



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШИ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян“ № 1А, 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13,
факс 987-65-14, e-mail: arch@vas.bg

Изм. 104

Дата: 29.01. 2020 г.

**ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА СЪДИИТЕ ОТ КОЛЕГИИТЕ
НА ВЪРХОВНИЯ
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД**

СТ А Н О В И Щ Е

**НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ
по тълкувателно дело № 6 / 2019 г.**

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

Искането е направено на основание чл. 129, ал. 1 от Закона за съдебната власт, т. 22 от Правилата за приемане на тълкувателни решения от Общото събрание на съдиите от първа или втора колегия на Върховния административен съд (ВАС) и от Общото събрание на съдиите от колегии на Върховния административен съд, приети от Пленума на съдиите от ВАС на 14.10.2019г. и разпореждане от 29.07.2019г. на председателя на ВАС за образуване на тълкувателно дело № 6/2019г. със следния въпрос:

„Нищожен ли е ревизионен акт, издаден на регистрирано лице-получател по облагаема доставка, на основание чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност, когато с предходен ревизионен акт на същото лице не е коригирано извършеното от него приспадане на данъка, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен от друго лице данък, в случай че въпросният акт не е издаден по реда на чл. 133 и чл. 134 от Данъчно-

осигурителния процесуален кодекс за изменение на задължения, установени с влязъл в сила ревизионен акт?"

I. Същност на отговорността по чл. 177 от Закона за данъка върху добавена стойност

Чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) урежда специфичен вид юридическа отговорност за лице – получател по облагаема доставка за чуждо данъчно задължение, когато данъчно задълженото лице, което е следвало да внесе данъка върху добавената стойност, не е сторило това. За да възникне тази отговорност, лицето - получател по доставката трябва да е ползвало ефективно право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък и да бъдат изпълнени останалите условия на чл. 177, ал. 2 и следващи от ЗДДС.

Българската адвокатура има сериозни аргументи срещу характеризирането на отговорността по чл. 177 ЗДДС като солидарна отговорност, поне в класическия смисъл на това понятие. Затова, в по-нататъшното изложение на позицията на Висшия адвокатски съвет по конкретния въпрос, предмет на тълкувателното дело, използваме термина солидарна отговорност с уговорката, че това е особен, специфичен вид отговорност за чуждо задължение, предвидена в ЗДДС.

Според ал. 2 на чл. 177 от ЗДДС солидарната отговорност за неизпълненото данъчно задължение се реализира, когато регистрираното лице (получател по доставката) е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Това трябва да е доказано от ревизиращите органи по реда на чл. 117 - 120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Съгласно ал. 3 на чл. 177 от ЗДДС, 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 дали в същия, изменен или преработен вид и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

За да се ангажира отговорността по чл. 177 от ЗДДС, не е необходимо да е получена конкретна облага от невнасянето на дължимия данък. Солидарна отговорност при условията на чл. 177, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС носи и предходен доставчик на лицето, което дължи невнесения данък. Според принципа въведен в ал. 6 на чл. 177 от Закона в случаите по ал. 1 и ал. 2 отговорността се реализира относно лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимия данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде

реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките, като този принцип се прилага и по отношение на предходните доставки.

Законодателното решение за търсене на солидарна отговорност от лице по чл. 177, ал. 2 от ЗДДС е в хармония с европейското законодателство и със съдебната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) - Решение от 11.05.06 г. по дело С-384/04 г. (§ 47 и § 48 от Решението), произнесено във връзка с преюдициално запитване относно тълкуване на чл. 21, § 3 и чл. 22, § 8 от Шеста директива 77/388/ ЕИО на Съвета от 17.05.1977 г.).

След анализ на уредбата на чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, обаче, трябва да се направи извод, че поради формулировката на условията за възникване на отговорността по чл. 177 от ЗДДС и по-точно на презумпцията за знание на лицето-получател по доставката, е налице противоречие с принципите за пропорционалност и правна сигурност, които се инвокират и в § 29 и § 35 на цитираното решение на СЕС по дело С-384/04 г., доколкото да се презумира, че лицето е било длъжно да знае, че данъкът върху добавената стойност няма да бъде внесен както от данъчно задълженото лице, така и от предходните доставчици, поради условието, че същият не е ефективно внесен, противоречи на всякаква правна логика.

В тази връзка, в Решение № 588 от 19.01.2016 г. по адм. д. № 5625/2015, ВАС постановява, че „невнасянето на данъка е основната обективна предпоставка за възникване на солидарната отговорност, поради което е недопустимо въвеждането ѝ като презумпционна предпоставка. Да се презумира, че определено лице е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен от условието, че данъкът не е ефективно внесен, е лишено от правна логика, тъй като условията, които предполагат знанието, следва да са били налице към момента на сключване на сделките“.

Съгласно второто условие по чл. 177, ал. 3 от ЗДДС, се предполага, че лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, ако е изпълнено условието по чл. 177, ал. 3, т. 1 и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Привидните сделки са симулативни сделки. При тях има съзнателно несъответствие между същинската воля на страните и фактически направеното волеизявление, тъй като страните изначално не желаят да настъпят правните им последици. От гледна точка на ЗДДС, при сделки, сключени в условията на абсолютна симулация, не може изобщо да се поставя въпросът за солидарната отговорност по чл. 177 от ЗДДС, тъй като на практика доставка изобщо не е извършена. Това означава, че дори да има ефективно невнесен данък, същият би бил неправомерно начислен, поради липсата на осъществено данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, което е основание не за ангажиране на солидарна отговорност на получателя по доставката, а основание за отказ на право на

приспадане на данъчен кредит, което следва да бъде обективизирано в първоначалния издаден ревизионен акт.

Привидност е възможна и при хипотеза на т. нар. относителна симулация, при която страните сключват две сделки - прикрита и привидна, като от външна страна се манифестира единствено привидната сделка, настъпването на чиито последици не се цели, като същевременно страните са искали и са целели настъпването на последиците на прикритата сделка.

Заобикаляне на закона има, когато един нормативен акт забранява постигането на даден правен резултат, но с осъществяването на позволена от закона сделка или действие се търси именно той.

С оглед на горното, трябва да бъде заключено, че всички тези хипотези предполагат неправомерно начислен данък, поради което и неправомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, от където следва, че трябва да се извършат корекции с ревизионния акт. Всички тези обстоятелства около съответните облагаеми доставки следва да се проверяват задължително в ревизионното производство по ЗДДС, дори и то да не с цел установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС за лицето-получател по конкретната сделка. Основен предмет на изследване от страна на ревизиращите екипи е реалността да съответните доставки. В тези случаи, при установяване на относителна симулация или привидна сделка, приходните органи извършват корекции на начисления данък или на ползания данъчен кредит, което се обективира и в издадения ревизионен акт. Следвайки тази логика, след като в хода на ревизионно производство, проверяващо възникнали задължения/отговорност за данък върху добавената стойност на лицето-получател по съответните доставки, а евентуално и в ревизионни производства на негови доставчици, тези доставки са били вече обект на цялостна проверка, включително преценка дали транзакцията е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната, установен е дължимият данък и е признат приспаднатия данъчен кредит. Поради това въпросът за отговорност по чл. 177 от ЗДДС въобще не следва да бъде поставян повторно, извън хипотезите на Раздел II от Глава шестнадесета на ДОПК. Недопустимо е и с оглед спазване принципа на правната сигурност да се преразглеждат обстоятелства, които вече са разгледани и установени с влязъл в сила ревизионен акт в ново производство по чл. 177 от ЗДДС (в този смисъл Решение № 2541 по адм. д. № 9009/2010 г. на ВАС). В противен случай, от една страна би се нарушил основния правен принцип *Non bis in idem*, от друга, би се насърчило бездействието на приходната администрация в хода на първата по ред ревизия и от трета, би се дала възможност за упражняване на данъчен произвол, в случаи, в които установявания на органите на НАП са били оборени по административен или съдебен ред и чрез способ на повторна ревизия по чл. 177 от ЗДДС се пререшават вече разглеждани от няколко инстанции казуси.

При тези обстоятелства законодателят е предвидил специално производство, в рамките на което и при наличието на специфичните основания по чл. 133 от ДОПК, е възможно да се извърши изменение на установени задължения с влязъл в сила ревизионен акт по реда на Раздел II от Глава шестнадесета на ДОПК. Приложимостта на това производство при извършване на ревизия по чл. 177 от ЗДДС има значение за действителността на ревизионния акт, издаден в нейните рамки.

Затова и отговорът на въпроса за действителността на ревизионен акт, издаден на регистрирано лице-получател по облагаема доставка на основание чл. 177 от ЗДДС, когато с предходен ревизионен акт на същото лице не е коригирано извършеното от него приспадане на данъка, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен от друго лице данък, в случаите, когато въпросният акт не е издаден по реда на чл. 133 и чл. 134 от ДОПК за изменение на задължения, установени с влязъл в сила ревизионен акт, следва да бъде обсъден и от гледна точка наличието или липсата на идентичност на предметния обхват на двете ревизионни производства. Ако такава има, за да бъдат изменени установени с влезлия в сила ревизионен акт задължения, следва да се приложи производството по реда на чл. 133 и чл. 134 от ДОПК.

II. Идентитет от обективна и субективна страна между двете ревизионни производства

В теорията и съдебната практика няма колебания, че определените задължения с влязъл в сила ревизионен акт могат да бъдат изменяни единствено на основанията по чл. 133 и по процедурата на чл. 134 от ДОПК, които регламентират специфично производство за изменение на влезлите в сила ревизионни актове. С оглед на формулирания по тълкувателното дело въпрос, трябва да се установи дали производството по Раздел II от Глава шестнадесета на ДОПК е приложимо относно ревизия за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС.

Съгласно чл. 133, ал. 1 от ДОПК задължение за данъци или задължителни осигурителни вноски, определено с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, може да бъде изменено по инициатива на органа по приходите или по молба на ревизираното лице при наличието на основанията, посочени в чл. 133, ал. 2 от ДОПК. Чл. 134, ал. 1 от ДОПК определя, че при наличие на основание за изменение на данъчните задължения възлагането на ревизия се извършва от териториалния директор на ТД на НАП.

С оглед изложеното, при наличието на някое от регламентиранията в чл. 133, ал. 2 от ДОПК основания, ревизионният акт за изменение на задълженията трябва да се издаде в рамките на процедурата по чл. 134 от ДОПК. Когато това бъде изпълнено, издаденият ревизионен акт ще бъде напълно действителен и валиден.

В разглеждания случай, при стабилен ревизионен акт, издаден на лицето преди ревизионния акт по чл. 177 от ЗДДС, се попада в хипотезата на правното основание по чл. 133, ал. 2, т. 5 от ДОПК, който постановява: „5. когато за същите задължения, за същия период и по отношение на същото задължено лице е издаден друг влязъл в сила ревизионен акт, който му противоречи;”.

С други думи, дори при липса на някое от другите основания по чл. 133, ал. 2, т. 1-4 от ДОПК, законодателят е предвидил, че производството е приложимо във всички хипотези, когато за същите задължения, за същия период и по отношение на същото задължено лице има издаден друг ревизионен акт, който е влязъл в сила. Същото е прието с цел защита на данъчнозадължените лица, на които вече е извършена ревизия, която е приключила със стабилен ревизионен акт и в чийто рамки, приходните органи са проверили конкретните задължения на лицето за конкретните данъчни периоди.

При така изложените обстоятелства трябва да се прецени дали има идентитет между елементите на предметния обхват на двете ревизионни производства – за задължения по ЗДДС и за тези по чл. 177 от ЗДДС - и в зависимост от това - дали е налично основанието по чл. 133, ал. 2, т. 5 от ДОПК.

i. Предметен обхват на ревизионното производство:

Предметът на всяко едно ревизионно производство се определя със заповедта за възлагане на ревизия (ЗВР). Задължителните нейни реквизити са уредени в чл. 113, ал. 1, т. 1- 6 от ДОПК: Със заповедта за възлагане се определят:

1. данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2 - 5;
2. (доп. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) ревизиращите органи по приходите и ръководителят на ревизията;
3. срокът за извършване на ревизията;
4. ревизираният период;
5. видовете ревизирани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски;
6. други обстоятелства, имащи значение за ревизията.

Видно от уредбата, в нея трябва да бъде посочено ревизираното лице с всички негови идентифициращи го белези, данъчните периоди, които ще бъдат ревизирани, видовете задължения, подлежащи на контрол, както и всички други обстоятелства, имащи значение за ревизията. Тоест, да бъде определен предметният обхват на извършващото се ревизионно производство възможно най-пълно, точно и ясно.

В този случай, при положение, че ревизионните актове са издадени на едно и също лице, идентифицирано в съответните ЗВР, както и когато проверяваните данъчни периоди съвпадат, ако има съвпадение и на ревизираните задължения за

данъци и/или задължителни осигурителни вноски, то издаденият впоследствие ревизионен акт, без спазване на процедурата по чл. 134 от ДОПК следва да се обяви за нищожен.

За да се определи дали има идентитет на видовете ревизирани задължения, трябва да се изследва формулировката им в ЗВР. Когато в заповедта задълженията са определени общо, напр. „задължения по ЗДДС за период м. май 2019” или „отговорност за данък върху добавената стойност за период м. май 2019”, то следва ревизиращите органи да проверят всички задължения, които са възникнали от разпоредбите на ЗДДС за определения данъчен период, в случая месец май 2019г. В рамките на тази проверка облагаемите доставки, по които лицето – получател е ползвало право на приспадане на данъчен кредит са били вече проверени, като ревизиращите органи са установили всички обстоятелства свързани с тях – действителност на доставката, наличие/липса на основание за ползване на право на данъчен кредит, внесен ли е ДДС по тях или не. Тъй като ЗВР в преобладаващите случаи в практиката не е ограничена до специфични и конкретни задължения, възникващи по реда на ЗДДС, то и евентуално възникнали такива на основание чл. 177 от ЗДДС попадат в обхвата на ревизията и следва да бъдат установени в рамките на ревизионното производство. Такова ограничение изначално би било и доста съмнителен подход, тъй като при възлагането на ревизията се предполага, че приходните органи не разполагат с достатъчно факти и обстоятелства, които биха им дали възможност да определят обхвата на данъчните задължения, които ще бъдат предмет на установяванията в ревизионното производство.

От горното следва, че при наличието на влязъл в сила ревизионен акт за същия данъчен период, при обхват на ревизията - задължения по ЗДДС, т.е. задължения, в чиито предметен обхват попадат всички такива, произтичащи от разпоредбите на ЗДДС, включително и по чл. 177 от ЗДДС, последваща ревизия за изменението им следва да се възложи по реда на чл. 134 от ДОПК. В случаите, когато извършването ѝ не е възложено по този ред от компетентния за това орган (директора на ТД на НАП), а от началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при съответното ТД на НАП, възлагането не е по установения в специалното производство ред и от некомпетентен орган, обстоятелство, обуславящо нищожността на издадения ревизионен акт (в този смисъл Решение № 11321 от 27.09.2017г. по адм.д. № 4476/2017 на ВАС, Решение № 9140 по адм. дело № 4614/2018 на ВАС, Решение № 2197 по адм. дело. № 12605/2015 г. на АдмС – София и др.).

Идентитетът на предмета на двете ревизионни производства се потвърждава и от факта, че обстоятелствата, които следва да са налице за възникване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС, са предмет на проверка в първоначалното ревизионно производство и с издаването на втория ревизионен акт е недопустимо те да бъдат пререшени, извън рамките на специалното

производство по чл. 134 от ДОПК и при наличието на основанията на чл. 133 от ДОПК.

С оглед на горните обстоятелства и формулирания предмет на ревизията като „задължения по ЗДДС за период м.“ или „отговорност за данък върху добавената стойност за период м.“, няма съмнение, че основанията за възникване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС попадат в обхвата и следва да се проверяват в рамките на първото ревизионно производство и при наличие условия за възникване на такава отговорност, установените задължения трябва да се обективират в издадения ревизионен акт, слагащ край на ревизионното производство, започнало със съответната ЗВР.

Поради това, за да бъде законосъобразно издаден и валиден последващо постановен ревизионен акт на основание на чл. 177 от ЗДДС, след като вече издаденият в предходното производство акт е станал стабилен, следва да се осъществи процедурата по чл. 134 от ДОПК. Ако тя не бъде изпълнена, ревизионният акт би бил нищожен.

Ако се приеме обратното за вярно, на практика, ще бъде извършена повторна ревизия на същото данъчно задължено лице, за същите данъчни периоди, на същото основание (задължения, възникващи от разпоредбите на ЗДДС) и ще бъдат пререшени обстоятелства, които вече са били обективирани в стабилен данъчен акт, като в правния мир ще съществуват два противоречащи си ревизионни акта, идентични по предмет, което е недопустимо.

ii. Твърдяна липса на идентичност на предметния обхват на ревизионните производства;

Що се отнася до поддържаната теза за различния предметен обхват на ревизионните производства и по-точно липсата на идентичност между правните основания за юридическата отговорност при издаването на двата ревизионни акта, поддържана от част от съдебната практика, следва да бъде отбелязано следното:

Поддържащите това становище също приемат, че ЗВР определя обхвата на ревизионното производство, като твърдят, че според чл. 113, ал. 1, т. 5 от ДОПК следва да се посочат видовете ревизирани задължения на лицето в качеството му на задължено лице по смисъла на чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК, т.е. това са задължените физически и юридически лица, които са носители на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски или са задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски. Същевременно, разпоредбата на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС препраща към реда на Глава петнадесета от ДОПК (по-точно чл. 117 до 120 от ДОПК), но приемат, че чрез него се реализира солидарна отговорност на регистрирано лице за чуждо данъчно задължение по смисъла на чл. 14, т. 3 от ДОПК, от където се извежда и изводът

за липса на идентитет на двете ревизионни производства и съответно се приема, че издаденият ревизионен акт за задълженията по чл. 177 от ЗДДС, без да са налични основанията по чл. 133 от ДОПК и да е изпълнена процедурата по чл. 134 от ДОПК, е действителен.

Тази теза не може да бъде споделена. Обхватът на ревизионното производство безспорно се определя със ЗВР, но въпреки че по разпоредбата на чл. 113, ал. 1, т. 5 от ДОПК се посочват видовете задължения на ревизираното лице, които ще подлежат на контрол, в т. 6 на същия член е регламентирано, че се посочват и всички останали, имащи значение за ревизията обстоятелства. Щом в ЗВР е постановено, че ревизията се извършва за установяване на отговорност за данък върху добавената стойност, то ревизиращият екип трябва да установи липсата или наличието и на отговорност по чл. 177 от ЗДДС, доколкото тя също попада в обхвата на задължения за данък върху добавената стойност, когато предметът на ревизионното производство е определен по този общ начин. Отговорността по чл. 177 от ЗДДС е особен вид отговорност, чийто характер беше подробно разгледан в т. I от настоящето становище, но задължението за внасяне на данъка по чл. 177 от ЗДДС, не се изключва от обхвата на задълженията, възникващи от правните разпоредби на нормативния акт, който урежда режима на данъка върху добавената стойност. Затова при извършване на ревизия относно възникнала отговорност за задължения, произлизащи от данъка върху добавената стойност, няма съмнение, че и евентуални задължения по чл. 177 от ЗДДС, също са обект на проверка.

След като тези обстоятелства бъдат изяснени от ревизиращите и се докаже, че са налични всички необходими предпоставки за възникване на отговорността по чл. 177 от ЗДДС, приходните органи следва да я реализират още в хода на първото ревизионно производство и да я обективират в издадения ревизионен акт. Доказателствената тежест за това е изцяло в приходната администрация по изричното правило на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС.

Поради тези съображения единственият възможен извод относно характера на втория издаден ревизионен акт е, че той е нищожен, поради идентитета на предметния обхват на двете ревизионни производства, съответно на ревизионните актове, ако е издаден в следствие на ревизия, възложена по общия ред, а не по специалния такъв на чл. 134 от ДОПК.

Предвид гореизложеното, за да бъдат законосъобразно изменени установените задължения с влязъл в сила ревизионен акт, трябва да бъде налично някое от основанията на чл. 133, ал. 2 от ДОПК и да бъде изпълнена процедурата по чл. 134 от ДОПК. Ако това не бъде направено, издаденият ревизионен акт ще бъде недействителен, поради липса на материална компетентност на органите по приходите за възлагане на ревизия с последица нищожност на заключителния акт.

III. Извод

С оглед изложените аргументи и съображения в настоящото становище, считаме, че отговорът на поставения въпрос по тълкувателно дело № 6/2019 на Върховния административен съд: „Нищожен ли е ревизионен акт, издаден на регистрирано лице-получател по облагаема доставка, на основание чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност, когато с предходен ревизионен акт на същото лице не е коригирано извършеното от него приспадане на данъка, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен от друго лице данък, в случай че въпросният акт не е издаден по реда на чл. 133 и чл. 134 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс за изменение на задължения, установени с влязъл в сила ревизионен акт?“ следва да е положителен.

Ревизионен акт, издаден на регистрирано лице-получател по облагаема доставка, на основание чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност е нищожен, когато с предходен ревизионен акт, който е влязъл в сила, на същото лице не е коригирано извършеното от него приспадане на данъка, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен от друго лице данък, в случай, че въпросният акт не е издаден по реда на чл. 133 и чл. 134 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс за изменение на задължения, установени с влязъл в сила ревизионен акт, поради липсата на материална компетентност на органа на приходите за възлагане на ревизията, завършила с издадения ревизионен акт.

Липсата на материална компетентност на органа по приходите да възложи ревизия по специалния ред на чл. 134 от ДОПК винаги има за последица нищожност на издадения ревизионен акт.

**ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:**

РАЛИЦА НЕГЕНЦОВА