

# РЕШЕНИЕ

№ 680

гр. София, 07.02.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,**  
в публично заседание на 30.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ралица Романова**

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **1183** по описа за **2019** 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 ПУДРА ЕООД, ЕИК:[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от И. Р. И., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220417008162-091-001/18.07.2018 г., издаден от Р. Р. Б., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и Е. М. И. - Г., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1870/03.12.2018 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Жалбоподателят твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Сочи, че в случая не са налице предпоставките за реализиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС и от страна на органите по приходите не са събрани доказателства, че процесните доставки са привидни, заобикалят закона и са реализирани на цени, значително отличаващите се от пазарните. Изразява искане оспореният ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. К., който поддържа жалбата и искането оспореният РА да бъде отменен. Позовава се на практика на СЕС. Претендира направените по делото разноски, за което представя списък. Представя

писмена защита.

Ответникът – директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира 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:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220417008162-020-001 от 23.11.2017 г., като е възложено извършването на ревизия на ПУДРА ЕООД за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС по доставки, за които са издадени фактури от Б. – И. И. ЕООД за периода 01.05.2016 г. – 30.06.2016 г. Заповедта е връчена на дружеството на 14.12.2017 г. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 14.03.2018 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 13.04.2018 г. със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220417008162-020-002 от 13.03.2018 г. Тези заповеди са издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220417008162-092-001/27.04.2018 г. от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен на дружеството на 18.06.2018 г.

Срещу констатациите в РД и в срокът по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено възражение, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22220417008162-091-001/18.07.2018 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Е. М. И. - Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството на 13.09.2018 г. Със същия е ангажирана отговорност по чл. 177 от ЗДДС на ПУДРА ЕООД за дължим и невнесен данък от Б. – И. И. ЕООД, във връзка с упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 71 380,00 лв. по фактури, издадени от посочения доставчик в периодите м. 05.2016 г. и м. 06.2016 г. Същият е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №53-06-6151/26.09.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1738/02.10.2018 г. по регистъра по регистъра на дирекция ОДОП С..

С решение № 1870/03.12.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., РА е потвърден изцяло.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-938/21.12.2018 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утешняващ 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.

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.

По компетентността на органа, издал РА:

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 Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Е. М. И. - Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. 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 в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни 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. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че ПУДРА ЕООД е вписано в Търговския регистър към Агенция по вписванията на 10.05.2016 г. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 18.05.2016 г. През ревизираните периоди е извършвало търговия с парфюмерия, козметика и аксесоари. Не разполага със собствени или наети обекти и складови помещения. Не притежава активи и не е декларирано в НАП сключени трудови договори.

На дружество по електронен път е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220417008162-040-001/03.01.2018 г., в резултат на което е депозирано писмено обяснение, че изисканите документи са представени в хода на извършено предходно ревизионно производство и следва да бъдат присъединени. Посочено е, че дружеството използва офис, находящ се [населено място], [улица] и дейността се осъществява от управителя И. Р. И..

Във връзка с това са приобщени следните документи, както следва: с Протокол №1261487/20.03.2018 г. тези, събрани в хода на извършена ревизия по ЗДДС на ПУДРА ЕООД, приключила с издаване на РА №Р-22220417001289-091-001/16.03.2018 г. и с Протокол №1261488/20.03.2018 г. доказателствата, събрани в хода на извършена ревизия по ЗДДС и ЗКПО на Б. – И. И. ЕООД, приключила с издаване на РА №Р-22220415009023-091-001/10.07.2017 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че през ревизираните периоди ПУДРА ЕООД е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 43 фактури с предмет на доставка – парфюмерийни продукти, издадени от Б. – И. И. ЕООД, подробно описани на стр. 4 и сл. от РД – общо в размер на 71 380,00 лв. На ПУДРА ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с РА №Р-22220417001289-091-001/16.03.2018 г., с които доставките са потвърдени като реално извършени. Констатирано е, че правото на приспадане на данъчен кредит по

процесните фактури е упражнено от ПУДРА ЕООД не в периода на издаването им, а в следващи данъчни периоди – м. 04.2017 г. и м. 05.2017 г.

В същото време по данни от информационната система на НАП към 27.04.2018 г. Б. – И. И. ЕООД има задължения за данък върху добавената стойност по подадени СД по ЗДДС за м. 05.2016 г. и м. 06.2016 г. общо в размер на 578 551,17 лв., от които 71 380,00 лв. във връзка с декларираните доставки на ПУДРА ЕООД. Дължимият данък не е внесен.

При тези данни и цел установяване на релевантните факти отнасящи се ангажиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС, видно от РД е, че в хода на ревизионното производство е извършена проверка от страна на органи по приходите от отдел „Оперативни проверки“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Резултатите от същата са обективирани в Доклад №ОП-22002217037849/02.03.2018 г. и протоколи за извършени оперативни проверки. Целта на проверката е установяване наличността на стоки в обекта, посочен от ПУДРА ЕООД в [населено място], [улица]. Констатирана е наличността на съхраняваните парфюмерийни и козметични продукти, като от по данни на представляващия И. Р. И., наличната в обекта стока е собственост на пет дружества - ПИ ПАРФЮМ ЕООД, Р. БГ ЕООД, ИКОЗМЕТИК ЕООД, КАШОН ЕООД и ПУДРА ЕООД. Направен е общ опис на наличните стоки по вид и количество, тъй като при инвентаризацията не е направено разграничаване по отношение собствеността на стоките, предвид факта, че от провереното дружество не са представени документи, които да установят това обстоятелство. Не е предоставена и информация за доставни или продажни цени на изброените парфюмерийни и козметични продукти.

На следващо място е констатирано, че ревизираното дружество ПУДРА ЕООД и прекият доставчик Б. – И. И. ЕООД са управлявани и представлявани от едно и също лице – И. Р. И.. Същият е управител и едноличен собственик и на Б. – И. И. ЕООД до 02.12.2015 г., когато собствеността е прехвърлена на Т. Г. Ш.. Установено е, че след тази дата, И. Р. И. е представляващ дружеството, в качеството на търговски пълномощник, по силата на нотариално заверено пълномощно. Към ревизираните периоди адреса за кореспонденция на двете дружества е един и същ, като СД по ЗДДС и на двете дружества са подавани с квалифициран електронен подпис /КЕП/, издаден на И. Р. И., от един и същ IP адрес 85.14.50.161. По отношение на стоките, предмет на доставка по процесните фактури е констатирано, че не са променили местонахождението си и след прехвърляне правото на собственост върху тях.

От страна на органите по приходите е отчетен и фактът, че И. И. активно е участвал при извършването на ревизията на Б. - И. И. ЕООД, като е подписвал множество документи в качеството си на пълномощник и след 11.02.2016 г., в т. ч. заповеди за изменения на заповеди за възлагане на ревизия, ИПДПОЗЛ, молби за удължаване на срока за представяне на документи и др. В РД е посочено, че за удостоверяване на представителната си власт при подписване на изброените документи в ревизионното производство на Б. - И. И. ЕООД е представил пълномощно, за което в хода на ревизията по чл. 177 от ЗДДС вече твърди, че е оттеглено с протокол от 11.02.2016 г., на основание чл. 41 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/. По отношение на същия ревизиращите са приели, че представлява новосъздаден документ с оглед формулиране на благоприятни аргументи в процеса по административното обжалване. Установено е още, че търговските обекти-магазини, стопанисвани от Б.-И. И. ЕООД след датата на прехвърляне на собствеността на дружеството се стопанисват от

ПАРФЮМЕРИИ Б. ЕООД –дружество с едноличен собственик и представляващ отново И. И., освен това значителна част от лицата назначени на трудов договор са преназначени в ПАРФЮМЕРИИ Б. ЕООД, ИНТЕРКОЗ ЕООД и Б. Т. ЕООД, които също се представляват от И. И..

Тези обстоятелства са дали основание на органите по приходите в РА да направят заключение, че не е било възможно на ПУДРА ЕООД да не е известно, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик. Видно от РА е, че са изложени и мотиви в посока, че е налице пряка връзка между ползвания данъчен кредит от ПУДРА ЕООД с декларирания ДДС за внасяне от Б. – И. И. ЕООД, тъй като произтичат от едни и същи доставки – парфюмерийни продукти.

Предвид гореизложеното е направен извод, че са налице всички материални предпоставки за ангажиране на субсидиарната отговорност по чл. 177 от ЗДДС на получателя по облагаемите доставки ПУДРА ЕООД за задълженията на Б. – И. И. ЕООД, които не са внесени, но до размера на ползвания данъчен кредит – 71 380,00 лв. и дължимите лихви в размер на 14 859,29 лв.

Директора на дирекция ОДОП С., видно то издаденото от него решение се е позовал и на още един факт, а именно, че доставчикът Б.-И. И. ЕООД фигурира в публичния списък на длъжниците по чл. 182, ал. 3, т. 2 от ДОПК с неуредени публични задължения над 5 000 лв., които нямат имущество, върху което може да се наложи обезпечение, не е представено обезпечение и нямат вземания от банки и трети лица - ТД на НАП С. към 30.09.2018 г., като съгласно данните от същия задълженията му са в лева за сумата от 1 693 445,94 лв., а месецът, през който длъжникът е добавен в този списък - 31.03.2017 г. Следователно още към момента на издаване на фактурите доставчикът е фигурирал в този списък и същият е имал финансови затруднения. Това обстоятелство е интерпретирано в смисъл, че И. И. не е имало как да не знае, че данъкът няма да бъде внесен, с оглед затрудненото финансово състояние на дружеството, при положение че същият към момента на издаване на фактурите е бил пълномощник на това дружество.

Предвид възраженията на жалбоподателя за нищожност на РА по делото е допусната съдебно-техническа експертиза, като са изготвени основно и допълнително заключение, които не са оспорени от страните.

Съгласно първото заключение ЗВР №Р-22220417008162-020-001 от 23.11.2017 г. е подписан с индивидуален квалифициран електронен подпис на 23.11.2017 г., в 11:19 ч. от Р. Р. Б., като същият е бил със срок на валидност от 14.08.2017 г. до 14.08.2018 г. т.е. е бил валиден към момента на връчване на ЗВР. Установено е, че оперативният доставчик на услугата е В-Т.. Съгласно поставените задачи е посочено също, че лицето подписало и съответно, което се счита за връчило документа, е Р. Р. Б., която е имала валиден КЕП към момента на връчване. По отношение на ЗИЗВР №Р-22220417008162-020-002 от 13.03.2018 г. са направени идентични констатации. Сходни констатации за валидност са направени и по отношение на РД №Р-22220417008162-092-001/27.04.2018 г. и РА №Р-22220417008162-091-001/18.07.2018 г. Във връзка с последната поставена задача е констатирано, че: подпис “R. R. B.” с валидност от 14.08.2017 г. до 14.08.2018 г. и подпис с валидност от 20.06.2018 г. до 20.06.2019 г. съдържат „Qualified Certificate Statements” атрибут на В-Т., което ги прави квалифицирани електронни подписи; подпис „E. M. I.-Gerginova”, с валидност от 08.02.2018 г. до 08.02.2019 г. съдържа „Qualified Certificate Statements” атрибут на В-Т., което го прави квалифициран

електронен подпис; подпис "Rlitsa Gavrilova Gavrilova", с валидност от 27.03.2018 г. до 27.03.2019 г. съдържа „Qualified Certificate Statements” атрибут на В-Т., което го прави квалифициран електронен подпис.

В допълнителното заключение на СТЕ е посочено, че не може да се направи извод в кой точно момент са подписани процесните документи, чрез електронен подпис, тъй като същите не са представени електронен вариант. В хартиения си вид документите са посочени, че са издадени от ИС Контрол, като електронни документи, подписани с електронен подпис с визуализация на публичния ключ на подписващия, датирането е съгласно системата на НАП ИС Контрол, не е налице проверка на сигнатурата с атрибут „qualified electronic signature according to EU Regulation 910/2014” за публична верификация на индивидуален квалифициран електронен подпис. Посочено е, че лицата отговорни за създаване и връчване на процесните документи имат налични, валидни персонални КЕП, издадени от БОРИКА АД. Установено е, че удостоверенията на издателите на документите не са спирани или прекратявани по време на срока си за валидност.

По делото са приети писмените доказателства, представени с административната преписка. От жалбоподателя не са ангажирани допълнителни доказателства по съществуването на спора, въпреки дадените от съда указания във връзка с доказателствената тежест в процеса.

Съобразявайки изложените от органите по приходите мотиви за постановяването на оспорения акт, както и фактите, установяващи се от доказателствата по делото, настоящият съдебен състав намира жалбата за неоснователна.

Нормата на чл.177 от ЗДДС представлява защитна клауза срещу злоупотреби с ДДС и включването ѝ в глава XXV от ЗДДС 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 със задължението да внесат данъка. Принципът, установен с чл. 177, ал. 6 от ЗДДС е, че отговорността се носи от прекия получател по доставката 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 възниква, ако са изпълнени предвидените в закона сложни фактически състави и се реализира също 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 на 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.

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. 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 Шестата 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, от 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.

Фактическият състав, пораждащ отговорността, включва обективни елементи - неизпълнение от доставчика на задължението да внесе начисления данък и упражнено право на приспадане от получателя, 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, т. 2, пр. 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 на получателя 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 една от алтернативно изискуемите предпоставки за действие на презумпцията - по т. 2 на чл. 177 - облагаемата доставка да е привидна или да заобикаля закона или да е на цена, значително отличаваща се от пазарната. Изводът е, че 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 на получателя за заплащане на данъка.

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/неплащането на дължимия данък върху добавената стойност.

В настоящия случай са налице всички елементи от фактическия състав на отговорността. Както вече се посочи, ПУДРА ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 43 фактури, издадени от Б. И. И. ЕООД. Жалбоподателят е получател по облагаеми доставки, по които е ползвал право на данъчен кредит по посочените фактури. По същите е начислен и деклариран ДДС от доставчика, но ДДС не е внесен. П. данъчен кредит е пряко свързан с невнесения данък. ПУДРА ЕООД, представлявано от управителя И. И. е знаело, че данъкът няма да бъде внесен и това е доказано от приходната администрация по реда на чл. 117 – 120 от ДОПК. СД по ЗДДС и за двете дружества са подавани от едно и също физическо лице – И. И. в качеството му на управител на ПУДРА ЕООД и пълномощник на Б. И. И. ЕООД. Предвид установените по делото факти, И. И. е бил едноличен собственик на капитала, управител и представляващ доставчика до 02.12.2015г. по данните от Търговския регистър, а след тази дата - по търговско пълномощно с права, съответстващи на правата на едноличния собственик на капитала на дружество с ограничена отговорност по Търговския



закон. Съвкупно преценени фактите относно представителната власт по пълномощие и по закон на двете търговски дружества от едно и също физическо лице, наличието на общ адрес за кореспонденция на двете дружества към датата на доставките, подаването на документи до приходната администрация от един и същи IP адрес с КЕП на едно и също физическо лице - представител на дружествата, ползването на един и същи счетоводител и служители водят до извода за наличие на свързаност и общност в търговската дейност на получателя и доставчика за оптимизиране на дължимия ДДС. 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, каквото, доколкото е субективна категория е налице, когато се установи по отношение на физическите лица, които осъществяват неговото управление и представителство, че данъкът няма да бъде внесен в бюджета.

Във връзка с цитираното по-горе пълномощно и възраженията на жалбоподателя следва да се посочи, че правата по това пълномощно са анализирани в потвърдителното решение на директора на дирекция „ОДОП“. Въз основа на този подробен анализ е направен обоснован извод, че пълномощното е не само за всички действия на управление и представителство на дружеството, но и за всички действия от компетентността на едноличния собственик на капитала, свързани с разпореждане с всички активи. И. И. е упълномощен и с права да продава дружествените дялове на трети лица, включително са вписани правомощия да договаря сам със себе си по повод придобиване на дружествените дялове от него по цена и условия, които той прецени. И. И. е участвал като пълномощник при извършването на ревизията на Б. И. И. ЕООД като е подписвал документи, включително след дата 11.02.2016 г., за която твърди в жалбата си, че пълномощията му са били оттеглени. Посоченото обстоятелство не е спорно и се потвърждава от представеното по делото възражение на Б. И. И. ЕООД срещу издадения му РД № Р-22220415009023-092-001/07.04.2017 г. /л. 97/. В същото Т. Г. Ш. /собственик и управител на Б. И. И. ЕООД от 02.12.2015 г./ изрично заявява, че И. И. е подписвал документи и е извършвал действия в качеството си на пълномощник и след 11.02.2016 г., въпреки че пълномощното му е било оттеглено. Обосновано и законосъобразно приходната администрация е приела, че протоколът за оттегляне на пълномощното /л. 47 от приложението/ е с недостоверна дата по смисъла на чл. 181, ал. от ГПК и е с действие спрямо ревизиращите от датата на представянето му, а именно с възражението срещу процесния ревизионен доклад. Действително същият представлява частен документ, който няма достоверна дата и за него не се изисква нотариална форма, за да бъде оттеглено търговското пълномощно, но поради липсата на такава заверка не може да бъде надлежно установено, че това е коректната дата на оттеглянето. В тази връзка настоящата съдебна инстанция счита за неоснователни твърденията в жалбата, че управителят на ПУДРА ЕООД И. И. не е имал представа за дейността на Б. И. И. ЕООД, в частност не е знаел, че данъкът, за който е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит няма да бъде внесен, доколкото внасянето му е зависело от него като пълномощник на Б. И. И. ЕООД. Още повече, че СД на Б. И. И.

ЕООД са подавани с КЕП на И. И. от един и същи IP адрес с ПУДРА ЕООД. Във връзка с това следва да се посочи, че по делото не са налице и доказателства, респективно данни за подадено заявление за прекратяване на достъпа на електронни услуги при промяна на представителната власт на автора на КЕП. В случая може да се направи заключение, че отношения между двете дружества надхвърлят рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател по доставката, което съгласно трайната практика на ВАС по сходни дела мотивира доказано наличие на предварително знание за ревизираното лице, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика.

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.

С оглед изложеното, се установява наличието на субективният елемент от фактическия състав на отговорността по чл. 177 от ЗДДС, респ. законосъобразен е изводът на ревизиращите органи, че са налице всички законоустановени кумулативно изискуеми предпоставки за ангажиране на отговорността на оспорващото дружество за ДДС по чл. 177 от ЗДДС за процесните задължения на ПУДРА ЕООД. Оспореният РА е издаден в съответствие с материалноправните разпоредби, поради което обжалването следва да бъде отхвърлено.

Неоснователни са изложените от страна на жалбоподателя доводи за нищожност на РА. Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, към дата на издаването им. В случая това обстоятелство се потвърждава, както от приетите по делото СТЕ, така и от приложените от страна на органите по приходите доказателства.

Съгласно чл. 184, ал. 1 ГПК електронният документ може да бъде представен възпроизведен на хартиен носител като препис, заверен от страната, като изр. второ на същата разпоредба гласи, че при поискване страната е длъжна да представи документа на електронен носител. В изпълнение на цитираната норма, описаните по – горе електронни документи са представени по административната преписка и същите са приложени по делото. По делото са приобщени както на хартиен, а и на CD резултатите от проверка на валидността на електронните подписи на органите по приходите, участвали в

ревизията. От страна на административния орган са представени доказателства за валидността на подписите, положени от Р. Р. Б., Е. Г. и Р. Г.. Видно заключенията на СТЕ и приобщените доказателства се установява, че органите по приходите участвали в ревизията, издали оспорения акт и подписали посочените по-горе документи притежават валидни КЕП към датата на подписване на съответните документи.

В чл. 3, т. 12 и 15 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (Регламента) се съдържа дефиниция за КЕП, който е усъвършенстван електронен подпис, създаден от устройство за създаване на такъв подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис. Разпоредбата на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ гласи, че електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно - данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Квалифицираният електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи и правната му сила е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните /чл. 13, ал. 3 и ал. 4 ЗЕДЕУУ/. По силата на чл. 25, ал. 1 от ЗЕДЕУУ доставчикът на квалифицирани удостоверителни услуги издава квалифицирано удостоверение по искане на титуляря, съгласно изискванията на чл. 24, § 1 от Регламента, а съгласно ал. 5 същият издава незабавно удостоверението посредством публикуването му в регистъра на удостоверенията.

В своето решение от 20, октомври 2022 г., т.43 по дело С-362/21, Съдът на ЕС подчертава, че „следва да се отбележи, че член 3, точка 12 от Регламент № 910/2014 поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“. Първо, електронният подпис следва да е „усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно член 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в член 26 от същия. Второ, подписът следва да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент. Трето, подписът трябва да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910/2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги“ и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към този регламент“. Успоредно с гореизложеното, Приложение I към същия регламент е озаглавено „Изисквания към квалифицираните удостоверения за електронни подписи“ и в него се изброяват различните данни, които трябва да съдържат квалифицираните удостоверения за електронни подписи. Така съгласно букви а) — й) от това приложение тези удостоверения трябва да съдържат указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че

удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис, набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко името или наименованието на титуляря или псевдоним, като ако се използва псевдоним, той се посочва ясно, и данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис, информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението, идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги, усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно, място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение, когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

В този смисъл посоченото от вещото лице в допълнителното заключение на СТЕ обстоятелство, че не може да се направи извод в кой точно момент са подписани процесните документи, чрез електронен подпис не обуславя невалидността на положените подписи. В случая и от двете приети по делото СТЕ се установява, че процесните ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани с валиден квалифициран електронен подпис и са налице удостоверения за електронен подпис от издателя към всяко от лицата с индивидуален КЕП, които не са спирани или прекратявани по време на срока си за валидност.

Предвид гореизложеното съдът приема изложените от страна на жалбоподателя твърдения за нищожност на РА за неоснователни.

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. 8, ал. 1, т. 4 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 3 117,17 (три хиляди сто и седемнадесет лева и седемнадесет ст.) лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на ПУДРА ЕООД, ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220417008162-091-001/18.07.2018 г., издаден от Р. Р. Б., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., орган, възложил ревизията и Е. М. И. - Г., на

длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1870/03.12.2018 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., 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 на Б. – И. И. ЕООД, ЕИК[ЕИК], за периода м.05.2016 г. и м. 06.2016 г. в общ размер на 86 239,29 лв., от които главница в размер на 71 380,00 лв. и лихви за забава в размер на 14 859,29 лв.

**ОСЪЖДА** ПУДРА ЕООД, ЕИК:[ЕИК] да заплати на директора на дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноси по делото в размер на 3 117,17 (три хиляди сто и седемнадесет лева и седемнадесет ст.) лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

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:**