

РЕШЕНИЕ

№ 8220

гр. София, 10.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 10.02.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **4244** 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 „МАНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], вх. А, ап. 9, чрез адв. А. С. С., в качеството на оправомощено лице, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002223003931-091-001 от 20.12.2023 г., издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 312/11.03.2024г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Релевира се, че ревизионният акт е незаконосъобразен, необосновен и недоказан. Издаден, в нарушение на материалния и процесуалния закон, и в разрез със събраните доказателства. Според жалбоподателя, в случая поради липса на каквито и да било доказателства не е налице нито едно от основанията за приложението на чл.177, ал.2 ЗДДС.

Твърди се, че не е доказано знание относно обстоятелството, че доставчикът няма да си плати данъка за ревизирувания период. Не е установено представляващия дружеството- жалбоподател М. А.- управител да е знаела, че „Дизайно“ ЕООД, представлявано от П. П. Д. 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. 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. 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 адв. С. поддържа жалбата по съображения изложени в същата. Претендира съдебни разноски. Представя писмени бележки.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк.П., оспорва жалбата. Счита РА за законосъобразен, издаден при наличие на всички предпоставки на състава по чл. 177 от ЗДДС. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 7-ми 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-22002223003931-020- GO 1/05.07.2023 г., връчена на 10.07.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22002223003931-020-002/06.10.2023 г. и ЗИЗВР № Р-22002223003931-020-003/31.10.2023 г., издадени от П. Г. Г.. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. е възложено извършването на ревизия на „МАНГ“ ООД за ангажиране отговорността на дружеството по реда на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ по фактура №[ЕГН]/09.05.2022 г., издадена от „ДИЗАЙНО“ ЕООД за данъчен период от 01.05.202 г. до 31.05.2022 г.

Ревизионното производство е възложено по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с постановеното Решение № 867/23.06.2023 г. на директора на дирекция ОДОП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002223003931-092-001/20.11.2023 г., връчен на 21.11.2023 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено възражение срещу РД, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт (РА) № Р-22002223003931-091-001/20.12.2023 г., издаден от П. Г. Г.. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Ангажирана е отговорността на „МАНГ“ ООД за дължимия и невнесен данък в размер на 222 769,04 лв. по фактура № [ЕГН]/09.05.2022 г., издадена от „ДИЗАЙНО“ ЕООД, както и за начислените лихви за забава в размер на 39 210,56 лв.

Установено е в хода на ревизията, че жалбоподателя Основната дейност на „МАНГ“ ООД е свързана с управленски и финансово консултантски услуги, като същата се осъществява в офис, находящ се в [населено място], [улица], вх. А, ап. 9.

С Протокол № Р-22002223003931-ППД-001/10.07.2023 г. е извършено присъединяване на документи, събрани в ревизионно производство, приключило с РА №

P-22220422004375-091-001/23.03.2023г.

С Протокол № 1968586/16.10.2023г. е документиран извършен преглед на първичните документи на ревизираното дружество.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „ДИЗАЙНО“ ЕООД , приключила с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-16001323138512-141 -001/19.09.2023 г.

На основание чл. 46 от ДОПК е извършена проверка по делегация на „ДИЗАЙНО“ ЕООД, приключила с Протокол за извършена проверка по делегация №П-16001323145415-081-001 /21.09.2023 г.

С Акт за възлагане на експертиза № P-22002223003931-01-001/17.08.2023 г. е възложена експертиза за определяне на пазарната стойност на имоти, закупени от „МАНГ“ ООД с Нотариален акт /НА/ № 99, том 11, рег. № 3852, дело 271/09.05.2022 г. нанотариус С. Н. и фактура № [ЕГН]/09.05.2022 г. издадена от „ДИЗАЙНО“ ЕООД за следните имоти:

- апартамент № 29 с идентификатор 68134.801.1709.1.29, находящ се в [населено място], [улица] със застроена площ от 97,75 кв. м., заедно с припадащите се 1,37 % идеалните части от общите части на жилищната и магазинната част на сградата, равняващи се 17,25 кв. м., както и заедно с 0,239% от мястото, върху което е построена сградата;

- апартамент № 30 с идентификатор 68134.801.1709.1.30, находящ се в [населено място], [улица] със застроена площ от 96,00 кв. м., заедно с припадащите се 1.34 % идеални части от общите части на жилищната и магазинната част на сградата, равняващи се 16,94 кв. м., както и 0,235 % идеални части от мястото, върху което е построена сградата;

- паркомясто № 9.3.22 с площ от 17.10 кв. м, представляващо част от подземния паркинг на три нива под блок № 9 (девет), целият с обща разгъната застроена площ от 4 169,71 кв. м., заедно с припадащите му се 0,95 % идеални части от общите части на трите сутеренни нива под блок № 9 (девет), равняващи се на 23,85 кв. м., заедно с 0,042 % идеални части от мястото, върху което е построена сградата.

- паркомясто № 9.3.23 с площ от 17.10 кв. м, представляващо част от подземния паркинг на три нива под блок №9 (девет), целият с обща разгъната застроена площ от 4 169,71 кв. м., заедно с припадащите му се 0,95 % идеални части от общите части на трите сутеренни нива под блок №9 (девет), равняващи се на 23,85 кв. м., заедно с 0,042 % идеални части от мястото, върху което е построена сградата.

В процесния НА е посочено, че описаните недвижими имоти се продават за обща цена в размер на 569 500,00 евро без ДДС, равняващи се по фиксинга на БНБ - 1 113 845,19 лв. без ДДС, от която сума купувачът, със съгласието на продавача, е заплатил по банков път 25 897,31 лв. по банкова сметка на ЧСИ М. П., в полза на „ДИЗАЙНО“ ЕООД, за погасяване на задължение по изпълнително дело /ИД/ № 20228510400076. За остатъка в размер на 1 087 947,88 лв. е заявено от „ДИЗАЙНО“ ЕООД, представлявано от управителя П. П. Д., че е съгласен да бъде заплатена, както следва:

- 871 529,00 лв. съгласно писмо за ангажимент с изх. № 10-1520/09.05.2022 г. по банкова сметка в ПИБ ЕАД, която ще послужи за пълно погасяване на задължения на продавача по предоставен му от банката банков кредит, ведно с анекси към него.

- 18 721,00 лв. по банкова сметки на нотариус С. Н., представляваща дължимите от продавача разноски, свързани с изповядване на нотариалния акт.

- 197 697,24 лв. ведно с дължимия ДДС - по банкова сметка на продавача в деня

на подписването на нотариалния акт, след изповядването на същия и преди вписването му в Агенция по вписвания С..

Със споразумение между страните от 09.05.2022 г. по изрично искане и нареждане на продавача и потвърждение от него, се договарят част от цена по НА №99, том И, рег. №3852, дело № 271 от 09.05.2022 г. на нотариус С. Н., общо в размер на 420 466,28 лв., представляваща остатък, в размер на 197 697,24 лв., ведно с дължимия данък добавена стойност по сделката в размер на 222 769,04 лв., за посочените в същия недвижими имоти да бъде преведена от купувача по посочена от продавача банкова сметка, с титуляр на сметката: П. П. Д..

След извършен преглед на представените документи е установено, че „МАНГ“ ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 222 769,00 лв. за покупка на апартаменти № 29 и № 30, на подземни паркоместа с № 9.3.22 и № 9.3.23 и ид. част от УПИ II - 0,558 %, находящи се в [населено място], [улица] по фактура № [ЕГН]/09.05.2022 г. издадена от „ДИЗАЙНО“ ЕООД с данъчна основа от 1 113 845,19 лв.

При извършена справка в регистрите на НАП е установено, че „ДИЗАЙНО“ ЕООД има задължения към бюджета за ДДС по СД за м. 05.2022 г. в т. ч. главница 222 769,04 лв. и лихви в размер на 36 369,36 лв.

Отправено е запитване до дирекция „Събиране“ при ТД на НАП П. относно предприетите изпълнителни действия по реда на ДОПК за събиране на задълженията на „ДИЗАЙНО“ ЕООД, видно от получения отговор дълга на дружеството е категоризиран, като несъбираем.

В хода на извършена насрещната проверка на „ДИЗАЙНО“ ЕООД е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, като от същото не са представени изисканите документи и писмени обяснения във връзка с фактура № [ЕГН]/09.05.2022 г. с получател „МАНГ“ ООД.

Видно от получен отговор с вх. № 17-00-335/29.08.2023 г. от ПИБ ЕАД всички документи от името на „ДИЗАЙНО“ ЕООД са подадени и подписани от П. П. Д., като не са налични пълномощни.

С ИПДПОТЛ № П-16001323138512-041 -002/10.08.2023 г. от П. П. Д. е изискано да представи извлечение от банковата сметка, по която съгласно споразумение от 09.05.2022 г. между „ДИЗАЙНО“ ЕООД и „МАНГ“ ООД, е получил плащане в размер на 420 466,28 лв., както и обяснения за причината за нареденото плащане по посочената в споразумението банкова сметка. Органите по приходите са осъществили контакт с лицето, но същото не е предоставило отговор на горепосоченото искане.

С Протокол № Р-22002223003931-145-001/07.09.2023 г. органите по приходите са приели резултатите от възложената експертиза. В същата е определена пазарна стойност на недвижими имоти, към датата на сделка - 09.05.2022 г., като е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. В експертизата е изведена пазарна стойност на база реализирани сделки на подземни паркоместа за 1 кв. м. паркомясто към 09.05.2022 г. в сграда с адрес [населено място], [улица] - 2 538,00 лв. и пазарна стойност на жилищните имоти за 1 кв. м. на база реализирани сделки към 09.05.2022 г., в размер на 4 895,00 лв. Предвид горното за апартамент № 29 е определена пазарна цена без ДДС от 478 522,00 лв., за апартамент № 30 е с определена пазарна цена без ДДС от 469 995,00 лв., за паркомясто № 9.3.22 е с определена пазарна цена без ДДС

от 43 403,00 лв. и за паркомясто № 9.3.23 е с определена пазарна цена без ДДС от 43 403,00 лв. Определена е пазарна стойност на недвижимите имоти в общ размер на 1 035 282,00 лв. без ДДС, която е по-ниска е договорената между страните с 78 563,19 лв. или 7,5 %, което е прието, че не е съществено отклонение в цената по сделката.

Анализирайки факта, че въз основа на сключено споразумение между лицата дължимият ДДС по доставката в размер на 222 769,04 лв., заедно с остатъкът по сделката от 197 697,24 лв. са преведени на 09.05.2022 г. по личната сметка на П. П. Д., органите по приходите са приели, че „МАНГ“ ООД не е положило грижа на добър данъкоплатец и не е изпълнило задължението си да преведе сумата на дължимото ДДС по сметка на „ДИЗАЙНО“ ЕООД. Органите по приходите приели, че жалбоподателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика, предвид факта, предвид обстоятелството, че данъкът е преведен по личната сметка на собственика на дружеството.

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 „МАНГ“ ООД за дължим и невнесен ДДС от „ДИЗАЙНО“ ЕООД в размер на 222 769,04 лв. на основание чл. 177, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и са определени лихви в размер на 39 210,56 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 № 312/11.03.2024 г.

По делото е приета административната преписка, както и допълнително представеното от жалбоподателя удостоверение от СРП от 27.01.2023г. със сигнал от управителя на дружеството- жалбоподател.

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 ангажираната заповед № РД-01-849/31.10.2022г. на Директора на ТД на НАП- С..

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 тълкувателно дело № 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, A., E.: 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, V. O., E.: EU: C: 2011: 871, т. 19 и решение от 11.05.2006 г. по дело C-384/04, F. of T. I., E.: 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 С-4/20, А., Е.: ЕУ: С: 2021: 397, т. 40. Съгласно решение на СЕО по дело С -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;
- дължимият данък не е внесен;
- получателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия 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- покупка на два апартамента и две паркоместа в жилищната сграда, находяща се в [населено място], на [улица] през периода м.05.2022г. , за което е издадена и № [ЕГН]/09.05.2022 г., издадена от „ДИЗАЙНО“ ЕООД, по които доставчикът не е внесъл дължимия данък в размер на 222 769,04 лв. , ведно с лихвите за забава в размер на 39 210,56 лв.

2. За осъществените облагаеми доставки доставчикът „ДИЗАЙНО“ ЕООД е издал процесната фактура с посочен на отделен ред ДДС, който е длъжен да внесе в бюджета;

3. Дължимият данък не е внесен от доставчика.

4. Получателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързано с невнесения данък– „ДИЗАЙНО“ ЕООД, 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 ревизирувания период, дължимият ДДС по доставката по фактура №[ЕГН]/09.05.2022 г., издадена от „ДИЗАЙНО“ ЕООД в размер на 222 769,04 лв., заедно с остатъкът по сделката от 197 697,24 лв. са преведени на 09.05.2022 г. по личната сметка на управителя на „ДИЗАЙНО“ ЕООД - П. П. Д.. Именно с оглед това обстоятелство, следва да се изведе и извод, че няма начин жалбоподателят да не знае, че като е превел сумата за ДДС и част от сумата по сделката с недвижими имоти по личната сметка на управителя на дружеството – доставчик, сам се е поставил в положение на недобросъвестност и няма как да очаква, че ДИЗАЙНО“ ЕООД ще заплати дължимия данък към държавата.

В хода на ревизионното производство е установено, че жалбоподателят е приспаднал данъчен кредит в размер на 222 769,04 лв. по фактура № [ЕГН]/09.05.2022 г., издадена от „ДИЗАЙНО“ ЕООД. Установено е също, че начисленият данък не е внесен от доставчика както към момента, към който е станал изискуем, така и към момента на издаване на оспорения акт.

И в двете визирани в чл. 177, ал. 2 от ЗДДС хипотези фактът на знанието подлежи на доказване, при условията на пълно доказване, от страна на органа по приходите, съобразно правилата за разпределение на доказателствената тежест, разписани в чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във вр. с §2 от ДР на ДОПК. В случая са изложени аргументи, с които се доказва наличие на първата хипотеза на ал. 2 от чл. 177 от ЗДДС, а именно, че получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен.

Настоящата инстанция споделя изводите на ревизиращите, че макар

двете дружества да не се явяват свързани по смисъла на ДОПК, то между тях съществуват отношения, надхвърлящи обичайните търговски отношения между доставчик и получател, които могат да обосноват извода за знание у получателя на доставката, че данъкът няма да бъде внесен. Видно от стр. 6 на нотариалния акт за покупко - продажба, лицата са се договорили дължимото върху цялата цена ДДС да бъде заплатено от купувача по банкова сметка на продавача след изповядване на сделката и преди вписването му в служба по вписванията. На 09.05.2022 г. денят на подписване на горепосочения акт, дружествата сключват споразумение без нотариална заверка на подписите, с което се договарят дължимият ДДС по сделката в размер на 222 769,04 лв. да бъде преведен по банкова сметка на П. П. Д. - управител на „ДИЗАЙНО“ ЕООД. Видно от доказателствата по административната преписка, парични средства за погасяване на задълженията за ДДС не са постъпили в патримониума на доставчика. Разгледани в съвкупност, изложените по-горе факти обосновават по несъмнен начин, че между двете дружества съществуват тесни връзки и зависимости, даващи основание да се приеме, че получателят „МАНГ“ ЕООД е имал знание, че дължимият данък няма да бъде внесен от доставчика „ДИЗАЙНО“ ЕООД.

Настоящият съдебен състав съобрази в случая, 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 С-439/04 и С-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 С-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 „Манг“ ООД и доставчикът „Дизайно“ ЕООД не са свързани лица по смисъла на ДОПК.

Същевременно, „Манг“ ООД доброволно и съзнателно е заплатило задължение лично към управителя на дружеството, което лице в личното си качество се явава трето лице по отношение на ЮЛ „Дизайно“ ЕООД т.е. извършването на плащанията по банкова личната банкова сметка на управителя е сериозна индичия за знание, че прекият 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 „ДИЗАЙНО“ 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.

Неоснователни са и наведените в жалбата аргументи, че не са изпълнени задължителните указания дадени в предходното Решение № 867/23.06.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С.. С оглед заключението по назначената в ревизионното производство експертиза, която съдът кредитира, макар и същата да не обосновава отклонение на процесната доставка от пазарните цени, води до извод, че в настоящия случай не е доказано изпълнението в условията на кумулативност на фактическия състав на чл. 177, ал. 3, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, а от събраните доказателства се обосновава изпълнението на фактическия състав на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, който органите по приходите са доказали при стриктно изпълнение на указанията дадени в Решение № 867/23.06.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С..

Съгласно чл. 177, ал. 6 от ЗДДС отговорността се реализира по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките. В случая обаче тази хипотеза не е налице, тъй като е ангажирана отговорността на прекия получател на доставката, който е ползвал данъчен кредит, пряко свързан с невнесения данък.

От представената от дирекция „Събиране“ при ТД на НАП П. информация е видно, че дългът на „ДИЗАЙНО“ ЕООД е категоризиран като несъбираем, поради което в случая органите по приходите са спазили и принципите на субсидарната отговорност, тъй като на първо място е изследвана възможността за събиране на задължението от доставчика.

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 получател, 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 невнесеното 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 процесните 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 222 769,04 лв.

С тези мотиви настоящата инстанция намира, че правилно и законосъобразно е ангажирана отговорността на жалбоподателя по чл. 177 от ЗДДС за невнесения от „МАНГ“ ООД данък върху добавената стойност по фактура № [ЕГН]/09.05.2022 г., по които жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит в размер на 222 769,04 лв. за данъчен период м.май 2022г.

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, АЛТИ 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 15 129, 18 лева. По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 7-ми състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МАНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], вх. А, ап. 9, чрез адв. А. С. С., в качеството на оправомощено лице, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002223003931-091-001 от 20.12.2023 г., издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 312/11.03.2024г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП., 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 „МАНГ“ ООД, ЕИК-, за дължим и невнесен данък върху добавената стойност в размер на 222 769,04 лв. по фактура № [ЕГН]/09.05.2022 г., издадена от „ДИЗАЙНО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в размер на 39 210,56 лв.

ОСЪЖДА „МАНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на 15 129, 18 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: