

# РЕШЕНИЕ

№ 5632

гр. София, 07.10.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,**  
в публично заседание на 26.09.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Петя Стоилова**

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **442** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА №Р-22220221002894-091-001/01.09.2021г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1832/02.12.2021г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя ревизионният акт е незаконосъобразен - издаден е в противоречие с материалноправните разпоредби на чл. 177 ЗДДС, практиката на Върховния административен съд и практиката на Съда на ЕС; явно необоснован и немотивиран и постановен при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Жалбоподателят счита, че субективния елемент от фактическия състав на нормата е останал изцяло недоказан. Установените в хода на ревизията факти и обстоятелства категорично не доказват наличие на знание, че данъкът няма да бъде внесен. Цитира практика на ВАС, според която доказателствената тежест за установяване на знанието, е върху приходните органи, които при условията на пълно и главно доказване следва да установят същото. Знанието трябва да се установи по отношение на лицето, което представлява юридическото лице-получател по доставките и изявява волята му, т.е. знанието трябва да е налице у законния представител на лицето, в случая управителя на [фирма] - С. М. З.. Органите по приходите не са доказали наличието на която и да е от презумптивните предпоставки за задължение за знание по чл. 177, ал. 2, предл. 2 вр.

ал. 3 ЗДДС. Ревизиращите органи са направили опит да обосноват прилагането на чл. 177 от ЗДДС в хипотезата, визирана в предл. първо на ал. 2, а именно, че ревизираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен, с неотнормирани към периодите на издаване на фактурите констатации във връзка с трудовите правоотношения на Т. Д. Т., както и с адресите и КЕП, с които са подавани справките-декларации на доставчика и получателя след 20.04.2021г. Двете лица: [фирма] /получател/ и [фирма] /доставчик/ не са свързани лица по смисъла на ДОПК. СД за ДДС на [фирма] и [фирма] се подават от различни IP- адреси и различен КЕП. Обстоятелството, че Т. Т. е била сред членовете на Управителния съвет на доставчика [фирма] през процесния период е изцяло неотнормирано.

В съдебното заседание жалбоподателят, се представлява от адв. С., който представя писмени бележки и претендира направените по делото разноси в размер на 5050 лева. Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. постъпили са писмени бележки.

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

Ревизионното производство е образувано на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК въз основа на ЗВР от 19.05.2021г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220221002894-092-001/03.08.2021г, срещу който не е подадено възражение. Ревизията приключва с РА №Р-22220221002894-091-001/01.09.2021г., издаден от Г. И. М. - орган, възложил ревизията и А. А. Н., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С РА е ангажирана субсидиарна отговорност спрямо [фирма] в общ размер на 238 427,31 лв. /в т.ч. главница в размер на 215 969,82 лв. и лихви – 22 457,50 лв./, за упражнено право на приспадане на данъчен кредит от [фирма] по 32 фактури, издадени от [фирма], който данък не е бил внесен ефективно от доставчика.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД/РА. Изложени са предприетите от органите по приходите действия, установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства. На ревизирувания субект са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. Изисканите документи са предоставени в определените в исканията срокове. Констатирано е, че [фирма] е правопреемник на [фирма]. Предмет на дейност по ТР - производство и търговия на земеделски, транспортни,

пътно-строителни и други машини и съоръжения, лизингова дейност и отдаване под наем, както и всяка друга незабранена от закона дейност.

През периодите, попадащи в обхвата на ревизионното производство, правото на приспадане на данъчен кредит, упражнено от [фирма], е формирано основно от издадени от [фирма] фактури на стойност 1 259 151,59 лв. и ДДС – 251 830,34 лв. Фактурите са включени в дневниците за продажби и справките декларации по ЗДДС в периодите на издаването им, т.е. данъкът е начислен съгласно разпоредбите на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС.

Органите по приходите, издали РА, са изследвали предпоставките за прилагане на чл. 177 от ЗДДС:

1. регистрираното лице е получател по облагаеми доставки - [фирма] е получило

услуги и стоки по 32 фактури, описани на стр. 5-6 от РА, издадени от [фирма], по които е приспаднало данъчен кредит в размер общо на 251 830,34 лв. Видно от таблицата на стр. 5 от РА предмет на фактурите (с изключение на три с предмет „кръгъл прът“ и „лист“) са „услуги по договор от 24.06.20г.“

2. за осъществените облагаеми доставки доставчикът е издал фактури с посочен на отделен ред ДДС, който е длъжен да внесе в бюджета;

3. дължимият данък не е внесен от доставчика. За периодите 01.07.-31.08.2020 г. [фирма] е подало справки-декларации с деклариран ДДС за внасяне в размер общо на 215 969,82 лв., който не е внесен, като са начислени лихви за закъснение в размер на 20 297,70 лв.

4. получателят следва да е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързано с невнесения данък - [фирма], в качеството на получател по доставките, е отразило в отчетните си регистри /дневник за покупките/ доставките като такива с право на пълен данъчен кредит. Въз основа на събраните доказателства ревизиращите са заключили, че има пряка връзка между ползвания данъчен кредит от дружеството с невнесения данък от доставчика, тъй като произтичат от едни и същи доставки.

5. получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен – чл. 177, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно ал. 3 на същия член, 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 в същия, изменен или преработен вид;

- облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Органите по приходите са приели, че в случая получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен предвид следното:

[фирма] /правоприемник на [фирма]/ и [фирма] не са свързани лица по смисъла на ДОПК. Двете дружества, за периодите 01.07.-31.08.2020 г., са подавали справки-декларации от различни IP- адреси и с различен квалифициран електронен подпис /КЕП/. След датата на регистрация на първото по ЗДДС - 20.04.2021 г., справки-декларации по ЗДДС са подавани от един и същ електронен адрес - [електронна поща]. и авторът на КЕП е един и същ – Т. Д. Т.. По данни от ТР същата е била в управителния съвет на [фирма] и е била назначена на трудов договор в това дружество от 01.11. до 01.12.2020г., на длъжност ръководител счетоводен отдел. За периода 01.12.2020 - 20.04.2021г. е била назначена на същата длъжност в [фирма], а от 20.04. до 11.06.2021г. - отново на същата длъжност в [фирма].;

При проверка на [фирма] е установено, че плащанията по издадените 32 фактури са наредени по банкова сметка на [фирма], като основание за това са четири тристранни споразумения за уреждане на задължения и плащания от 13.07., 23.07., 06.08. и 27.08.2020г.

На 31.08.2020 г. между [фирма] и [фирма] е сключен договор с предмет, идентичен с този, сключен от [фирма] със [фирма] на 24.06.2020г. Основният и единствен доставчик на [фирма] за периода 01.06.- 31.12.2020г. е [фирма], което, от своя страна, е префактурирало получените услуги към [фирма] със същите стойности. Всички клиенти, които са правили поръчки към [фирма], след създаването на [фирма] са продължили поръчките си към новосъздаденото дружество. С паричните

преводи по

32-те фактури по сметка на [фирма] са погасявани задължения на [фирма] основно за възнаграждения на персонала му.

Предвид установеното е формиран изводът, че са налице предпоставките – обективни и субективни, за ангажиране на субсидиарната отговорност на [фирма] като правоприемник на [фирма] за задълженията на [фирма] по издадените 32 фактури. Ревизиращият екип се е позовал на разпоредбата на чл. 177, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която регистрирано лице - получател по облагаеми доставки, 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. Изложил е аргументи за изпълнението на първата хипотеза на ал. 2 от чл. 177, а именно, че получателът е знаел, че данъкът няма да бъде внесен.

С РА е ангажирана отговорност за ДДС по доставки, извършени от [фирма], в размер общо на 215 969,82 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДВ/, са определени лихви в размер общо на 20 297,70 лв.

Съгласно писмени обяснения от [фирма], взаимоотношенията на дружеството със [фирма] датират от 24.06.2020г., когато между двете е сключен договор за изработка. Преди подписването е извършено проучване на техническата възможност на доставчика за изпълнение на задълженията му по договора, на данните в ТР по отношение на ЕИК, представителна власт, седалище и адрес на управление, както и валидността на номер по ДДС на сайта на Европейската комисия.

В хода на производството по административно обжалване е установено, че през м. 04.2020г. [фирма] е включено в публичния Списък на длъжниците по чл. 182, ал. 3, т. 2 от ДОПК с неуредени публични задължения над 5 000,00 лв., които нямат имущество, върху което може да се наложи обезпечение, не е представено обезпечение и нямат вземания от банки и трети лица, поддържан от и публикуван на интернет сайта на НАП, със задължение в размер на 1 380 267,98 лв. Т. е. към датата на сключване на договора от 24.06.2020г., по който са издадени почти всички 32 процесни фактури е била налична и публично достъпна информацията за задължения на доставчика към НАП в особено големи размери. На 28.07.2020г. е вписано Писмено съгласие за пристъпване към изпълнение върху търговското предприятие на [фирма] - предмет на особен залог от изпълнителните директори на [фирма], в качеството на заложен кредитор по сключения на 12.04.2017г. Договор за особен залог върху търговското предприятие на [фирма]. Изпълнението е за целия размер на дължимите и изискуеми вземания към Б. – 10 097 837,10 евро, като е насочено върху отделни елементи /активи/ от търговското предприятие, в т. ч. вземания по банкови сметки във всички търговски банки и вземания от трети лица.

Същевременно, плащанията по 32-те фактури са извършени от [фирма] по банковата сметка на трето лице [фирма], въз основа на тристранни споразумения за уреждане на задължения и плащания, сключени на 13.07., 23.07., 06.08. и 27.08.2020г.

В хода на съдебното производство по искане на адвокат С. е установено, чрез изискани данни от НАП, че дружеството [фирма] е включено в Списък №1 на длъжниците по чл.182, ал.3, т.2 от ДОПК с неуредени публични задължения над 5000лв., които нямат имущество, върху което може да се наложи обезпечение, не е представяно обезпечение и нямат вземания от банки и трети лица та 15.05.2020г. и списъкът е публикуван на същата дата. Протоколът, с който се констатират

задължения на [фирма] в размер на 1276393,88лв. е от 29.04.2020г. Приложена като доказателство е Справка за задълженията на [фирма] към 03.06.2022г. От писмо с вх. № от 20.06.2022г. от директора на ТД на НАП В., офис Р. се установява, че към дати 24.06.2020г., към 01.07.2020г. и към 01.08.2020г. дружеството [фирма] няма задължения по ЗДДС.

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 за оспорване и е допустима.

Разгледана по същество се явява неоснователна.

РА е издаден от компетентен орган, при спазване на процесуалните правила и правилно прилагане на материалния закон.

Съгласно разпоредбата на чл.177 , ал.1 ЗДДС (Изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) 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.

Според ал.2 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

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. Ал.6 предвижда, че в случаите по ал. 1 и 2 отговорността се реализира по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките. Алинея б се прилага съответно и по отношение на предходните доставчици.

Отговорността по чл. 177 от ЗДДС е субсидиарна и приложима при невъзможност данъкът да бъде внесен и събран от непосредствения данъчен длъжник. В процесния случай са налице предпоставките, включени в нейния фактически състав: Регистрирано лице - получател по облагаема доставка, което 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.

По делото не се спори, че жалбоподателят е получател по облагаема доставка, че са издадени фактури, в които на отделен ред е начислен ДДС, който доставчикът е бил длъжен да внесе в бюджета, че дължимият данък не е внесен от доставчика, и че получателят по доставката е ползвал данъчния кредит по спорните фактури. Не е спорно и правото на приспадане на данъчен кредит от жалбоподателя. Именно упражняването на това право кореспондира на отговорността на получателя по сделката за разчитането с бюджета, при наличие на предпоставките по чл. 177 от ЗДДС.

От събраните доказателства се установява, че взаимоотношенията между [фирма] и

[фирма] са възникнали на 24.06.2020 г., когато между тях е сключен договор за изработка. Видно от обясненията на ревизираното лице, преди подписването то е проучило техническата възможност на доставчика за изпълнение на договора, представителната власт, седалище и адрес на управление, номер по ДДС от сайта на Европейската комисия. Изпълнителят по сключеният на 24.06.2020г. договор [фирма] е бил включен в Списък на длъжниците по чл. 182, ал. 3, т. 2 от ДОПК с неуредени публични задължения над 5 000,00 лв., които нямат имущество, върху което може да се наложи обезпечение, не е представено обезпечение и нямат вземания от банки и трети лица, който списък е поддържан и публикуван на Интернет сайта на НАП със задължения в размер 1 380 267,98лв., което се потвърждава от представените по делото писма от отдел „Събиране“ при ЦУ на НАП с изх. № 24-39-92# 1/03.06.2022 г. и отдел „Комуникации и контрол“ от 15.07.2022г. Видно от тях списъкът е бил публикуван още на 15.05.2022г., т.е. повече от месец преди датата на сключване на договора за изработка.

По делото с молба от 14.09.2022г. е представена справка за проучено имуществено състояние и категоризация на [фирма], ведно с протокол от 28.07.2011г., от които е видно, че задълженията на [фирма] по изпълнително дело №190619204 от 2019г. към 28.07.2021г. възлизат на 3 752 659,08лв, от които главница 3 352 207,25лв. и лихви 400 451,83лв. по изпълнителното дело от публичния изпълнител са наложени обезпечителни мерки на стойност 4 198 232,00лв., а преди тях са били наложени и други обезпечителни мерки от частни съдебни изпълнители, като задълженията на дружеството към други кредитори възлизат на 27 370 000лв. Запор на банковите сметки на [фирма] е наложен с постановление №С190018-022-0088070/27.09.2019г. още на 27.09.2019г., следват запори с постановления от 09.03.2020г.; от 31.08.2020г., възбрана от 25.09.2020г. и т.н. Съгласие за пристъпване към изпълнение върху търговско предприятие, предмет на особен залог е вписано на 28.07.2020г. от изпълнителните директори на „БЪЛГАРСКА БАНКА АД, в качеството на заложен кредитор, по сключения на 12.04.2017г. договор за залог върху търговското предприятие на [фирма], за целия размер на дължимите и изискуеми вземания 10 097 837евро. С решение №25/08.03.2022г. на ОС Русе дружеството е обявено в несъстоятелност, като началната дата на неплатежоспособността, според решение №46 от 21.06.2021г. ( извлечение от ТР на лист 124 от делото) е 05.03.2021г.

На фона на горното, плащанията по 32те фактури са извършени от [фирма] по банкова сметка на трето лице - [фирма], въз основа на тристранни споразумения за уреждане на задължения и плащания, сключени на 13.07., 23.07., 06.08. и 27.08.2020г. Първата фактура, издадена в изпълнение на договора от 24.06.2020г. е от 17.07.2020г., следователно към датата на издаването ѝ, съгласявайки се да плати на трето лице, получателят по нея е знаел, че доставчикът не е в състояние да получава валидно плащанията по собствените си сметки. Участието на С. З. като представляващ [фирма] при договаряне на начина на плащане, според настоящата съдебна инстанция обосновава знанието, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика. С. З. е бил и пряк участник в сключването на 31.08.2020г. на договор за изработка с [фирма] с предмет, който е идентичен с този, който е бил сключен на 24.06.2020г. от [фирма] със [фирма], а ревизиращите са

установили, че в периода 01.09.2020г. – 31.12.2020г. единствен доставчик на [фирма] е [фирма], а единствен негов клиент – [фирма], като получените и издадените фактури са на едни и същи стойности.

Очевидно е, че в случая е въведен посредник, чиято функция е сведена единствено до получаване и издаване на фактури и опосредстване на плащането към реалния изпълнител. Знанието на едно юридическо лице се установява, когато е налице знание у физическите лица, осъществяващи неговото управление. Като допълнително обстоятелство, което обосновава извода за знание на определени факти от управителя, относно финансовото състояние на доставчика и изрядността му към фиска е това, че [фирма] е наело бившата счетоводителка на [фирма] Т. Д. Т.. Същата е подавала СД на [фирма] в периода м. 07. и м. 08.2020г., когато са издавани фактурите и е била член на УС. Знанието на посочените обстоятелства обосновава извод за знание у ревизираното дружество и за това, че дружеството - доставчик няма да внесе дължимия ДДС в бюджета като резултат по справка-декларация. Не на последно място съдът, при преценка наличието на знание изхожда и от изявлението на самия С. М. З. на лист 69 от делото, който в писмо до ТД на НАП С. обяснява, че оглавява амбициозен екип от специалисти, които със съдействието на Българската банка за развитие ЕАД полага неимоверни усилия за спасяването на дейността на [фирма] в Р., следователно е бил наясно с финансовото състояние на дружеството и знаел или е било длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

По повод наведените в жалбата възражения срещу начислените с РА лихви, следва да се има предвид, че с Тълкувателно решение № 4 от 10.05.2022г. Върховният административен съд постанови, че обхватът на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС включва и задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице.

Изложеното показва, че условията, посочени в чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС са едновременно изпълнени и отговорността на жалбоподателя по чл. 177 от закона е ангажирана правилно и законосъобразно. Не се констатира и допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да ограничават правото на защита на ревизираното лице. Жалбата следва да се отхвърли като неоснователна, като се дължи присъждане на поисканото от ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 914 /четири хиляди деветстотин и четиринадесет/ лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК АССГ, 11 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна жалбата на [фирма] срещу РА №Р-22220221002894-091-001/01.09.2021г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1832/02.12.2021г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с който е ангажирана отговорност по чл.177 от ЗДДС в размер на 238 427,31 лв. /в т.ч. главница в размер на 215 969,82лв. и лихви – 22 457,50 лв./,

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно –

осигурителна практика“ при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 914 /четири хиляди деветстотин и четиринадесет/ лева.  
Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок.

СЪДИЯ: