

РЕШЕНИЕ

№ 7262

гр. София, 03.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 13.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **9324** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от С. М. З. - управител, срещу Ревизионен акт № Р-22220221002894-091-001/01.09.2021 г., издаден от Г. И. М. - орган, възложил ревизията, и А. А. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1832/03.12.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОР С. при ЦУ на НАП).

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт по отношение на това, че на управляваното от него дружество, в качеството на правопреемник на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, ЕИК[ЕИК], е ангажирана отговорност за данък върху добавената стойност за дължимия данък по доставки, извършени от СПАРКИ АД, ЕИК[ЕИК], в размер на 215 969,82 лв. главница и 22 457,50 лв. лихви за данъчни периоди м. 07 и м. 08.2020 г. по фактури, изброени изчерпателно в заповедта за възлагане на ревизия. 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, както и постановен при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Жалбоподателят счита, че субективният елемент от фактическия състав на нормата е останал изцяло недоказан, поради което е

недоказан фактическият състав на отговорността по чл. 177 от ЗДДС и той не може да бъде приложен. Поддържа, че тази отговорност се реализира само в стриктно предвидените в закона хипотези и само когато наличието им е обективно установено и е доказано по неоспорим начин от органите по приходите, тъй като това е отговорност за чужди задължения. На следващо място, заявява, че моментът, към който е релевантно знанието на получателя на доставката, е най-късно до изпълнение на същата (възникване на данъчното събитие). Подчертава, че в случая нито се твърди, нито се доказва хипотезата на нормата, при която „лицето е било длъжно да знае“, а в РД и РА се твърди, че управителят на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД е знаел, че данъкът няма да бъде внесен от СПАРКИ АД. 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.

Жалбоподателят твърди, че нито в РД, нито в РА, са посочени преки или каквито и да било други доказателства, че С. М. З. е бил запознат с финансовото състояние на доставчика или че е знаел, че данъкът няма да бъде внесен. Счита, че цитираните в РД и РА констатации от издадения на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД РА са неотнормими и не са обвързани с предпоставките по чл. 177. Обръща внимание, че органите по приходите сами са установили липса на свързаност между доставчика и получателя по спорните фактури, както и обстоятелството, че справките-декларации на двете дружества за периодите 01.07.2020 - 31.08.2020 г. са подавани от различни адреси и с различни КЕП. В тази връзка намира за неотнормима констатацията, че след м. 04.2021 г. адресът и КЕП са едни и същи. Изтъква, че през месеците 07. и 08.2020 г. Т. Д. Т. не се е намирала в каквито и да било взаимоотношения – трудови, облигационни или други със СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД или с неговия управител, поради което обстоятелството, че е била член на УС на доставчика не може да обоснове знание у трето лице – С. З., за невъзможност за внасяне на ДДС от СПАРКИ АД или за намерение в този смисъл. Счита, че наемането ѝ впоследствие по трудово правоотношение от дружеството-жалбоподател няма как да доведе до изводи, касаещи предходни периоди, а още по-малко доказва наличие на ДДС злоупотреби от страните по доставките. В тази връзка се позовава и на практика на СЕС.

Възражава се срещу обосноваването на знание у управителя с данни за задължения на доставчика към бюджета и търговска банка. В тази връзка се твърди, че включването в списък на длъжниците не дава информация, че към процесния момент доставчикът има неплатени задължения по ЗДДС, а освен това внесенят капитал на СПАРКИ АД е многократно по-голям от задълженията му (12 000 000 лв.). На следващо място, относно пристъпването към изпълнение върху търговското предприятие, предмет на особен залог, е вписано по партидата на доставчика след сключване на договора за изработка с жалбоподателя и след изпълнение по него, съответно издаване на 11 бр. фактури. Сочи се, че вписаната в ТР дата на неплатежоспособността е 05.03.2021 г., т.е. месеци след данъчните периоди, за които е ангажирана отговорността на жалбоподателя, а именно м. 07 и м. 08.2020 г., поради което управителят не е имал основание да смята, че данъкът няма да бъде платен.

Жалбоподателят не счита, че плащането по фактурите към СПАРКИ АД чрез трето лице Ф. СПАРКИ ООД е основание за извод, че управителят е знаел, че данъкът няма да бъде платен, тъй като плащането по спорните фактури е извършено по банков път. Твърди, че този начин на плащане е обичаен в търговските отношения.

С тези аргументи моли съда да отмени РА в цялост.

В открито съдебно заседание по делото жалбоподателят се представлява от адв. Нацкин. Поддържа жалбата. Претендира съдебни разноски за всички съдебни инстанции по представени списъци. За настоящото съдебно производство не претендира разноски.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява по делото от процесуални представители – юрк. И. и юрк. К.. Оспорва жалбата. Намира РА за законосъобразен, издаден в съответствие с чл. 177 от ЗДДС и при изпълнение на обективните и субективни предпоставки на състава. Изразява искане да бъде отхвърлена жалбата и да бъде присъдено в полза на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220221002894-020-001/19.05.2021 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД на основание чл. 177 от ДОПК за отговорност за ДДС по доставки, извършени от СПАРКИ АД за период от 01.07.2020 г. до 31.12.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220221002894-092-001/03.08.2021 г. от ревизиращия екип - А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. и ръководител на ревизията, и И. Я. С., на длъжност старши инспектор в ТД на НАП С.. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу предложението за ангажиране на отговорност, направено в РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22220221002894-091-001/01.09.2021 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С РА е ангажирана субсидиарна отговорност на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД 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 по 32 фактури, издадени от СПАРКИ АД, който данък не е внесен ефективно от доставчика.

РА е оспорен по административен ред на основание чл. 152 от ДОПК пред директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП, който се е произнесъл с Решение № 1832/03.12.2021 г., като е отхвърлил жалбата на дружеството и е потвърдил изцяло РА.

С жалба вх. № 53-04-1019/17.12.2021 г. до АССГ РА е оспорен по съдебен ред, във връзка с която е образувано адм. дело № 442/2022 по описа на АССГ, Трето отделение, 11-ти с-в. Съдът е постановил Решение № 5632/07.10.2022 г., което е отменено с Решение № 9023/28.09.2023 г. на Върховния административен съд, Осмо отделение по адм. дело № 1162/2023 г., а делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ с дадени указания за събиране на доказателства, необходими за разрешаване на повдигнатия пред съда спор, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото са приобщени материалите по адм. дело № 442/2022 г., включващи цялата преписка от ревизионното производство, както и са събрани писмени доказателства

съгласно указанията на ВАС, а именно - 32 бр. фактури, издадени от СПАРКИ АД; СД по ДДС на СПАРКИ АД за периода м.07 - 08.2020 г.; договор за изработка, сключен между СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД и СПАРКИ АД от 24.06.2020 г.; тристранни споразумения за уреждане на задължения и плащания, сключени на 13.07., 23.07., 06.08. и 27.08.2020 г. между СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, СПАРКИ АД и Ф. СПАРКИ ООД; договор от 31.08.2020 г. сключен между СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД и Ф. СПАРКИ ООД.

При така установените факти Административен съд София-град, Трето отделение, 16-ти състав направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н. - ръководител на ревизията, на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадена от възложителя на ревизията. Възложителят на ревизията е оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден като електронен документ, подписан с валиден квалифициран електронен подпис от компетентните органи – възложителя и ръководителя на ревизията, което се установява съгласно представени по делото доказателства – фотокопия на извършени справки за валидността на КЕП и дигитален носител (диск), съдържащ документи в електронна форма със същото съдържание. Съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление. Следователно оспорваният РА е издаден в установената писмена форма. Мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и разпоредителна част в табличен вид с посочени правно основание, период, вид и размер на данъчните задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА.

Ревизията е извършена и приключила в предвидените в закона срокове. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които

са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Всички данни и материали, приложени към преписката, са събрани по реда на ДОПК и не са нарушени правата на ревизираното лице в производството.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД и 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. Въз основа на предоставените документи е констатирано, че СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД е вписано в Търговския регистър (ТР) на 26.05.2021 г. въз основа на подадени заявления за вписване на обстоятелства относно преобразуване на търговски дружества /без разделяне и отделяне/ № 20210331160244 и за вписване на обстоятелства относно акционерно дружество. С решение от 08.02.2021 г. на едноличния собственик на капитала на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД - М. Ц. Нацкин, СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [улица], ап. 17, се преобразува от еднолично дружество с ограничена отговорност в еднолично акционерно дружество с едностепенна система на управление. Новоучреденото дружество е универсален правопреемник на преобразуващото се, с предмет на дейност - 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.

В резултат на предприетите процесуални действия са събрани доказателства, в т.ч. счетоводни справки и регистри, оборотни ведомости и други, подробно описани в РД, след анализа на които е установено, че през периодите, попадащи в обхвата на ревизионното производство, правото на приспадане на данъчен кредит, упражнено от СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, е формирано основно от издадени от СПАРКИ АД 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.

Според разпоредбата на чл. 177, ал. 1 от ЗДДС, 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 ал. 2 е предвидено, че 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 - чл. 120 от ДОПК. В чл. 177, ал. 3 от ЗДДС е установена презумпция, според която 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 настоящия случай ревизиращите органи са установили всички предпоставки от фактическия състав на горната норма на чл. 177, ал. 1, както следва:

1. регистрираното лице е получател по облагаеми доставки - СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД е получило услуги и стоки по 32 фактури, описани на стр. 5-6 от РА /стр. 6-7 от РД/, издадени от СПАРКИ АД, по които е приспаднало данъчен кредит в размер общо

на 251 830,34 лв.;

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 01.07.2020 - 31.08.2020 г. СПАРКИ АД 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 - СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, 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 и 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.

В настоящия случай не се спори относно изпълнението на предпоставки, описани в точки 1 – 4, т.е. от обективна страна липсва спор по приложението на чл. 177 от ЗДДС. По отношение на последната предпоставка – субективния елемент на фактическия състав, разпоредбата на ал. 3 на същия член предвижда, че 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:

СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД /правоприемник на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД/ и СПАРКИ АД не са свързани лица по смисъла на ДОПК. Двете дружества за периодите 01.07.2020 - 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., справките-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 СПАРКИ АД и е била назначена на трудов договор в това дружество от 01.11.2020 до 01.12.2020 г., на длъжност ръководител счетоводен отдел. За периода 01.12.2020 - 20.04.2021 г. е била назначена на същата длъжност в СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, а от 20.04.2021 до 11.06.2021 г. - отново на същата длъжност в СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД.

При проверка на СПАРКИ АД, извършена в хода на ревизия на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, в резултат от която е издаден РА № Р-22220221002634-091-001/29.06.2021 г., е установено, че плащанията по издадените 32 фактури са наредени по банкова сметка на Ф. СПАРКИ ООД, ЕИК[ЕИК], като основание за това са четири тристранни споразумения за уреждане на задължения и плащания от 13.07.2020, 23.07.2020, 06.08.2020 и

27.08.2020 г. На 31.08.2020 г. между СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД и Ф. СПАРКИ ООД е сключен договор с предмет, идентичен с този, сключен от СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД със СПАРКИ АД на 24.06.2020 г. Единствен доставчик на Ф. СПАРКИ ООД за периода 01.06.2020 - 31.12.2020 г. е СПАРКИ АД, което, от своя страна, е префактурирало получените услуги към СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД със същите стойности. Всички клиенти, които са правили поръчки към СПАРКИ АД, след създаването на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД са продължили поръчките си към новосъздаденото дружество. С паричните преводи по 32-те фактури /предмет на процесния в настоящото административно производство РА/ по сметка на Ф. СПАРКИ ООД са погасявани задължения на СПАРКИ АД основно за възнаграждения на персонала му.

Предвид установеното е формиран изводът, че са налице предпоставките – обективни и субективни, за ангажиране на субсидиарната отговорност на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД като правоприемник на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД за задълженията на СПАРКИ АД 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.

Отговорността по чл. 177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност, при която за едно регистрирано по ЗДДС лице - получател по облагаема доставка, възниква задължение да заплати ДДС на друго регистрирано по ЗДДС лице при кумулативното наличие на законово определените условия. Съгласно предвиденото в нормите на чл. 82 от ЗДДС и чл. 193 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, съгласно приложение 12 към нея - таблица на съответствието - чл. 21, § 1 от Шестата директива на Съвета /77/388/ЕИО/, ДДС е изискуем от доставчика по облагаема доставка. С разпоредбата на чл. 205 Директива 2006/112/ЕО на Съвета (съответна на чл. 21, § 3 от Шестата директива на Съвета) е дадена възможност на държавите-членки, включително и в случаите по чл. 193 от същата директива, да предвидят, че лице, различно от платеща на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС. В свои решения (по дела С-255/02, С-35/05) СЕС е имал поводи да отбележи, че приложението на чл. 21, § 3 от Шеста директива при въвеждане на национална уредба, както и при прилагане на същата, следва да е в съответствие с принципите на пропорционалност и правна сигурност. Целта е опазване правата на хазната по възможно най-ефективен начин, но мерките не би следвало да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел.

С оглед приетите с разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС условия, изчерпателно и ясно изброени, солидарната отговорност е предвидена само в размера, за който не е внесен ДДС, по отношение на лице, което вече се е възползвало от правото си на данъчен кредит за същия размер ДДС и което е знаело или е трябвало да знае, че начисленият ДДС няма да бъде внесен. Постига се отстраняване само на пряката вреда за бюджета, в рамките на ползвания данъчен кредит.

Нормата на чл. 177 от ЗДДС представлява защитна клауза срещу злоупотреби

с ДДС и включването ѝ в глава XXV от ЗДДС – „Правомощия на органите по приходите и предотвратяване на данъчни измами“, определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчните измами. Цели се предотвратяване на загубата на данъчни приходи от неизпълнението на задължението на доставчика да внесе начисления данък върху добавената стойност чрез натоварване и на други лица с това задължение. Принципът, установен с чл. 177, ал. 6 от ЗДДС е, че отговорността тежи върху прекия получател по доставката, свързана с невнесения данък, но ако той не бъде събран от него, се носи субсидиарна отговорност от всеки следващ получател по реда на доставките. Прилагането на този институт е обусловено от изпълнение на предвидените в закона предпоставки на сложния фактически състав. Реализира се чрез издаване на ревизионен акт спрямо лицето, което е получател по облагаема доставка, като се установява отговорността на това лице за задълженията на негов конкретен доставчик. Това ревизионно производство не води до възникване на данъчни задължения за субекта, на когото е издаден ревизионният акт, а до привличане на отговорността му за чужди задължения, респективно ревизията не прави този данъчен субект титуляр на данъчно задължение, а длъжник за заплащането на чуждо такова. Фактическият състав, пораждащ отговорността, включва обективни елементи - неизпълнение от доставчика на задължението да внесе начисления данък и упражнено право на приспадане на данъчен кредит от получателя, както и субективен елемент - знание у получателя за това, че данъкът няма да бъде внесен - чл. 177, ал. 2 от ЗДДС. Следователно фактическият състав на солидарната отговорност би бил осъществен, ако се установи изискуемата от закона кумулативност на обективните елементи по чл. 177, ал. 1, ал. 4 и ал. 6 от ЗДДС и на субективните елементи по чл. 177, ал. 2, пр. 1 от ЗДДС и чл. 177, ал. 2, пр. 2, вр. чл. 177, ал. 3 от ЗДДС.

Единствено и само при установено знание на получателя или задължение за знание на същия, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, е допустимо да се ангажира отговорността му за заплащане на данъка. В разпоредбата на чл.177 от 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. 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. При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, процесуалната тежест да установи предпоставките на отговорността за злоупотреби, и в частност презумптивните предпоставки, е за приходната администрация. При действие на презумпцията за знание по ал. 3 на чл. 177 ЗДДС доказателствената тежест за оборването ѝ се прехвърля върху ревизираното лице, но само когато, отново при условията на пълно и главно доказване, приходните органи установят наличието на условието по т. 1 от с.з. – дължимият данък не е ефективно внесен от който и да е от доставчиците по веригата, и поне една от алтернативно изискуемите предпоставки за действие на презумпцията по т. 2 на чл. 177, ал. 3 - облагаемата доставка да е привидна или да заобикаля закона или да е на цена, значително отличаваща се от пазарната. Доколкото

за знанието следва да се изхожда от обективни критерии, то събраните в тази връзка доказателства като достатъчни и безпротиворечиви, следва да са годни да създадат сигурно убеждение за истинността на фактическо твърдение – знание. Релевантният момент за установяване на знанието или задължението за него е към момента на издаването на фактурите.

Заобикаляне на закона е налице, когато посредством сключването на една правомерна сделка (или поредица от сделки) се постига забранен резултат. Именно този противоположен резултат се цели от страните, без да е необходимо той да е единственият мотив за сключване на сделката. В контекста на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС, предвидена като средство за борба с данъчните измами, неправомерният резултат се изразява в избягване плащането на дължимия данък върху добавената стойност.

В настоящия случай са налице всички елементи от фактическия състав на отговорността. Безспорно е, че СПАРКИ ЕАД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 32 фактури, издадени от СПАРКИ АД, с начислен ДДС в общ размер на 251 830,34 лв. В същите е начислен ДДС, който съгласно чл. 85 е изискуем от издателя им, данъкът е деклариран от доставчика в подадените справки декларации и отчетни регистри – дневници за продажби, за съответните данъчни периоди, но не е внесен. Налице е пряка връзка между невнесения от доставчика данък и ползвания от получателя по същите доставки данъчен кредит. Следователно в случая фискът е ощетен, което е основанието на регламентираната в чл. 177 ЗДДС солидарна отговорност между доставчика и получателя.

По отношение на субективния елемент от фактическия състав съдът намира за обосновани и правилни изводите на органите по приходите, формирани след пълно и всестранно обсъждане на събраните доказателства и данни за връзка между двете дружества и операции, които целят избягване плащането на данъчни задължения. Доказано е от приходната администрация знание от страна на жалбоподателя, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика му. В процесния случай ревизиращите са обосновали 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 факти, относими към трудовите правоотношения на Т. Д. Т., както и с електронния адрес и КЕП, с които са подавани справките-декларации на доставчика и получателя след 20.04.2021 г. Цитирали са и констатации от РА № Р-22220221002634-091-001/29.06.2021 г. на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД.

Съгласно дадени в отговор на връчено в хода на ревизионното производство ИПДПОЗЛ писмени обяснения от СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД взаимоотношенията на дружеството със СПАРКИ АД датират от 24.06.2020 г., 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. На въпроса -проучван ли е доставчикът относно наличието на запори или други задължения, е отговорено, че наличието на запори не представлява публична информация и съответно СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД не е имало достъп до

такива данни.

При извършена в хода на производството по административно обжалване проверка е установено, че през м. 04.2020 г. СПАРКИ АД 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. По настоящото дело е приложено писмо рег. № 24-39-92/1/03.06.2022 г. на ЦУ на НАП, съгласно което СПАРКИ АД е включено в Списък № 1 на длъжниците по чл. 182, ал. 3, т. 2 от ДОПК с протокол № С200018-026-0018299/29.04.2020 г. (приложен по делото), който е изпратен на дирекция „Комуникации и протокол“, съответно публикуван, на 15.05.2020 г. В протокола е посочена сумата на задължението на дружеството, а именно – 1 276 339,88 лв., в това число главница 1 195 201,73 лв. и лихва към 29.04.2020 г. – 81 192,15 лв., като е уточнено, че е вписан залог на цялото търговско предприятие в полза на БЪЛГАРСКА БАНКА ЗА РАЗВИТИЕ АД. Следователно към датата на сключване на договора между двете дружества е била налична публично достъпна информация за задължения на доставчика към фиска в особено големи размери, както и вписан в полза на търговската банка особен залог върху цялото търговско предприятие.

Същевременно, не е спорно, че плащанията по 32-те фактури са извършени от СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД (СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД) по банкова сметка на трето лице - Ф. СПАРКИ ООД, въз основа на тристранни споразумения за уреждане на задължения и плащания, сключени на 13.07., 23.07., 06.08. и 27.08.2020 г. Съгласно последните купувачът (СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД) следва да заплати стойността на извършени от продавача (СПАРКИ АД) доставки по фактури, описани в споразуменията, на Ф. СПАРКИ ЕООД, с което се погасява задължението му към продавача. Отношенията между СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД и СПАРКИ АД са уредени с договор от 24.06.2020 г. за изработка на метални изделия по асортимент, цени, количества и в срокове, описани в приложение, одобрено от БЪЛГАРСКА БАНКА ЗА РАЗВИТИЕ АД. Последното е индикация, че именно защото е бил запознат с финансово състояние на СПАРКИ АД управителят на ревизираното дружество С. З. се е съгласил да изпълнява задължението си за плащане на издадените от същото дружество фактури чрез трето лице, което знание е било налице към датата на подписване на първото споразумение /13.07.2020 г./, а първата фактура, издадена в изпълнение на договора, е от 17.07.2020 г. Съгласявайки се плащанията по фактурите да се извършват по сметката на Ф. СПАРКИ ООД, представляващият СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД е знаел, че начисленият по тях ДДС няма да бъде внесен, тъй като уредено по този начин плащане няма да се отрази върху банковите сметки на дружеството, върху които е наложен запор. Участието на С. З. като представляващ СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД при договаряне на начина на плащане според настоящата съдебна инстанция обосновава знанието, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика. Освен това не се спори, че С. З. е бил и пряк участник в сключването на 31.08.2020 г. на договор за изработка с Ф. СПАРКИ ООД с предмет, който е идентичен с

този, който е бил сключен на 24.06.2020г. от СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД със СПАРКИ АД, а ревизиращите са установили, че в периода 01.09.2020 г. – 31.12.2020 г. единствен доставчик на Ф. СПАРКИ ООД е СПАРКИ АД, а единствен негов клиент – СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, като получените и издадените фактури са на едни и същи стойности.

Към датата на подписването на третото споразумение – 06.08.2020 г., в ТР е било налице вписване от 28.07.2020 г. на Писмено съгласие за вписване на пристъпване към изпълнение върху търговско предприятие - предмет на особен залог, от изпълнителните директори на БЪЛГАРСКА БАНКА ЗА РАЗВИТИЕ АД, в качеството на заложен кредитор по сключения на 12.04.2017 г. договор за особен залог върху търговското предприятие на СПАРКИ АД, за целия размер на дължимите и изискуеми вземания – 10 097 837,10 евро, като изпълнението 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.

Всичко гореописано е достатъчно само по себе, за да бъде направен извод за знание от страна на управителя на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД (с правопреемник СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД), че платеният ДДС по издадените от СПАРКИ АД фактури няма да бъде внесен в бюджета. Този извод следва от безспорния факт на вписани обстоятелства в публични регистри относно задължения на СПАРКИ АД към фиска в особено големи размери и последвалото ги поведение на представляващия СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД – да погасява задълженията си чрез плащания на трето лице, чиито активи не са предмет на принудително изпълнение. Описаната схема е с цел да бъде заобиколен закона и да не се внесе в бюджета начисления от СПАРКИ АД данък, като същевременно по банковите му сметки не постъпват суми за удовлетворяване на кредиторите, което обуславя и основанието за ангажиране на отговорността на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД като правопреемник на получателя по същите доставки, по които е избегнато плащане на дължимия данък.

Отделно от гореизложеното, настоящият съдебен състав намира, че макар да са относими към различни данъчни периоди, изложените от ревизиращия екип аргументи относно лицето Т. Д. Т. са още една индикация за координация в действията на двете дружества. Д. е била назначена като счетоводител в двете дружества през близки периоди и е подавала СД на двете дружества със своя КЕП и от един и същ електронен адрес - [електронна поща]. По данни от ТР същата е била в управителния съвет на СПАРКИ АД и е била назначена на трудов договор в това дружество от 01.11.2020 до 01.12.2020 г., на длъжност ръководител счетоводен отдел. За периода 01.12.2020 - 20.04.2021 г. е била назначена на същата длъжност в СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕООД, а от 20.04.2021 до 11.06.2021 г. - отново на същата длъжност в СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД. В подкрепа на извода за координация в действията на дружеството е липсата на основание СД на двете дружества да бъдат подавани от едно и също лице с КЕП от един и същ електронен адрес, тъй като не се представят доказателства, че след 20.04.2021 г. Т. е била назначена едновременно от двете дружества.

С оглед на всичко гореизложено настоящата инстанция счита, че в случая са

налице доказателства както преки, така и косвени, за знание на получателя по доставката по смисъла на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС. Знанието, доколкото е субективна категория, е налице, когато въз основа на съвкупната преценка на събраните доказателства и данни може да бъде направен извод по отношение на физическите лица, които осъществяват управлението и представителството на юридическото лице, че не са могли да не знаят, че данъкът няма да бъде внесен в бюджета. Съвкупно преценени, гореописаните факти водят до извода за наличие на знание у представляващия получателя, че с действията си допринася за това доставчикът да избегне заплащането на дължимия ДДС.

С тези мотиви настоящата инстанция намира, че правилно и законосъобразно е ангажирана отговорността на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД по чл. 177 от ЗДДС за невнесения от СПАРКИ АД данък върху добавената стойност по 32 броя фактури, по които жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит в размер на 251 830,34 лв.

РА е законосъобразен и в частта на установеното задължение за лихви. С решението си от 20.05.2021 г. по дело С-4/20, А. СЕС постановява, че чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с принципа на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която солидарно отговорното лице по смисъла на този член трябва да плати не само размера на ДДС, който не е внесен от платеща на този данък, но и лихвите за забава, дължими от този платец върху посочения размер, когато е доказано, че това лице е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, като е знаело или е било длъжно да знае, че посоченият платец няма да плати този данък. Според Тълкувателно решение № 4 от 10.05.2022 г. на ОСС на Върховния административен съд по т. д. № 2/2020 г. на основание чл. 16, ал. 3 ДОПК обхватът на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС включва и задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице.

Предвид изложеното, законосъобразен е изводът на ревизиращите органи, че са налице всички законоустановени кумулативно изискуеми предпоставки за ангажиране на отговорността на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД по чл. 177 от ЗДДС за процесните задължения на доставчика му СПАРКИ АД по описани в РА фактури за периоди м. 07.2020 г. и м. 08.2020 г. в общ размер на 238 27,32 лв., от които главница в размер на 215 969,82 лв. и лихви за забава в размер на 22 457,50 лв. Оспореният РА е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, в съответствие с материалноправните разпоредби и при спазване на процесуалните правила, поради което обжалването следва да бъде отхвърлено.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Съобразно отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 7, ал. 2, т. 5, вр. с чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 14 187,09 лева (четирнадесет хиляди сто осемдесет и

седем лева и девет ст.).

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от С. М. З. - управител, срещу Ревизионен акт № Р-22220221002894-091-001/01.09.2021 г., издаден от Г. И. М. - орган, възложил ревизията, и А. А. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1832/03.12.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, с който е ангажирана отговорността на дружеството за данък върху добавената стойност по реда на чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност за задължения за ДДС на СПАРКИ АД, ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди м. 07.2020 г. и м. 08.2020 г. в размер на 215 969,82 лв. главница и 22 457,50 лв. лихви, или в общ размер на 238 27,32 лв.

ОСЪЖДА СПАРКИ РУСЕ 2020 ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], да заплати на Национална агенция за приходите разности по делото в размер на 14 187,09 лева (четиринадесет хиляди сто осемдесет и седем лева и девет ст.), представляващи юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство по делото. Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: