

ОСОБЕНОСТИ НА ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ ПРИ УСТАНОВЯВАНЕ И РЕАЛИЗИРАНЕ НА СОЛИДАРНАТА ОТГОВОРНОСТ ПО ЗАКОНА ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ

Гергана Божидарова Николова

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов
Катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност“

Резюме: Настоящата разработка има за цел да анализира специфичните особености на данъчния контрол при реализиране на отговорността на регистрирано лице – получател по облагаема доставка, за дължимия и невнесен данък от друго лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит. Единствено в хипотезата на чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност законодателят е предвидил кумулативно наличие на обективни и субективни условия за осъществяване на данъчен контрол.

Своеобразна по своята същност е и възможността за осъществяване на данъчен контрол по отношение на всеки следващ/предходен получател/доставчик по реда на доставките, поставена в пряка зависимост от събираемостта на дължим данък.

Ключови думи: солидарна отговорност, данъчен контрол, обективни и субективни предпоставки, предходен/следващ получател/доставчик.

JEL: H26.

SPECIFIC FEATURES OF TAX CONTROL AT THE TIME OF ESTABLISHMENT AND REALISATION OF SOLIDARY RESPONSIBILITY ACCORDING TO THE BULGARIAN VALUE ADDED TAX ACT

Gergana Bozhidarova Nikolova

The D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
The Department of Control and Analysis of Economic Activity

Abstract: This paper aims to analyse specific features of the tax control at the time of realisation of the responsibility of the registered person - receiver of a taxable delivery for due and unpaid tax of other person, as far as the other person made use of deduction of tax credit. Only in the provisions of art. 177 of the Value Added Tax Act, the legislation foresees cumulative presence of objective and subjective prerequisites for exercising tax control. Unique in its essence is the opportunity for exercising tax control regarding every previous/next receiver/deliverer part of the delivery sequence, as this opportunity is directly dependant on the collectability of the tax due.

Keywords: Solidary tax responsibility, Tax control, Objective and subjective prerequisites, Previous/next receiver/deliverer

JEL: H26.

Солидарната отговорност по чл. 177¹ от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) е способ за ангажиране на регистрирано за целите на ЗДДС лице за невнесен данък върху добавената стойност (ДДС), дължим от друго лице. Изследването на специфичните особености на данъчния контрол при реализирането на отговорността би спомогнало за извеждане на характерната проблематика при прилагане на визираните законови разпоредби.

Разработката има за **цел да изследва спецификите на данъчния контрол при прилагането на солидарната отговорност по ЗДДС**. Реализирането на целта се декомпозира на следните **задачи**:

Първо, да се изследва същността на отговорността на лицата при злоупотреби с ДДС (чл. 177 от ЗДДС).

Второ, да се изведат особеностите на данъчния контрол при установяване и реализиране на солидарната отговорност по ЗДДС.

Обект на изследване е контролът върху установяването и внасянето на ДДС.

Предмет на изследване е приложението на солидарната деликтна отговорност в данъчния процес при администриране на процедурите по ЗДДС.

Същност на отговорността на лицата при злоупотреби с ДДС по смисъла на чл. 177 от ЗДДС

Солидарната отговорност е институт на гражданското право, съгласно който две или повече лица отговарят за едно и също задължение в целия му размер. Тя бива договорна и деликтна. Правоотношението при деликта възниква от самото непозволено увреждане, а договорното – въз

¹ Чл. 177. (1) (Изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) Регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

(2) 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.(3) За целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: 1. 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 2. облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. (4) Отговорността по ал. 1 не е обвързана с получаването на конкретна облага от невнасянето на дължимия данък. (5) При условията на ал. 2 и 3 отговорност носи и предходен доставчик на лицето, което дължи невнесения данък. (6) В случаите по ал. 1 и 2 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. (7) Алинея 6 се прилага съответно и по отношение на предходните доставчици.

основа на правна сделка. Длъжникът по своя воля поема договорните си задължения, докато правилото *neminem laedere* (не вреди другиму) се налага от законовите норми. В данъчното законодателство е налице само деликтна солидарна отговорност и тя се прилага по изключение от общото правило, че данъкът се дължи от лицето–платец. За разлика от гражданско-правния аспект на солидарната отговорност, в материалното данъчно право кредитор е винаги публичноправен субект.

Институтът на солидарната отговорност в ЗДДС е в съответствие с Европейското данъчно законодателство, в чл. 205 от Директива на Съвета 2006/112/ЕО, се визира възможността, държавите–членки да предвидят, че лице, различно от лицето–платец на ДДС, следва да бъде солидарно и поотделно отговорно за плащането на дължимия данък. Мотивите за приемането на тази разпоредба са свързани с предотвратяване и/или ограничаване на данъчните измами, свързани с невнасяне на ДДС от страна на „липсващи търговци“, с цел последващо неправомерно ползване правото на данъчен кредит. Съгласно чл. 2, т. 1 от Регламент (ЕО) № 1925/2004 на Комисията на Европейския съюз за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Регламент (ЕО) № 1798/2003 относно административното сътрудничество в областта на ДДС „липсващ търговец“ („missing trader“) е: „Търговец, който е регистриран като данъчно задължено лице за целите на ДДС, което потенциално, с намерение за измама, придобива или създава впечатление, че придобива стоки или услуги, без да заплаща ДДС, и доставя тези стоки или услуги с ДДС на други лица, без да превежда дължимото ДДС на съответния национален орган.“ Предвид изложеното българският законодател е определил разпоредбите на чл. 177 от ЗДДС като „Отговорност на лицата в случаи на злоупотреби“ в Глава двадесет и пета на Закона – „Правомощия на органите по приходите и предотвратяване на данъчни измами“.

Нормативно определените материални предпоставки за реализиране състава на чл. 177 от ЗДДС могат да се групират по следния начин:

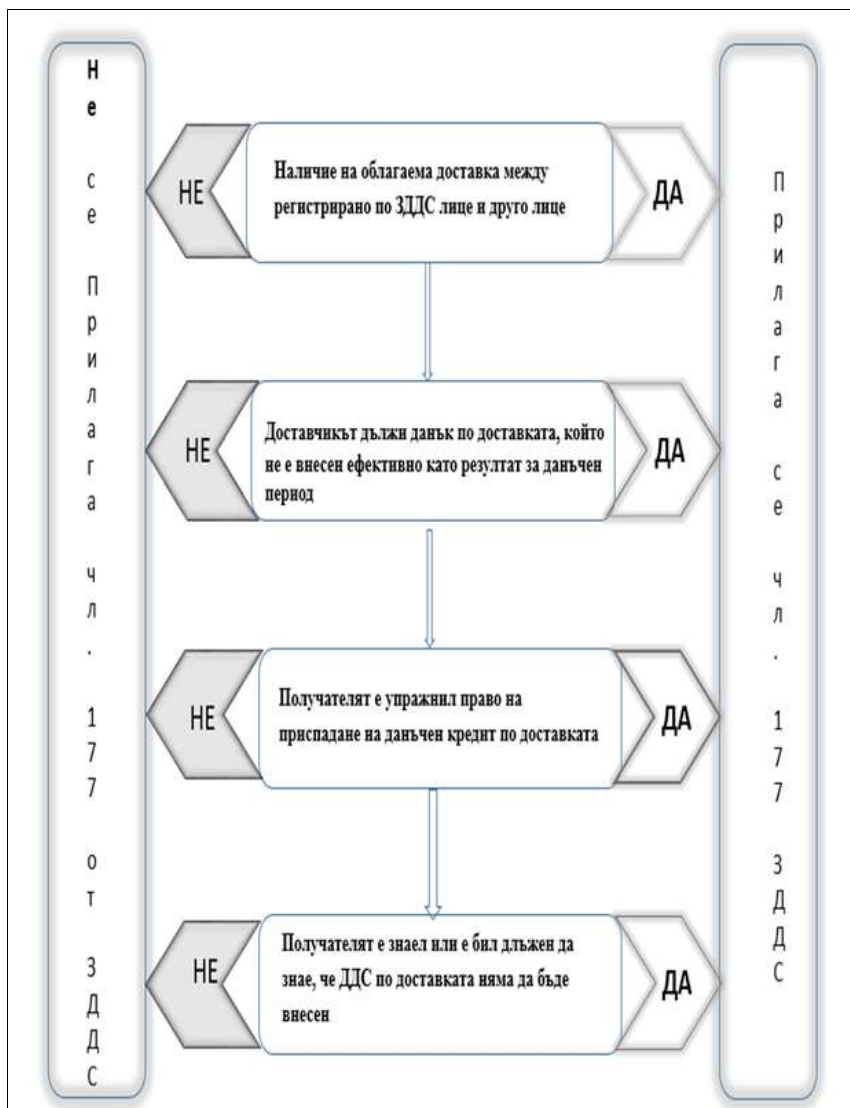
1. Обективни предпоставки:

- наличие на облагаема доставка (на стока или услуга) между регистрирано по ЗДДС лице и друго лице;
- доставчикът дължи данък по доставка, който не е ефективно внесен, като резултат за данъчния период;
- получателят е упражнил право на ползване на данъчен кредит по доставката.

2. Субективни предпоставки:

- получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика;
- получателят е бил длъжен да знае, че ДДС по доставката няма да бъде внесен от доставчика.

Схематичното онагледяване на логическата схема на прилагане на разпоредбата е представено на Фигура 1.



Фигура 1. Схема на прилагане на чл. 177 от ЗДДС

Конкретна форма на данъчен контрол при осъществяване на солидарната отговорност по ЗДДС.

Реализирането на отговорност по чл.177 от ЗДДС следва общото правило на чл. 21 от ДОПК за реализиране на отговорност за задължения на трети лица, поради което отговорността по чл.177 от ЗДДС се реали-

зира чрез издаване на ревизионен акт в производство по чл. 117-120 от ДОПК. При получателите, носещи отговорност по реда на чл.177 от ЗДДС, се установява размер на отговорност, което ги превръща в задължени лица по смисъла на чл. 14, т. 3 от ДОПК, но не и в носители на задължението. Ревизионното производство се осъществява спрямо лицето–получател по облагаема доставка. Независимо че *ревизията не е насочена към установяване на задължения за данъци и/ или осигурителни вноски на ревизираното лице, а за такива, дължими от трето задължено лице*, в заповедта за възлагане на ревизия по чл.177 от ЗДДС, като субект на контрол е посочен доставчикът.

Ревизионното производство за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС може да бъде проведено отделно или едновременно с установяване на задълженията на лицето за данъци и/ или осигурителни вноски. Възможни са два процесуални пътя за реализиране на отговорността по чл.177 от ЗДДС:

1. Чрез възлагане на ревизионно производство на получателя по доставката, като в хода на производството се установяват факти, водещи до основателни съмнения, че:

- цената на доставката значително се отклонява от пазарната цена на подобен род доставки;
- доставчикът е лице, което е идентифицирано от приходната администрация като „рисков субект“;
- доставката е извършена с цел заобикаляне на данъчния закон;
- други факти и обстоятелства, които водят до съмнения, че спрямо ревизираното лице може да се ангажира отговорност по чл. 177 от ЗДДС.

Ревизиращият екип може да направи предложение за възлагане на ревизия на доставчика с цел установяване размера на задълженията му за ДДС и наличието на ефективно невнесен данък. Възможно е, спрямо доставчикът вече да е образувано ревизионно производство и в тези случаи органът, възлагащ ревизията, следва да установи връзка между ревизионните производства на получател и доставчик. При необходимост да промени обхвата на ревизията, като се събират доказателства за ангажиране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС спрямо получателя на доставката. След издаване на заповедта за възлагане на ревизия на доставчика, ревизията на получателя следва да бъде спряна със заповед на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК – образуване на административно производство от значение за изхода на ревизията. Преди издаване на заповедта за спиране на ревизията на получателя могат да бъдат предприети действия от органите по приходите, за налагане на предварителни обезпечителни мерки за задълженията на получателя. Докато действа заповедта за спиране на ревизията на получателя, по нея не следва да бъдат извършвани

никакви процесуални действия. При наличие на ревизионен акт на доставчика, с който са установени данъчни задължения за ДДС, които не са внесени в срока по чл. 127, ал. 1 от ДОПК, е налице основание за възобновяване на ревизионното производство на получателя. Със заповедта за възобновяване на производството може да бъде разширен обхватът на ревизията, като с нея може да се възлага и установяването на отговорност по чл. 177 от ЗДДС за задълженията на конкретния доставчик. Заповедта следва да бъде връчена на получателя по предвидения за това ред в ДОПК. След възобновяване на производството органът по приходите следва да предприеме действия по събиране на доказателства за наличието на субективните предпоставки от фактическия състав на отговорността – чл. 177, ал. 2 или ал. 3 от ЗДДС.

Тъй като солидарната отговорност е специфичен вид отговорност за чужди данъчни задължения, тя се установява в ревизионния акт отделно от останалите данъчни и/или осигурителни задължения на получателя. Изрично следва да се посочва, за чии данъчни задължения и по кои доставки е вменена солидарна отговорност на получателя. В този случай задълженията по чл. 177 от ЗДДС могат да бъдат прихванати от подлежащия на възстановяване данък.

2. Чрез възлагане на ревизионно производство на доставчика, при което се установява, че спрямо лицето има установен дължим данък, който не е ефективно внесен.

- Възложена ревизия на доставчика по повод започнала ревизия на получателя, в хода на която са възможни следните хипотези:

- а) изследваната доставка не е отразена в дневника за продажбите и в справка–декларацията за периода, в който е издадена фактурата, както и в следващи данъчни периоди, поради което същата не е намерила отражение в резултатите за данъчните периоди, т.е. за нея не е внесен дължимият данък. В комбинация с посочените обстоятелства е възможно, доставчикът да не може да бъде намерен. В резултат на това ревизията на доставчика ще е с резултат – установен дължим данък за внасяне по съответната доставка;

- б) фактурата, издадена за доставката е намерила отражение в дневник продажби, но вследствие на упражнено право на приспадане на данъчен кредит за същия период за доставки, по които лицето е получател, дължимият данък по въпросната доставка не е внесен изцяло или отчасти. В този случай органите по приходите е необходимо да изследват получените доставки и правото на приспадане на данъчен кредит във връзка с тях. В резултат от проведените процесуални действия и събраните доказателства ревизионното производство ще завърши с Ревизионен акт, с който се установяват задължения за внасяне на ДДС в размер, по-голям от декларирания от доставчика. В констативната част на ревизионния акт следва да бъдат изведени отделно фактите, които са от значение за ангажиране на солидарната отговорност, конкретно по получател/и и съответно пряката

връзка между размера на невнесения данък за съответния данъчен период и изследваната доставка, изразяваща се в посочване на размера на невнесения данък по конкретната доставка. Тези констатации са изключително важни, тъй като върху тях биха се базирали изводите в ревизионния акт на получателя относно ангажирането на солидарната му отговорност.

- При извършена ревизия на доставчика са установени обстоятелства, водещи до прилагането на чл. 177 от ЗДДС по отношение на получатели по доставки.

Ревизиращият екип може да приеме, че спрямо получателите следва да се ангажира отговорност по чл. 177 от ЗДДС, ако например получателите по доставките са свързани с доставчика лица, доставките са на цена, различна от пазарната, или са сключени с цел да заобикалят данъчни закони. След връчването на ревизионния акт на доставчика и изтичането на срока по чл. 127, ал. 1 от ДОПК, органите по приходите следва да уведомят органа, възлагащ ревизия от компетентната териториална дирекция на получателя/получателите по доставките, за предприемане на действия по компетентност. При възложена ревизия на получателите по доставките следва да се събират доказателства, установяващи четирите елемента от фактическия състав на чл. 177 от ЗДДС.

Особености на данъчния контрол за прилагане на солидарната отговорност по ЗДДС

1. Особенности при установяване на основания за търсене на отговорност.

- Ревизионното производство се осъществява по реда на чл. 117 – 120 от ДОПК, но то не цели установяване на данъчни задължения, а „размер на отговорност“, която превръща ревизираното лице в задължено по смисъла на чл. 14, ал. 3 от ДОПК, но не и в носител на задължението.

- Ревизионното производство се осъществява спрямо лицето-получател по облагаема доставка. Независимо че ревизията не е насочена към установяване на задължения за данъци и/ или осигурителни вноски на ревизираното лице, а за такива, дължими от трето задължено лице.

- Ревизионното производство за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС може да бъде провеждано отделно или едновременно с производство за установяване на задълженията на лицето за данъци и/или осигурителни вноски. Следователно едно лице може да е едновременно в две ревизионни производства, обхващащи един и същ данъчен период.

- Когато е извършена ревизия на лицето за определяне на задълженията му за ДДС, за периода на доставката по отношение на която ще се установява отговорност по чл. 177 от ЗДДС, разпоредбата на чл. 133 от ДОПК, регламентираща възможните хипотези за изменение на влязъл в сила ревизионен акт, не намира приложение, тъй като ревизията е за установяване на отговорност за чужди задължения, а не на задължения, на които носител е ревизираното лице.

- Съществува възможност за осъществяване на множество ревизионни производства, за установяване на солидарна отговорност по ЗДДС на получател по отношение на различни доставки, за които са налице предпоставките на ал. 2 на чл. 177 от ЗДДС.

- Солидарната отговорност по ЗДДС по отношение на пряк получател на доставка се реализира само при установяване на факта, че дължимият данък не е ефективно внесен, като дължимостта на данъка следва да е установена посредством предвидените в ДОПК способи: а) лицето да е подало справка–декларация по ДДС за съответния данъчен период и е установено, че сумата не е внесена; б) да е издаден Ревизионен акт, с начислени и невнесени от лицето задължения и в) да е издаден Акт за установяване на задължение по декларация (АУЗД) на основание чл.106 от ДОПК.

- За ангажирането на солидарната отговорност се изисква, данъкът да не е внесен ефективно като „резултат за данъчен период”. Съгласно чл. 88 от ЗДДС „резултат за данъчен период” е разликата между общата сума за данъка, който е изискуем от лицето за този данъчен период, и общата сума на данъчния кредит, за който е упражнено правото на приспадане, през този данъчен период. В случаите, когато начисленият данък превишава данъчния кредит, разликата представлява резултат за периода – данък за внасяне. Следователно е налице възможност за неправомерно ползване на право на данъчен кредит, в резултат на което би се намалил размерът на дължимия данък и впоследствие – размерът на търсената отговорност.

- Солидарната отговорност се отнася само до дължимия данък по конкретната доставка, а резултатът за данъчния период се определя в зависимост от всички доставки на доставчика, за този период, органът по приходите следва да установи връзката между невнесения данък за периода, в който е настъпило данъчното събитие, (съответно данъкът е станал изискуем) и невнесеният данък по конкретната доставка на получателя. Това се отнася и до случаите, когато преди да е настъпило данъчното събитие за доставката, е извършено цялостно или частично авансово плащане, за което е издадена фактура и получателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит.

- Законът не поставя изискване, изследваната доставка да е декларирана в справки – декларации на доставчика и получателя за един и същ данъчен период. Следователно органът по приходите следва да установи резултат за периода, в който данъкът е станал изискуем. Този данъчен период трябва да се изследва и в случаите, когато доставчикът е начислил данъка по доставката в друг данъчен период в нарушение на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС.

- Наличието на „знание“ за това, че дължимият данък няма да бъде внесен, е може би най-характерната особеност при реализирането на

солидарната отговорност по ЗДДС. Фактът на знание у лицето подлежи на доказване от ревизиращия орган. Намерението на дадено лице да не внесе дължимия данък, се доказва изключително трудно, тъй като ревизиращите не разполагат с инструментариум, позволяващ им да извършват дейности по разследване. Друга трудност при доказване на „знанието“ е липсата на определен документ, който да го отразява, както и липсата на интерес от признаването на този неблагоприятен факт, от която и да е от страните. По тази причина наличието на знание следва логически да се изведе от определени обективни факти от действителността, които, взети заедно, указват наличие на такова субективно отношение към неплатеното чуждо задължение.

- Съществуването на презумпция, по силата на която при наличие на определени обективно измерими обстоятелства се приема, че получателят е бил длъжен да знае, че начисления от неговия пряк или предходен доставчик данък няма да бъде внесен ефективно.

- Доказването на фактите, свързани със знанието, е задължение на органите по приходите, ревизиращи получателя, а възможността за оборването ѝ е в тежест на регистрираното лице – получател. Предпоставките за възникване на тази презумпция и критериите за това следва да са такива, че да не лишават регистрираните лица от право на защита, а от друга страна, да гарантират, че те няма да бъдат несправедливо наказани. В този смисъл е решение на Съда на ЕО по дело № С-384/04 г. от 11.05.2006 г., съгласно което презумпцията за знание трябва да бъде оборима и да не е такава, че да води до невъзможност за оборване. Възприетите от нашия законодател критерии за знание, при наличието на които се приема, че регистрираното лице – получател е било длъжно да знае, че начисленият от неговия пряк или предходен доставчик данък няма да бъде внесен, са свързани с изискването, доставката, в която солидарно отговорното лице участва, да е:

- привидна облагаема доставка;
- облагаема доставка, която заобикаля закона;
- доставка, която е на цена, значително отличаваща се от пазарната.

В този смисъл характерна особеност на разглежданото производство е, че липсата на пряко участие на едно лице в осъществяването на доставка, която е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отклонява от пазарната. Това лишава органа по приходите от възможността да го подведе под отговорността по чл. 177 от ЗДДС.

- Съгласно трайната съдебна практика на Съда на Европейския съюз се е утвърдило разбирането, че при наличие на „грижа на добрия търговец“, изискваща от лицата да предприемат „всички разумни мерки в рамките на своите възможности, които да им гарантират, че няма да бъдат въвлечени във верига от доставки, целящи измама с ДДС“, не следва да се

предприемат мерки по реализиране на отговорност по реда на чл. 205 от Директива 2006/112, респективно по чл. 177 от ЗДДС. В правната уредба липсва изрична дефиниция, относно това понятие и е въпрос на невинаги обективна преценка от страна на органите по приходите, дали е налице такава грижа.

- Независимо от възможността получателят по доставката да е предприел „всички разумни мерки“ по отношение на своя пряк доставчик, не е изключена възможността, да бъде реализирана отговорност по реда на чл. 177, ал. 6 „по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките“. С оглед изложеното прехвърлянето на отговорността на изрядните лица, за сметка на неизрядните, на практика е и в пряко противоречие с принципа на пропорционалността – основополагащ принцип на правото на Европейския съюз.

- Наличието на „съзнаването“, респ. „знанието“, че данъкът няма да бъде внесен, следва да е било налице, преди или най-късно при упражняването на правото на данъчния кредит, за начисления ДДС по въпросната облагаема доставка. Узнаването на същото това обстоятелство след това не може да послужи като основание за прилагане на института на „солидарната отговорност“ при тази хипотеза.

2. Особенности при реализиране на солидарната отговорност.

- Освен в ЗДДС, отговорност на трети лица, имащи задължение за внасяне на дължим от друго лице данък, е предвидена и в чл. 164, ал. 1 от ЗКПО, по отношение на ликвидатора и в чл. 19 от ДОПК, по отношение на член на орган на управление или управител на търговското дружество. Специфичното при солидарната отговорност по ЗДДС е, че задълженото лице не е било в отношения, свързани с управление и контрол, а е имало само търговски отношения с длъжника, по повод на доставка на стока и/или услуга.

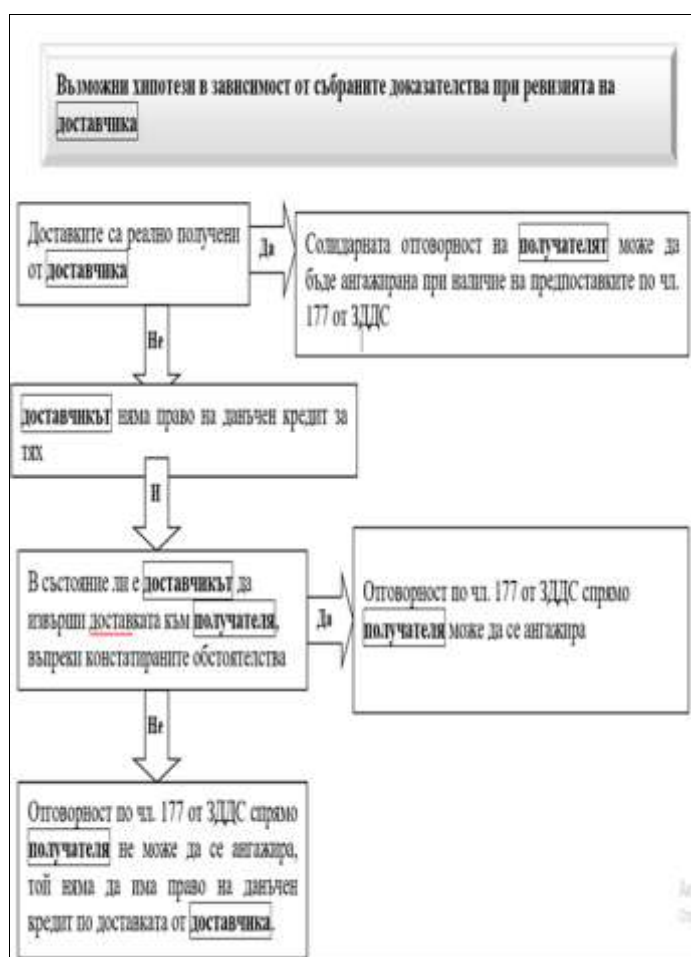
- В случаите, когато не е налице облагаема доставка, за получателя не възниква право на ползване на данъчен кредит, но той не носи отговорност за евентуално дължимия от доставчика данък.

- Невнесеният данък може да се прояви и в период, различен от периода, през който данъкът е станал изискуем, в случаите при които данъкът за този период участва в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС.

- При реализиране на солидарната отговорност законодателят поставя изискване за доказване на факта, че невнесеният данък и ползваният данъчен кредит произтичат от една и съща доставка. За да се докаже наличието на облагаема доставка между доставчик и получател, при ревизията на доставчика невинаги е необходимо да се изследва произходът на продадената стока или получената услуга, използвани за извършване на доставката. Възможна е хипотеза, при която само при установяване, че доставчикът е притежавал стоката и е прехвърлил собствеността или по-

лучателят е имал технически, кадрови и материални възможности да извърши услугата, органите по приходите могат да заключат, че е налице облагаема доставка. Неустановеният произход на стоката, респ. невъзможността да бъде установен нейният произход, не обуславя извода, че въпросната стока въобще не е съществувала и не може да бъде предмет на облагаеми доставки, съответно, че не са били осъществени реални доставки с тази стока между доставчик и получател. (В този смисъл е и Решение № 494/16.01.2006 г. на ВАС).

- Налице са специфични хипотези за реализиране на солидарната отговорност по ЗДДС, в зависимост от събраните доказателства при ревизията на доставчика, които са представени схематично на Фигура 2.



Фигура 2. Специфични хипотези за реализиране на солидарната отговорност по ЗДДС в зависимост от събраните доказателства при ревизията на доставчика

- Специфично е съществуването на визираната презумпция в материален данъчен закон.

- Реализираната солидарна отговорност, е доставката да е на цена, която значително се различава от пазарната. В ревизионно производство пазарната цена се установява с експертиза по методите за определяне на пазарните цени, съгласно § 1, т. 10 от ДР на ДОПК. Поради факта, че в закона не се съдържа определение на понятието „цена, която значително се отличава от пазарната”, приетата презумпция от органите по приходите е, пазарната цена да се отклонява от уговорената от страните с повече от 25 на сто. Този размер не само не е определен с нормативен акт, а и не отчита особеностите на отделните доставки и пазарната ситуация в отделните отрасли към момента на извършване на сделката.

- В разпоредбите на чл. 177, ал. 6 и ал. 7 от ЗДДС е определена възможността, солидарната отговорност да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките, само „когато събирането е неуспешно“. В тази връзка е налице известна неравнопоставеност. При търсене на отговорност от пряк получател по доставката е налице изискването „данъкът да не е платен“, без да се изследва дали неплащането му от страна на доставчика е въпрос на нежелание или възможност. При всеки следващ получател по реда на доставките следва да е налице проведена процедура по събиране на вземането и едва при невъзможност задължението да бъде платено, да се пристъпи към реализиране на отговорността.

- Законодателят не е определил какви действия се предприемат при частично погасяване на дължимия данък от страна на пряк получател на доставката, дали е налице „неуспешно събиране“, което презумира търсенето на отговорност от всеки следващ получател и как се определя частта от задължението, за която отговаря.

- Солидарно отговорният длъжник, получател по доставката, заплатил задължението за ДДС на доставчика, има право да иска възстановяване на заплатена сума от титуляра на задължението посредством, т.н. регресен иск.

В заключение може да се обобщи, че наличието на особености в контролните процедури при установяване на предпоставките за реализиране на солидарната отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС е свързано с множество проблеми. Нерешаването им би довело до опорочаване на извършвания данъчен контрол. Чрез извършване на **специализирана проверка** би могло да се направи реална и точна оценка на адекватността и ефективността на изследвания процес, която да послужи за основа при вземането на последващи управленски решения.

Използвани източници:

Александрова, Е.(2014) *Солидарна отговорност за финансови задължения*. Изтеглено на 08 ноември 2017 г. от сайта на Русенския университет:

<http://conf.uni-ruse.bg/bg/docs/cp14/7/7-21.pdf>

Ангелов, З. (2016). *Размисли върху съставите на безвиновната отговорност и отговорност за чуждо поведение по ЗЗД*. Изтеглено на 05 ноември 2017 г. от :

<https://www.challengingthelaw.com/obligacionno-pravo/bezvinovna-otgovornost/>

Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (Обн. ДВ, бр.105 от 29 декември 2005 г., последно изменение и допълнение ДВ, бр. 86 от 27 октомври 2017 г.)

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

Изтеглена на 10 октомври 2017 г. от : <http://www.forcom-bg.com/dds/5/pdf/5.3.pdf>

European Commission. (2009). *Taxation Trends in the European Union. Brussels*, 13-19.

Закон за данък добавена стойност (Обн. ДВ, бр.63 от 4 август 2006 г., последно изменен и допълнен ДВ, бр.85 от 24 октомври 2017 г.)

Закон за корпоративно подоходно облагане (Обн. ДВ, бр.105 от 22 декември 2006 г., последно изменен и допълнен ДВ, бр.85 от 24 октомври 2017г.)

Микински, С. (2015). *Проблеми при доказване на реалността на доставката при данъчни измами*

Изтеглено на 6 ноември 2017 г. от сайта на Адвокатско сдружение LEGALEX:

<http://www.legalex.bg/bg/publications/проблеми-при-доказване-на-реалност-на-доставката-и-данъчни-измами-с-ддс-48>

Натов, А (2016). *Критика на някои концепции относно отговорността за чужди данъчни задължения, наложени в съдебната практика*

Изтеглено на 6 ноември 2017 г. от сайта на „Грамада“- портал на българския юрист.

<https://gramada.org/критика-концепции-отговорността-чужд/>

Решение на Съда на ЕС по дело C-78/12, „Евита-К“ ЕООД

Изтеглено на 08 ноември 2017 г. от сайта на Европейски правен преглед:

<http://evropeiskipravenpregled.eu/%d0%b4%d0%be%d0%ba%d0%b0%d0%b7%d0%b2%d0%b0%d0%bd%d0%b5-%d0%bd%d0%b0%d0%b4%d0%b5%d0%b9%d1%81%d1%82%d0%b2%d0%b8%d1%82%d0%b5%d0%bb%d0%bd%d0%be%d1%82%d0%be%d0%be%d1%81%d1%8a%d1%89%d0%b5%d1%81%d1%82/>

Решение на Съда на ЕС по дело C-107/13, „Фирин“ ООД

Изтеглено на 08 ноември 2017 г. от сайта на Европейски правен преглед: <http://evropeiskipravenpregled.eu/дело-с-10713-фирин-оод-дирекция-обжалване/>

Ръководство за укрепване на сътрудничеството между държавите членки и предприятията в областта на борбата с измамите с ДДС (2016)

Изтеглено на 10 октомври 2017 г. от сайта на Directorate General for Taxation and Customs Union :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/vat_gap/2016-03_guide-on-admin-cooperation_bg.pdf

Указание № 24-00-9 от 30.06.2009 г. от изпълнителния директор на Национална агенция за приходите, относно прилагане разпоредбите на чл. 177 от ЗДДС.

Изтеглено на 8. Ноември 2017 г. от интернет страницата на НАП : <http://nap.bg/page?sId274fsL=2&id=381>