

РЕШЕНИЕ

№ 12840

гр. София, 25.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 03.07.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **4921** по описа за **2024** 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 „ВитаМаг България“ ООД, ЕИК-[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220423003761-091-001/08.01.2024 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № Р-22220424039428-003-001/08.03.2024 г., издадени от И. М. Р.- орган, възложил ревизията и Б. М. Я.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 450/04.04.2024 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Релевира се, че ревизионният акт е незаконосъобразен, необоснован и недоказан. Издаден, в нарушение на материалния и процесуалния закон, и в разрез със събраните доказателства. Според жалбоподателя, единственото фактическо установяване за свързаност между дружествата е, че счетоводството им се водело от един и същи счетоводител на един и същи адрес, което не доказвало знание за неплащане на данъка от доставчика. Като основание за определяне на допълнителни задължения на дружеството е посочен чл. 177 от ЗДДС, тъй като доставчик- „Вита Микс България" ООД имал установени данъчни задължения по ЗДДС за данъчен период м, 07.2021 г. - м, 10,2022 г. Според жалбоподателя, бездействието на публичния изпълнител, който в продължение на две години не е извършил никакви действия срещу длъжника за принудително събиране на задълженията му не може да рефлектира върху „ВитаМаг България“ ООД, като основание за ангажиране на отговорността на това дружество за

чужди задължения, още повече, че е сторено преждевременно. Твърди се, че не е доказано знание относно обстоятелството, че доставчикът няма да си плати данъка за ревизирания период. Не е установено представляващия дружеството- жалбоподател Р. Г.- управител да е знаела, че „Вита Микс България“ ООД, представлявано от И. Б. има данък за внасяне и няма да го внесе. Наличието на търговски отношения не предполага знание, че доставчик няма да си плати публичните задължения. Сочи се, че са получени от доставчика реални доставки, по които правомерно са упражнили право на приспадане на данъчен кредит, като е положена грижа на добър търговец при избор на доставчик. Излага аргументи, че не всички клиенти на счетоводна къща знаят за финансовото положение на останалите клиенти, а още по-малко да могат да влияят на плащането на данъци. Освен това Р. Г. като управител на „ВитаМаг България“ ООД няма пълномощия относно извършване на банкови разплащания за погасяване на публични задължения на „Вита Микс България“ ООД, нито има достъп до данъчното досие на доставчика, което представлява данъчна тайна. Съвместяването на един адрес за кореспонденция не е доказателство за знание относно финансовото състояние на доставчика, нито относно желанието му да си плаща публичните задължения. Знанието подлежи на доказване като субективен елемент на фактическия състав на посочената норма. Твърди се, че в настоящия случай такова доказване не е проведено, не се откриват и доказателства в този смисъл, не е представена кореспонденция, касаеща взаимоотношенията между страните, от която да се установява, че данъкът няма да бъде внесен или други подобни обективирани в действителността факти, сочещи на знание у получателя за намерението на доставчика да не изпълни задължението си към бюджета. Позовава се на практика на ВАС. Моли съда да отмени РА в цялост, тъй като не е налице фактическия състав на чл.177 ЗДДС. Претендира разноски.

В открито съдебно заседание по делото жалбоподателят, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата по съображения изложени в същата. Претендира съдебни разноски, съгласно списък.

Ответникът– директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“– С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Счита РА за законосъобразен, издаден при наличие на всички предпоставки на състава по чл. 177 от ЗДДС. Сочи, че е доказано знанието на лицето, предвид обстоятелството, че плащанията са извършени по сметки на трети лица, както и това, че доставчикът и получателят са ползвали един и същ IP адрес, в каквато насока е практиката на ВАС. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София– град, Трето отделение, 73 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-22220423003761-020- 001 26.06.2022 г., връчена по електронен път на 04.07.2023 г., издадена от И. М. Р.- на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ВИТАМАГ БЪЛГАРИЯ“ ООД за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС по доставки, документиращи с фактури, издадени от „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за периодите от 01.07.2021 г. до 31.10.2022 г. Първоначалната заповед е изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-

22220423003761-020-002/28.08.2023 г. и №Р-22220423003761-020-003/29.09.2023 г., издадени от органа възложил ревизията и е определен краен срок за извършване на ревизията 04.12.2023г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220423003761-092-001/21.11.2023 г., връчен по електронен път на 29.11.2023 г. Срещу РД е подадено писмено възражение.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22220423003 761-091 -001/08.01.2024 г., издаден от И. М. Р.- началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- орган, възложил ревизията, и Б. М. Я.- длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 23.01.2024 г. С РА е ангажирана отговорност на „ВИТАМАГ БЪЛГАРИЯ“ ООД по чл. 177 от ЗДДС за задълженията на неговия доставчик „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, в размер на 351 317.28 лв. за периодите от м, 07.2021 г. до м. 10.2022 г.

С Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №П-22220424039428-003-001/08.03.2024 г., задължението е изменено на ДДС за внасяне в размер на 306 309.72 лв. и на основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 60 205.51 лв.

В хода на ревизионното производство, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „ВИТАМАГ БЪЛГАРИЯ“ ООД е връчено по електронен път искане за представяне на документи и писмени обяснения ИПДПОЗЛ изх. №Р-22220423003761 -040-001 28.07.2023 г. В отговор са представени документи, описани и обсъдени в РД, неразделна част от РА.

Извършена е насрещна проверка на „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, приключила с Протокол № П-22220423200424-141-001/10.11.2023г.

С Протокол №П-22220423003761-П.-001/18.10.2023г. е присъединен РД №Р-22220422007478-092-001/02.06.2023 г. и РА №Р-22220422007478-091-001/22.06.2023 г., издадени на жалбоподателя, ведно с представените документи в хода на тази ревизия, както и Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220422233804-141-001/ 02.03.2023 г. на спорния доставчик, ведно с приложените доказателства.

Изпратено е запитване до дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С., с което са изискани доказателства за проведено принудително изпълнение спрямо „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и доказателства относно липса на имущество, спрямо което да се насочи изпълнението или обезпечението. Според получените данни, доставчикът не притежава недвижими имоти, движими вещи и МПС, няма заложено имущество, съгласно проверка в сайта на Централния регистър за особените залози /ЦРОЗ/, безналични ценни книжа, няма данни за притежание на дългосрочни и краткосрочни инвестиции, включително дялово участие в други търговски дружества, съгласно данните от Търговския регистър и не притежава банкови сметки. Изготвен е протокол за наличие на обстоятелства за оповестяване в интернет по чл. 182, ал. 3, т. 2 и чл. 221 от ДОПК за включване на лицето в списъците на лица с неуредени публични вземания. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС от 21.10.2022 г.. Изготвена е справка за проученото имуществено състояние и категоризация на дълга на „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Производството по принудително изпълнение на публични вземания по изпълнително дело е прекратено, дългът е категоризиран като

несъбираем.

Установено е, че „ВИТАМАГ БЪЛГАРИЯ“ ООД е регистрирано за целите на ЗДДС и е получател по облагаеми доставки по фактури, издадени от „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Предмет на доставките са стоки, представляващи хранителни добавки. В хода на извършена предходна ревизия на ревизираното дружество са представени всички относими доказателства, касаещи реалното извършване на доставките на стоки. В резултат на това с РА №Р-22220422007478-091 -001 -22.06.2023 г.. издаден на жалбоподателя не са извършени корекции на ползвания данъчен кредит по фактурите, издадени от спорния доставчик.

За извършените доставки на стоките доставчикът издал фактурите, описани в РД с посочен на отделен ред данък върху добавената стойност. Същите са включени в дневниците му за продажби и в дневниците за покупки на ревизираното дружество със съответния номер, дата, предмет, стойност и начислен ДДС, като по този начин за „ВИТАМАГ БЪЛГАРИЯ“ ООД възниква данък за възстановяване. Дължимият данък, като резултат за периодите по справките- декларации от м. 07.2021 г. до м. 10.2022 г. е в размер на 378 100.09 лв. и не е внесен от доставчика към датата на издаване на настоящия РА.

Органите по приходите приели, че жалбоподателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика, предвид факта, че за ревизирия период не са извършени плащания по фактурите, издадени от длъжника, като вместо това са извършвани плащания към неговите предходни доставчици- ZEINPHARMA GmbH с VIN DE243365227, „ГОПЕТ ТРАНС“ ЕООД, NATCRAI ORGANICS /трета страна/, DELFASTAR NUTRIENTS BV VIN NL806951424B01, чрез които „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е закрило задълженията си към тях и това е оформено със споразумителни протоколи за прихващане, описани подробно в РД /стр. 13- 17/.

Отделно от това знанието на ревизираното лице, че доставчикът не е внесъл задълженията си по справките- декларации е мотивирано и с обстоятелствата, че справките- декларации и на двете дружества се подават от един и същ IP адрес - 94.155.195.210, регистрирани са на един и същ адрес за кореспонденция, всички съобщения от НАП се получават на един мейл адрес и счетоводното обслужване се извършва от едно и също място и от едно дружество.

При така установените обстоятелства ревизиращият екип обобщил, че няма начин жалбоподателят да не знае, че като е влезнал в ролята на длъжник към трети липа сам се е поставил в положение на недобросъвестност и няма как да очаква, че „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД ще заплати дължимия данък към държавата.

Органите по приходите заключили, че са изпълнени условията на чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и на основание чл. 177, ал. 6 от ЗДДС е ангажирана отговорност спрямо „ВИТАМАГ БЪЛГАРИЯ“ ООД за дължим и невнесен ДДС от „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за периодите от м. 07,2921 г. до м. 10.2022 г. в размер на 306 300.72 лв. и са определени лихви в размер на 60 205.51 лв.

Процесният РА е оспорен по административен ред на основание чл. 152 от ДОПК пред директора на ДОДОП- С. при ЦУ на НАП, потвърден с Решение № 450/04.04.2024 г.

По делото е приета административната преписка.

При така установените факти съдът 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.

Съдът намира РА за издаден от компетентни органи предвид ангажираните заповеди, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и според 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). 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.

Относно материалната законосъобразност на акта:

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“, цели 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. Разпоредбата на чл. 177, ал. 1 ЗДДС регламентира особена солидарна отговорност на регистрирано лице – получател по облагаема доставка за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото първият е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Нормата на чл. 177, ал. 2 ЗДДС сочи, 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.

С Тълкувателно решение № 4 от 10.05.2022 г. по тълк. д. № 2/2020 г. Общото събрание на съдиите на ВАС, I и II колегия е разяснило, че отговорността по чл. 177 ЗДДС е определена като солидарна в чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Тази норма предвижда, че в случаите, посочени в членове 193 - 200 и

членове 202, 203 и 204, държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето - платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС. В постоянната съдебна практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 205 от Директива 2006/112 също се приема, че отговорността е солидарна. В решение от 20 май 2021 година по дело C-4/20, ALTI, ECLI: EU: C: 2021: 397, Съдът приема, че чл. 205 от Директива 2006/112 по принцип разрешава на държавите членки да приемат- за целите на ефективното събиране на ДДС- мерки, съгласно които лице, различно от обичайния платец на този данък в съответствие с членове 193- 200 и 202- 204 от тази директива, е солидарно отговорно за плащането на посочения данък (т. 29). В този смисъл са решение от 21 декември 2011 по дело C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, ECLI: EU: C: 2011: 871, т. 19 и решение от 11.05.2006 г. по дело C-384/04, Federation of Technological Industries, ECLI: EU: C: 2006: 309, т. 28 относно тълкуването на член 21, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота- обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (отм.), която разпоредба съответства на чл. 205 от Директива 2006/112. Съответствието на националната правна норма- чл. 177 ЗДДС- с изискванията за прилагане на чл. 205 от Директива 2006/112 е установено в решението по дело C-4/20, ALTI, ECLI: EU: C: 2021: 397, т. 40. Съгласно решение на СЕО по дело C -384/04, чл. 22, ал. 8 от Шеста директива (отм.), сега чл. 205 от Директива на Съвета 2006/112/ЕО, позволява законодателство, предвиждащо, че данъчно задължено лице, на което са доставени стоки или услуги, и което е знаело или е имало разумни причини да подозира, че част или целият ДДС, дължим във връзка с тази доставка или всяка предходна или бъдеща доставка, няма да бъде платен, е солидарно отговорно за неплатения данък.

Като изключение от механизма на ДДС, съществена част от който е правото на приспадане на данъчен кредит, разпоредбата на чл. 177, ал. 1 следва да се тълкува стриктно.

За да възникне отговорността по чл. 177 от ЗДДС е необходимо да са изпълнени едновременно следните условия:

- осъществена е облагаема доставка, по която доставчикът е бил длъжен да внесе ДДС;
- длъжимият данък не е внесен;
- получателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с длъжимия и невнесен данък;
- ползвал е право на приспадане на данъчен кредит по доставка с предмет, същата стока или услуга;
- получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

Т.е., 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.

Всяка от предпоставките за ангажиране на отговорността следва да бъде установена при условията на пълно и главно доказване. 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.

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.

В конкретния казус, съдът намира за установено по категоричен начин от доказателствата по делото следното:

1. Регистрираното лице е получател по облагаеми доставки- на стоки-

хранителни добавки през периодите от м. 07.2021 г. до м. 10.2022 г., за което от „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са издадени 205 фактури, описани на стр. 19- 24 в РД, по които е приспаднало данъчен кредит в размер общо на 306 309.72 лв.

2. За осъществяваните облагаеми доставки доставчикът „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД 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 данъчни периоди месец 07.2021 – месец 10.2022 г. „Вита Микс България“ ЕООД е подало справки-декларации с деклариран ДДС за внасяне в размер общо на 373100.10лв., който не е внесен, като са начислени лихви за закъснение;

4. Получателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързано с невнесения данък– „ВитаМаг България“ ООД, в качеството на получател по доставките, е отразило в отчетните си регистри /дневник за покупките/ доставките като такива с право на данъчен кредит. Правилен е извода на приходните органи, че от приетите доказателства се установява, че ползваният данъчен кредит от дружеството и невнесеният данък от доставчика, произтичат от едни и същи доставки, както и че фискът е ощетен.

Спорът е концентриран върху последната предпоставка /точка 5/, а именно, че получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен– чл. 177, ал. 2 от ЗДДС. По отношение на– 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: За ревизирания период не са извършени плащания по фактурите, издадени от длъжника, като вместо това са извършвани плащания към неговите предходни доставчици- ZEINPHARMA GmbH с VIN DE243365227, „ГОПЕТ ТРАНС“ ЕООД, NATCRAI ORGANICS /трета страна/, DELFASTAR NUTRIENTS BV VIN NL806951424B01, чрез които „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е закрило задълженията си към тях и това е оформено със споразумителни протоколи за прихващане, описани подробно в РД /стр. 13- 17/. Освен това справките- декларации и на двете дружества се подават от един и

същ IP адрес- 94.155.195.210, регистрирани са на един и същ адрес за кореспонденция, всички съобщения от НАП се получават на един мейл адрес и счетоводното обслужване се извършва от едно и също място и от едно дружество. Изведен е извод, че няма начин жалбоподателят да не знае, че като е влезнал в ролята на длъжник към трети липа сам се е поставил в положение на недобросъвестност и няма как да очаква, че „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД ще заплати дължимия данък към държавата.

Настоящият съдебен състав съобрази, че във фактическия състав на отговорността по чл. 177 ЗДДС липсват нормативно установени условия, при съществуването на които знанието се счита за съществуващо към релевантния момент. Затова относими към преценката за наличието му са обективни факти, чието проявление сочи, че на лицето е било известно или че на лицето не е възможно да не е било известно обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен. В т. 59 и т. 61 от решение по обединени дела С-439/04 и С-440/04 на Съда на Европейския съюз се подчертава, че въз основа на обективни фактори се извършва преценка относно това дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка, е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС.

От значение за преценката дали данъчно задълженото лице следва да бъде държано отговорно за чуждото задължение е дали то е действало добросъвестно и е предприело разумни мерки в рамките на собствените си възможности. Следователно наличието на знание следва логически да се изведе от конкретни обективни факти от действителността, чиято кумулативна даденост указва, при липса на друго логично обяснение, на наличие на такова субективно отношение към неплатеното чуждо задължение. Знанието е присъща на физическите лица интелектуална дейност, а пренесено спрямо юридическите лица, се имат предвид лицата, които образуват и изразяват волята им. Знанието на едно юридическо лице, доколкото е субективна категория, е налице, когато се установи по отношение на физическите лица, които осъществяват неговото управление. За обосноваване наличие на "знание" по смисъла на чл. 177, ал. 2 ЗДДС, приема ВАС в свои решения, 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 по доставката.

В Решението по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03 Съдът подчертава, че отчитането на намерението на друг търговец, различен от данъчно задълженото лице, включено в същата верига на доставка или

възможен измамен характер на друга сделка от веригата, предходна или следваща, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС, но в т. 59 от Решението по обединени дела C-439/04 и C-440/04 уточнява, че преценката относно това дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, се извършва от националния съдия въз основа на обективни фактори. Съобразно Решение по дело C-271/06, при зачитане на принципа на пропорционалността, изискването данъчно задълженото лице да предприеме всяка разумна стъпка, която да осигури него самото, че предприетата от него сделка няма да има за последствие участие в отклонение от данъчно облагане не противоречи на Общностното право. 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.

Съдът намира за обосновани и правилни изводите на приходните органи за доказаност на субективния елемент, 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.

За да приеме това съобрази, че приложението на института не изисква непременно доставчикът и получателят да са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. Съдът приема, че в процесния казус „ВитаМаг България“ ООД и доставчикът „Вита Микс България“ ЕООД не са свързани лица по смисъла на ДОПК.

Същевременно, „ВитаМаг България“ ООД доброволно и съзнателно е заплатило чуждо задължение, без наличие на конкретни договорни отношения с „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Т.е. извършването на плащанията към трети лица е сериозна индиция за знание, че прекия доставчик не е реалният получател на тези средства и съответно те не могат да бъдат ползвани за обезпечение на неговите задължения към НАП, респ. за заплащането на ДДС по справките- декларации. В случая, жалбоподателят не е положил дължимата грижа на добър стопанин, доколкото изпълнението не е отишло в полза на неговия доставчик, който се явява длъжник на НАП, поради което е бил наясно, че може да претърпи вреди. При липса на валидно извършено плащане от страна на получателя по доставката към прекия доставчик „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, не е следвало да има очакване, че доставчикът ще може да изпълни задължението си за внасяне на начисления по сделките ДДС в републиканския бюджет.

Освен това, по данни от служебните регистри на НАП „ВитаМаг България“ ООД и „Вита Микс България“ ЕООД, както към момента на издаване на фактурите, така и към момента на ревизионното производство са ползвали един и същ IP адрес, от който и двете дружества са подавали справки-декларации за процесните периоди, и на който са им връчвани документи, и са представяли такива по време на ревизионното производство, насрещната проверка на доставчика и ЗВР, ЗИЗВР, РА и РАПРА на жалбоподателя, което също индицира на знание у жалбоподателя относно невнасяне на данъка от процесния доставчик „Вита Микс България“ ЕООД.

Установените факти, че „ВитаМаг България“ ООД и „Вита Микс България“ ЕООД са регистрирани са на един и същ адрес за кореспонденция, всички съобщения от НАП се получават на един мейл адрес и счетоводното обслужване се извършва от едно и също място и от едно дружество са още една индикация за координация в действията на двете дружества. Несъмнено, както сочи жалбоподателя, съвместяването на един адрес за кореспонденция и воденето на счетоводството от един и същи счетоводител сами по себе си не са достатъчно доказателство за знание относно финансовото състояние на доставчика, нито относно желанието му да си плаща публичните задължения. В процесния казус, предвид изложеното по-горе, настоящият съдебен състав приема, че доколкото това не са единствените обективни находки, сочещи на знание досежно това, че данъкът няма да бъде платен от доставчика, доводите на жалбоподателя в тази насока са неоснователни.

В този ред на изложение, настоящата инстанция намира, че правилно органите по приходите, разглеждайки в цялост отношенията между ревизираното лице и „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, както и неговите предходни доставчици и факта, че са ползвали един и същи IP адрес са извели извод за знание, че данъкът няма да бъде внесен. Извършен е анализ и на приобщените РД и РА. Относима е и конкретна практика на Върховния административен съд, на която решаващият орган се позова, а именно че когато по отношение на ревизираното лице и доставчиците по веригата съществува обвързаност, която надхвърля рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател, тези отношения са показателни за наличието на знание у получателя на доставката, че начисленият данък по фактурата няма да бъде внесен.

В подкрепа на горното е установеното при извършена в хода на производството по административно обжалване проверка, че е изготвен протокол за наличие на обстоятелства за оповестяване в интернет по чл. 182, ат. 3. т. 2 и чл. 221 от ДОПК за включване на „ВИТА МИКС

БЪЛГАРИЯ“ ЕООД в списъците на липа с неуредени публични вземания, и дружеството е регистрирано по ЗДДС от 21.10.2022 г. Освен това от справка за проученото имуществено състояние и категоризация на дълга на “ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е установено, че е прекратено производството по принудително изпълнение на публични вземания по изпълнително дело, като дългът е категоризиран като несъбираем.

С оглед на всичко изложено, съдът 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. Следва да се има предвид, че доколкото знанието е субективна категория, е относимо по отношение на физическите лица, които осъществяват управлението и представителството на юридическото лице. Съвкупно преценени, гореописаните факти и обстоятелства водят до извод за наличие на знание у представляващия получателя, че с действията си допринася за това доставчикът да избегне заплащането на дължимия ДДС.

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. Чрез сочения механизъм се постига отстраняване само на пряката вреда за бюджета, в рамките на ползвания данъчен кредит.

В тази връзка съгласно Тълкувателно решение №6 от 15.04.2021 г. на ВАС по т. д. №6 2019 г., ОСС. I и II колегия - отговорността на получателя не обхваща целия размер на невнесения чуждо задължение, а се ограничава само до ползвания от него данъчен кредит. Само по себе си вече упражненото и признато право на приспадане на данъка от получателя не е пречка за ангажиране на отговорността му по чл. 177 от ЗДДС, а е една от изискуемите материалноправни предпоставки за реализирането ѝ. 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.

Следователно правилен се явява подходът на органите по приходите да ангажират отговорността на жалбоподателя за по- малката измежду сумите на невнесения от доставчика данък по подадените справки -декларации за процесиите данъчни периоди и сумата, за която за същите

периоди жалбоподателят, като получател, е упражнил правото си на приспадане на право на данъчен кредит, пряко свързано с тези доставки, а именно за процесните данъчни периоди в размер на 306 309,72 лв..

С тези мотиви настоящата инстанция намира, че правилно и законосъобразно е ангажирана отговорността на жалбоподателя по чл. 177 от ЗДДС за невнесения от „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД данък върху добавената стойност по фактури, по които жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит в размер на 306 309.72 лв., през периодите от м. 07.2021 г. до м. 10.2022 г.

На следващо място, 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, 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, поради което и на основание чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 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 19 310.61 лева.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 73 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ВитаМаг България“ ООД, ЕИК-[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22220423003761-091-001/08.01.2024 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № Р-22220424039428-003-001/08.03.2024 г., издадени от И. М. Р.- орган, възложил ревизията и Б. М. Я.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 450/04.04.2024 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който е ангажирана отговорността на дружеството по реда на чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност за задължения за данък върху добавената стойност на „ВИТА МИКС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], за данъчни периоди м. 07.2021 г. и м. 10.2022 г. в размер на 306 309.72 лева главница и 60 205.51 лв. лихви.

ОСЪЖДА „ВитаМаг България“ ООД, ЕИК-[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноси по делото в размер на 19 310.61 лева, 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: