт не е признато право на приспадане на данъчен кредит за: Данъчен период м. 02.2017г., във връзка с издадени два броя фактури от [фирма], фактура №[ЕГН]/21.02.2017г. с данъчна основа 62890.00лева и ДДС – 1258.00лева и фактура №[ЕГН]/23.02.2017г. с данъчна основа 21139.41лева и ДДС 4227.88лева.,

Данъчен период м. 03.2017г., във връзка с издадени осем броя фактури от [фирма], съответно фактура №[ЕГН]/02.03.2017г. с данъчна основа 3040.46лева и ДДС 608.09лева, фактура №[ЕГН]/07.03.2017г. с данъчна основа 21431.80лева и ДДС 4286.36лева, фактура №[ЕГН]/07.03.2017г. с данъчна основа 4255.58лева и ДДС 851.12лева, фактура №[ЕГН]/08.03.2017г. с данъчна основа 20377.00лева и ДДС 4075.04лева, фактура №[ЕГН]/08.03.2017г. с данъчна основа 5124.2лева и ДДС 1024.84лева, фактура №[ЕГН]/10.03.2017г. с данъчна основа 7048.40лева и ДДС 1409.68лева, фактура №[ЕГН]/10.03.2017г. с данъчна основа 106312.60лева и ДДС 21262.52лева и фактура №[ЕГН]/22.03.2017г. с данъчна основа 90629.08лева и ДДС 18125.82лева.,

Данъчен период м. 04.2017г., във връзка с издадени пет броя фактури от [фирма], съответно фактура №[ЕГН]/03.04.2017г. с данъчна основа 237663.40лева и ДДС 47532.68лева, фактура №[ЕГН]/10.04.2017г. с данъчна основа 43251.40лева и ДДС 8650.28лева, фактура №[ЕГН]/25.04.2017г. с данъчна основа 420.16лева и ДДС 84.03лева, фактура №[ЕГН]/21.04.2017г. с данъчна основа 49536.96лева и ДДС 9907.39лева, и фактура №1223/28.04.2017г. с данъчна основа 17000.00лева и ДДС 3400.00лева.,

Данъчен период м. 05.2017г., във връзка с издадени девет броя фактури от [фирма], съответно фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 28653.36лева и ДДС 5730.67лева, фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 296.00лева и ДДС 59.20лева, фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 26142.62лева и ДДС 5228.52лева, фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 8993.17лева и ДДС 1798.63лева, фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 17945.82лева и ДДС 3589.16лева, фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 19303.13лева и ДДС 3860.63лева, фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 2983.50лева и ДДС 596.70лева, фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 3556.80лева и ДДС 711.36лева и фактура №[ЕГН]/02.05.2017г. с данъчна основа 3002.41лева и ДДС 600.48лева.

Поддържаните възражения от страна на жалбоподателя са за незаконосъобразност на акта. Твърди се също и неправилност, необоснованост, недоказаност на ката и постановяване на същия в нарушение на процесуалните правила.

Твърди се, че субективния елемент свързан със знание на получателя на доставката, че данъкът няма да бъде внесен следва да бъде установен и доказан по несъмнен начин от ревизиращия орган, по реда на чл.117-120 от ДОПК. Твърди, че законодателят не е предвидил нито примерно, нито изчерпателно изброяване на хипотези, при които се знанието се счита за установено. Твърди, че за всеки случай на твърдяно знание, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика, в тежест на органите по приходите е да докажат по несъмнен начин предварителната информираност на

получателя, че доставчикът му няма да внесе дължимия и начислен ДДС. Твърди, че наличието на свързаност между страните по сделките не може да доведе до извод, че управителя на [фирма] би имал разумното очакване, че доставчикът [фирма], няма да е във възможност да изпълни задължението си за внасяне на начисления ДДС в републиканския бюджет.

Конкретно са изложени съображения за противоречивост и неправилност на мотивите на ревизиращите. Счита се, че липсват доказателства за това, че ревизираното, към всеки един момент, по всяка от сделките е знаело, че доставчикът му няма да изпълни задължението си за внасяне на начисления ДДС в бюджета.

Освен така обобщените и изложени в жалбата твърдения нови доказателства не са ангажирани от страна на оспорващия.

Основният предмет на дейност на ревизираното дружество през ревизирания период е свързан с отдаването под наем и експлоатацията на собствени недвижими имоти, а от 2017г. и с търговия с тръби от полиетилен и полипропилен, предназначени за вода, газ, канали и инсталации на сгради.

Със спорните фактури, описани по-горе, издадени от [фирма] са документирани покупки на стоки от ревизираното дружество.

Ревизиращите органи са анализирали предпоставките за възникване на отговорността на [фирма] за заплащане на чуждо задължение, като е посочил, че за тази цел следва да са изпълнени едновременно условията, визирани в чл.177 ал.1 и ал.2 от ЗДДС.

Прието е било, че [фирма] е получател на облагаеми доставки. Ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС, считано от 13.05.2010г. На [фирма] са издадени фактури като е с посочен на отделен ред ДДС, който данък доставчикът е длъжен да внесе в бюджета.

Предвид разпоредбата на чл.177 ал.3 т.1 от ЗДДС невнасянет данъчен период и е установено, че сумата не е внесена и/или е издаден РА, с с начислени и не внесени задължения.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е подало както следва:

СД по ЗДДС с вх.№22041375661/13.02.2017г., за данъчен период м.01.2017г., с резултат - ДДС за внасяне в размер на 7793.39лева, който не е внесен към датата на издаване на РА,

СД по ЗДДС с вх.№ 22041382327/14.03.2017г. за данъчен период м.02.2017г., с резултат - ДДС за внасяне в размер на 15990.69лева, който не е внесен към датата на издаване на РА,

СД по ЗДДС с вх.№ 22041385571/12.04.2017г. за данъчен период м.03.2017г., с резултат - ДДС за внасяне в размер на 50956.36лева, който не е внесен към датата на издаване на РА,

СД по ЗДДС с вх.№ 22041392353/15.05.2017г. за данъчен период м.04.2017г., с резултат - ДДС за внасяне в размер на 57900.62лева, който не е внесен към датата на издаване на РА,

СД по ЗДДС с вх.№ 22041395925/12.06.2017г. за данъчен период м.05.2017г., с резултат - ДДС за внасяне в размер на 89653.02лева, който не е внесен към датата на издаване на РА,

В тази връзка е установено, че [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, както следва: през м.02.2017г. в размер на 5485.88лева, през м.03.2017г. в размер на 51643.83лева, през м.04.2017г. в размер на 69574.38лева, през м.05.2017г., в

размер на 22175.35 лева, през м.06.2017г. в размер на 16737.31 лева, и през м.07.2017г. в размер на 19831.48 лева.

Констатирано е че [фирма] е вписано в Агенцията по вписванията на 04.07.2008г., със съве на директорите в състав: Г. А. А., П. И. С. и Е. П. С.. След справка в ИС на НАП е установено, че Е. П. С. е едноличен собственик на капитала на [фирма], при първоначалната регистрация на дружеството. За периода от 14.07.2017г. до 20.02.2018г., представляващ и управляващ [фирма] е П. И. С./баща на Е. П. С./ Считано от 20.02.2018г., едноличен собственик на капитала е отново Е. П. С.. При извършена справка в ИС на НАП ПП С. – справка за всички подадени уведомления по чл.62 ал.5 от КТ за лицето Емил П. С. е установено, че за периода от 31.07.2013г. до 01.06.2017г. същия е бил назначен по трудово правоотношение в [фирма] на длъжност „търговски представител“. За периода от 18.07.2017г. до 12.09.2017г. лицето е имало сключен трудов договор с [фирма], където е назначен на длъжност „търговски директор“.

Направен извод, че през периодите от м.01.2017г. до м.05.2017г., когато е формирано задължение по ЗДДС на [фирма], Е. П. С. е бил в трудови правоотношения с [фирма]. За същите периоди за Е. П. С. са подавани декларации обр.1 от [фирма] с вид осиг.“01 – Работещи по трудов договор“ и декларации обр.1 от [фирма] с вид осиг.“10 – За изпълнители по договор за управление и контрол“.

Според органите по приходите така установените обстоятелства свидетелстват, че на назначеното по трудово правоотношение лице е било известно финансовото състояние на дружеството. Посочено е че съгласно §1, т.3 буква „б“ от ДР на ДОПК, „свързани лица“ са работодателят и работника. Е. П. С. е имал сключен трудов договор с [фирма], поради което е свързано лице с дружеството, като същевременно е назначен по договор за управление и контрол в [фирма].

Отделно от изложеното, при проверка в информационния масив на НАП – Спарвка в програмен продукт /ПП/ БИДИС, е констатирано, че СД по ЗДДС на [фирма] и [фирма] са подадени от един и същ електронен адрес: [електронна поща](#). Констатирано е и съвпадение в седалището и адресът на управление на двете дружество през периодите, когато са изпълнени доставките – [населено място], [улица]. Посочено е че [фирма] и [фирма] са използвали общ склад, находящ се в [населено място], собственост на [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Органите по приходите са приели, че са установено данни, свидетелстващи за свързаност между лицата и наличието на особени взаимоотношения, надхвърлящи обичайните търговски такива, поради което на същите е било известно, че данъкът няма да бъде внесен.

Органите по приходите са установили, че в голямата част [фирма] не е заплатило ефективно на [фирма] цената по фактурите, като задължението е погасено чрез прихващане. В тази връзка е изтъкнато, че след като купувачът не е заплатил ефективно размера на дължимото възнаграждение, нито дори размерът на дължимия данък, не би могъл да има разумната очакване, че доставчикът ще може да изпълни задължението си за внасяне на начисления по доставките ДДС в републиканския бюджет.

Предвид така установената фактическа обстановка е ангажирана субсидиарната отговорност на дружеството на основание чл.177 ал.1 вр. Ал.6 от ЗДДС.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, в резултат на извършената проверка за законосъобразност, след обсъждане на събраните доказателства и на доводите на страните, съобразно изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК излага следните правни

изводи по съществуването на спора.

Решение № 14/04.01.2019г. на директора на Дирекция „ОДОП” - С. е постановено в срока, определен в ДОПК, от компетентен орган, с оглед на което е валидно и допустимо. Подадената до Съда от пряко засегнатото юридическо лице жалба е в срок и подлежи на разглеждане по същество, но е неоснователна.

Основният спор по делото, очертан от жалбоподателя е правен и касае като цяло оспорване на доказването на субективния елемент от фактическия състав по чл.177 от ЗДДС, а именно знанието, че данъкът по процесните фактури, подробно описани по-горе няма да бъде внесен. От друга страна спорът е свързан с това, обосновани ли са заключенията на ревизиращите и подкрепени ли са със събраните доказателства.

Приложими за процесния казус са материалноправните норми на ЗДДС и процесуалните, определени в ДОПК.

Относно разпределянето на доказателствената тежест в производството по съдебно обжалване на РА са приложими и общите разпоредби на ГПК, съответно на АПК. Чл. 154, ал. 1 ГПК задължава всяка от страните да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, а чл. 170, ал. 1 от АПК определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания при издаването му. В процесния случай благоприятен факт за жалбоподателя е доказване на липсата на знание или предположение, че доставчика няма да заплати дължимия по ЗДДС данък в републиканския бюджет, доколкото това служи на целта му да оправдае твърдението си за неоснователно ангажиране на отговорността на жалбоподателя по чл.177 от ЗДДС. Липсата на субективния елемент на състава на нарушението подлежи на установяване, посредством всички допустими доказателствени средства. Събраните от административния орган доказателства, с които е обосновал РА не са опровергани.

В ЗДДС, разпоредбата на чл.177 е озаглавена „Отговорност на лицата в случаи на злоупотреби“ и съдържа сложен фактически състав, който следва да е проявен в цялост, за да може да се ангажира отговорността на задълженото ревизирано лице за чужди задължения за данък върху добавената стойност. Тази отговорност е особен вид субсидиарна отговорност за регистрирано по ЗДДС лице, която възниква ако са изпълнени елементите на сложния фактически състав, предвиден в чл.177 от ЗДДС. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице.

Следва да се отбележи, че ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС не води 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 чуждо данъчно задължение.

За да бъде законосъобразно реализирана отговорността на чл.177 от ЗДДС, законът изисква да са налице следните предпоставки:

Регистрирано лице – получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Следователно първата предпоставка на закона е лицето да е ползвало право на

приспадане на данъчен кредит, като получател на облагаема доставка, което да е свързано с невнесения данък от друго регистрирано лице, съгласно чл.177 ал.1 от ЗДДС.

Отговорността се отнася само да дължимия данък по конкретната доставка, а резултатът за периода се определя в зависимост от всички доставки на съответния доставчик за този период. За да пристъпят към реализиране на този вид отговорност, органите по приходите следва да установят 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.

При ангажиране на отговорността по реда на чл.177 от ЗДДС, винаги е необходимо доказване на пряката връзка при доставката. Тя се свежда до доказване на факта, че невнесеният данък и ползваният данъчен кредит произтичат от една и съща доставка. За да се ангажира отговорността по чл.177 от ЗДДС на получателя, безспорно трябва да се установи наличието на същата/идентична доставка при доставчика.

В конкретния случай не се спори, че жалбоподателя, в качеството на регистрирано по ЗДДС лице е получател на облагаема доставка от [фирма], данъкът по които не е внесен от доставчика към датата на издаване на РА.

За ангажиране субсидиарната отговорност, законът изисква освен проявлението на обективните предпоставки и за наличие на субективен елемент-знание на получателя, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика. Едва при кумулативното проявление на двата елемента е законосъобразно вменяване на този особен вид отговорност. Изискването за знание е въведено с чл.177 ал.2 от ЗДДС. Съгласно тази норма, 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.

Според настоящия съдебен състав, наличните доказателства обосновават извода че органите по приходите са обосновали приложението на чл.177 от ЗДДС с хипотезата визирана в ал.2 от същата разпоредба, а именно, че ревизираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен.

Знанието, че данъкът няма да бъде внесен е установено с наличието на различни факти и обстоятелства, свидетелстващи, че лицата неизбежно са знаели за това обстоятелство, като например едно и също лице управлява и двете търговски предприятия – доставчик и получател, или пък прокурист на едното дружество е член на управителния съвет на другия търговец или е открита документация, която показва друг особен характер на търговските им взаимоотношения и т.н.

Съдът намира, че в конкретния случай са налице достатъчно данни обуславящи извода за наличие на свързаност между [фирма] и [фирма], която от своя страна обосновава крайния извод за наличие на знание, че данъкът няма да бъде платен.

Неоснователно се приема още в жалбата, че липсват събрани доказателства за

установяването на субективния елемент на състава по чл.177 от ЗДДС.

Както е посочено от органите по приходите [фирма] е регистрирано в Агенцията по вписванията със съвет на директорите в състав: Г. А. А., П. И. С., Е. П. С.. Установено е наличието на родствена връзка между П. И. С. и Е. П. С., като съответно същите са баща и син. Към 2017г., когато са били извършени процесните доставки, Съвета на директорите е в същия състав и негов изпълнителен директор е П. И. С..

Установено е че при първоначалната регистрация на [фирма], включително и през периодите от м.01.2017г. до м. 05.2017г., Е. П. С. е бил едноличен собственик на капитала на дружеството. За периода 14.07.2017г. до 20.02.2018г., представляващ и управляващ дружеството е бил П. И. С., като след 20.02.2018г. [фирма] отново е било представлявано от Е. П. С..

От изложеното следва безспорния факт, че двете дружества [фирма] и [фирма] се представляват и управляват от лица, намиращи се в родствени правоотношения, като същесъвременен, Е. П. С. е участвал в управлението и а двете дружества.

Безспорно е установено също, че Е. П. С. е бил назначаван по трудово правоотношение в [фирма] за периода 18.07.2017г. до 12.09.2017г., когато управител е бил неговия баща, на длъжност „търговски директор“. Същия е имал сключен трудов договор и с [фирма] за периода от 31.07.2013г. до 01.06.2017г. на длъжност „търговски представител“. За посочените периоди за Е. П. С. са били подавани декларации обр.1 от [фирма] и от [фирма].

Свързаността и наличието на особени взаимоотношения между двете дружества се доказва и от факта, че СД по ЗДДС и за двете дружество са подавани до НАП от един и същ електронен адрес. Налице е съвпадение и в седалището и адресът на управление на двете дружества през периода на изпълнение на доставките, лицата отделно от изложеното са ползвали и складови площи в една и съща складова база в [населено място].

От представените в хода на ревизията банкови извлечения, нареждания за преводи, двустранни и тристранни споразумителни протоколи за прихващане, договор за цесия и тристранно споразумение се установява, че погасяването на задълженията е осъществено чрез прихващания, включващи в по-голямата си част и участието на трети страни. По делото, независимо от твърденията на жалбоподателя, че погасяването на задълженията по фактурите е извършвано чрез различни способи – плащания по банков път с платежни нареждания директно по сметка на доставчика, както и с прихващания по насрещни вземания и задължения между дружествата, не са представени доказателства за извършени плащания по банков път или касов път към [фирма]. От приложените в производството банкови извлечения от банковата сметка на [фирма] в периода 01.02.2017г. до 30.09.2017г., дружеството не е наредило извършването на преводи към банкова сметка на [фирма]. Установени са единствено плащания към трети лица, а именно: към [фирма], И. В. Т. – С., „К.“ Л. и др., с които в последствие са осъществени прихващания, без реално

[фирма] да получи парични средства. След като купувачът не е заплатил реално дължимата цена, в това число и начисления ДДС, не е възможно на получателя по доставката да не е известно, че доставчикът не би могъл да изпълни задължението си с внасяне на ДДС по доставките в републиканския бюджет, още по-вече като отчетем наличието на по-горе описаните факти, че Е. П. С. практически е участвал в управлението и на двете дружества.

От заключението на изготвената и приета по делото ССЧЕ не се установяват различни факти и обстоятелства, въпреки, че е установено от експерта, че [фирма] е извършило частично плащане по фактура №[ЕГН]/03.04.2017г. към [фирма] с превод по сметка в [фирма] в размер на 8270.00лева.

Изложените мотиви обосновават извода, че с оспорения ревизионен акт правилно и законосъобразно, в съответствие с доказателствата е ангажирана отговорността на Р. Е. по реда на чл.177 от ЗДДС, по описаните по-горе доставки документирани с фактури за периода от м.02.2017г. до м.05.2017г. , издадени от [фирма].

В ревизионното производство правилно са приложени относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС и са спазени установените в ДОПК процесуалните норми. Актът е законосъобразен и обоснован, като издаден от компетентен орган, в съответствие с изискването за форма.

Така очертаният изход на съдебния спор определя заявената от пълномощника на ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение като основателна. Жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на Дирекция „ОДОП” – С., предвид текста на изр. трето на чл. 161, ал. 1 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. 2, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, и обжалван интерес от 198245.17лева, юрисконсултско възнаграждение в размер на 5495.00лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, 74<sup>-ти</sup> състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването по жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № 22220418001196-091-001/19.10.2018г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С..

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], № 11, да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика” - С. при ЦУ на НАП сумата от 5495.00лв. (седемстотин тридесет и шест лева) юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

**СЪДИЯ:**



