

РЕШЕНИЕ

№ 2606

гр. София, 18.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 30.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **7440** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

18

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез Ч. Г. З. и С. А. П., в качеството им на изпълнителни директори, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-29002917000921-091-001/19.03.2018 г., издаден от Ю. И. В., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С. Големи данъкоплатци и осигурители (ГДО), орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 807/11.06.2018 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

В жалбата се излагат съображения, че обжалваният ревизионен акт е издаден в нарушение както на материалния, така и на процесуалния закон. Твърди се, че не са налице предпоставките за ангажиране на отговорността на дружеството по реда на чл. 177 от ЗДДС, за което развива подробни доводи. По същество се иска от съда постановяването на съдебно решение, с което оспореният РА да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Х. и адв. М., които поддържат жалбата и изразяват искане оспореният РА да бъде отменен. Претендират направените по делото разноски, за което представят списък.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-29002917000921-020-001/17.02.2017 г., като е възложено извършването на ревизия на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД /П. АД/ за ангажиране на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС за доставки, документиращи от АЙС ТУР ЕООД за данъчни периоди: от 01.02.2016 г. до 29.02.2016 г. и от 01.04.2016 г. до 30.04.2016 г. Заповедта е връчена на дружеството на 23.02.2017 г. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 23.05.2017 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-29002917000921-020-002/10.05.2017 г. Тези заповеди са издадени от Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки” в отдел „Контрол” при ТД на НАП ГДО, упълномощена със Заповед №ГДО-2/03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП ГДО.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002917000921-092-001/22.01.2018 г., от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен на дружеството на 24.01.2018 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено възражение, което е преценено от ревизиращия орган за процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-29002917000921-091-001/19.03.2018 г., издаден от Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството на 21.03.2018 г. Със същия е ангажирана субсидиарна отговорност по реда на чл.177 от ЗДДС на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за невнесен данък в общ размер на 398 370,00 лв. по фактури №0...002/11.02.2016 г., №0...003/24.02.2016 г. и №0...004/24.02.2016 г., издадени от АЙС ТУР ЕООД.

Ревизионен акт № Р-29002917000921-091-001/19.03.2018 г. е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №17-00-4491/04.04.2018 г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ и вх. №23-29-42/17.04.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С решение № 807/11.06.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., РА е потвърден изцяло. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 18.06.2018 г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-443/29.06.2018 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима,

поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

По компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията, съгласно ЗВР и ЗИЗВР, издадени от възложителя на ревизията. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

От представените по делото доказателства в хода на ревизионното производство от фактическа страна се установява следното:

На 30.05.2007 г., от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е отпуснат кредит на А и Л Корпорация ООД (АЛК, със старо наименование Търговска къща Й. ЕООД) в размер на 3 млн. евро по Договор № 000КР- АА-2978/30.05.2007 г. Целта на същия е изграждане на апартаментен хотел в курорта Б. (хотел Айсберг). За обезпечаване срочното погасяване на предоставения кредит са предоставени:

- първа по ред ипотека върху поземлен имот в курорта Б. - поземлен имот с идентификатор 65231.919.144 (земята, върху която ще се осъществи проекта) и ипотека върху правото на строеж в имота за построяване на хотела;
- запис на заповед, издадена от кредитополучателя на стойност 3 млн. евро, впоследствие авалирана от И. Ц. Й.;
- ипотека в размер до 1.5 млн. евро върху недвижим имот в [населено място] (хотел В.), собственост на В. Груп ООД (впоследствие тази ипотека е заличена при завършване във фаза груб строеж на хотел Айсберг, предвидено като условие по договора за кредит).

Към този договор са представени анекси, с които е извършвана промяна в погасителните планове. Същите са подробно описани на стр. 7 от РД.

На 18.08.2008 г. от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е отпуснат кредит на АЛК в размер на 700 хил. евро по Договор № 000LD-L-000024/18.08.2008 г. с цел изграждане на жилищна сграда с офис и зъболекарски кабинет в [населено място], местност К. вада. За обезпечаване срочното погасяване на предоставения кредит са предоставени:

- ипотека върху недвижимия имот в [населено място], местност К. вада, заедно с построената в него на фаза груб строеж жилищна сграда с офис и зъболекарски

кабинет с обща площ над 1000 кв. м.;

- поръчителство на И. Ц. Й..

Към този договор са представени анекси, с които е извършвана промяна в погасителните планове. Същите са подробно описани на стр. 8 от РД.

На 12.02.2010 г. от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е отпуснат заем на АЛК в размер на 500 хил. евро по Договор № 000LD-L-000119/12.02.2010 г. с цел рефинансиране на заем от Файненшъл холдинг АД. За обезпечаване срочното погасяване на предоставения кредит са предоставени:

- първа по ред ипотека върху 25 самостоятелни обекта в хотел Айсберг, курорт Б.;

- втора по ред ипотека (първата по ред е в полза на Р. П. Б., която впоследствие е заличена) върху поземлен имот в курорт Б. (поземлен имот с идентификатор № 65231.918.214), собственост на М. Билд ЕООД.

Към този договор са представени анекси, с които е извършвана промяна в погасителните планове. Същите са подробно описани на стр. 9 от РД.

На 20.12.2010 г. от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е отпуснат кредит на АЛК в размер на 1.23 млн. евро по Договор № 000LD-L-000207/20.12.2010 г. с цел предоставяне на оборотни средства. За обезпечаване срочното погасяване на предоставения кредит са предоставени:

- втора по ред ипотека (първата по ред е в полза на П.) върху поземлен имот в курорт Б. (земята върху, която е построен хотел Айсберг) - поземлен имот с идентификатор 65231.919.144 ведно с 61 обекта от хотел Айсберг;

- трета по ред ипотека (първата и втората по ред са към П.) върху 39 самостоятелни обекта (апартамент) в хотел Айсберг;

- втора по ред ипотека (първата по ред е към П.) върху 22 самостоятелни обекта (апартамент) в хотел Айсберг;

- втора по ред ипотека (първата по ред е към П.) върху недвижим имот - УПИ, ведно с изградената в него сграда на фаза груб строеж, находящи се в [населено място], местност К. вада.

Към този договор е представен анекс, с който е извършена промяна в погасителния план. Същият е подробно описан на стр. 10 от РД.

На 28.11.2012 г. от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е отпуснат кредит на АЛК в размер на 620 хил. евро по Договор № 000LD-L-000350/28.11.2012 г. с цел рефинансиране на различни задължения, включително на М. Билд. Последното е включено в договора като съдлъжник. За обезпечаване срочното погасяване в полза на П. са предоставени следните обезпечения:

- ипотека върху УПИ в [населено място], местност ВЕЦ С. (поземлен имот с идентификатор 68134.1971.1280), собственост на съдлъжника М. Билд ЕООД;

- ипотека в размер до 40 000 евро върху студио (апартамент) в сграда на фаза груб строеж, находяща се в [населено място], собственост на Контракт Инвест ООД;

- ипотека в размер до 280 000 евро, ведно с лихвите, комисионните, таксите и разноските, върху: 1. поземлен имот (земяделска земя, нива) в [населено място], [община], собственост на Ц. Й. Й. и М. И. С. (родители на И. Ц. Й.); и 2. недвижими имоти, находящи се в апартаментен хотел на фаза груб строеж в [населено място] с идентификатор 51500.502.507.1 (хотел В. Бийч), собственост на В. Бийч ЕООД.

На 28.11.2012 г. от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД са сключени и договори за встъпване в дълг с В. Бийч и И. Ц. Й., като поематели по всеки един от първите четири договора за банков кредит. В тази връзка са предоставени допълнително

обезпечения по всеки от договорите

- ипотека върху недвижими имоти в апартаментен хотел на фаза груб строеж в [населено място] (хотел В. Бийч), собственост на В. Бийч;
- ипотека върху поземлен имот в [населено място], [община], собственост на Ц. Й. Й. и М. И. С..

На 25.06.2008 г. от М. Ю. АД (М.) е отпуснат кредит в размер на 98 хил. евро на Ф. Дунебабин по Договор № 361-26/25.06.2008 г., като В. Груп ООД е съдлъжник по договора. Договорът е обезпечен със:

- първа по ред ипотека върху апартамент № 10, [жилищен адрес] в [населено място], [жк], собственост на И. Ц. Й.;
- първа по ред ипотека върху самостоятелен обект № 26 в сграда в [населено място], [улица] (имот с идентификатор 51500.502.447.4.26), с предназначение за „спортна и развлекателна дейност“ (интернет клуб), собственост на В. Груп.

На 01.03.2014 г. ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД придобива М. и наследява горепосочения заем.

Така описаните задължения като следствие от сключените договори за кредити и анекси към тях са били необслужени от кредитополучателите, поради което на 05.02.2016 г. е сключено Споразумение между АЛК ООД, АХЕЛОЙ БИЙЧ РИЗОРТ ООД, Ф. Дунебабин, от една страна в качеството им на кредитополучатели и АЙС ТУР ЕООД, ЛЕПСИ БЛЕК СИЙ РЕЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД, Ц. Й. Й. и М. И. С. от друга в качеството им на солидарни длъжници и ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД от трета страна в качеството си на кредитор. Между страните е уговорено задълженията да бъдат погасени от съдлъжниците. По конкретно за АЙС ТУР ЕООД се явява задължението да внесе в полза на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД, следните суми:

- сумата в размер на 932 716,00 лв. за погасяване на част от задълженията на кредитополучателя АЛК ООД по Договор за банков кредит №000LD-L-000119/12.02.2010 г.;
- сумата в размер на 941 570,00 лв. за погасяване на част от задълженията на кредитополучателя АЛК ООД по Договор за банков кредит № 000LD-L-000350/28.11.2012 г.;
- сума в размер на 117 565,00 лв. за погасяване на задължения на кредитополучателя Ф. Дунебабин по Договор за банков кредит №361-26/25.06.2008 г.

Предвид сключеното споразумение АЙС ТУР ЕООД предприема следните действия:

1. С Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №56/11.02.2016 г. АЙС ТУР ЕООД продава на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД самостоятелен обект в сграда, представляващ обект №26, с идентификатор 51500.502.447.4.26, с предназначение за „спортна и развлекателна дейност“, в [населено място], ул. И. В.“ №25. За продажбата АЙС ТУР ЕООД издава на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД фактура №0...2/11.02.2016 г. на обща стойност 141 078,00 лв. /данъчна основа - 117 565,00 лв. и ДДС - 23 513,00 лв./.

Имотът е придобит във връзка с решение на Управителния съвет на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за покупко-продажби на недвижим имот, предоставен като обезпечение за частично покриване на необслужени задължения на Ф. Дунебабин по договор за банков кредит №361-26/25.06.2008 г.

Както вече се посочи това е следствие от придобиването на М. ЮНИОНБАНК АД на 01.03.2014 г. от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД, с което Банката е

придобила и вземанията по предоставени от М. ЮНИОНБАНК АД кредити на АХЕЛОЙ БИЙЧ РИЗОРТ ЕООД - свързано лице с ТЪРГОВСКА КЪЩА Й. ЕООД /сега АЛК ООД/ и на Ф. Дунебабин - по който кредит И. Й. и В. ГРУП ООД са ипотечарни длъжници и съдлъжници.

2. С Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №27/12.02.2016 г. АЙС ТУР ЕООД продава на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД урегулиран поземлен имот с идентификатор 68134.1971.3106 с площ от 4 871 кв. м., находящ се на адрес: [населено място], местност ВЕЦ С.. За продажбата АЙС ТУР ЕООД издава на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД фактура №0...4/24.02.2016 г. на обща стойност 1 129 884,00 лв. /данъчна основа - 941 570,00 лв. и ДДС - 188 314,00 лв./.

Имотът е придобит във връзка с решение на Управителния съвет на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за покупко-продажба на недвижим имот, предоставен като обезпечение, за частично покриване на необслужени задължения на АЛК ООД по договор за банков кредит №000LD-L-000350/28.11.2012 г.

3. С Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №80/24.02.2016 г. АЙС ТУР ЕООД продава на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД поземлен имот с идентификатор 65231.918.214, находящ се на адрес: к.к. Б., [населено място], [община], обл. С., с площ от 4 007 кв. м. За продажбата АЙС ТУР ЕООД издава на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД фактура №0...3/24.02.2016 г. на обща стойност 1 119 259,20 лв. /данъчна основа – 932 716,00 лв. и ДДС – 186 543,00 лв./.

Имотът е придобит във връзка с решение на Управителния съвет на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за покупко-продажби на недвижим имот, предоставен като обезпечение, за частично покриване на необслужени задължения на АЛК ООД по договор за банков кредит №000LD-L-000119/12.02.2010 г.

Видно от РД от страна на органите по приходите е извършен анализ на финансовото състояние на свързаните с кредитополучателя лица, както и на доставчика АЙС ТУР ЕООД, който е съдружник в АЛК ООД. Във връзка с това е направен извод, че всички дружества са в лошо финансово състояние, нямащи възможност да плащат задълженията си по кредитите, а ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е било наясно и е знаело за невъзможността на кредитополучателя и свързаните с него лица да обслужват текущите си търговски задължения. В същото време от страна на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД не са предприети действия за събиране на вземанията, а е продължила действието на кредитните договори. С оглед тази констатация от страна на ревизиращите е прието, че с анекси многократно е променян срокът на падежиране на задълженията по кредитите чрез промени в погасителните планове, което е направено с цел избягване прилагане на процедури по предсрочна изискуемост и принудително изпълнение спрямо представените пред ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД обезпечения.

На следващо място органите по приходите са установили, че считано от 28.01.2015 г., съдружници в АЛК ООД с равни дялове са ЛЕПСИ БЛЕК СИЙ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД и АЙС ТУР ЕООД. Считано от 06.02.2015 г., съдружници в АХЕЛОЙ БИЙЧ РИЗОРТ ООД с равни дялове са също ЛЕПСИ БЛЕК СИЙ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД и АЙС ТУР ЕООД. Единоличен собственик на капитала на ЛЕПСИ БЛЕК СИЙ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД и на АЙС ТУР ЕООД, а от тук и на АЛК ООД и АХЕЛОЙ БИЙЧ РИЗОРТ ООД е Л.А.Б.Р. ЕООД. Считано от 21.05.2015 г., крайният собственик на АЛК ООД,

ЛЕПСИ БЛЕК СИЙ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД, АХЕЛОЙ БИЙЧ РИЗОРТ ООД и АЙС ТУР ЕООД, чрез Л.А.Б.Р. ЕООД, е А. А. М.. Установено е също, че за всички действия по вписване на промени /продажба на дялове, приемане на нов устав, нови съдружници и др./ по партидите на дружествата, е упълномощено едно и също лице - адвокат К. К. Комарски, а съставител на годишни финансови отчети на същите е М. Н. А..

В тази връзка от страна на органите по приходите се излагат твърдения, че между посочените лица съществува свързаност, по смисъла на §1, т. 3, букви „в“, „г“, „е“, „ж“ и „м“ от Допълнителните разпоредби на ДОПК, като в същото време И. Ц. Й., като собственик и управител на ТЪРГОВСКА КЪЩА Й. ЕООД /със сегашно наименование /АЛК ООД/ към момента на получаване на кредитите, както и като собственик на редица свързани дружества, е предприел последователни действия и е прекратил участието си в тези от дружествата, в които са му запорирани дяловете по заведени изпълнителни дела и в тези дружества, в които има проблемни /необслужвани/ кредити.

В заключение е направен извод за свързаност между кредитополучателя АЛК ООД /с предишно наименование ТЪРГОВСКА КЪЩА Й. ЕООД/, дружествата, продали на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД недвижими имоти и дружествата, предоставили недвижими имоти като обезпечение по договори за кредит, обединени от търговската банка.

На следващо място, в следствие на депозирано искане за разкриване на банкова тайна до Софийски районен съд и постановено такова относно наличностите и операциите по банкова сметка BG92 FINV 9150 1014 7019 87/ на АЙС ТУР ЕООД в ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за периода от 01.01.2016 г. до 30.11.2016 г. е установено следното:

Съгласно депозирания от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД Отчет от сметката на 24.02.2016 г. сметката е с начално салдо – 0.00 лева. На 12.03.2016 г. са извършени входящи преводи за 1 119 259,20 лв. и 1 129 884,00 лв. платени от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за придобиване на имоти по издадените от АЙС ТУР ЕООД фактури №0...4/24.02.2016 г., с данъчна основа - 941 570,00 лв. и ДДС - 188 314,00 лв. /обща продажна цена - 1 129 884,00 лв./ и фактура №0...3/24.02.2016 г. с данъчна основа - 932 716,00 лв. и ДДС - 186 543,20 лв. /обща продажна цена – 1 119 259,20 лв./. На същата дата с изходящи преводи – с директен дебит ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД служебно погасява част от задълженията на АЛК ООД: по договори за кредит №00LD-L-000350/28.11.2012 г. и №00LD-L-000119/12.02.2010 г. Стойността на преведеното ДДС по доставките остава в сметката на АЙС ТУР ЕООД. От тази сума на 14.03.2016 г. 354 000,00 лв. са прехвърлени по новооткрита на 01.03.2016 г. сметка в БАНКА ДСК АД, с титуляр АЙС ТУР ЕООД. Като основание за превода е посочено „захранване на сметка“. На 14.03.2016 г. сметката остава с кредитно салдо в размер на 20 599,58 лв. На 22.03.2016 г. е извършен изходящ превод за 1 050,00 лв. Като основание за превода е посочено „нотариални такси“. На 22.03.2016 г. сметката остава с кредитно салдо в размер на 19 548,48 лв. На 01.04.2016 г. е налице входящ превод за 141 078,00 лв. платени от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за придобиване на имот по издадена от АЙС ТУР ЕООД фактура №0...2/11.02.2016 г. за 141 078,00 лв. /данъчна основа - 117 565,00 лв. и ДДС -

23 513,00 лв./ На 01.04.2016 г. е налице изходящ превод - с директен дебит ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД служебно погасява част от задължението по договор за кредит №361 – 26/25.06.2008 г. На 01.04.2016 г. сметката остава с кредитно салдо в размер на 43 046,89 лв. Към 30.11.2016 г. сметката е с кредитно салдо в размер на 43 049,63 лв. За периода от 01.04.2016 г. до 30.11.2016 г. записванията са само във връзка с месечно олихвяване на наличността по сметката.

На базата на тези факти, видно от РД е прието, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД не е платила дължимото възнаграждение по доставката, документирана с фактура №0...2/11.02.2016 г., към датата на данъчното събитие и към датата, на която АИС ТУР ЕООД е следвало да внесе дължимия ДДС по нея. С оглед на това е направено заключение, че Банката е следвало да знае, че доставчикът няма да внесе дължимото ДДС, тъй като при неплатено ДДС от страна на купувача, доставчикът няма как да генерира паричен поток, с който да изпълни задължението си към републиканския бюджет.

По отношение на доставките, документиращи с фактури №0...3/24.02.2016 г. и №0...4/24.02.2016 г. в РД е посочено, че дължимите по тях суми са платени от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД към 12.03.2016 г., но въпреки това Банката е следвало да знае, че дължимия ДДС по процесните фактури няма да бъде внесен, тъй като към 14.03.2016 г. /датата на която е подал справката-декларация по ЗДДС за данъчен период м. 02.2016 г. от АИС ТУР ЕООД и е упражнено правото на данъчен кредит от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД/, преобладаващата част от сумата на платения от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД ДДС е прехвърлена от левовата сметка на АИС ТУР ЕООД в същата банка по новооткрита сметка в ДСК ЕАД вместо по сметка на НАП – информация, която безспорно е била достъпна за ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД, тъй като тя е обслужващата банка. Остатъкът от платения ДДС по фактури №0...3/24.02.2016 г. и №0...4/24.02.2016 г. в размер на 20 599,58 лв. остава наличен по банковата сметка в ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД до 14.03.2016 г.

С административната преписка са представени и доклади от БРАЙТ КОНСУЛТ ООД, притежаващо сертификат за оценка на недвижими имоти, машини и съоръжения и цели предприятия. Същите са изготвени във връзка с покупко-продажбата на процесните и други имоти. Видно от същите е, че към м. 11.2015 г. за поземлен имот с идентификатор 65231.918.214, находящ се на адрес: к.к. Б., [населено място], [община], обл. С., с площ от 4 007 кв. м. е определена пазарна цена – стойност на земята 644 254 лв. и на сградата 505 671 лв. По отношение на този имот от страна на органите по приходите е установено, че съгласно доклад от м. 11.2014 г. пазарната стойност на поземления имот е била в размер на 118 488 лв. За урегулиран поземлен имот към 16.10.2015 г. с идентификатор 68134.1971.3106 с площ от 4 871 кв. м., находящ се на адрес: [населено място], местност „ВЕЦ С.“ е определена пазарна цена в размер на 1 206 680 лв. По отношение на самостоятелен обект в сграда, представляващ обект №26, с идентификатор 51500.502.447.4.26, с предназначение за „спортна и развлекателна дейност“, в [населено място], [улица] е определена пазарна цена към 12.2015 г. в размер на 80 617 лв.

Предвид горното в условията на алтернативност от страна на органите по приходите са наведени твърдения за прилагането на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, а именно твърди се наличие на задължение за знание, че данъкът по доставката няма да бъде внесен в хипотезата на чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, поради това, че облагаемите доставки /закупените имоти/ са сключени на цени, които съществено се отличават от пазарните. Този извод е мотивиран с изготвените от БРАЙТ КОНСУЛТ ООД пазарни оценки на имотите, определени по метода на сравнимите неконтролирани цени, който е формиран на база оферти, а не на реално сключени контролирани и неконтролирани сделки по покупко-продажби. В тази връзка е направен извод, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД придобива имотите по процесните фактури на цени значително отличаващи се от пазарните, при това без да е направена мотивирана обосновка за причините, довели до това значително разминаване.

На следващо място, видно от РД се твърди, че по отношение на процесните сделки са налице данни за заобикаляне на закона с аргумента, че съгласно чл. 45, ал. 1 от ЗДДС освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както й отдаването и под наем. Поради това прехвърлянето на правото на собственост върху поземлени имоти, каквито са закупените от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД с НА за покупко-продажба на недвижим имот №80/24.02.2016 г. и №27/12.02.2016 г., по дефиниция са освободени доставки. Въпреки това, страните по доставката са се възползвали от възможността по чл. 45, ал. 7 от ЗДДС и са избрали доставката да бъде облагаема, като фактури №0...3/24.02.2016 г. и №0...4/24.02.2016 г. са издадени с начислен по тях ДДС.

Прието е, че доколкото са налице доказателства, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е сключила договори за финансов лизинг на дата, предхождаща датите на нотариалните актове, по силата на които се е задължила да отдаде въпросните имоти на лизинг, а фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката е облагаема доставка. В този смисъл е посочено, че е без значение дали обект на лизинга е неурегулиран поземлен имот, за ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД възниква задължение да начисли и внесе ДДС, при това, съгласно чл. 6 от ЗДДС в пълен размер към датата на фактическото предоставяне на поземлените имоти по договор за лизинг, без да има право на данъчен кредит за покупката, ако доставката беше третирана като освободена, което би довело до увеличаване на размера на дължимия ДДС за ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за м. 02.2016 г.

В подкрепа на изводите си органите по приходите са посочили, че видно от договори за лизинг №НDOLES-002/22.01.2016 г. и №НDOLES-006/08.02.2016 г., сключени с РЕАКТИВ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД и РЕАКТИВ Р. ИСТЕЙТ ЕООД е предвидено разсрочено плащане на дължимия ДДС по доставките от лизингополучателите. Във връзка с това е направен извод, че за ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е било ясно, че ще понесе ефективно тежестта от дължимостта на ДДС по договорите за лизинг в месеца на сключването на

договорите, тъй като по закон същият се дължи от доставчика на бюджета към датата на фактическото предоставяне на вещта-обект на лизинга, а плащането на същия е разсрочено, съгласно договорите за лизинг във времето.

В същото време органите по приходите са направили и заключение, че в случая ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е знаело, че така начисленият ДДС във връзка с договорите за лизинг няма да бъде платен ефективно от лизингополучателите и сключването им е основно с цел създаване на предпоставки за извършването на покупко – продажбата на недвижимите имоти. В подкрепа на този извод органите по приходите са посочили, че данните за финансовите състояния на лизингополучателите, които са публично достъпни, не могат да обосноват възможност за генериране на приходи за нуждите на договорите за лизинг. Изтъкват, че съгласно публикуваните Годишния финансов отчет на РЕАКТИВ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД и РЕАКТИВ Р. ИСТЕЙТ ЕООД за 2015 г. дружествата не са извършвали дейност, следователно не са генерирали приходи, с които да обслужват задълженията си по договорите за лизинг. Взето е предвид и, че лизингополучателите са лица, които, макар и да не са формално свързани с кредитополучателя АЛК ООД или с доставчика на имотите АЙС ТУР ЕООД по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК, в периоди, различни от датите на сключване на договорите за лизинг, са представлявани от едни и същи физически лица или са имали за краен собственик едно и също лице. Последното е мотивирано след извършен подробен анализ в Търговския регистър на Агенцията по вписванията.

В РД е направен извод, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД сключвайки договорите за лизинг е знаела, че лизингополучателят е лице, което няма да изпълни договорните си задължения. Изтъкнато е, че това се потвърждава и от отразените в дневника за продажби на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за м. 12.2017 г. кредитни известия за №163/19.12.2017 г. и №166/19.12.2017 г. във връзка с прекратяване на договорите за финансов лизинг с РЕАКТИВ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД и РЕАКТИВ Р. ИСТЕЙТ ЕООД. В РД е направено заключение, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е била наясно, че по този начин начисленият и внесен от нея в приход на бюджета ДДС ще ѝ бъде възстановен при издаване на кредитното известие, а самите лизингови договори са сключени не с оглед възможността за реалното им изпълнение, а изключително с цел да се обоснове извършената покупко-продажба на недвижимите имоти от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД.

С оглед описаните доказателства и направените в РД установявания органите по приходите са приели, че са налице основания за ангажиране на отговорност по чл. 177 от ЗДДС на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за невнесения данък от АЙС ТУР ЕООД по фактури №0...2/11.02.2016 г., №0...3/24.02.2016 г. и №0...4/24.02.2016 г., предвид следното: налице е доставка между две регистрирани по ЗДДС лица; доставчикът дължи данък по доставката, който не е внесен ефективно; получателят /ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД/ е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по доставката; регистрираното лице е знаело или е било длъжно да

знае, че данъкът няма да бъде внесен. Съответно на това и на основание чл. 177, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС с ревизионния акт е ангажирана субсидиарна отговорност за невнесения данък в размер на 398 370,00 лв. и лихва в размер на 81 353,33 лв. спрямо ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД за ползваното право на данъчен кредит в качеството ѝ получател по доставките от АЙС ТУР ЕООД, документирани с фактури №0...2/11.02.2016 г., №0...3/24.02.2016 г. и №0...4/24.02.2016 г.

По делото е изслушана съдебно-оценителна експертиза със задачи и въпроси, формулирани от ответника. При определяне на пазарната цена на процесните недвижими имоти от страна на вещото лице са приложени методите за определяне на пазарни цени по §1, т.10 от ДР на ДОПК и при спазване на Наредба №Н-9/14.08.2006г. на МФ. Видно от заключението е, че за определяне на единичната пазарна стойност е извършена проверка в Агенция по вписванията в [населено място], [населено място] и [населено място] за установяване на пазарни аналози от реално извършени сделки със сравними показатели. Подробно са анализирани данните за наличните пазарни аналози на база сравнима околност, предназначение и функционалност, като определените средни единични пазарни стойности са представени подробно в Таблицы №1, №2 и №3 от заключението. Същите могат да бъдат обобщение по следния начин:

1. Самостоятелен обект в сграда, представляващ обект № 26 с идентификатор 51500.502.447.4.26 с предназначение за „спортна и развлекателна дейност“ в [населено място], [улица], съгласно Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №56/11.02.2016г. е с пазарна стойност 98 851,00 лв.

2. Урегулиран поземлен имот с идентификатор 68134.1971.3106 с площ от 4871 кв.м, находящ се на адрес [населено място], местност „ВЕЦ С.“, описан в Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №27/12.02.2016 г. е с пазарна стойност 1 722 386,00 лв.

3. Поземлен имот с идентификатор 65231.918.214, находящ се на адрес к.к. Б., [населено място], [община], обл. С., с площ от 4 007 кв.м, съгласно Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №80/24.02.2016 г. е с пазарна стойност 469 099,00 лв.

Това заключение е оспорено от страна на процесуалния представител на жалбоподателя, в частта за Урегулиран поземлен имот с идентификатор 68134.1971.3106 находящ се на адрес [населено място], местност „ВЕЦ С.“ и за поземлен имот с идентификатор 65231.918.214, находящ се на адрес к.к. Б., [населено място], поради което по делото е прието допълнително заключение на съдебно-оценителна експертиза. Съгласно същото и при съобразяване с посочените в молбата на жалбоподателя нотариални актове вещото лице е достигнало до следните изводи:

1. Пазарната стойност на УПИ с идентификатор 68134.1971.3106 , с площ от 4871 кв.м, находящ се на адрес [населено място], местност „ВЕЦ С.“, описан в Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №27/12.02.2016 г. към датата на продажба е 976 148,40 лева или 200,40 лв./кв.м.

2. Пазарната стойност на поземлен имот с идентификатор 65231.918.214, находящ се на адрес к.к. Б., [населено място], [община], обл. С., с площ от 4 007кв.м, съгласно Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот

№80/24.02.2016 г. към датата на продажба е 1 085 697,00 лв. или 270,95 лв./кв.м.

Допълнителното заключение е прието, като неоспорено от страните.

Съобразявайки изложените от органите по приходите мотиви за постановяването на оспорения акт, както и фактите, установяващи се от доказателствата по делото, настоящият съдебен състав намира жалбата за основателна.

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. За да възникне отговорност за чуждо задължение, следва едновременно да са изпълнени следните условия, посочени в чл. 177, ал. 1, ал. 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 или лицето което придобива собственост върху стоката или същата му се предоставя фактически. 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. 3. Дължимият данък не е внесен от доставчика. 4. Получателят следва да е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък. Връзката между невнесения данък и данъчния кредит ще е налице при поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид. Достатъчно е да е налице пряка или косвена причинно следствена връзка между дължимия невнесен данък и приспадания 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, ал. 2 от ЗДДС. В първата хипотеза-получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен. Фактът на знание у лицето, подлежи на доказване от ревизиращия орган. 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. При втората хипотеза-получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, като фактите които следва да се установят при тази хипотеза включват два елемента-възможност за знание и задължение за знание. Най-общо въпросът се свежда до това дали при полагане грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед конкретната доставка/проучване стопанската надеждност на доставчика, обезпечаване изпълнението на доставката, осигуряване срещу евентуално неизпълнение и др. За да възникне отговорността по чл. 177, ал. 1 и ал. 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. 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. Чл. 177, ал. 3 от ЗДДС въвежда особена презумпция за задължение за знание по

смисъла на ал. 2. Същата е оборима презумпция-валидна е до доказване на противното. В този случай факти, които приходната администрация трябва да докаже са следните: 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 са в същия, изменен или преработен вид; 2. Да е налице едно от следните обстоятелства: сделката е привидна, заобикаля закона или е осъществена на цена, която значително се отличава от пазарната. 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. 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.

Цитираните национални норми са в унисон с общностното право, като този извод следва пряко от решението на С. по дело С-384/04, съгласно което 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 Решението по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03 Съдът подчертава, че отчитането на намерението на друг търговец, различен от данъчно задълженото лице, включено в същата верига на доставка или възможен измамен характер на друга сделка от веригата, предходна или следваща, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС, но в т. 59 от Решението по обединени дела С-439/04 и С-440/04 уточнява, че преценката относно това дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, се извършва от националния съдия въз основа на обективни фактори. Съобразно Решение по дело С-271/06, при зачитане на принципа на пропорционалността, изискването данъчно задълженото лице да предприеме всяка разумна стъпка, която да осигури него самото, че предприетата от него сделка няма да има за последствие участие в отклонение от данъчно облагане не противоречи на Общностното право.

При тези принципни положения и по аргумент от чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, процесуалната тежест за установяване на предпоставките на отговорността за злоупотреби е върху органите по приходите. Те са длъжни да установят главно и пълно релевантни факти и обстоятелства, които да мотивират извод, че получателят по доставките е знаел, че данъкът няма да бъде внесен.

Въз основа на събраните по делото писмени доказателства и анализа на разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС, съдът намира, че обжалвания ревизионен акт е издаден в нарушение на цитираната разпоредба и при липсата на

изпълнени сложните фактически състави.

В конкретния случай ревизионният акт е издаден на основание чл. 177, ал. 2 от ЗДДС, като алтернативно се съдържат аргументи за наличие на хипотезите, предвидени в чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС.

По делото е безспорно, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е регистрирано по ЗДДС лице и получател по облагаеми доставки, за които са издадени фактури с посочен на отделен ред ДДС. Не се спори и относно обстоятелството, че жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит, свързан с невнесения данък, както и че доставчикът не е внесъл ефективно дължимия данък по доставката.

Между страните е налице спор дали банката като получател по облагаемата доставка е знаела или да е била длъжна да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Съгласно чл. 177, ал. 2 ЗДДС доказването на това обстоятелство е в тежест на ревизиращия орган. Както вече се посочи в хипотезата на ал. 3 е установена презумпция, според която 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.

Фактът на знание у ревизираното лице, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика му не може да се приеме за доказан само защото жалбоподателят е бил наясно с лошото финансово състояние на дружеството. Само по себе си това лошо финансово състояние не доказва нищо, тъй като от него не може да се изведе извод, че няма да се внесе данъка.

На първо място следва да се отбележи, че релевантният момент, към който трябва да се преценява знаел ли е жалбоподателят, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика е датата на издаване на фактурите, в случая 11.02.2016 г. по фактура №0...2/11.02.2016 г. и 24.02.2016 г. по фактури №0...3/24.02.2016 г. и №0...4/24.02.2016 г.

В редица решения на ВАС - Решение № 6266 от 15.05.2018 г. на ВАС по адм. д. № 4336/2018 г., Решение № 11651 / 04.10.2017 г. по адм. д. № 7494 / 2016 г. по описа на ВАС, Решение № 9309 / 13.07.2017 г. по адм. д. № 7331/2016 г. по описа на ВАС, Решение № 5842 / 10.05.2017 г. по адм. д. № 11326 / 2015 г. по описа на ВАС и др. се приема, че релевантният момент за установяване на знанието или задължението за него е към момента на издаването на фактурите.

В този смисъл аргументът че към 14.03.2016 г. жалбоподателят е знаел, че данъкът не е внесен от доставчика и не е използван за погасяване на възникналите във връзка с процесните доставки задължения е несъстоятелен. Действително, по отношение на фактура №0...2/11.02.2016 г. плащането на дължимия ДДС е извършено на 01.04.2016 г. (т.е. след 14.03.2016 г., когато е бил срокът за внасяне на ДДС от АИС ТУР към НАП за данъчен период февруари 2016 г.), но това забавяне свързано с условията за плащане, предвидени в нотариалния акт за продажбата. Видно от нотариалния акт за покупката на имота № 56 от 11.02.2016 г. покупната цена следва да бъде

платена в срок до 5 работни дни след представяне от АЙС ТУР на удостоверения от Агенция по вписванията за вписвания, отбелязвания и заличавания за имота и за всички предходни собственици за период от най-малко 10 години преди продажбата.

Освен това следва да се посочи, че може да се направи обоснован извод, че в следствие на заплащането на цената за осъществените покупки на управителния съвет на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е известно, че продавачът обективно разполага с достатъчно средства, за да внесе дължимия ДДС по доставката. Това знание идва от факта, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД ефективно е заплатила сумата на ДДС по всички три фактури на АЙС ТУР. Дейността по внасяне на ДДС е оперативна, касае действия по управление като при липса на данни за взето решение на собственика за невнасяне на ДДС или на нареждания, указания и др. в тази насока, при липса на обратна информация за намерение за невнасяне на данъка или невъзможност за това, няма основание да се приеме наличието на тази предпоставка за ангажиране на солидарната отговорност по см. чл. 177 от ЗДДС от получателя на доставката.

На следващо място, заобикаляне на закона е налице, когато посредством сключването на една правомерна сделка (или поредица от сделки) се постига забранен резултат. Именно този противоправен резултат се цели от страните, без да е необходимо той да е единственият мотив за сключване на сделката. В контекста на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС, предвидена като средство за борба с данъчните измами, неправомерният резултат се изразява в избягване плащането/неплащането на дължимия данък върху добавената стойност.

В разглеждания случай не са установени факти и обстоятелства, които да сочат, че жалбоподателят е имал интерес, целял е или е предвиждал възможността със сключването на сделката да настъпи противоправен резултат, изразяващ се в неплащане на данъка. Чрез покупко-продажбата на предоставените като обезпечение по кредитните договори недвижими имоти от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД последната подобрява кредитната си експозиция, погасявайки вземанията си по договорите за кредит. Но търсенето на начин за доброволно усвояване на обезпечението не може да се квалифицира като преследване на забранен резултат и не може да бъде третирано като противоправна цел от гледна точка на данъчния закон.

На следващо място от страна на органите по приходите е наведено твърдение, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е сключила договори за финансов лизинг с РЕАКТИВ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД и РЕАКТИВ Р. ИСТЕЙТ ЕООД изключително с цел създаване на привидна икономическа причина за закупуването на имотите от АЙС ТУР ЕООД, знаейки, че лизингополучателите са лица, които няма да изпълнят договорните си задължения. По отношение на тази теза съдът приема за основателен довода на жалбоподателя, че предвид характера на извършваната банкова дейност и като финансова институция ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД няма експертизата и не е имала намерението да стопанисва имотите, а от друга страна е в съгласие с икономическата логика банката да търси начин да реализира от тях приходи – в случая чрез договор за лизинг. Ревизиращите

сочат, че са налице данни за финансовите състояния на лизингополучателите, които не могат да обосноват възможност за генериране на приходи за нуждите на договорите за лизинг и по-конкретно съгласно публикуваните Годишния финансов отчет на РЕАКТИВ РИЗОРТ ПРОПЪРТИС ЕООД и РЕАКТИВ Р. ИСТЕЙТ ЕООД за 2015 г. дружествата не са извършвали дейност, следователно не са генерирали приходи, с които да обслужват задълженията си по договорите за лизинг. Действително това дава основание за съмнение относно способността на търговците да изпълняват задълженията си по договорите за финансов лизинг, но нито от договорите за финансов лизинг, нито от покупко-продажбата на имотите, за които са издадени спорните фактури и е дължим данъкът, произтичат благоприятни за ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД данъчни последици, още по-малко които да са забранени от данъчния закон и това да е мотив за банката да сключи заобикаляща закона сделка.

Съдът приема за несъстоятелни и аргументите, че лизингополучателите са лица, които, макар и да не са формално свързани с кредитополучателя АЛК ООД или с доставчика на имотите АЙС ТУР ЕООД по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК, в периоди, различни от датите на сключване на договорите за лизинг, са представлявани от едни и същи физически лица или са имали за краен собственик едно и също лице. Обосновано е да се предположи, че това обстоятелство – наличието на свързаност между дружествата назад във времето, както и естеството на взаимоотношенията между тях и физическите лица, които чрез посочените дружества са осъществявали търговска дейност, са били известни на банката, доколкото обичайната търговска практика изисква детайлно проучване на клиентите на банката, в частност на кредитополучателите, поемателите на дълг и съдлъжниците. По същата причина могат да бъдат споделени и доводите на органите на приходите, че банката е била наясно с действителното финансово състояние и платежоспособност на лицата, с които е влязла в описаните взаимоотношения. Няма съмнение, че на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД са били известни и движенията по сметките след плащането на дължимите суми по доставката, включително прехвърлянето на остатъчната сума след погасяването на кредитите по сметка в Банка ДСК АД. Изброените обстоятелства, обаче не могат да обосноват нито знание, нито задължение за знание у касатора, че дължимият ДДС няма да бъде внесен, още повече, че той е превел сумата по сметка на доставчика. Вярно е, че само по себе си плащането на сумата на дължимия ДДС от страна на получателя по доставката не изключва знанието и задължението за знание. Функцията и характеристиките на института на солидарната отговорност, обаче като изключение от общия принцип за дължимост на данъка изисква стриктно тълкуване и прилагане, което означава, че предпоставките по чл. 177 ЗДДС, в това число знанието, че данъкът няма да бъде платен, следва да бъде доказано по категоричен начин и да се основава на обективни данни. В разглеждания случай липсват както преки, така и косвени доказателства за наличието на знание у банката, че данъкът няма да бъде ефективно внесен. Не могат да послужат като основа за извод за знание и извършените от АЛК ООД транзакции и тегления на парични средства от преведените от ПЪРВА

ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД суми за продажбата, с които доставчикът се е разпоредил в ущърб на бюджета, тъй като за банката не съществува задължение да следи за взаимоотношенията на нейните клиенти и контрагенти с бюджета, нито може разумно да се очаква, че тя обективно е във възможност да контролира какви операции се извършват от депозантите. По изложените съображения съдът приема, че по делото не е доказано наличието на предпоставката по чл. 177, ал. 2 ДОПК, а именно, че ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД е знаел или е бил длъжен да знае, че дължимият по доставката данък няма да бъде внесен, с оглед на което незаконосъобразно е ангажирана по отношение на него солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС.

На следващо място видно от РА органите по приходите навеждат твърдения за значителна отлика между цената по процесните сделки и пазарната такава (чл. 177, ал. 3, т. 2, пред. 3 от ЗДДС), без от тяхна страна да е извършена пазарна оценка. Последното се мотивира единствено чрез оспорване на предоставените от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД пазарни оценки, извършени от независим оценител през 2015 г. за имотите по трите фактури от АИС ТУР и чрез съпоставяне с цената по предходни продажби на имотите от 2013 г. (по фактури №0...3/24.02.2016 г. и №0...4/24.02.2016 г.) и от януари 2018 г. (№0...2/11.02.2016). За поземления имот в Б. (по фактура №0...3/24.02.2016 г.) органите по приходите твърдят, че цената, по която жалбоподателя придобива имота през 2016 г. е почти 3 пъти по-висока от продажната цена от май 2013 г. (по сделка между М. БИЛД И АИС ТУР) и с 25% по-висока от определената от независимия оценител пазарна цена към ноември 2015 г.

Съдът намира за неоснователни наведените доводи, че продажната цена значително се отличава от пазарната, доколкото за да се обуслови този извод от страна на органите по приходите не са извършени никакви процесуални действия.

В случая доколкото се касае за особено производство за реализиране на солидарната отговорност, следва по един безспорен начин да се докаже изискуемото от закона „знание“, както и че цената се отличава от пазарната, нещо което не е направено в процесното ревизионно производство. Именно затова, органите по приходите следва да установят главно и пълно всяка една от предвидените във визираната разпоредба предпоставки и то към момента на извършването на сделката.

От страна на органите по приходите се оспорват така представените оценки, изготвени от БРАЙТ КОНСУЛТ ООД, като се твърди, че същите не са изготвени съобразно изискванията на Наредба № Н-9 / 14.08.2006 г. В същото време, в хода на ревизията не е възложена никаква експертиза, която да установи реалната стойност на имота.

В настоящото съдебно производство бяха приети основно и допълнително заключение на СОЕ, в които при използване на методите за определяне на пазарни цени по § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и при спазване разпоредбите на Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. на МФ е определена пазарната цена на всеки от процесните имоти към датата на покупко-продажбата им. Съпоставката с придобивната цена на имотите показва, че спорните доставки не са

извършени на цена, която значително се отличава от пазарната:

1. Самостоятелен обект в сграда, представляващ обект № 26 с идентификатор 51500.502.447.4.26 в [населено място], [улица] е с пазарна стойност в размер на 98 851,00 лв., а по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №56/11.02.2016 г. и фактура №0...2/11.02.2016 г. същият е придобит на обща стойност 141 078,00 лв. /данъчна основа - 117 565,00 лв. и ДДС - 23 513,00 лв./.

2. Пазарната стойност на УПИ с идентификатор 68134.1971.3106 , с площ от 4871 кв.м, находящ се на адрес [населено място], местност „ВЕЦ С.“ към датата на продажба е в размер на 976 148,40 лева или 200,40 лв./кв.м., а по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №27/12.02.2016 г. и фактура №0...4/24.02.2016 г. същият е придобит на обща стойност 1 129 884,00 лв. /данъчна основа - 941 570,00 лв. и ДДС - 188 314,00 лв./.

3. Пазарната стойност на поземлен имот с идентификатор 65231.918.214, находящ се на адрес к.к. Б., [населено място], [община], обл. С., с площ от 4 007кв.м към датата на продажба е в размер на 1 085 697,00 лв. или 270,95 лв./кв.м., а по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №80/24.02.2016 г. и фактура №0...3/24.02.2016 г. същият е на обща стойност 1 119 259,20 лв. /данъчна основа – 932 716,00 лв. и ДДС – 186 543,00 лв./.

Съгласно чл. 65 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, прилагането на методите има за цел постигане на независим резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Съгласно същата норма, 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 лицензирани оценители и заключения на вещи лица. В законодателството липсва критерий за разграничение на „значително отклонение“ от пазарната цена, но константната съдебна практика на ВАС при идентични казуси, непротиворечиво приема, че отклонение в диапазона от 10 % - 25 % между продажната цена и пазарната не е значително по смисъла на чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС /Решение № 381 от 10.01.2019 г. на ВАС по адм. дело № 10219/2018 г., Решение № 10339 от 12.10.2021 г. на ВАС по адм. дело № 2788/2021 г. и др. /.

При това положение може да се направи извод, че предпоставката по чл. 177, ал. 3, т. 2, пр. 3 ЗДДС не е изпълнена.

С оглед на изложените по-горе съображения съдът намира, че обжалвания ревизионен акт, с който на жалбоподателя е установена отговорност за заплащане на задължение на друго регистрирано лице е незаконосъобразен и необоснован. Органите по приходите не са установили и доказали изпълнението на сложния фактически състав по чл. 177 от ЗДДС, както и наличието на задължителните кумулативни предпоставки на чл. 177, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС. Както беше изложено по-горе в решението, 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. Доказателствената тежест за обосноваване на тази отговорност е за органа по приходите, като нито в

обжалвания ревизионен акт нито в хода на съдебното обжалване са доказани предпоставките за нейното реализиране. С оглед на изложените съображения обжалвания ревизионен акт, с който на жалбоподателя са установени задължения по чл. 177 от ЗДДС е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед гореизложеното РА е незаконосъобразен и по отношение на установените задължения за лихви.

При този анализ съдът приема, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по приходите, при спазване на изискванията за форма и съдържание, в изпълнение на предвидените в ДОПК процесуални правила, но в нарушение на материалния закон и подлежи на отмяна.

При този изход на спора и с оглед своевременно заявеното искане от страна на жалбоподателя, ответникът следва да заплати на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК направените по делото разноски в размер на 9 442,69 лв. (8 792,69 лв. за адвокатско възнаграждение, съобразно представените фактура и платежно нареждане, възнаграждение за допълнително заключение на съдебно-оценителна експертиза – 600 лв., 50 лв. – държавна такса).

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 16 – ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД, ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт №Р-29002917000921-091-001/19.03.2018 г., издаден от Ю. И. В., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С. - Големи данъкоплатци и осигурители, орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 807/11.06.2018 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., с който е ангажираната отговорност по чл. 177 от ЗДДС в размер на 398 370,20 лв. по доставки, документирани с фактури №0...2/11.02.2016 г., №0...3/24.02.2016 г. и №0...4/24.02.2016 г., издадени от АЙС ТУР ЕООД и е определено задължение за лихви в размер на 81 353,33 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА АД, ЕИК[ЕИК], сумата в размер на 9 442,69 лв. (девет хиляди четиристотин четиридесет и два лева и 69 ст.) лева, представляваща разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия:

