

РЕШЕНИЕ

№ 6330

гр. София, 31.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 29.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **9266** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК и чл. 145 и сл. от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК.

Образувано е по жалба на „Ружие“ АД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място] против Ревизионен акт /РА/ №Р-22221018001517-091-001/30.04.2018 г., издаден от Б. Н. Н. – орган, възложил ревизията и М. Т. Ферещанова – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1235 /17.08.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с който са му установени задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 67 197,98 лв. и са начислени лихви за забава в общ размер на 4 278,11 лв., в резултат на ангажирана отговорност по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ по доставки, документирани с две фактури, издадени от „СИКЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, по съображения за издаването му в нарушение и при неправилно приложение на материалния закон. Жалбоподателят оспорва като неправилен, необосновен и незаконосъобразен направения в ревизионния акт /РА/ и в потвърждаващото го решение на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. извод, че са налице предпоставките на чл.177 от ЗДДС за ангажиране на солидарната отговорност на „Ружие“ АД за задължения за данък върху добавената стойност на „Сикън“ ЕООД на посоченото в РА основание и за посочените периоди. Твърди, че в хода на проведеното ревизионно производство,

органите на приходната администрация не са доказали при условията на пълно главно доказване наличието на субективния елемент от фактическия състав за ангажиране отговорността на ревизираното дружество за дължим от негов доставчик данък върху добавената стойност. Поддържа, че липсват каквито и да е било доказателства, че през ревизираните периоди „Ружие“ АД е знаело или е следвало да знае, че данъкът върху добавената стойност, дължим от неговия доставчик „Сикън“ ЕООД, няма да бъде внесен, като констатацията на органите по приходите, че двете дружества да ползвали един и същи счетоводител, не била достатъчна за прилагане на презумпцията по чл.177, ал.3 от ЗДДС. По съображения за липса на една от кумулативно изискуемите се предпоставки за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС, е направено искане Ревизионен акт, потвърден с Решение на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С., да бъде изцяло отменен, като незаконосъобразен.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. , чрез процесуалния си представител по делото, в представеното писмено становище оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена.

От фактическа страна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018001517-020-001 от 15.03.2018 г., връчена на 19.03.2018 г. по електронен път, издадена от Б. Н. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощен със Заповед №РД-01-369 от 30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на „РУЖИЕ“ АД за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС по доставки, документирани с фактури №20/30.06.2017 г. и №23/09.08.2017 г., издадени от „СИКЪН“ ЕООД.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018001517-092-001/30.03.2018 г., срещу който в срока и по реда чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение, заведено с вх. № 53-00-1138/20.04.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С.. Възражението е обсъдено и преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018001517-091-001/30.04.2018 г., издаден от Б. Н. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. Т. Ферещанова, на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 02.05.2018 г. по електронен път.

С оспорвания ревизионен акт на жалбоподателя е ангажирана отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за доставки, документирани с фактури, издадени от „СИКЪН“ ЕООД, №20/30.06.2017 г. с предмет „авансово плащане по договор“ с начислен ДДС в размер на 18 833,33 лв. и №23/09.08.2017 г. с предмет „5-осна фреза Vertical center“, с начислен ДДС в размер на 164 166,67 лв.

В хода на процесната ревизия са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

Констатирано е, че на задълженото лице е извършена ревизия по ЗДДС, обхващаща периодите от 01.06.2017 г. до 31.10.2017 г., приключила с издаването на РА №Р-22221017006474-091-001/08.05.2018 г. Относителните доказателства, събрани в хода на това ревизионно производство, са присъединени с Протокол №1223353/29.03.2018

г.: Протокол за извършена насрещна проверка на „СИКЪН“ ЕООД №П-22221317182072-141-001/05.02.2018 г., заключение на експертиза, възложена с Акт за възлагане на експертиза №Р-22221017006474-01-001/23.01.2018 г., документи, представени от ревизирия субект по електронен път чрез информационна система „Контрол“ на 27.10.2017 г. и 04.12.2017 г., и заведени с вх.№ 53-00-2757/30.11.2017 г. в деловодството на ТД на НАП С., в отговор на връчени на дружеството искания за представяне на документи и писмени обяснения.

Установено е, че за данъчни периоди м. 06.2017 г. и м. 08.2017 г. задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 18 833,33 лв. по фактура №20/30.06.2017 г. с предмет „авансово плащане по договор“ и 164 166,67 лв. по фактура №23/09.08.2017 г. с предмет „5-осна фреза Vertical center“, издадени и двете от „СИКЪН“ ЕООД, като същите са включени в регистъра по чл. 124 от ЗДДС „Дневник за покупките“ и подадените справки-декларации за съответните периоди.

От присъединения ПИНП №П-22221317182072-141-001/05.02.2018 г. за извършена проверка на „СИКЪН“ ЕООД, е констатирано, че доставчикът е издал на задълженото лице процесните фактури. За доказване реалността на доставката са представени копия на договор за доставка от 10.04.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 22.06.2017 г. По отношение на плащането за доставката е установено, че ефективно е платена само сумата от 113 000,00 лв. /с банков превод от 30.06.2017 г./. Тя кореспондира с издадената фактура за авансово плащане, но платената сума по фактурата е по-малка от размера на упражненото от жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит по издадените от „СИКЪН“ ЕООД фактури – общо в размер на 183 000,00 лв. За останалата част от дължимото вознаграждение – 985 000,00 лв. с ДДС, са представени копия на споразумение за прихващане на вземания от 09.08.2017 г. и договор за продажба на вземане от 24.07.2017 г. С цитирания договор жалбоподателят, в качеството му на цедент, е продал на „СИКЪН“ ЕООД – цесионер, свое парично вземане в размер на 1 000 000,00 лв. за цена от 1 000 000,00 лв. След прихващането на насрещните вземания със споразумението от 09.08.2017 г. доставчикът се задължава да преведе по банковата сметка на жалбоподателя сумата от 15 000,00 лв. Относно самото оборудване – предмет на доставка по спорните фактури, „СИКЪН“ ЕООД е декларирало, че „машината е произведена със закупени през 2016 г. и 2017 г. материали, с наличните машини на дружеството и кадрова обезпеченост“.

При извършената на жалбоподателя ревизия по ЗДДС за периодите от 01.06.2017 г. до 31.10.2017 г., приключила с РА №Р-22221017006474-091-001 от 08.05.2018 г., е възложено извършването на експертиза за установяване на пазарната цена на придобитото по процесните фактури оборудване – 5-осна фреза VCENTER AX 800, включваща доставка, монтаж и въвеждане в експлоатация. Експертното заключение е изготвено от инж. М. И. П., експерт от списъка на НАП №140, с оценителска правоспособност за машини и съоръжения, рег. №300100145/14.12.2009 г. на К. на независимите оценители в България. Съгласно заключението на вещото лице, след направен оглед на актива е установено, че фрезата е произведена от V. TAICHUNG, T. на 14.03.2017 г., като това било видно от поставената табелка на производителя.

Направеното от експерта проучване е показало, че фрезата се предлага както от производителя V. TAICHUNG, T., така и от дистрибутори от целия свят. В експертизата са посочени линкове /интернет страници/ на немски, британски, руски, турски, украински дистрибутори. Определянето на пазарната цена на фреза модел V

С. АХ800 с управление с Ц. е направено на база отправено запитване до турския дистрибутор на тайванския производител, с калкулирана допълнително надценка /печалба/ от 5%. Изведена е пазарна цена на оборудването в размер на 616 086,00 лв. Отделно от това, експертът е изчислил разходи за монтаж и обучение при въвеждане на актива в експлоатация, върху които е калкулирана печалба в размер на 20%. Получената стойност от 421,05 лв. е прибавена към пазарната цена за придобиване на оборудването и е изведена пазарна стойност на 5-осна фреза VCENTER AX 800, включително доставка, монтаж и въвеждане в експлоатация в общ размер на 616 507,05 лв. без ДДС.

За сравнение данъчната основа по фактурите, издадени от „СИКЪН“ ЕООД, възлиза на общо 915 000,00 лв. При проверката в информационната система на НАП е установено, че към датата на издаване на ревизионен доклад „СИКЪН“ ЕООД има изискуеми задължения, събрани от НАП в общ размер на 262 576,87 лв., включително за м. 06.2017 г. – деклариран, но невнесен ДДС в размер на 1 271,15 лв. и лихва в размер на 91,46 лв., както и за м. 08.2017 г. – деклариран като резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 65 926,83 лв. и лихва в размер на 3 607,95 лв.

При така установената фактическа обстановка издателите на ревизионния акт са приели, че по отношение на „РУЖИЕ“ АД са налице всички предпоставки за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС по доставките, документирани с издадените от „СИКЪН“ ЕООД фактури.

Този извод е мотивиран от фактическа страна с аргументите, че доставчикът е издал описаните в РА фактури, отразил ги е в дневниците си за продажби, а ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по тях. Констатирано е при ревизията, а и не се оспорва от жалбоподателя, че декларираните от „СИКЪН“ ЕООД задължения за данъчните периоди, през които са издадени процесните фактури, не са внесени от доставчика. За покупката на стоката разплащането между страните е извършено частично – по банков път е платена само сумата от 113 000,00 лв. от дължимите общо 1 098 000,00 лв. по издадените от доставчика фактури. Освен това, в мотивите на ревизионния доклад и ревизионния акт са констатирани и други обстоятелства, навеждащи на извод за изпълнение хипотезата на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС – получателят на доставката е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

Като основен аргумент на органите по приходите, обосноваващ ангажирането на отговорност на „РУЖИЕ“ АД по реда на чл. 177 от ЗДДС, е посочено обстоятелството, че осъществените между него и „СИКЪН“ ЕООД доставки са на цени, които значително се различават от пазарните. За да формират този извод, органите по приходите са се позовали на заключението на назначената в хода на ревизионното производство експертиза, изготвено от инж. М. И. П., експерт от списъка на НАП – оценител на машини и съоръжения. Изведената от експерта пазарна на продадения актив – 5-осна фреза Vertical center, значително се различава от посочената данъчна основа в издадените от „СИКЪН“ ЕООД фактури, по които жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит. Отклонението е малко над 48%. /48,42%/. При извършване на експертизата са ползвани методът на сравнимите неконтролирани цени – за оценката на фрезата и методът на увеличената стойност – за оценка на монтажните работи и обучението.

С оглед изложеното, органите по приходите са приели, че е налице различие между договорената цена между „РУЖИЕ“ АД и „СИКЪН“ ЕООД /данъчната основа по процесните фактури/ и пазарната цена, като това различие е съществено, а не

пренебрежимо или дължащо се на обичайните колебания на цените на даден пазар, предвид което е налице хипотезата на чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС. В тази връзка и на основание чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, уреждаща хипотеза на презюмирано знание, с акта е прието, че задълженото лице е било длъжно да знае за невнасянето на данъка, тъй като облагаемата доставка е на цена, която значително се отличава от пазарната. Предвид изложеното органите по приходите са ангажирали отговорността на жалбоподателя за задълженията на неговия доставчик, за които е бил длъжен да знае, че няма да постъпят в бюджета.

В срока по чл.152, ал.1 от ДОПК „Ружие“ АД е обжалвало издадения ревизионен акт по административен ред с подадена до Директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] жалба.

С Решение № 1235/17.08.2018 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. , на основание чл.155, ал.2 от ДОПК, е потвърден Ревизионен акт.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията; удостоверения за валидност на електронни подписи на лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения Ревизионен акт, на основание чл. 160, ал.2 от ДОПК и чл. 168, ал.1 във връзка с чл.146 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, намира за установено следното:

Оспорването на РА изцяло потвърден с Решение на Директора на дирекция „ОДОП“ - С., като направено в законово установения срок по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Ревизионното производство е образувано и проведено, съответно ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия. Съгласно представената и приета като доказателство по делото Заповед на Директора на ТД на НАП - С. , на основание чл.11, ал.3 от ЗНАП и чл.112 ал.2, т.1 от ДОПК, като органи, компетентни да издават заповеди за възлагане на ревизии съгласно чл.112 от ДОПК, както и заповеди за изменение на първоначално издадени заповеди за възлагане на ревизии, съгласно чл.113, ал.3 от ДОПК, са определени началниците на сектори в отдел „Ревизии“, с месторабота в [населено място]- Заповед за възлагане на ревизия и за изменение на същата са издадени от компетентен орган в кръга на неговите правомощия, като съдържанието им отговаря на изискванията по чл.113 от ДОПК, при подписване на заповедите с валиден към датите на издаването им квалифициран електронен подпис на Началник сектор в отдел „Ревизии“ в ТД на НАП – С..

Възложената за извършване ревизия е извършена от определените в ЗВР органи по приходите, които с оглед на заеманата длъжност и определянето им за

ревизиращи органи по чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК със ЗВР, са разполагали с необходимата материална компетентност за провеждането на ревизията и за съставянето на Ревизионен доклад.

Съгласно разпоредбата на чл.119, ал.2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция - чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК/ и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия - чл.113, ал.1, т.2 ДОПК/. Оспореният Ревизионен акт № №Р-22221018001517-091-001/30.04.2018 г. е издаден от Б. Н. Н. – орган, възложил ревизията и М. Т. Ферещанова – ръководител на ревизията.

Както Заповед за възлагане на ревизия, така и РД и издаденият въз основа на него РА са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис, е допустимо по силата на чл.184, ал.1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител /приложения с административната преписка CD-R/. Съгласно чл. 13, ал. 4 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, респ. чл.25, т.2 от Регламент (ЕС) № 910/ 2014, квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. В случая от представените електронни документи се установява, че подписалите ги лица са имали валидни електронни подписи. С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели с квалифициран електронен подпис и съотв. не са налице основания да се считат за нищожни.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК във вр. с чл.3, ал.2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният Ревизионен доклад е неразделна част от него.

Не се твърдят от жалбоподателя, нито са установени при извършената служебна проверка допуснати нарушения на административно-производствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл.114, ал.2 от ДОПК, а РД е съставен от ревизиращите органи в срока по чл.117, ал.1 от ДОПК, като съдържа предвидените в чл.117, ал.2 ДОПК реквизити, при прилагане на събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Съответно спазен е и срока по чл.119, ал.2 от ДОПК за издаването на ревизионния акт.

По съответствието на оспорения ревизионен акт с материалния закон: Обжалваният Ревизионен акт № №Р-22221018001517-091-001/30.04.2018 г. са установени задължения на „Ружие “ АД с правно основание чл.177 от ЗДДС - отговорност за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от „Сикън“ ЕООД. Разпоредбата на чл.177 от ЗДДС е озаглавена отговорност на лицата в случаи на злоупотреби. Съгласно чл.177, ал.1 от ЗДДС 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. В нормата на чл.177, ал.2 от ЗДДС е регламентирано, 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 - 120 от ДОПК. Включването на разпоредбата на чл.177 в глава XXV от ЗДДС, определя отговорността за злоупотреби като средство за

предотвратяване на данъчни измами. Съдържанието на този особен вид солидарна отговорност е за плащане от регистрирано лице - получател по облагаема доставка на дължимия, но невнесен ДДС, когато е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия, но невнесен данък.

Въз основа на посочената нормативна регламентация следва извода, че отговорността по чл.177 от ЗДДС възниква при наличието на няколко материално правно предпоставки, а именно: 1. Ревизираното лице да е регистрирано по ЗДДС лице - получател по облагаема доставка; 2. Да е осъществена облагаема доставка, по която доставчикът е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, който ДДС доставчикът е длъжен да внесе в бюджета.; 3. Дължимият данък не е внесен от доставчика; 4. Получателят по облагаемата доставка да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък и

5. Получателят да е знаел или да е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Тези нормативно регламентирани предпоставки трябва да са налице кумулативно - липсата на който и да е от елементите от правопораждащия фактически състав, възпрепятства възможността да се реализира отговорността по чл.177, ал.1 във вр. с ал.2 от ЗДДС.

В случая установените с оспорения Ревизионен акт № Р-22221018001517-091-001/30.04.2018 г. на основание чл.177, ал.1 от ЗДДС задължения на „Ружие“ АД – отговорност за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от „Сикън“ ЕООД през данъчните периоди на м.06.2017г., м.08.2017г. с оглед съдържащите се в потвърждаващото ревизионния акт Решение № 1235/ 17.08.2018г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. мотиви, се основават на наличието на хипотезата на чл.177, ал.2, предл. първо от ЗДДС – реализиране на отговорността когато ревизираното лице – получател по облагаеми доставки, е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик. За да възникне отговорността по чл. 177, ал.1 в хипотезата на ал.2, предл. първо от ЗДДС /съществуването на която хипотеза в конкретния случай се твърди от приходната администрация/, следва по несъмнен начин да бъде установено и доказано знанието на получателя по облагаемите доставки /„Ружие“ АД/, че дължимият от неговия доставчик /“Сикън“ ЕООД/ данък върху добавената стойност, няма да бъде внесен.

Осъществяването на първите две от посочените по-горе материалноправни предпоставки от фактическия състав на отговорността по чл.177, ал.1 ЗДДС, не е спорно между страните, а и се установява от събраните по делото доказателства. Ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС лице към периода на осъществяване на процесните доставки /м.6.2017г. - м. 08.2017г./, като „Ружие“ АД е „получател“ по смисъла на чл.11, ал.2 от ЗДДС на облагаеми доставки /по см. на чл.12, ал.1 от ЗДДС/ по фактури, издадени от „Сикън“ ЕООД през данъчните периоди м.6.2017г., м.8.2017г. Съответно „Сикън“ ЕООД е доставчик по облагаеми доставки по смисъла на чл.11, ал.1 от ЗДДС по фактури, както следва: №20/30.06.2017 г. с предмет „авансово плащане по договор“ с начислен ДДС в размер на 18 833,33 лв. и №23/09.08.2017 г. с предмет „5-осна фреза Vertical center“, с начислен ДДС в размер на 164 166,67 лв. Посочените фактури са приобщени към ревизионната преписка и са приети като доказателства по делото, като всички фактури са придружени от приемо – предавателни протоколи, като няма спор, че те обективират реално осъществени облагаеми доставки, по които „Ружие“ АД е получател, съответно „Сикън“ ЕООД, също регистрирано по ЗДДС лице, е доставчик. Фактурите съдържат необходимите

реквизити, вкл. посочен на отделен ред ДДС.

Наличието на третата материалноправна предпоставка за реализиране на отговорността по чл.177, ал.1 от ЗДДС /дължимият ДДС да не е внесен от доставчика/, също е доказано. Посочените по-горе фактури са включени в дневниците за продажби на „Сикън“ ООД . Не се спори, а и се доказва от изготвената справка за задълженията на „Сикън“ ЕООД към датата на издаване на ревизионния доклад, че този ДДС, не е внесен от „Сикън“ ООД.

Относно четвъртата предпоставка за реализиране на отговорността по чл.177, ал.1 от ЗДДС – регистрираното лице, получател по облагаема доставка, да е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък: Връзката между невнесения данък и данъчния кредит, какъвто е смисъла на законовото изискване, ще е налице, когато е налице поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга, независимо дали е в същия, изменен или в преработен вид. За да се счита за осъществена тази материалноправна предпоставка по чл.177, ал.1 от ЗДДС, достатъчно е да е налице пряка или косвена причинно-следствена връзка между дължимия и невнесен данък и приспадания данъчен кредит. В случая „Ружие“ АД, като получател по облагаеми доставки, фактурирани с посочените по-горе фактури, издадени от доставчика „Сикън“ ЕООД в периодите на м.6.2017г., м.8.2017г., е отразило същите в дневниците за покупки, съответно тези покупки са участвали при формиране на резултата в подадените справки-декларации по ЗДДС за съответните периоди. Ревизираното дружество, като регистрирано по ЗДДС лице и получател по облагаемите доставки, е упражнило правото си на данъчен кредит по посочените по-горе фактури. Правото на данъчен кредит е упражнено от „Ружие“ АД спрямо същите стоки, закупени от „Сикън“ ЕООД съгласно посочените фактури и за които доставчикът и издател на фактурите – „Сикън“ ЕООД, не е внесъл декларирания като дължим се ДДС. С оглед на изложеното съдът приема за доказано, че правото на приспадане на данъчен кредит, ползвано от „Ружие“ АД за визираните периоди и доставки, е свързан пряко с дължимия и невнесен от „Сикън“ ЕООД ДДС за данъчни периоди м.6.2017г., м.8.2017г., с което се явява изпълнена и четвъртата материалноправна предпоставка за отговорността по чл.177, ал.1 от ЗДДС.

Както вече беше посочено, отговорността по чл.177 от ЗДДС - отговорност на лицата в случаи на злоупотреби, изисква наличието и на още една предпоставка, представляваща субективния елемент от фактическия състав за реализиране на отговорността на получател по облагаеми доставки за ДДС, който не е бил внесен от друго лице. Този субективен елемент, съгласно чл.177, ал.2 от ЗДДС, се свързва с изискването за знание на регистрираното лице /знаело е или е било длъжно да знае/, че дължимият данък по доставката, във връзка с която пряко или косвено е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, няма да бъде ефективно внесен и това да е доказано от ревизиращия орган по реда на чл.117-чл.120 от ДОПК.

В случая реализираната с оспорения РА на основание чл.177, ал.1 от ЗДДС отговорност на „Ружие“ АД за данък върху добавената стойност по доставки, извършени от „Сикън“ ЕООД, от фактическа и правна страна и обоснована с наличието на хипотезата на чл.177, ал.2, предл. Второ от ЗДДС –ревизираното лице – получател по облагаеми доставки /„Ружие“ АД/, е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик /“Сикън“ ЕООД/, за наличието на която хипотеза законът въвежда презумпция, че лицето е било длъжно да знае, ако

едновременно са изпълнени регламентиранията в чл.177, ал.3, т.1 и т.2 условия. Ето защо при реализиране на отговорността по чл.177, ал.1 във вр. с ал.2, предл. Второ от ЗДДС, фактът, че ревизираното лице – получател по облагаема доставка, е знаело, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, подлежи на доказване, като в тежест на жалбоподателя е да обори тази презумция.

Съвкупната преценка на доказателствата по делото не установява знание у получателя или задължение за знание, че данъкът по процесната доставка няма да бъде внесен.

В съдебната практика / от по-ново време в този смисъл е Решение № 6322 от 24.04.2019г., на ВАС, първо отделение, постановено по адм.д. № 13411/2018г./ се приема, че за обосноваване на наличие на „знание“ по смисъла на чл.177,ал.2 ЗДДС е необходимо да бъдат установени обективни обстоятелства, които да сочат, че действителните отношения между търговците надхвърлят рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател на доставката. Изложени по-горе обстоятелства сами по себе си не водят до извод, че търговецът и дружеството длъжник се явяват свързани лица по смисъла § 1,т.3 ДР ДОПК. Те не обосновават и наличие на обективни факти, от които да следва извод, че между тях съществуват по особени и близки отношения, надхвърлящи нормалните отношения доставчик – получател, което от своя страна да обоснове знанието у получателя на доставките, че дължимия данък няма да бъде внесен от доставчика. В този смисъл аргументите на преходния орган свързани на първо място с вида на заплащането по доставките не съставлява елемент от фактическия състав на отговорността по чл.177 ЗДДС- в т.см. Решение № 5758/19.05.2020г. По адм.д. № 48/2020 на ВАС.

В конкретния казус страните са избрали заплащането да се извърши чрез законово допустимия способ на прихващане, за което са събрани писмени документи - договор за цесия, а една част от задълженията са били платени и частично по банков път. Сключването на такъв контракт е в рамките на договорната автономия, то следва определена икономическа логика и цели и само по себе си не обосновава извод за ангажиране на отговорността на по чл.177 ДОПК.

На следващо място по отношение на твърдяното знание на РЛ и/или на неговия представител- събраните в тази връзка доказателства от страна на приходния орган в рамките на поризнесеното от него Решение № 1235/17.08.2018г. Са недостатъчни и противоречиви, не са годни да създадат убеждение за знание. Релевантният момент, към който следва да се налице знание е най-късно издаването на фактурите, т.е. М.06.2017г., респ. м. Август 2017г. Преки доказателства в горния смисъл не са събрани по делото. За този период или преди него няма събрани данни за свързаност между юридическите лица, техните представляващи, управители и собственици по смисъла пар.1,т.3 ДР ДОПК. Наведените доводи на приходните органи не съответстват на установеното фактическо и правно положение. Няма данни в същия период или непосредствено преди него „Сикън“ ЕООД да е имал затруднения или други задължения, вкл. и публични, което да е станало известно на РЛ. В тази връзка е от значение, че не са налице данни за свързаност между собствениците на капитала на всяко от дружествата.

В решението, крайния извод на приходните органи за ангажирани на отговорността по чл.-177 ДОПК е необоснован и при съотнасянето на фактите по ДРА с текста на чл.177, ал.3, т.2, предложение последно - облагаемата доставка да е на цена, значително отличаваща се от пазарната. По този повод, в рамките на съдебното производство е назначена експертиза, която да определи пазарната стойност на

процесния материален актив. Цената на сделката, въз основа на която жалбоподателят е придобил собствеността върху процесната вещ е 915 000 лв., а пазарната цена, посочена от вещото лице, е в размер на 850 634.69 лв. Съдът намира, че при тези данни е налице доставка, цената по която, незначително се отличава от пазарната такава по смисъла, вложен в разпоредбата на чл.177, ал.3, т.2, предл. трето от ЗДДС, поради което и крайния извод на органа по приходите е незаконосъобразен.

Изводът от установените обективни факти, според преценката им от настоящия състав е, че знание по смисъла на чл. 177, ал. 2, предл. първо ЗДДС, е недоказано.

При този изход на спора, основателно се явява искането за присъждане на направените от жалбоподателя разноски в размер на 4433 лв.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на „Ружие“ АД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място] - Ревизионен акт /РА/ №Р-22221018001517-091-001/30.04.2018 г., издаден от Б. Н. Н. – орган, възложил ревизията и М. Т. Ферещанова – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1235 /17.08.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с който са му установени задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 67 197,98 лв. и са начислени лихви за забава в общ размер на 4 278,11 лв., в резултат на ангажирана отговорност по реда на чл. 177 от **Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/** по доставки, документирани с две фактури, издадени от „СИКЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП да заплати на „Ружие“ АД с ЕИК[ЕИК] сумата от 4 433 лв. разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: