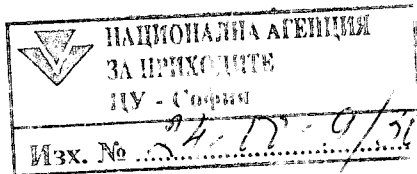




**МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ**  
**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827



ДО

ДИРЕКЦИЯ "ОУИ"

ГР.....

Във връзка с възникнали въпроси относно прилагането в практиката на разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС и на основание чл. 10, ал. 1, т. 1 и т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите, давам следното задължително указание:

### **I. ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ**

Отговорността по чл.177 от ЗДДС е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по ЗДДС лице, която възниква, ако са изпълнени сложните фактически състави, предвидени в посочената разпоредба. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице.

При прилагане на института на солидарната отговорност следва да се имат предвид принципните положения, залегнали в основата на тази особена за данъчното законодателство правна уредба, както и да бъдат съобразявани смисълът и целта ѝ като защитна клауза срещу злоупотребите с данъка върху добавената стойност. Тези основни принципни положения могат и следва да се извлекат от практиката на Съда на ЕО, като се държи и особена сметка за спазване на принципите на пропорционалност и правна сигурност, включително защита на добросъвестните задължени лица.

Насоки за тълкуването в тази връзка могат да се извлекат от редица решения на Съда на ЕО.

Най-напред следва да се посочи, че принципната допустимост на института на солидарната отговорност и съответствието му с Директива на Съвета 2006/112/ ЕО е потвърдена с решение на Съда на ЕО по дело С-384/ 04, където в т. 47, Съдът посочва, че 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. В този смисъл в диспозитива на решението си Съдът постановява, че подобно законодателство не противоречи

на Общностното право, като обаче подчертава, че уредбата следва да спазва принципите за правна сигурност и пропорционалност.

По отношение на правната сигурност и добросъвестността многократно в своите решения Съдът е посочвал, че данъчно задължено лице, което действа добросъвестно и вземайки всички възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС злоупотреба, не може да бъде държано отговорно за евентуално извършена злоупотреба от други лица по веригата на доставките. Така например в решение по обединени дела С-354/ 03, С-355/ 03 и С-484/ 03 Съдът подчертава, че отчитане намерението (с други думи добросъвестността) 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. В решението си по обединени дела С-439/ 04 и С-440/ 04 Съдът особено подчертава: „ясно е, че търговците, които вземат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото си на приспадане..”. В т. 59 и т. 61 от същото решение 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. В тази връзка следва да се посочи и решението на Съда по дело С-271/ 06, където е посочено, че споделянето на риска от злоупотреба, извършена от трета страна, между данъчно задълженото лице и данъчната администрация следва да спазва принципа на пропорционалността, като ще бъде очевидно непропорционално да бъде държано отговорно данъчно задължено лице за неплатен данък, причинен от злоупотребителни действия на трети страни, върху действията на които данъчно задълженото лице не е могло по никакъв начин да повлияе. От друга страна Съдът обаче постановява, че не противоречи на Общностното право да се изисква от 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. Следователно обстоятелството, че данъчно задълженото лице е действало добросъвестно и е предприело е всяка разумна мярка в рамките на собствените си възможности са важни предпоставки за решаване на въпроса, следва ли лицето да бъде държано отговорно.

Или иначе казано, за да бъде приложен институтът на солидарната отговорност, обоснован на общото положение, че отговорното лице е знаело или е било длъжно да знае, следва точно това отговорно данъчно задължено лице, а не друго лице, да може да бъде упреknато, че не е действало добросъвестно или с грижата на добрия търговец към собствените си работи.

Във връзка с приложението на принципа за пропорционалност и особено във връзка с презумпцията на чл. 177, ал. 3, следва да се подчертае, че предвидените хипотези и по-точно избягването на попадането в същите е напълно в рамките на собствените действия и усилия на данъчно задължените лица. От друга страна прилагането на института не е допустимо, ако се претендира отговорност, обоснована на факти и обстоятелства извън рамките на възможните

разумни усилия, които данъчно задължените лица следва да положат за собствените си работи, с други думи не могат и не следва да се претендират усилия, надхвърлящи грижата на добрия търговец.

За да възникне отговорност за чуждото задължение следва да са изпълнени едновременно следните условия, посочени в чл. 177, ал. 1 и 2 от ЗДДС:

1. Регистрираното лице е получател по облагаема доставка. Съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС това е лицето, което получава стоката или услугата. С други думи това е лицето, което придобива собственост върху стоката или същата му се предоставя фактически, когато фактическото предоставяне е приравнено на доставка, съответно лицето, в чието имущество се отразява резултата от извършената услуга. В тази връзка следва да се обърне внимание, че е логически невярно едновременно да се твърди от страна на органите по приходите, че не е налице облагаема доставка, а същевременно да се претендира отговорност за чужди задължения от получателя. В случаите, когато не е налице облагаема доставка, за получателят не възниква право на данъчен кредит, но същият не носи отговорност за евентуално дължимия от доставчика данък.

2. Осъществена е облагаема доставка, по която доставчикът е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, който ДДС доставчикът е длъжен да внесе в бюджета. Изискването за наличие на фактура следва имплицитно от условието, получателят по доставката да е ползвал данъчен кредит, тъй-като съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС притежанието на такава фактура е условие за ползване на данъчен кредит.

3. Дължимият данък не е внесен от доставчика. Предвид разпоредбата на чл. 177, ал. 2, т. 1 невнасянето на данък се установява като се изследва резултатът за съответния период по смисъла на чл. 88 от ЗДДС.

3.1 Установяване на факта, че дължимият данък не е ефективно внесен

Дължимият данък следва да е установен, посредством предвидените от ДОПК способности:

- лицето е подало справка-декларация за ДДС за съответния данъчен период и е установено, че сумата не е внесена;

- издаден е ревизионен акт, с начислени и невнесени от лицето задължения;

- издаден е акт за установяване на задължение по реда на чл. 106 от ДОПК.

Наличието на невнесен данък по отделна доставка се преценява за всеки отделен случай според конкретните факти и обстоятелства. Много често ще е необходим анализ и изследване на дължимия данък като резултатна величина от извършените доставки за съответния данъчен период. Възможно е и такъв сравнително сложен анализ да не е необходим, ако например от самата справка-декларация може еднозначно да се направи извод, че дължимият данък не е внесен, тъй-като лицето за конкретния период не е декларирало покупки с право на данъчен кредит. Под ефективно невнесен данък следва да се разбира данък, за

който чрез способите на предварително (декларация, акт за установяване на задължение по чл.106 от ДОПК) или последващо (ревизионен акт) установяване на задълженията се установява, че е възникнало данъчно задължение по повод конкретната доставка, което не е внесено в бюджета. Това невнасяне може да е и в резултат на неправомерно ползване на право на данъчен кредит. Това значи, че ако доставчикът по облагаемата доставка няма деклариран като резултат ДДС за внасяне, защото е упражнил право на приспадане на данъчен кредит във връзка с други облагаеми доставки, то може да се изследва дали този резултат не е такъв именно поради неправомерно упражнено право на данъчен кредит, включително незаконосъобразно възстановен ДДС. Евентуални процедури по приспадане по смисъла на чл. 92 от ЗДДС също следва да бъдат взети предвид.

Примерно доставчик е осъществил сделки, за които ДДС не е внесен с предмет жито – с данък по доставката 50 единици и царевица – с данък по доставката 50 единици. Ефективно невнесения данък като резултат за периода е 80 единици. При осъществяване на отговорността спрямо получателите по тези доставки те ще бъдат отговорни за 50 единици и органът по приходите няма пропорционално да разпределя отговорността, независимо, че сумарно размерът на отговорността по двете вериги от доставки надхвърля размерът на ефективно невнесения данък. Причината е, че и за двамата получатели е налице ефективно невнесен данък в размера на данъка по доставката, но при успешно реализиране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС по отношение на който и да е от получателите, това ще доведе до погасяване – частично или пълно на ефективно невнесеното задължение, съответно ще доведе и до пълно или частично намаляване на отговорността по чл. 177 за всички получатели.

Въпросът е по-подробно разгледан в точка IV “Отпадане и намаляване на отговорността по чл.177 от ЗДДС” от настоящото указание.

3.2 Периодът, в който се установява ефективно невнасяне на данъка като резултат е съответния период, в който е настъпило данъчното събитие, съответно данъкът е станал изискуем.

Невнасянето на данъка следва да е налице към момента на издаване на ревизионния акт за установяване на отговорността по чл. 177 от ЗДДС. При всички случаи към този момент следва да е изтекъл срокът за подаване на справка-декларация от страна на доставчика, съответно да е издаден съответния акт, с който се установява (предварително или окончателно) задължението.

4. Получателят следва да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък. При всички случаи това означава, че получателят по доставката е отразил в своите отчети доставката, като такава с право на данъчен кредит. Връзката между невнесения данък и данъчния кредит най-често ще е налице, като се има предвид и разпоредбата на чл. 177, ал. 3, т. 1 от ЗДДС когато е налице поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид. Възможно е и да е налице друга връзка между доставките. Достатъчно е да е налице пряка или косвена причинно-следствена връзка между дължимия невнесен данък и приспаданият кредит. Така например извършена превозна услуга може да се окаже в такава причинно следствена връзка, когато като част от злоупотребата

превозвачът начислява, но не внася ДДС, макар и при последващите доставки на стоката, същата да не се превозва, но цената на превоза се калкулира в цената на стоката. Без значение е кой от доставчиците по веригата не е внесъл данъка, стига лицето, за което е налице отговорност по чл. 177, ал. 1, да е упражнило право на приспадане на данъчен кредит.

5. Получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен – чл. 177, ал. 2 от ЗДДС.

Налице са две хипотези за възникване на отговорността по чл. 177 от ЗДДС съгласно ал. 2 на същата разпоредба, а именно получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

5.1 В първата хипотеза – получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен - фактът на знание у лицето подлежи на доказване от ревизиращия орган. Практически това могат да бъдат всякакви факти и обстоятелства, 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. Лицата могат да са свързани по такъв начин, че неизбежно са знаели за това обстоятелство – едно и също лице управлява и двете търговски предприятия, например управител и на двете дружества – доставчик и получател - е едно и също лице, или пък прокурист в едното дружество е член на управителния съвет на другия търговец или пък е открита документация, която показва, друг особен характер на търговските им взаимоотношения и че на страните им е било известно обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен. В този случай лицето може да оспорва, че независимо от установените обстоятелства, то на него не му е било известно обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен или пък че събраните от органа по приходите доказателства не доказват знанието, че данъкът няма да бъде внесен.

5.2 При втората хипотеза - получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Фактите, които следва да се установят при прилагане на тази хипотеза включват два елемента – възможност за знание и задължение за знание. Тези обстоятелства следва да се преценяват винаги конкретно с оглед всички факти и обстоятелства. Най-общо въпросът, който се поставя в тези случаи е дали при полагане грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия (например за проучване стопанската надеждност на доставчика, обезпечаване изпълнението на доставката, осигуряване срещу евентуално неизпълнение и т.н.) с оглед конкретната доставка, получателят по доставката е следвало да направи извод, че е твърде вероятно данъкът по доставката да не бъде внесен. Част от грижата на добрия търговец е да извърши проучване, за да се установи надеждността и легитимността на клиенти, доставчици и доставки. Тези проучвания очевидно следва да са по-обхватни в отрасли, в които е налице по-висок търговски риск. Не следва да се очаква обаче да се предприемат други проучвания освен достъпните и разумните, при това те се различават в зависимост от индивидуалните обстоятелства, характерни за търговския отрасъл и съобразно конкретните обстоятелства около отделните сделки.

Така например при полагане грижата на добрия търговец обичайно се проучва търговския опит на доставчици и клиенти (например местонахождение, постоянство на търговския адрес, история, публични отчети, други общодостъпни

данни). Вземат се предвид и обстоятелства като свързване с търговеца от страна на купувач и продавач в рамките на кратък срок с предложението да закупи и продаде стоки със същите характеристики и количество или например доставчикът препоръчва клиент, който иска да купи същото количество стоки със същите спецификации, които предлага. Или доставчикът предлага сделки, които не носят търговски риск за получателя – например няма изисквания да се платят стоките, докато не бъде получено плащане от клиент на получателя, съответно условията по доставката включват постоянни или предварително определени маржове на печалбата, независимо от датата, количеството или спецификациите на определените стоки, с които се търгува. Други характерни обстоятелства биха могли да бъдат доставянето от новосъздадено предприятие на определени стоки на по-ниски цени, от цените на предприятие с дългогодишен опит. Друг елемент от грижата на добрия търговец е търговската жизнеспособност на доставката. Например: съществува ли пазар за този вид стоки – като спрени от производство или остарели модели; проучена ли е наличността според описанието и количествата, които се предлагат; има ли добра търговска причина за плащания от трети страни и използват ли се обичайните търговски споразумения за финансиране на доставката; какви възможности за обезщетение има, ако стоките не отговарят на описанието.

Преценката относно полагането на грижата на добрия търговец се извършва винаги с оглед конкретната доставка, като не може безкритично да се приема, че всяка отлика между доставки, по които данъкът е внесен и такива, при които не е внесен, води до извод, че лицето не е положило дължимата грижа. Естествено е според различните доставки и доставчици да са налице и различни условия и полагане на различни усилия спрямо доставките. Така очевидно не е едно и също закупуването на канцеларски материали от магазина например и сключването на дългосрочен договор за доставка на такива материали за продължителен период от време на голяма стойност и в огромни количества. Дължимата грижа в първия пример обикновено се изчерпва със сигурността, че материалите са налични в магазина и ще бъдат получени веднага. Във втория пример осигуряването изпълнението на договора е далеч по-сложно, съответно дължимата грижа е по-голяма. В някои случаи неизпълнението на дължимата грижа ще е очевидно – например доставката е част от дейност, за която доставчикът следва да притежава лицензия или разрешително, а същият няма такива. Или доставчикът е включен в публичните списъци, публикувани от администрацията, на лица, които имат големи публични задължения и нямат активи или лица, които се издирват, тъй-като не могат да бъдат открити на посочения от тях адрес. Обикновено в такива случаи са налице и други съществени отлики от обичайното стопанско поведение, които също следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност. Например освен отсъствието на съответните разрешителни, получателят, въпреки че обичайно сам осигурява транспорта и застраховката, в конкретния случай е приел те да се осъществят от доставчика. Очевидно е, че в подобни случаи получателят по доставката поема съответния риск, който е могъл да избегне полагайки грижата на добрия търговец, в който риск се включва и твърде вероятното неспазване на ЗДДС. За да възникне отговорността по чл. 177, ал. 1 и 2 от ЗДДС в конкретния случай органът по приходите следва безспорно и

без съмнение да установи, че получателят не е положил дължимата грижа на добрия търговец, въпреки че е имал възможност да го направи.

6. Съгласно чл. 177, ал. 4 отговорността по чл. 177 възниква без значение, дали отговорното трето лице е получило или не конкретна облага от невнасянето на дължимия ДДС.

## **II. ОСОБЕНИ ПРЕЗУМПЦИИ ЗА ЗНАНИЕ**

Извън посоченото по-горе в т. 1.5 чл. 177, ал. 3 от ЗДДС въвежда особена презумпция за задължение за знание по смисъла на ал. 2. Известно е, че презумпцията представлява доказателствено правило, съгласно което щом е доказано наличието на посочените в разпоредбата факти (т.нар. презумпционни предпоставки), се смята до доказване на противното, че е налице и презюмираният факт – получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

Презумпцията на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС може да бъде опровергана. Същата е оборима презумпция – валидна е до доказване на противното. Като презумпционни предпоставки в нея са заложили фактите, които най-често индицират и съпровождат осъществяването на злоупотреби с ДДС. Същата само размества доказателствената тежест – приходната администрация следва да докаже само осъществяването на презумпционните факти. Във възможностите на данъчнозадължените лица е да оборят презумпцията, както оспорвайки наличието на презумпционните предпоставки, така и на правните им последици. Така например, ако лицето докаже, че цената, по която е осъществило сделката, макар и в съществено отклонение от пазарните цени, е икономически обоснована с оглед специфични, валидни за него условия (например – продажба под пазарна цена, поради спешна необходимост от паричен ресурс), следва да се счита, че презумпцията е оборена и солидарната отговорност не е възникнала.

1. Облагаемата доставка, по която данъкът не е внесен и тази, по която е ползвано право на данъчен кредит, следва да са с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид. Не е необходимо предметът на доставките да е абсолютно идентичен – може предметът на доставката да е вложен в производството на друг продукт – стига да се установи, че именно този предмет на доставката е впоследствие, в преработен или изменен вид, е обект и на последващи доставки. Стоката или услугата следва да може да бъде определена чрез индивидуализиращи свои характеристики независимо, че е родово определена вещь – например жито, царевича, слънчоглед. В тези случаи няма да е достатъчна само тъждествеността на рода на предмета на следващите сделки по веригата. За да е налице идентичност на стоката следва да се установи разпореждане или влагане на тази родово определена вещь.

2. Следва да е налице едно от следните обстоятелства: сделката е привидна, заобикаля закона или е осъществена на цена, която значително се отличава от пазарната.

Важно е да се отбележи, както вече е посочено по-горе в уводната част, че тази предпоставка следва да е налице при всяко лице, което отговаря по чл. 177 от ЗДДС. т.е. лицето, чиято отговорност се претендира, е осъществило сделка, която е привидна, заобикаля закона или е осъществена на цена, която значително се отличава от пазарната. В този смисъл отговорност по силата чл. 177, ал. 3 възниква само и единствено за тези получатели по доставки, които са участвали в така посочените сделки. С други думи, за да възникне за определено данъчно задължено лице отговорност по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, е необходимо то самото да е участвало в сделка, която е привидна, заобикаля закона или е на цена, значително отличаваща се от пазарната. Ако не е налице такова пряко участие, т.е. като страна в сделката, за задълженото лице не може да се приложи презумпцията по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС.

2.1. Привидна (симулативна) сделка е тази, която се извършва само за да се създаде една погрешна представа у трети лица, че е извършена такава сделка, но всъщност страните, които я извършват, не искат тя да породи правни последици. В някои случаи с привидна сделка страните прикриват сключването на друга сделка (прикрита), чийто последици желаят да настъпят (относителна симулация). В други случаи е налице абсолютна симулация – зад привидната сделка няма друга сделка. Привидната сделка е външно редовна (извършва се по реда за обикновената действителна сделка). Както вече бе посочено по-горе в т. 1, 1, когато е налице абсолютна симулация, не следва да се претендира отговорност по чл. 177 от ЗДДС, а следва да се откаже данъчния кредит на получателя по доставката, тъй-като данъкът е начислен неправомерно по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС – липсва доставка, по която да се начисли данък, съответно не са налице условията по чл. 68, ал.1 , т. 1 от ЗДДС.

Ревизиращият орган може да се позове на привидността с оглед правилото, че всеки може да се позове на нищожността на един договор, но следва да докаже привидността, което ще стане чрез всички допустими доказателствени способности.

Привидността може да не обхваща цялата сделка, а да се простира до отделни елементи на договора. Продажбата, реализирана например - чрез съставяне на нотариален акт за имот, би могла да е привидна по отношение на посочената в акта цена. Ако се докаже, че действителната цена като основен елемент на договора, е не посочената в нотариалния акт, а тази, която е платена, тогава би била налице такава привидност.

Привидност би могла да съществува и по отношение на страните при използването на т. нар. подставени лица. Например при закупуването на стоки от нерегистрирано лице, се сключват привидни договори с регистрирани лица с оглед начисляването на данък и изкуственото създаване на право на данъчен кредит. Ако това право на данъчен кредит бъде упражнено, а начисленият данък не бъде внесен е налице типичен случай на злоупотреба. В случая е налице относителна симулация (привидната сделка прикрива друга, действителна сделка), поради което презумпцията по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС може да бъде приложена.

Установяването на привидността на сделките е изключително трудно. В тази насока е необходимо задълбочено изследване на всички факти във връзка със сключването на сделките, начина на водене на преговорите, последващото поведение на страните по повод изпълнението на сделките (например обмен на



оферти, проведени срещи, финансиране, начин и изпълнение на плащането, застраховане, транспорт, проверка на качество и количество, обезпечение срещу неизпълнение или лошо изпълнение), които преценени в тяхната съвкупност да обосноват извода, че изразената външно воля за сключване на сделка е само привидна. При всички положения неподкрепени от обективни факти твърдения за привидност на сделките не е допустимо да служат за мотивиране на издаваните актове. Така мотивирани актове биха се явили необосновани, съответно издадени при непълнота на доказателствата. Така например, ако въз основа на събраните доказателства се докаже, че доставчикът не е бил във връзка с получателят по доставката или тази връзка се е изразила единствено в правното оформяне на сделката и че не е участвал във фактическите действия по изпълнението на доставката, че на практика не носи риска от изпълнението и т.н. може да се претендира наличието на привидна доставка.

2.2 Заобикаляне на закона е налице, когато посредством предвидени от закона способности се постига неправомерен резултат. Заобикаляне на закона има, когато законът (разбиран като всеки нормативен акт) установява забрана за постигане на даден правен резултат с определена сделка, но страните са постигнали този резултат по друг начин, с друга сделка, която води до забранения резултат. Механизмът за постигане на забранения от закона резултат е сключването на сделка (или на поредица от сделки), които сами по себе си не са забранени, тъй като с тях могат да се постигат и правомерни резултати. Страните обаче използват тези сделки, защото позволените им правни последици обхващат в своя резултат и запретения ефект.

Невнасянето на данък по конкретна доставка само по себе си не прави сделката такава, с която се заобикаля закона. За да може да твърди това органът по приходите е необходимо да изследва и всички други обстоятелства по сделката и да се установи, че те навеждат на заобикаляне на закона. Такива ще са например параметрите по прехвърлителната сделка – начин на плащане, срокове, свързаност между лицата. Обстоятелствата, които навеждат на заобикаляне биха могли да бъдат и параметрите по предходни сделки със същия предмет, времето между придобиването и прехвърлянето. В този порядък невнасянето на данъка също може да се яви обстоятелство, навеждащо на заобикаляне на закона, но то също само по себе си не е достатъчно.

Пример за заобикаляне на закона е даден в решение № 1303/06.02.2008г. по адм..д. № 7776/2007г. на ВАС-Първо отделение. В него съдът определя като заобикаляне на закона с цел ползване право на данъчен кредит сделки от регистрирано по ЗДДС дружество по фактури, по които действителни получатели на доставките са физически лица /същевременно и съдружници в същото дружество/, които не биха ползвали право на данъчен кредит по същите доставки, тъй като не са регистрирани по ЗДДС. Тъй като правото на строеж принадлежи на физическите лица, построеното с материалите и услугите, предмет на процесните доставки, по които дружеството е получател и всъщност е извършил подобрения в чужд имот, е станало собственост по приращение /чл. 92 от Закона за собствеността/ на физическите лица. Следователно, получател по доставките по фактурите не е дружеството, а физическите лица /арг. от чл.13, ал.2 от ЗДДС отм./.

2.3 Цената по облагаема доставка, значително се отличава от пазарната цена. "Пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, определена чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на § 1, т. 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Съгласно § 1, т. 8 от Допълнителната разпоредба на ДОПК "пазарна цена" е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

Съгласно § 1, т. 10 от Допълнителната разпоредба на ДОПК "Методи за определяне на пазарните цени" са:

а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци;

б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба;

в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба;

г) методът на транзакционната нетна печалба;

д) методът на разпределената печалба.

Редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на министъра на финансите. Съгласно чл. 65 от Наредба № Н-9 от 14 август 2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (обн. ДВ. бр.70 от 29 Август 2006 г.) за целите на определяне на пазарните цени по смисъла на тази наредба при необходимост, когато са нужни специални знания и опит, могат да се ползват и оценки на лицензирани оценители и заключения на вещи лица.

В законодателството липсва критерий за разграничаване на значително отклонение от пазарната цена. Такъв въпрос не е коментиран и в съдебната практика или практиката на други административни органи. Въпросът следва да се преценява във всеки отделен случай. При извършване на сравнение между цената, договорена между страните по сделката и пазарната цена следва да е налице различие, като това различие следва да е очевидно и съществено, като се налага единственият възможен извод, че става въпрос за безспорно достатъчно голямо и явно, а не пренебрежимо разминаване или такова дължащо се на обичайните колебания на цените на даден пазар.

3. Съгласно чл. 177, ал. 5 отговорност по чл. 177 носи и доставчик, който се явява предходен доставчик на лицето, дължащо невнесения данък. В тази връзка следва да се обърне особено внимание, че редакцията на разпоредбата изисква наличието на условията по ал. 2 и 3 на чл. 177, поради което отговорност за предходни доставчици възниква само в случаите когато този предходен доставчик е бил страна по доставка, която е привидна, заобикаля закона или е на цена, значително отклоняваща се от пазарната. Т.е. за доставката, в която участва предходния доставчик следва да са налице условията по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, за да може да се възникне солидарната отговорност на този предходен доставчик за неплатения от следващи по веригата на доставките доставчици. Разликата е, че

невнесеният данък по т. 1 на ал. 3 от чл. 177 е този по последващи доставки, а не по предходни. Това означава, че лицето не е необходимо, както това е съгласно изискванията на чл. 177, ал. 1 да е ползвало пряко или косвено право на данъчен кредит за невнесения данък. От друга страна именно поради тази причина предходни доставчици отговарят само ако за тях самите са налице условията по чл. 177, ал. 3, т. 2. В случай, че доставчикът, предхождащ лицето, невнесло на данъка, е извършил сделка, която не изпълнява нито едно от условията, определени в чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, това данъчнозадължено лице не може да бъде отговорно за невнесения данък, независимо, че данъчнозадълженото лице, невнесло данъка, е извършило доставка, за която са налице условията по чл. 177, ал. 3.

### **III. ОСОБЕНОСТИ НА РЕВИЗИОННИТЕ ПРОИЗВОДСТВА ПРИ РЕАЛИЗИРАНЕ НА ОТГОВОРНОСТТА ПО ЧЛ. 177 ОТ ЗДДС**

1. Отговорността по чл. 177 се реализира чрез издаване на ревизионен акт в производство по реда на чл.117-120 от ДОПК. Ревизионното производство се осъществява поначало спрямо лицето получател по облагаема доставка по смисъла на чл.177, ал. 1 от ЗДДС. В този смисъл всички актове в тази връзка (заповед за ревизия, ревизионен доклад, ревизионен акт и пр.) имат за адресат конкретното регистрирано по ЗДДС лице, чиято отговорност се претендира.

1.1 В отлика от общото ревизионно производство това производство има някои особености. Така например съгласно чл.113, ал.1 от ДОПК в заповедта за възлагане на ревизия се включват видовете ревизирани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. Очевидно е, че особения ред на чл. 177 изисква при посочване на този реквизит от заповедта за възлагане на ревизия, да се посочи и че се установява отговорност по чл. 177 от ЗДДС за задълженията на конкретен доставчик. Ревизираният период ще е периодът, в който спрямо получателят е осъществена доставката и данъкът е станал изискуем.

Дори спрямо отговорното лице да е извършена ревизия за този период това не е пречка да се извърши ревизия защото сега ревизията ще се извършва за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС, а не установяване на собствени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. В този смисъл не може да става въпрос за възобновяване на ревизионното производство. Само при извършена ревизия за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС за същите доставки е необходимо да се премине по реда на чл.133 от ДОПК

1.2 Няма пречка обаче в ревизия за установяване на задължения по ЗДДС да бъде установена и отговорност по чл. 177 от ЗДДС. В този случай се издава нова заповед за възлагане на ревизия, с която се изменя първоначалната заповед за възлагане на ревизия, като в графа “Други обстоятелства” се вписва, че в ревизията се установява и отговорност по чл. 177 от ЗДДС, във връзка с констатирани предпоставки за приложението на отговорността по чл. 177 от ЗДДС по отношение на определени сделки.

1.3 Чл. 177 ал. 6 от ЗДДС предвижда принцип на субсидиарност при реализиране на отговорността - първоначално отговорността се реализира по отношение на прекия получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането е неуспешно, по отношение на който и да е от следващите получатели от предищата доставка. Това означава, че

администрацията е длъжна първо да насочи претенцията си към лицето, пряк получател по измамната доставка и едва след това към други лица, за които са възникнали условията за носене на отговорност. Задължително условие за реализиране на солидарната отговорност е и относно доставката, в която всяко лице участва, да са налице условията на чл. 177, ал. 1, съответно ал. 3 от ЗДДС. За по-голяма яснота посочените по-долу разяснения са относно получателите по доставките, но следва да се има предвид, че това правило се прилага съответно и спрямо предходните доставчици съгласно чл. 177, ал. 7 от ЗДДС (срв. и т. II.3 по-горе).

1.3.1 Следователно ако имаме шест лица, доставчици и получатели по верига от доставки по смисъла на чл. 177 от ЗДДС и е налице сделка, по която данъкът не е внесен, осъществена между първия и втория доставчик в поредността от доставки, то следва отговорността по чл. 177 най-напред да се осъществи спрямо получателят по тази сделка – вторият доставчик в поредността от участници във веригата от доставки. След като срещу него е осъществено ревизионно производство и му е вменена отговорност по чл. 177 от ЗДДС и събирането е неуспешно, органът по приходите може в условията на оперативна самостоятелност да реши срещу кои от останалите четирима участници в поредността от доставки да насочи производство за осъществяване на отговорността по чл.177 от ЗДДС, като няма пречка това да е последния от тях, независимо, че ревизия спрямо предходните трима доставчици с оглед реализация на отговорността по чл.177 от ЗДДС няма да е проведена. По начало е логично в подобни случаи претенцията на администрацията да се насочи спрямо лицата, носещи отговорност по чл. 177, при които най-ефективно би се осъществило събирането на задължението.

1.3.2 Неуспешното събиране спрямо прекия получател, като елемент от фактическия състав за насочване на претенцията на администрацията към другите отговарящи получатели, е свързано винаги с доказване от страна на органите по приходите на несъбираемост на задължението от този пряк получател. В тази връзка ще е необходимо доказването на неуспешно проведено обезпечително, съответно изпълнително, производство чрез прилагане към преписката на съответните актове на публичния изпълнител. Допълнително може да се приложи анализ за липсата на активи спрямо които да се насочи изпълнението, съответно обезпечението.

Възможно е също така обаче при ревизията на прекия получател да се установи, че същият не носи отговорност по чл. 177 от ЗДДС. В тези случаи не е необходимо да се доказва неуспешно провеждане на изпълнение, достатъчно е да се приобщи ревизионният акт, с който се установява, че за прекия получател не са налице предпоставките на чл. 177 от ЗДДС, съответно същият не носи отговорност.

1.4 Възможно е производството спрямо отговорното лице да бъде спряно при налично висящо производство спрямо доставчика за установяване наличието на ефективно невнесен данък (условието на чл. 177, ал. 1 и ал. 3, т. 1 от ЗДДС) на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК. По така спряното производство обаче могат да се наложат обезпечителни мерки. В производството спрямо получателя може да се приобщи вече събраните доказателства по производството проведено по отношение на доставчика – носител на данъчното задължение.

Следва да се отбележи, че и при извършване на ревизия по повод реализиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС удължаване срока на ревизията по чл. 114, ал. 4 от ДОПК може да се извърши поради особената фактическа сложност - доказването на обстоятелствата, посочени в чл. 177 от ЗДДС.

2. Следва да се има предвид, че предвид разпоредбата на чл. 9 от ДОПК, както и по аргумент от чл. 155, ал. 7 и чл. 159, ал. 3 от ДОПК е възможно да се проведе общо ревизионно производство спрямо повече от едно данъчно задължено лице. Така например, стига да не се нарушават правилата за териториална компетентност, е възможно провеждането на общо производство спрямо невнеслия дължимия данък доставчик и прекия получател по доставките, по които не е внесен данък,. Същото се отнася и за посочените по-горе в т. 1.3 случаи, когато спрямо прекия получател по доставката, по която не е внесен ДДС е установено с ревизионния акт, че не носи отговорност по чл. 177 от ЗДДС, съответно събирането е неуспешно, и претенцията за отговорност може да се насочи към всеки от останалите получатели. В тези случаи производствата спрямо всички тези получатели могат да се обединят в общо производство.

2.1 Дори при издадени отделни ревизионни актове за установяване на отговорност по чл. 177 спрямо отделните отговорни лица, преписките могат да бъдат обединени за общо разглеждане при евентуално административно оспорване съгласно чл. 155, ал. 7 от ДОПК.

#### **IV. ОТПАДАНЕ И НАМАЛЯВАНЕ НА ОТГОВОРНОСТТА ПО ЧЛ.177 ОТ ЗДДС**

1. Доколкото ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС не довежда до възникване на данъчни задължения, а довежда до определяне на отговорност, то лицата, чиято отговорност е ангажирана по реда на чл.177 от ЗДДС не стават носители на данъчно задължение. Все пак обаче тяхната отговорност е за данъчно задължение и те дължат заплащането на данък, макар и чужд. По тази причина всяка промяна в задължението, за което те носят отговорност ще доведе и до редуциране или отпадане на тяхната отговорност.

Възможно е да е налице плащане - пълно или частично - на задължението, за което се носи отговорност. В тази връзка следва да се отбележи, че плащане от страна на самото задължено лице или друго лице погасява и задължението на останалите отговорни лица, включително лицето, невнесло задължението. Плащане от страна на отговорното лице, погасява и задължението на носителя на задължение в размера на плащането.

2. С оглед горното е видно, че отговорността по чл. 177 от ЗДДС пряко зависи от наличието на невнесено задължение. Поради това ревизии при лицата, за чиито задължения отговарят други лица, следва да се извършват изключително задълбочено и внимателно предвид възможното отпадане на отговорността по чл. 177 от ЗДДС чрез отмяна на акта, с който е установено задължението, основание за възникване на отговорността.

2.1 Ревизионният акт за реализиране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС за конкретното лице обаче не зависи по никакъв начин от други ревизионни актове спрямо други доставчици във веригата и тяхната отмяна не влияе върху неговата законосъобразност, доколкото отговорността по чл. 177 от ЗДДС се реализира спрямо лицето на основание наличието на конкретни предпоставки, приложими спрямо това лице.

2.2 Отмяната, включително частичната, на акта, издаден спрямо главния длъжник, води винаги до отпадане на отговорността на третите лица, независимо от това, дали ревизионният акт спрямо третите отговорни лица е влязъл в сила или не по силата на чл. 21, ал. 3 от ДОПК. Когато е отменен частично, отговорността се намалява съобразно отменената част. В този случай това обстоятелство е основание за възобновяване на производството по чл. 133, ал. 2, т. 4 от ДОПК.

3. Следва да се обърне внимание, че по силата на чл. 21, ал. 1 от ДОПК отговорността на третите лица не отпада, макар главния длъжник да е престанал да съществува, включително при обявяване в несъстоятелност.

#### **V. Преценка за необходимостта от образуване на производства по чл. 177 от ЗДДС**

**В заключение следва да се има предвид, че доколкото доказването в случаите по чл. 177 от ЗДДС е сравнително сложно, съответно производствата са свързани с множество процесуални усложнения, към този способ за ангажиране на отговорност следва да се премине след внимателна преценка, дали дължимият данък не може да се събере (съответно е обезпечен или е възможно да се обезпечи) от доставчика.**

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП**

**КРАСИМИР СТЕФАНОВ**