

РЕШЕНИЕ

№ 5862

гр. София, 13.09.2016 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21
състав,** в публично заседание на 28.05.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Росица Бузова

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **9313** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – чл.161 ДОПК.

Образувано е по жалба вх. изх. № 53-00-738/01.09.2014 г. по описа на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (“ОДОП”) – С. при Централното управление (ЦУ) на Националната агенция за приходите (НАП), на [фирма], ЕИК[ЕИК] – [населено място],[жк]Б. № 98, офис 7В с управител А. А. А., подадена от пълномощника му адв. П. Ч. – САК, срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/15.04.2014 г., издаден Руска Р. Б. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП–С. – възложил ревизията и Т. Д. И. – ръководител на ревизията в частта, потвърдена с Решение № 1475/15.08.2014 г. на директора на Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП. Р. акт се оспорва за ангажираната на основание чл.177 ЗДДС отговорност на [фирма] за дължимия и невнесен данък от доставчика му [фирма], ЕИК[ЕИК] в размер на 430 282.60 лв. Жалбоподателят сочи, че по чл.177, ал.1 ЗДДС регистрираното лице – получател по облагаема доставка отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, ако е ползвало данъчен

кредит пряко или косвено свързан с дължимия и невнесен данък. Според чл.177, ал.2 ЗДДС отговорността бива реализирана, 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 ДОПК. В ревизионен акт не били изложени никакви аргументи и не се сочели доказателства относно знанието на [фирма], че дължимият се ДДС няма да бъде внесен - този извод на органите по приходите бил напълно необоснован. Според Решение № 1475/15.08.2014 г. било съмнително защо покупко-продажба на сграда, която не била нова, е избрано да е облагаема. В тази връзка жалбоподателят изтъква, че правото на този избор принадлежал на доставчика, без да зависи от волята или волеизявление на получателя. При положение, че това била предвидена от закона възможност, не можело да се предполага, че [фирма] участва в неправомерни действия за това, че доставчикът му е упражнил това дадено му от закона право. Извършеният от [фирма] избор в рамките на законовата алтернатива за облагаемост на сделката не можел да се въздига в основание за солидарна отговорност на [фирма]. Предпоставките за нейното ангажиране не били налице - процесната доставка не била привидна, с нея не бил заобиколен законът, не била сключена на цена, която значително се отклонява от пазарната. Относно привидните сделки се поддържа, че при абсолютна симулация доставка не би извършена – затова и да имало невнесен данък, същият би бил неправомерно начислен, за което следвало на получателя да се откаже право на приспадане на данъчен кредит, а не да се ангажира солидарната му отговорност по чл.177 ЗДДС. Липсвали данни и за относителна симулация, поне не били сключени две сделки – привидна, външно манифестирана, и прикрита, чиито правни последици страните в действителност да целели. Заобикалянето на закона предполагало неправомерно начислен данък, респ. неправомерно упражнено право на приспадане на данъчен кредит – корекции, които не били правени от ревизията. Признавайки му данъчен кредит по доставките, извършени от [фирма], ревизията признала добросъвестността на [фирма] като получател по тях. Имотът не бил прехвърлен обратно, дружествата не били свързани лица, нито имали установени трайни търговски отношения. Сделката не била сключена на цена, значително отличаваща се от пазарната. Такова нейно отклонение не било доказано от ревизията с изготвената

в хода ѝ експертна оценка поради ред недостатъци, подробно описани в жалбата. Жалбоподателят се оплаква за произволно вменена му недобросъвестност - всички обстоятелствата във връзка с процесната доставка свидетелствали за обратното. Сключена била покупко-продажба на заведение за бързо хранене с площ от 280 кв.м., находящо се в [населено място], [улица], вх.В с нотариален акт, вписан в Службата по вписванията, стойността на който била платена по банков път, в т.ч. ДДС. [фирма] открило специална експроу-сметка за плащанията по тази сделка, за да се застрахова срещу всякакви неблагоприятни последици. Дружеството принадлежало към икономическа група, фирмите от която въпреки дългогодишната си история нямали влезли в сила ревизионни актове и непогасени задължения към фиска. Жалбоподателят моли съда за отмени РА № [ЕГН]/15.04.2014г., издаден Руска Р. Б. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП–С. – възложил ревизията и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1475/15.08.2014 г. на директора на Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП, както и да му присъди направените по делото разноски.

Ответникът директорът на Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП не представи отговор на жалбата съгласно чл.163, ал.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. В съдебно заседание процесуалният негов представител юрисконсулт С. я оспори по съображенията, изложени в Решение № 1475/15.08.2014 г. с искане да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства съгласно чл.235, ал.2 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, от фактическа страна установи:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1307405/09.08.2013 г., издадена от А. В. Т. П. на длъжност началник на отдел в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП – С. като заместник по Заповед № 5558/06.08.2013 г. на Руска Р. Б. на длъжност началник на отдел в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП – С. на основание чл.112 и чл.113 ДОПК е възложено да бъде извършена ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК] от екип в състав: Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, и И. Л. З. на длъжност старши инспектор по приходите, която да обхване задълженията за ДДС за периода 17.04.2013 г. – 30.06.2013 г. и отговорността за ДДС за периода 01.03.2013

г. – 30.04.2013 г., като завърши в срок до три месеца от връчването ѝ.

Със Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г. на директора на ТД на НАП “ГДО” - С. на основание чл.112, ал.2, т.1 и чл.11, ал.3 вр. ал.1, т.4 ЗНАП функциите на компетентен орган за издаване на заповеди за възлагане на ревизии са възложени 22 служители – органи по приходи в сектор “Ревизии” -отдел “Ревизии” – Дирекция “Контрол” - ТД на НАП – С., в т.ч. А. В. Т. П. – т.І.1 и Руска Р. Б. на длъжност началник на отдел в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП – С. – т.І.9.

На 27.08.2013 г. екземпляр от ЗВР № 1307405/09.08.2013 г. е връчен на Т. А. Х. ЕГН [ЕГН] като упълномощено лице на [фирма], видно от подписаната и датирана разписка по чл.30, ал.1 ДОПК на последната ѝ втора страница на заповедта. При това връчване представителната власт на това лице е удостоверена с издадено на името му пълномощно от А. А. А. – управител на [фирма] с нотариална заверка на подписа рег. № 329/16.01.2013 г. по описа на нотариус В. М., рег. № 053 на Нотариалната камара с район на действие – района на СРС, което включва правото да получава от името на дружеството всички видове документи по данъчно-осигурителния контрол по реда на ДОПК, в т.ч. заповеди за възлагане на ревизии (т.3) – л.34 от делото.

Със ЗВР № 1309865/28.10.2013 г., издадена от Руска Р. Б. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП – С. на основание чл.112, ал.2, т.1 и чл.113, ал.3 ДОПК с изменение на ЗВР № 1307405/09.08.2013 г. е разширен обхватът на ревизията, така че да обхване задълженията за ДДС за периода 17.04.2013 г. – 30.09.2013 г. и отговорността за ДДС за периода 01.03.2013 г. – 30.04.2013 г. – л.35 – 36 от делото.

На 30.10.2013 г. екземпляр от ЗВР № 1309865/28.10.2013 г. е връчен на С. Г. Н. ЕГН [ЕГН] като упълномощено лице на [фирма], видно от подписаната и датирана разписка по чл.30, ал.1 ДОПК на последната ѝ втора страница на заповедта – л.36 от делото. Във връзка с представителната власт на това лице е представено издадено му пълномощно от А. А. А. – управител на [фирма] с нотариална заверка на подписа рег. № 8588/02.10.2013 г. по описа на нотариус В. М., рег. № 053 на Нотариалната камара с район на действие – района на СРС, което включва правото да получава от името на дружеството всички видове документи по данъчно-осигурителния контрол

по ДОПК, в т.ч. заповеди за възлагане на ревизии – л.40 от делото.

Със ЗВР № 1310652/22.11.2013 г., издадена от Руска Р. Б. на длъжност началник на отдел в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП – С. на основание чл.112, ал.2, т.1 и чл.113, ал.3 и чл.114, ал.2 ДОПК чрез изменение на ЗВР № 1309865/28.10.2013 г. е удължен срокът за извършване на ревизията с два месеца до 27.01.2014 г. – л.42 и 43 от делото.

На 26.11.2013 г. екземпляр от ЗВР № 1310652/22.11.2013 г. е връчен на С. Г. Н. ЕГН [ЕГН] като упълномощено лице на [фирма], видно от подписаната и датирана разписка по чл.30, ал.1 ДОПК на последната й втора страница на заповедта – л.43 от делото.

Предприети в хода на повторната ревизия процесуални действия:

I. Доказателства, изискани и представени от ревизираното лице

1. С ИПДПОЗЛ изх. № 53-0695566/27.08.2013 г., издадено от Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията от [фирма], са изискани:

- на чл.37, ал.2 и 3 ДОПК оборотните ведомости за първоначалния ревизиран период периода 17.04.2013г. – 30.06.2013г., лицензи, разрешителни и други документи, издадени компетентни държавни органи за осъществяване на дейността дружеството през периода;
- на основание чл.53 ДОПК справки № 1 – 5 по приложените образци за недвижими имоти, МПС, машини, стоки, оборудване, стопански инвентар, дългосрочни и краткосрочни инвестиции, вземания от трети лица, както и декларации за ликвидни и изискуеми задължения към кредитори – доставчици, декларация за свързани лица и декларация за обектите и мястото на провеждане на ревизията;
- на основание чл.56, ал.1 ДОПК писмени обяснения относно вида на извършваната от дружеството дейност, видове приходи, видове разходи, на какво се дължи данъчният кредит, кои са източниците на финансирането му;
- на основание чл.115 ДОПК да се определи лице за контакт по време на ревизията и да се определи място, където тя да бъде извършена при осигурен достъп

до счетоводството на дружеството.

ИПДПОЗЛ изх. № 53-0695566/27.08.2013 г. е връчено на 27.08.2013 г. на Т. А. Х. ЕГН [ЕГН] - упълномощено лице на [фирма], видно от подписаната и датирана разписка по чл.30, ал.1 ДОПК на последната страница на искането – л.33 от делото.

С придружително писмо вх. № 53-06-5566/12.09.2013 г. на [фирма] е представило в ТП на НАП-С. изисканите с ИПДПОЗЛ изх. № 53-0695566/27.08.2013 г. доказателства:

- декларация за предмета на дейност на [фирма];
- Справка № 1 за налични Д. – пет недвижими имоти към 31.08.2013 г. ведно с нотариалните актове за придобиването им, подробно описани – заведение за обществено хранене в [населено място], [улица][жилищен адрес] магазин в [населено място], [улица], офис в [населено място], [улица], сервизно помещение – [населено място], [улица][жилищен адрес] банков офис – [населено място], [улица];
- Справки № 2 – 5, по които е декларирана липса на активи;
- Декларация за свързани лица по § 1, т.3 от ДР на ДОПК от 12.09.2013 г., в която не фигурира [фирма];
- Декларация за липса на ликвидни и изискуеми задължения към кредитори – доставчици от 12.09.2013 г.
- Декларация за произхода на средствата за финансиране на дейността от 12.09.2013г., в която такива са посочени средства на едноличния собственик на капитала, предоставяни под формата на допълнителни парични вноски по чл.134 ТЗ, получавани по банковата сметка на дружеството, както и заеми от търговски дружества - свързани лица по приложени договори;
- Декларация на лицата, назначени на трудов договор;
- Оборотна ведомост за периода 01.04.2013 г. – 31.08.2013 г.

2. С ИПДПОЗЛ изх. № 53-0605566/30.10.2013 г., издадено от Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, от [фирма], са изискани:

- на чл.37, ал.2 и 3 ДОПК оборотните ведомости за разширения ревизиран период 01.07.2013 г. – 30.09.2013 г., всички договори и анекси към тях, по които дружеството е страна, действащи през ревизирания период, в т.ч. договори за кредит, договори за заеми от фирми и физически лица;
- на основание чл.56, ал.1 ДОПК писмени обяснения относно вида на извършваната от дружеството дейност, видове приходи, видове разходи, на какво се дължи данъчният кредит, кои са източниците на финансирането му;
- на основание чл.115 ДОПК да се определи лице за контакт по време на ревизията и да се определи място, където тя да бъде извършена при осигурен достъп до счетоводството на дружеството.

ИПДПОЗЛ изх. № 53-0605566/30.10.2013 г. е връчено на 30.10.2013 г. на С. Г. Н. ЕГН [ЕГН] – упълномощено лице на [фирма], видно от подписаната и датирана разписка по чл.30, ал.1 ДОПК на последната страница на искането – л.40 от делото.

С придружително писмо вх. № 53-06-5566/18.11.2013 г. [фирма] е представило в ТП на НАП-С. изисканите с ИПДПОЗЛ изх. № 53-0605566/30.10.2013 г. доказателства:

- Оборотни ведомости за м.07, м.08 и м.09.2013 г.;
- Договор за СМР за обект Аптека “М.” – [населено място], [улица] бл.41;
- Декларация, че дружеството няма сключени договори за заем с финансови институции, юридически и физически лица и доказателства в тази насока.

3. С ИПДПОЗЛ изх. № 53-0605566/17.01.2014 г., издадено от Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията от [фирма], са изискани:

- на основание чл.37, ал.2 и 3 ДОПК предварителни договори, протоколи от преговори, оценки и други документи, съставени във връзка със закупен недвижим имот от [фирма] по НА № 66, том I, рег. № 1869, дело 56/2013 г. от 06.03.2013 г. и обосноваващи договорената цена; договори, протоколи, запитвания, оферти и други документи, подписани с посредник по покупко-продажбата, ако има такъв; всички фактури с получател [фирма], които са издадени от доставчиците [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] със свързаните с тях първични документи;

- на основание чл.56, ал.1 ДОПК писмени обяснения относно това по какъв начин е определена цената на недвижимия имот, закупен с описания нотариален акт, има ли експертна оценка, как е избран този продавач; водени са преговори с продавача и разменена ли е кореспонденция в тази връзка; има ли участие на посредник по покупко-продажбата, като се посочат данните му; на какво основание и по какви причини е избрано покупко-продажбата да е облагаема доставка по смисъла на ЗДДС и имало ли е възможност да се договори да бъде освободена по смисъла на ЗДДС.

ИПДПОЗЛ изх. № 53-0605566/17.01.2014 г. е връчено на [фирма] на 21.01.2014 г., видно от обратното електронно съобщение по чл.30, ал.6 ДОПК, с което дружеството е потвърдило получаването му.

С придружително писмо вх. № 53-06-5566/24.01.2014 г. [фирма] е представило в ТП на НАП-С. изисканите с ИПДПОЗЛ изх. № 53-0605566/17.01.2014 г. доказателства:

Предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 15.02.2013г., с който [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление – [населено място], район “Л.”, [улица], ет.2, ап.3, представлявано от управителя и едноличен собственик на капитала И. Д. С. като ПРОДАВАЧ се е задължил да продаде на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление – [населено място],[жк], [улица], магазин № 4, представлявано от управителя А. А. А. като КУПУВАЧ следния собствен на ПРОДАВАЧА недвижим имот: Заведение за бързо хранене – ресторант за бърза закуска, находящ се в [населено място], СО, район “Изгрев” на [улица], вх.В, кв.33 по плана на м. “Изток-Изток”, със застроена площ от 231 кв.м., състоящ се от зала за хранене, мокър бюфет, кухня, умивалня, хладилен склад и сервизни помещения, при съседни от две страни: входи на бл.10 на @@74@ [населено място] и вътрешноквартална улица, заедно със съответните идеални части от общите части на сградата и правото на строеж върху поземления имот, срещу продажна цена от € 1 100 000 евро, заедно с дължимия ДДС в размер на € 220 000 евро или общо € 1 320 000 евро с включен ДДС – чл.1, ал.1. Страните са се задължили да сключат окончателен договор в нотариална форма в срок до 11.03.2013 г. пред избран от КУПУВАЧА нотариус при условие, че до този момент ПРОДАВАЧЪТ е

извършил необходимите действия за прекратяване на изп. д. № 20128380404721 на ЧСИ № 838 М. Б. и заличаване на вписаната по имотната партида в СВ-С. възбрана върху имота по същото изпълнително дело, а КУПУВАЧЪТ е захранил откритата специална сметка по чл.3, ал.1 договора със сума, равна на цялата продажна цена – чл.2, ал.1. В деня на подписване на предварителния договор страните са се задължили да открият **доверителна (escrow) сметка** в [фирма], по която КУПУВАЧЪТ да преведе сума в размер на € 1 320 000 евро с включен ДДС, представляваща пълната продажна цена по сделката; договорът за доверителна сметка се сключва между ПРОДАВАЧА, КУПУВАЧА и банката в съответствие с условията на предварителния договор. ПРОДАВАЧЪТ се е задължил да представи на КУПУВАЧА удостоверение от [фирма] най-късно в деня на отиване на сметката, от което да е видно актуалният размер на вземането и задължението на банката - кредитор да заличи ипотеката върху имота в срок най-късно до 10 дни от постъпване на посочения пълен размер на задължението по указаната банкова сметка; КУПУВАЧЪТ се е задължил да преведе по откритата доверителна сметка сумата € 132 000 в деня на подписване на договора за ескроу като задатък (капаро), а останалата част в размер на € 1188000 в срок до деня на сключване на окончателния договор – чл.3, ал.1. Предвидени са неустойки в случай на неключване на окончателния договор по вина на КУПУВАЧА, респ. на ПРОДАВАЧА – чл.3, ал.2. Банката гарантира изплащането на част от сумата по ескроу сметката в размер на € 226 389.65 за пълно предсрочно погасяване на задълженията на [фирма], ЕИК[ЕИК] като кредитополучател по Договор за банков кредит в оборотни средства № 38877/30.11.2011 г. и пълно заличаване на договорната ипотека върху продавания имот, учредена с нотариален акт № 4, том I, рег. № 0404, д. № 4/2012 г. на нотариус № 292 в срок от 3 работни дни от представяне от ПРОДАВАЧА, но не по-късно от 19.03.2013 г. на вписан надлежно в Агенцията по вписванията нотариален акт за покупко-продажба на имота по чл.1, ал.1, сключен между ПРОДАВАЧА и КУПУВАЧА, както и удостоверение за

тежести от Службата по вписванията за същия недвижим имот, че за 10-годишен период към датата на сключване на нотариалния акт, че ПРОДАВАЧЪТ и праводателите му са били единствен собственик на имота и същият е чист от всякакви тежести и/или вещни права на трети лица, както и че за него няма вписани иски молби, договори за наем, възбрани и ипотечи в полза на трети лица с изключение на договора за ипотека върху продавания имот в полза на [фирма], учредена с НА № 4, том I, рег. № 0404, д. № 4/2012 г. на нотариус № 292 – чл.3, ал.3. Банката гарантира изплащането на остатъка от сумата по ескроу сметката в размер на € 1 093 610.35 по посочена от ПРОДАВАЧА банкова сметка в срок до 3 работни дни, но по-късно от 04.04.2013г., след представяне на следните документи – 1) платежно нареждане в оригинал за плащане по банкова сметка, указано в удостоверение на [фирма] за пълно предсрочно погасяване на задълженията на [фирма] по чл.3, ал.3 и Удостоверение за тежести от Службата по вписванията за същия недвижим имот, че за 10-годишен период към датата на сключване на нотариалния акт, че ПРОДАВАЧЪТ и праводателите му са били единствен собственик на имота и същият е чист от всякакви тежести и/или вещни права на трети лица, както и че за него няма вписани иски молби, договори за наем, възбрани и ипотечи в полза на трети лица с изключение на договора за ипотека върху продавания имот в полза на [фирма], учредена с НА № 4, том I, рег. № 0404, д. № 4/2012 г. на нотариус № 292 – чл.3, ал.4. ПРОДАВАЧЪТ се е задължил да заплати задълженията си по изп. д. № 20128380404721 на ЧСИ № 838 М. Б. с оглед заличаване на вписаната възбрана върху имота в срок до 04.03.2013 г., като уведоми за това в същия срок КУПУВАЧА и му представи Удостоверение за тежести от Службата по вписванията, от което да е видно заличаване на възбраната, и влязло в сила постановление за прекратяване на изпълнителното дело – чл.5, ал.1. ПРОДАВАЧЪТ се е задължил да продаде на КУПУВАЧА процесния имот, освободен от всякакви тежести с изключение на ипотека, учредена в полза на [фирма] с НА № 4, том I, рег. № 0404, д. №

4/2012 г. на нотариус № 292, за заличаване на която ще се ползва сумата по чл.3, ал.3, съставляваща част от продажната цена – чл.5, ал.2. ПРОДАВАЧЪТ се е задължил в срок до 10 банкови работни дни от постъпване на средствата по откритата доверителна сметка да осигури заличаването на тази ипотека – чл.5, ал.3. ПРОДАВАЧЪТ се е задължил да предаде владението върху имота на КУПУВАЧА, освободен от всякакви движими вещи в 3-дневен срок от пълно усвояване на продажната цена, удостоверено с двустранно подписан приемо-предавателен протокол – чл.6. Предвидени са неустойки в случай на неизпълнение – чл.10 и чл.11. Учредено е поръчителство по ЗЗД от И. Г. С. като ГАРАНТ на ПРОДАВАЧА за изпълнение на задълженията му по възстановяване на продажната цена, заплащането на неустойки и/или обезщетения за вреди – чл.12.

Представено е Удостоверение изх. № 7942/2013/11.03.3013 г., издадено от Службата по вписванията (СВ) – [населено място] за вписвания, отбелязвания и заличавания за имот съгласно чл.48 ПВ за самостоятелен обект в сграда с площ от 231 кв.м. с партида 206090, находящ се в област С., Столична община, [населено място], [улица][жилищен адрес] парцел 2, м. “Изток – Изток”, рег. кв.33, планоснимачен № О., представляващо МАГАЗИННО ПОМЕЩЕНИЕ/РЕСТОРАНТ – ЗАВЕДЕНИЕ ЗА БЪРЗО ХРАНЕНЕ (стара имотна партида 47699) по проверка за [фирма] и [фирма] за периода 2003 г. – 06.03.2013 г. за оказали се вписвания, отбелязвания и заличавания, в т.ч.: за покупко-продажба на недвижим имот с нотариален акт – КНИГА ПРЕХВЪРЛЯНИЯ вх. рег. № 8814/06.03.2015 г., том 20143/2013 г., нотариално дело № 6719/06.03.2013 г., както и заличаване на възбрана по КНИГА ОТБЕЛЯЗВАНИЯ вх. рег. № 8348/04.03.2013 г., Дв. вх. рег. № 25883/22.06.2012 г.

Представени са ревизията издадени от [фирма] Удостоверения изх. № 234/06.01.2012г. и изх. № 041/11.02.2013 г. – писма за ангажимент, издадени на

[фирма] в уверение че след пълното погасяване на кредита по договор № 38877/30.11.2011 г. и анексите към него ще бъде заличена вписаната договорна ипотека, учредена с нотариален акт № 108, том I, вх. рег. № 0591, дело № 102 от 25.09.2009 г. върху недвижим имот – заведение за бърза закуска, находящо се в [населено място], [улица], вх.В, кв.33 по плана на м. ”Изток-Изток” със застроена площ от 231 кв.м., собственост на [фирма], служещ за частично обезпечаване на този кредит в размер към 08.02.2013 г. на € 226 389.65 – сума, която следва да се осигури по сметка IBAN [банкова сметка].

Представен е на ревизията Договор за откриване на сметка под условие 15.02.2013 г., сключен между [фирма], [фирма] и [фирма] във връзка с посочения по-горе предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 15.02.2013 г. С него тази банка е приела да открие специална безлихвена сметка под условие в евро на името на [фирма] с IBAN BG20 BPBI 7942 14 6562850, В. BPBIBGSF, по която [фирма] да депозира сумата 1 3 200 00 €, която се блокира служебно от банката и се освобождава съгласно условията по чл.2, чл.3 и чл.4 от договора, в който подробно са детайлизирани подлежащите на представяне документи, които гарантират заличаване на посочената договорна ипотека по нотариален акт № 4, том I, рег. № 0404, д. № 4/2012 г. в полза на [фирма], както и възбраната по изп. д. № 20128380404721 по описа на ЧСИ № 838 М. Б..

Представени са на ревизията от [фирма] договори, оферти, актове, платежни нареждания и други документи за доставките, извършени от [фирма] доставки на СМР на обекти Аптека “М.” – [населено място], [улица] бл.10 и Аптека “М.” – [населено място], [улица][жилищен адрес] респ. от [фирма] за изработка, доставка и монтаж на мебели по проект за интериорното обзавеждане на тези аптеки след преустройството им.

Писмо вх. № 53-06-5566/24.01.2014 г. на [фирма] съдържа обяснение по чл.56, ал.1 ДОПК, че цената на процесния недвижим имот е определена посредством

преки преговори с потенциалния продавач [фирма]. Не била извършвана експертна оценка на имота, който към момента на преговорите бил единственият предлаган за продан в района, отговарящ на инвестиционните намерения на [фирма] за преустройство в аптека. Продавачът не бил избран по никакъв друг критерий извън качеството му на собственик. Преговорите се водели лично от управителите на [фирма] и [фирма], които ползвали юридически консултации. Нямало участие на посредници. Изборът покупко-продажбата да се извърши като облагаема доставка бил направен от продавача, който упражнил това си право по чл.45, ал.7 ЗДДС.

II. Доказателства от извършена на [фирма] проверка по прихващане или възстановяване по Резолюция № 1343617/23.07.2013г.

С писмо изх. № 53-06-5666/30.08.2013 г. на Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, до ТД на НАП – С., Офис В. са изискани всички документи, събрани в хода извършената проверка по прихващане или възстановяване, възложена с Резолюция № 1343617/23.07.2013 г. за периода 17.04.2013 г. – 30.06.2013 г. на [фирма]. Така изисканите доказателства в заверени копия под опис са изпратени с писмо изх. № 17-24-00-2086/02.09.2013 г. на ТД на НАП – С., Офис В., вх. № 53-06-5566/03.09.2013 г. по описа на ТД на НАП – С. – общо 79 страници (л.130 – л.173 от делото).

Приобщена е Декларация от управителя на [фирма] с дата 25.07.2013 г., че осъществената през периода 01.04.2013 г. – 30.06.2013 г. от дружеството е била **инвестиционна** – покупка на недвижими имоти с цел продажба, отдаване под наем или строителство на нови аптеки от веригата “М.”. Към 30.06.2013 г. от [фирма] били придобити имоти в [населено място] – [улица]блок 10, на [улица] на [улица], бл.41А. Приложени са нотариалните актове, фактурите и банкови извлечения с плащания на цените по тези покупко-продажби, в т.ч.:

- **Отчет по сметка № 4/30.07.2013 г., издаден от [фирма]** с дневно извлечение за IBAN BG96 BPBI 7940 1473 3397 01 с титуляр [фирма] за дата 15.02.2013г., видно от който на тази дата от нея е изпълнен валутен превод на реф. № 85/113/00144162 на сумата **Е. 132 000**, валюр 15.02.2013 г. с бенефициент [фирма] по сметка IBAN BG20 BPBI 7942 14656285 01 и е платена такса за откриване на ескроу сметка по договор от 15.02.2013 г.

- **Отчет по сметка № 6/30.07.2013 г., издаден от [фирма]** с дневно извлечение за IBAN BG96 BPBI 7940 1473 3397 01 с титуляр [фирма] за дата 04.03.2013г., видно от който на тази дата от нея е изпълнен валутен превод на реф. № 85/113/00145046 на сумата **Е. 1 188 000**, валюр 04.03.2013 г., с бенефициент [фирма] по сметка IBAN BG20 BPBI 794214656285 01.

- **Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. по описа на нотариус В. М., вписан под № 053 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС, вписан в Службата по вписванията вх. рег. № 8715/06.03.2013 г., Акт № 143, т.ХХ, д.№ 6719/2013 г., имотна партида № 206090, с който [фирма], представлявано от управителя И. Д. С., като ПРОДАВАЧ продава на [фирма], представлявано от управителя А. А. А., като КУПУВАЧ следния собствен недвижим имот – **Заведение за бързо хранене – Ресторант за бърза закуска**, находящ се в [населено място], район “Изгрев”, [улица]в сградата на блок № 10 във вход “В” на партерния етаж, кота ± 0 метра, със застроена площ от **231 кв.м.**, състоящ се от зала за хранене, мокър бюфет, кухня, умивалня, кухня, хладилен склад и сервизни помещения, при съседни по документ за собственост: от изход – вход “В” на блок № 10, от запад – вход “Г” на блок № 10, от север – [улица], от юг – паркинг зад блок № 10 и вътрешна квартална улица, а по нотариалния акт за ипотека – входове на блок № 10 на [улица]и вътрешна квартална улица, съгласно одобрения архитектурен проект за заснемане за узаконяване за преустройство във вътрешния обем на имота, над кухненските**

помещения, хладилния склад и умивалнята, над кота ± 2.22 е изградено второ вътрешно за обекта ниво, състоящо се от офис – управител и техническо помещение, което е свързано с подвижна метална стълба с партерното ниво, с площ от **45 кв.м.**, заедно с идеалните части от общите части на сградата и от правото на строеж върху поземления имот, в който е построена сградата, съставляващ УПИ II от кв.33, м. “Изгрев – Изгрев”. Така описаният имот е продаден за сумата **EUR 1 100 000** заедно с дължимия ДДС в размер на Е. 220 000 или общо **EUR 1 320 000** с включен ДДС, която сума КУПУВАЧЪТ е превел изцяло по откритата ескроу банкова сметка със специален режим и предназначение в [фирма] преди подписване на нотариалния акт и която съгласно сключения от страните предварителен договор от 15.02.2013 г. и договор за откриване на банкова сметка под условие 15.02.2013 г., банката ще преведе по сметка на ПРОДАВАЧА на два транша след изпълнение на специалните изисквания, уговорени в двата договора. И. Д. С. като управител на дружеството - ПРОДАВАЧ е декларирал, че [фирма] е единствен собственик на продавания имот, негова изключителна собственост, реални и/или идеални негови части не са прехвърляни на трети лица, за него не са сключвани предварителни договори с трети лица, договори за наем, нито каквито и да е други договори, не е предмет на спорове, за него няма вписани иски молби, единствената учредена върху него договорна ипотека е в полза на [фирма], няма други вещни тежести, не са упълномощавани трети лица с права върху този имот. И. Д. С. като управител на дружеството - ПРОДАВАЧ е заявил, че ще заличи договорната ипотека в полза на [фирма] в срок до 10 дни от постъпване на посочения пълен размер на задължението по указаната банкова сметка съгласно издаденото от банката удостоверение. Владението на недвижимия имот се предава от ПРОДАВАЧА на КУПУВАЧА след окончателното плащане на продажната цена след изпълнение на всички условия по чл.6 от предварителния договор от 15.02.2013 г. Разходите по прехвърляне на имота се заплащат от КУПУВАЧА. Страните по този договор

изрично са декларирали на основание чл.25, ал.9 ЗННД, че продажната цена в размер на **EUR 1 100 000** заедно с дължимия ДДС в размер на Е. 220 000, общо **EUR 1 320 000** с включен ДДС е **действително уговореното плащане** по сделката за имота по т.1 от нотариалния акт. А. А. А. като управите на дружеството - КУПУВАЧ е заявил, че е съгласен и купува от името и за сметка на [фирма] недвижимия имот, описан в т.1 при условията на този нотариален акт.

- **Фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г.**, издадена от [фирма] като доставчик на [фирма] като получател, за извършена покупко – продажба на заведение за обществено хранене съгласно нотариален акт № 66, том I, рег. № 1869, дело № 56/2013 г. на цена – 2 151 413 лв., същия размер на данъчната основа, 20% ДДС – 430 282.60 лв., обща сума за плащане – **2 581 695.60 лв.**;

- **Сметка/Фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г.**, издадена от нотариус В. М., рег. № 053 на Нотариалната камара с район на действие–СРС, на [фирма] като задължено лице за заплащането на нотариална такса за издаването на Нотариален акт № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. и справка НБДН по т.8 и 9 от Тарифата за нотариалните такси при удостоверяван материален интерес общо 3 890.29 лв.;

- **Преводно нареждане от 06.03.2013 г.**, издадена от [фирма], по което от банкова сметка на [фирма] с вальор 06.03.2013 г. е преведена по банкова сметка на нотариус В. М. в [фирма] сумата **3 890.29 лв.** за нотариална такса.

4. Насрещна проверка на [фирма]

С Резолюция № 1317784/22.10.2013 г., издадена от Руска Р. Б. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол”- ТД на НАП – С. е определена Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите да извърши насрещна проверка на [фирма], ЕИК[ЕИК] с адрес на управление и адрес за кореспонденция – [населено място], [улица], представлявано от управителя Р.

С. М..

Изготвено е ИПДПОЗЛ изх. № 53-06-5566/23.10.2013 г., с което от [фирма] са изискани по чл.37, ал.2 и 3 ДОПК заверени копия и оригинали за сверяване от Фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г., издадена от [фирма], Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. и банкови извлечения с получени плащания по сделката, както и обяснения по чл.56, ал.1 ДОПК как е определена цената на недвижимия имот, продаден с този нотариален акт, има ли експертна оценка, на каква балансова стойност е бил отразен имотът в счетоводството му преди продажбата; на какво основание и по какви причини е избрано да се извърши като облагаема доставка по смисъла на ЗДДС.

За връчването на ИПДПОЗЛ изх. № 53-06-5566/23.10.2013 г. на [фирма] са извършени две посещения на адреса за кореспонденция – [населено място], [улица], удостоверени с Протоколи № 133127/25.10.2013 г. и № 1340273/12.11.2013 г., при което не е открит представляващият това дружество, нито упълномощено лице за връчване на искането. Изготвено е Съобщение изх.№ 53-06-5566/13.11.2013 г. по чл.32 ДОПК, което е поставено на определеното за целта място в ТД на НАП-С., Офис “Център”, считано от 18.11.2013 г. до 03.12.2013 г. То е публикувано на интернет страницата на НАП. Изпратено е по пощата с препоръчано писмо с ИД № 3100014094456 на [фирма] на адреса на [фирма] в [населено място], [улица], от където е върнато невръчено. В законовия срок представител на [фирма] не се е явил в ТД на НАП-С. и изисканите писмени доказателства не са представени.

Справка в информационния масив на НАП–ПП–V. 14 е установила, че [фирма] е отразило в дневника си за продажби за данъчен период м.05.2013 г. фактура № 400/06.03.2013 г. с данъчна основа – 2 151 413 лв. с начислен ДДС - **430 282.60 лв.** с получател [фирма].

Приобщена към преписката от проверката е Справка за задълженията на [фирма],[ЕИК] към 02.08.2013 г., според която общият техен непогасен размер към тази дата е 444 114.20 лв., в т.ч. ДДС - **430 282.60** лв. за СД по ЗДДС за периода 01.05.2013 г. – 31.05.2013 г.

Горните констатации за отразени в Протокол за извършена насрещна проверка № 1317784/18.12.2013 г., приобщен по ревизионната преписка.

4. Експертиза за определяне на пазарната цена

По Искане изх. № 53-06-5566/12.03.2013 г. на Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, с Акт № 53-06-5566/19.12.2013 г., издаден от Руска Р. Б. на длъжност началник на отдел в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП – С. на основание чл.60, ал.1 ДОПК е възложена експертиза, която да определи пазарната цена по § 1, т.8 от ДР на ДОПК на процесния недвижим имот – предмет на покупко-продажбата по НА № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. към 06.03.2013 г., която да се извърши от М. А. Р. – независим оценител, рег. № 1752/10.08.2009 г. на К. на независимите оценители. Така възложената експертиза е изготвена на 03.01.2014 г., със следните основни положения:

Източници на информацията, ползвани от оценителя, са нотариален акт № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. по описа на нотариус В. М., вписан под № 053 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС; информация за състоянието на пазара на имоти в района на оценявания обект, сп. “Софийски имоти” 2013 г., м. януари и м. февруари, специализирани сайтове за недвижими имоти и оглед на обекта.

Описание на недвижимия имот: посочено е, че обектът е разположен в жилищна сграда с магазини в елитен квартал в столицата –[жк]. Местоположението било атрактивно; намиращата се в близост сп. “Плиска” на автобусния и тролейбусен транспорт осигурява значителен клиентопоток. В

блока, на чието партерно ниво, се намира имота се намирили няколко действащи търговски обекта – заведение за хранене, аптека, магазин, банков офис, офис на мобилен оператор и др. В непосредствена близост се намирал магазин от веригата “Б.”. Пред блока е оформено широко пространство за пешеходна зона, озеленени площи, павилиони с търговско предназначение. Районът бил изградена инженерна инфраструктура. Жилищната сграда с магазини с адрес – [улица], [жилищен адрес] била монолитна, стоманобетонна конструкция с външни и преградни стени тухлена зидария. Самият обект е описан като Заведение за бързо хранене – Ресторант за бърза закуска, със застроена площ от 231 кв.м., състоящ се от зала за хранене, мокър бюфет, кухня, умивалня, кухня, хладилен склад и сервизни помещения, с допълнително изградено второ вътрешно за обекта ниво, състоящо се от офис – управител и техническо помещение, свързано с подвижна метална стълба с партерното ниво с площ от 45 кв.м.

Оценката била извършена по “метода на сравнимите неконтролирани цени по чл.16, ал.1, § 1, т.10 от ДР на Наредба № Н-9/14.08.2016 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите (ДВ, бр.70 от 2006 г.)”.

Методът на сравнимите неконтролирани цени според експертизата съпоставял цената на продукти или услуги с цената на продукти или услуги по съпоставима или контролирана сделка, осъществена при съпоставими условия. При този метод се правела редица от пазарни стойности, получени след коригиране на предлаганите цени на продажба на съпоставими имоти с подходящ коефициент, отчитащ пазарните условия за продажба на имоти в страната и съответно местонахождение на имотите към конкретния период. Получената средноаритметична стойност в редиците от сравними имоти, представляваща стойност на 1 кв.м. се приравнявала към същата величина на разглеждания имот. В резултат се получавала общата пазарна стойност на

имота на оценка на свободния пазар, върху който действали едни и същи икономически условия, влияещи върху резултата от конкретната сделка.

В таблица са представени аналози на обекта на оценка – търговски помещения – магазини, офиси и заведения в[жк], а именно:

- заведение,[жк], [улица]до автобусна спирка “Плиска” – луксозно – офертна цена 699 000 €, площ 236 кв.м. – цена на 1 кв. м. след корекция – 2 666 €;
- магазин, [жк]след магазин Б., голямо лице на [улица]– офертна цена 789 000 €, площ 300 кв.м. – цена на 1 кв. м. след корекция – 2 367 €;
- магазин до бившето кино “Изток” – офертна цена 620000 €, площ 200 кв.м. – цена на 1 кв. м. след корекция – 2 536 €;
- магазин до хотел “Плиска” на [улица]–офертна цена 720 000 €, площ 240 кв.м. – цена на 1 кв. м. след корекция – 2 700 €;
- магазин–офис,[жк], [улица]в локалното платно след кино изток, разделен на шест помещения - офертна цена 210 000 €, площ 201 кв.м. – цена на 1 кв. м. след корекция – 920 €;
- магазин,[жк], [улица]- офертна цена 183 000 €, площ 190 кв.м. – цена на 1 кв. м. след корекция – 867 €;
- заведение,[жк], колелото на [улица]– център Б. - офертна цена 638 942 €, площ 334 кв.м. – цена на 1 кв. м. след корекция – 1722 €;
- магазин,[жк], [улица], срещу хотел “Плиска”, офертна цена - 269 000 €, площ 160 кв.м. – цена на 1 кв. м. след корекция – 1 513 €.

Посочено е, че описаните цени на сравнимите имоти са коригирани с корекционен коефициент $K_k=0.80$, отчитащ отклонението при цена “продава” и “цена купува”. Голямото разнообразие в офертните цени произтичало от различното местонахождение на имотите. За целите на експертизата били

подбрани аналози, отговарящи в най-голяма степен на разглеждания имот. От цялата извадка за крайния резултат били взети предвид само първите 4 имоти, приети за сравними предвид атрактивното им местоположение, подобно на това на обекта на експертизата, като получената им средна цена е 2567 €/кв.м. (5 021 лв./кв.м.). За пазарната цена на 1 кв.м. площ за изграденото второ ниво е приложен корекционен Квт. ниво=0.65.

Заклучението на експертизата, е, че пазарна цена на процесния имот, към датата на сключване на покупко-продажбата му с НА № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. - 06.03.2013 г. е в размер на **668 100 €** (1 306 700 лв.).

За резултатите от ревизията в 14-дневния срок по чл.117, ал.1 ДОПК е съставен РД № 1310652/05.03.2014 г. от органите по приходите, определени да я извършат със следните констатации:

Общи данни за ревизираното лице (раздел I)

[фирма] е вписано в Търговския регистър на Агенцията по вписванията на 19.09.2012 г.; управител - А. А. А. ЕГН [ЕГН]; капитал – 2000 лв.; клонове – няма.

Свързани лица с [фирма] по § 1, т.3 от ДР на ДОПК са [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], като свързаността се състои в това, че на всички дружества законен представител е А. А. А., а едноличен собственик на капитала е А. А. А. ЕГН [ЕГН].

Извършвана дейност през ревизирания период – покупка на недвижими имоти с цел продажба, отдаване под наем или строителство на нови обекти от веригата “М.”.

Регистрация по ЗДДС от 17.04.2013 г. Без предходни ревизии.

Счетоводство на ревизираното лице (раздел III)

[фирма] осъществява счетоводството си по Националните стандарти на финансови отчети на малки и средни предприятия. Прилага двустранно счетоводно записване. Счетоводството се води при спазване на принципите, заложиени в чл.4, ал.2 ЗСч, в съответствие с изискванията на българското счетоводно, търговско, данъчно и осигурително законодателство. Има индивидуален сметкоплан. Водят се задължителните хронологични и аналитични регистри при спазване на обявената счетоводна политика. Одиторска заверка на ГФО и одиторски доклад не се изисква – чл.36 ЗСч. През ревизирия период счетоводната отчетност е извършвана въз основа от [фирма] по договор за комплексно счетоводно обслужване от 01.12.2012 г.

Нарушения на счетоводното законодателство не са установени.

Всички плащания след влизането в сила на Закона за ограничаване на плащанията в брой са извършвани по банков път или са под 15000 лв. при плащания в брой.

Няма констатирани административни нарушения и съставени АУАН.

Установяване на отговорност по чл.177 ЗДДС (раздел V)

За данъчния период 17.04.2013 г. – 31.04.2013 г. в съответствие с чл.71 ЗДДС [фирма] е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит по фактура № 00000000400/06.03.2013 г., издадена от доставчика [фирма] с предмет на доставката – придобиване на Д., данъчно основа – 2 151 413 лв., ДДС – 430 282.60 лв. Покупката предхожда регистрацията на [фирма] по ЗДДС и е отразена в Описа му на налични активи № 2200013380360/29.04.2013 г. с право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл.74 ЗДДС.

Описани са предприетите в хода на ревизията процесуални действия по събиране на доказателства във връзка с тази доставка, от които са направени следните следните фактически установявания.

Фактура № 00000000400/06.03.2013 г. била декларирана от [фирма] в СД за

ДДС за м.05.2013 г. в нарушение на чл.86, ал.1 и чл.25, ал.1, т.1 ЗДДС. Начисленият данък не бил ефективно внесен и понастоящем. Освен това били извършени плащания преди доставката – 132 000 € на 15.02.2013 г. и 1 188 000 € на 04.03.2013 г., за които не била издадена фактура.

При справка в Търговския регистър било установено, че от 27.05.2013 г. едноличен собственик на капитала на [фирма] бил “К. Е.” И. – чуждестранно юридическо лице, регистрирано в държавата С..

Предметът на доставката била сграда, която не била нова по § 1, т.5 от ДР на ЗДДС, и съгласно чл.45, ал.3 ЗДДС същата била освободена. Съгласно чл.45, ал.7 ЗДДС доставчикът [фирма] избрал да е облагаема, което противоречало на пазарната логика, освен ако целта не била доставчикът да получи така начисления ДДС и да не го внесе в бюджета. Получателят имал право на приспадане на данъчен кредит в размер на 430 282.60 лв. и по този начин бюджетът бил оцетен със сумата 430 282.60 лв.

Възниквали съмнения относно завишаване на договорената цена по сделката, за да се начисли по-голям по размер ДДС. Изготвената експертиза определила пазарна цена на процесния недвижим имот към 06.03.2013 г. в размер на 668 100 €, с легова равностойност – 1 306 700 лв.

Поради тези обстоятелства извършената сделка по покупко-продажба на процесния недвижим имот била на цена, която значително се отличава от пазарната. Освен това, продавачът [фирма] очевидно бил използвал дадената му възможност да избере сделката да е облагаема доставка. Така освен завишената цена получил и начисления ДДС в съответния за данъчната основа размер. [фирма] включил издадената м. март 2013 г. фактура в дневника за продажбите и СД за м. май 2013 г., когато собствеността върху това дружество била прехвърлена на оф-шорна фирма, а представляващият [фирма] бил сменен. По този начин се заобиколил законът, а заедно с това получателят по

доставката [фирма] упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит в размер на 430 282.60 лв. и искал тази сума да му се възстанови ефективно от бюджета.

Имало пряка връзка между ползвания от [фирма] данъчен кредит с невнесения от [фирма] данък, тъй като произтичали от една и съща доставка с предмет и стойност, еднакво отразена в отчетните регистри на страните по нея.

Поради това били налице основания за установяване на отговорността по чл.177 ЗДДС на [фирма] във връзка с “невнесени задължения за ДДС по доставки, извършени от [фирма], документирани с фактури” № 400/06.03.2013 г. с предмет продажба – недвижим имот, данъчна основа – 2 151 413 лв. и ДДС - 430 282.60 лв.”.

Този извод смислово е повторен осем пъти с незначителни вариации в ревизионния доклад, които не се налага да се повтарят. Изведеното формално заключение гласи, че били изпълнени изискванията на чл.177, ал.2 и 3 ЗДДС за отговорност по чл.177, ал.1 ЗДДС на [фирма], защото:

- [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит до доставка от [фирма], по която доставчикът не бил внесъл данъка;
- [фирма] било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика [фирма] и “това било доказано в ревизионното производство”;
- сделката по покупко-продажбата на недвижимия имот била на цена 2 151 413 лв. без ДДС, която значително се отличавала от пазарната цена 1 306 700 лв., доказана с изготвена експертна оценка, както и че при сделката продавачът е заобиколил закона с цел да получи и сумата от начисления ДДС;
- на основание чл.177, ал.6 ЗДДС следвало да определи солидарна отговорност спрямо [фирма] за невнесения от [фирма] ДДС в размер на 430 282.60 лв.

- С РД № 1310652/05.03.2014 г. е предложено да бъдат установено задължение на [фирма] от ДДС отговорност по чл.177 ЗДДС за периода 01.03.2014г. – 30.04.2013 г. за **доставки** по фактура № 400/06.03.2013 г. от [фирма] в размер на **430 282.60 лв.**

Екземпляр от РД № 1310652/05.03.2014 г. съгласно чл.117, ал.4 ДОПК е връчен на С. Г. Н. ЕГН [ЕГН] - упълномощено лице на [фирма], видно от подписаната и датирана разписка по чл.30, ал.1 ДОПК на последната страница – гръб на л.55 от делото.

От [фирма] не е подадено възражение по реда и в срока по чл.117, ал.5 ЗДДС срещу РД № 1310652/05.03.2014 г.

РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. е издаден от Руска Р. Б. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП – С. – възложил ревизията и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 ДОПК въз основа на РД № 1310652/05.03.2014 г. като неразделна негова част по чл.120, ал.2 ДОПК. Дословно е повторен целият раздел V от РД № 1310652/05.03.2014 г., чиито основни моменти се цитираха по-горе. Допълнително е съобразено само че по справка в данъчно-осигурителната сметка в С. и D. ADV [фирма] няма изискуеми непогасени публични задължения с ненастъпил падеж към 15.04.2014 г. Така е установена ДДС отговорност на [фирма] от ДДС отговорност по чл.177 ЗДДС за периода 01.03.2014 г. – 30.04.2013 г. за доставка по фактура № 400/06.03.2013 г. от [фирма] в размер на **430 282.60 лв.** – л.56 – 59 от делото.

РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. е връчен съгласно чл.119, ал.4 ДОПК на [фирма] на 29.04.2014 г., когато негов екземпляр е получен от посоченото упълномощено лице С. Г. Н. срещу подпис по разписката по чл.30, ал.1 ДОПК на последната му страница - л.60 от делото.

С жалба вх. № 53-03-285/13.05.2014 г. по описа на ТД на НАП – С., вх. №

23-22-1002/19.05.2014 г. по описа на Дирекция “ОДОП”–С. при ЦУ на НАП, [фирма] е оспорило по административен ред РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. изцяло. С допълнение към същата жалба вх. № 23-22-1002/19.06.2014 г. дружеството е представило като доказателство Доклад за пазарна оценка на недвижим имот № 20140526072.AR-01/04.06.2014 г., изготвен от независим оценител инж. П. П., рег. №[ЕИК] в К. на независимите оценители в Б. (К.) от [фирма], ЕИК 13146744 със Сертификат за оценителска правоспособност рег.№ 90340023/10.02.2014г., издаден от К.. Същият доклад съдържа експертна оценка на процесния имот по метода на сравнимите неконтролирани цени (МСНЦ) чрез капитализиране на бъдещи приходи на базата на реално съпоставим наем на съседен имот в размер на **1 028 045 €** с легова равностойност **2 010 681 лв.**

Законовият 60-дневен срок по чл.155, ал.1, изр.1 вр. чл.146 ДОПК за произнасяне по жалба вх. № 53-03-285/13.05.2014 г. по описа на ТД на НАП – С., вх. № 23-22-1002/19.05.2014 г. по описа на Дирекция “ОДОП”–С. при ЦУ на НАП е продължен със споразумение вх. № 23-22-1022/15.07.2013 г., подписано от управителя на [фирма] и директора на Дирекция “ОДОП” – С. с 1 месец, считано от датата на изтичане на законовия срок от 20.07.2014 г. до 20.08.2014 г.

С Решение № 1475/15.08.2014 г. на директора на Дирекция “ОДОП” -С. при ЦУ на НАП по чл.155, ал.2 ДОПК РА № [ЕГН]/15.04.2014г. е отменен в частта на отказа за начисляване на лихви върху невъзстановения в срок ДДС по чл.92 ЗДДС с указания по чл.129, ал.5, т.2 ДОПК да се издаде А. по чл.129, ал.2, т.2 ДОПК в 30-дневен срок и е потвърден в останалата оспорена част, със следните относими към спора съображения:

- изложени са общи положения що е солидарна отговорност по чл.177 ЗДДС и какви са предпоставките за осъществяването ѝ;
- субективният елемент по чл.177, ал.2 вр. ал.3, т.2 ЗДДС в случая бил

установен чрез назначената от ревизията експертиза, която определила пазарна цена на процесния недвижим имот към 06.03.2013 г. в размер на 668 100 €, при договорена по спорната доставка цена – 2 151 413 лв. (без ДДС), която разлика от 65% помежду им била значителна;

- възраженията, че изготвената в хода на ревизията експертиза се базира на **офертни цени, не на реално извършени продажби** на аналогични имоти се преценени от решаващия орган като неоснователни;

- лицензираният оценител бил използвал “методика” за оценка според Наредба № Н-9/14.08.2006 г., като бил избрал метода на сравнимите неконтролирани цени, като използвал “данни за пазара на недвижими имоти от сп. “Софийски имоти” и специализирани сайтове за недвижими имоти”;

- “описаните цени” на сравняваните имоти били коригирани с корекционни коефициенти за офертни цени с цел отчитане отклонението на цена “продава” и цена “купува”;

- уточнено било от експерта, че голямото разнообразие на офертни цени произтичало от конкретното местоположение на всеки имот, като за целите на експертизата били избрани четири аналози, сравними в най-голяма степен с разглеждания имот поради атрактивното им местоположение;

- пазарни стойности били получени с коригиране на предлаганите цени на продажби на съпоставими имоти с подходящ коефициент, отчитащ пазарните условия за продажба на имоти в съответното местонахождение към конкретния период на осъществяване на сделката;

- така била определена обща пазарна стойност на обекта на оценка на свободния пазар, в който действали едни и същи икономически условия, влияещи върху резултата на конкретната сделка;

- с горните мотиви решаващият орган е кредитирал експертизата на вещото лице М. А. Р. като годно доказателство и е отказал да приеме

представения в хода на административното обжалване от [фирма] оценителски доклад от [фирма];

- “изготвената за целите на ревизията пазарна цена” значително се различавала от тази по която била извършена доставката между [фирма] и [фирма], поради което следвало да се счита за доказан субективният елемент по чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС;

- заключено е от решаващия орган, че от ревизиращите органи по приходи били доказани в съвкупното им проявление предпоставките да бъде ангажирана солидарната отговорност на жалбоподателя по чл.177 ЗДДС.

Решение № 1475/15.08.2014 г. е подписано в качеството на директор на Дирекция “ОДОП”-С. при ЦУ на НАП от А. Г. Г., преназначен на основание чл.10д, ал.4 ЗДСл със Заповед № 836/14.12.2009 г. на изпълнителния директор на НАП на длъжността – началник на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението”, считано от 16.12.2009 г.

По делото се представиха електронно подадени от [фирма] СД за ДДС вх. № 22102027715/14.06.2013 г. с дневника за продажби за данъчен период 01.05.2013 г. – 31.05.2013 г., с който като облагаема е декларирана доставка по фактура № [ЕГН]/06.03.2014г., издадена на [фирма], с предмет–продажба на недвижим имот с данъчна основа – 2 151 413 лв. и начислен ДДС – 430 282.80 лв. По Сметката на задълженото лице [фирма] от информационната система на НАП от 19.11.2014 г. е видно, че така начисленият и деклариран ДДС продължава да се води в дебита на данъчно-осигурителната му сметка като невнесен.

Първоначална съдебно-оценителна експертиза (С.)

По делото се назначи първоначална съдебно-оценителна експертиза с вещо лице Б. С. Б., независим оценител, вписана в К..

За определяне пазарната цена на процесния недвижим имот е приложен

методът на сравнимите неконтролирани цени (МСНЦ) по § 1, т.10 от ДР на ДОПК и Наредба № Н-9/2006 г. на министъра на финансите, като са изложени общи положения относно обхвата и начина на прилагането му.

Обектът на представен с цитираното по-горе описание по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. по описа на нотариус В. М., рег. № 053 на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС.

Описание на района – имотът се намира в[жк]на самата спирка на превозните средства в посока[жк], в източната част на [населено място] – един от най-елитните и престижни столични квартали. Самото местоположение на имота се намира на **изключително място** от гледна точка на транспортна инфраструктура и пътен поток. На североизток от него са [улица]и[жк]. На югоизток са [улица]и[жк]. На югозапад[жк]граничи с[жк]и[жк], като [улица]ги разделя. В квартала има много тревни площи просторни междублокови площадки. Повечето сгради са в добро състояние. Преобладават малки тухлени кооперации и еднофамилни къщи. През последните 10 години са построени много нови кооперации и офиси с магазини на партерните етажи. Кварталът е особено предпочитан поради комуникативното си местоположение и отличната си жизнена среда.

Архитектура – в[жк]съществува старо монолитно строителство и Е.-строителство, както и новопостроени жилищни сгради в съвременен модерен стил. Кварталът е един от най-привлекателните за живеене, както и за строителни фирми и инвеститори поради изградената инфраструктура, съхранената зеленина и чист въздух, отличните транспортни връзки. Почти всички блокове и нови кооперации са с централно топлозахранване.

Транспортна инфраструктура–напълно изградена. Имотът се намира в непосредствена близост до [улица], на кръстовището на [улица]и [улица],

което го прави лесно достъпен и комуникативен. Достъп с масов градски транспорт – сградата е в близост до автобусната и тролейна спирка на [улица]и метростанция “Ф. Ж. К.”.

Оглед, извършен от вещото лице – имотът е разположен в монолитна жилищна сграда, със стотаменобетонна конструкция, с външни и вътрешни преградни тухлени стени, с търговски обекти на партерното ниво – аптека, магазини, банков офис, офис на мобилен оператор и др. Сега спорният имот функционира като аптека.

Определяне на пазарната цена по офертни продажни цени

От вещото лице са проучени извършени продажби в близък времеви интервал преди 06.03.2013 г. за обекти с търговско предназначение в района на оценявания обект, но не са намерени вписани сделки. Поради това вещото лице е използвала оферти за продажби на търговски обекти, публикувани в сп.”Софийски имоти” през периода м.11.2012 г. – м.02.2013 г. Сравнително по-малкият дял на информацията е компенсиран при изчисляването чрез прилагането за всяко предложение на корекционни коефициенти по чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. на министъра на финансите.

В Таблица № 1 се представени използваните цени “продава” на база сп.”Софийски имоти” през периода м.11.2012 г. – м.02.2013 г. за 14 имота – 12 магазина и 2 ресторанта в кв. Изток с посочване на офертните цени, площ – кв.м., приложен корекционен коефициент за местоположение, коригирана след прилагането му цена, допълнителни данни. Така изчислените единични коригирани цени са осреднени до 3 639.90 € и след прилагане на корекционен коефициент -5% - 182 € и приета цена – 3 457.91 €/кв.м. По нея пазарната оценка на процесния имот при площ 276 кв.м. е определена на **954 380 €**.

Определяне на пазарната цена по наемни цени

Вещото лице е проучило имотните партии за имоти в [жилищен адрес] 12 и 14

на [улица] за периода 2010 г. – 2014 г., при което са открити договори за наем на различни по квадратура помещения на партерен етаж с пряка видимост към спирката на градския транспорт в посока [жк] и граничещи с оценявания обект.

Използвана е също информация за наемни цени на търговски обекти, отдавани под наем в същата сграда, или намиращи се в близост магазини въз основа на приложени към експертизата договори, както следва:

- Банков офис, находящ се в [населено място], [улица] Договор за наем от 05.02.2009 г. с анекс между [фирма] като наемател и “С. ИМОТИ А.” като наемодател – площ 87.97 кв.м. с наемна цена без ДДС – 4 700 €;
- Магазин, находящ се в [населено място], [улица] Договор за наем от 30.05.2013 г. с анекс между [фирма] като наемател и [фирма] – площ 115 кв.м. с наемна цена без ДДС – 2 850 €;
- Магазин, находящ се в [населено място], [улица] Договор за наем от 30.05.2013 г. с анекс между [фирма] като наемател и [фирма] – площ 40 кв.м. с наемна цена без ДДС – 1 840 €;
- Магазин, находящ се в [населено място], [улица] Договор за наем от 10.12.2015 г. с допълнителни споразумения между [фирма] като наемател и [фирма] като наемодател – площ 49.27 кв.м. с наемна цена без ДДС – 1 400 €.

Въз основа на тези данни след прилагане на корекционни коефициенти за местоположение и функционалност за всеки един от имотите е изчислена коригирана цена без ДДС за кв.м. При тези изходни данни по алгоритъма, представен като поетапни изчисления в Таблица № 4, в т.ч. брутен годишен доход от наем, оперативни разходи, невъзстановими от наемателите, нетния доход за наемодателя за икономически срок за съществуване на обекта – 35 г., с прилагане норма на възвръщаемост 10%, е определена приходна стойност на имота със закръгление до десетици – **986 270 € (2 188 800 лв.)**.

В Таблица № 5 след осредняване на двата резултати от определянето на

пазарната цена по офертни продажни цени (954 390 €) и по наемни цени (986 270 €), като на всеки е признат 50% относителен дял, е определена пазарна цена на процесния имот - **970 300 € (1 897 700 лв.)**.

Нова съдебно-оценителна експертиза

Поради съществените различия в пазарната цена на процесния имот, определена от експертизата в ревизионното производство и първоначалната съдебно-оценителна експертиза и необходимостта от специални знания за изясняването им на основание чл.172, ал.2, изр.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, съдът назначи нова С. с вещо лице инж. Т. Б. К. – К..

Първоначалното ѝ заключение от 14.03.2015 г. съдържа:

Определяне на пазарната цена по офертни продажни цени

Определяне на пазарна цена на процесния обект на база на оферти за продажби на имоти, сравними по местоположение и предназначение, които са публикувани в сп. “Софийски имоти”, през периода м.11.2012 г. – м.02.2013 г. за имоти, част от които използвани от първоначалната С. без две - тези с най-ниска, респ. най-висока стойност като крайности в плюс и минус, които не са представителни, и са заменени с цените с други, общо 14 бр.

В Таблица № 1 са посочени приложените върху тези офертни цени корекционните коефициенти за местоположение – от 1.00 до 1.3, за спадане на оферти - 0.05, както и за съответствие, изразяващ местоположение в самия имот (за II^{po} ниво) - 0.90.

В Таблица № 2 са представени резултатите от оценка на процесния имот по пазарни аналози – оферти за продажби от сп. “Софийски имоти” за 14 обекта – 11 магазина и 3 ресторанта в[жк],[жк]и [улица], от чиито единични коригирани цени е получена крайна средноаритметична цена - 3 254.02 €/кв.м.

В Таблица № 3 приложена така определена цена за 1 кв.м. - 3 254.02 € към

квадратурата на процесния имот – I^{во} ниво – 231 кв.м. с коефициент за съответствие – 1, а за II^{по} ниво – 45 кв.м. с коефициент за съответствие – 0.90, пазарната цена на процесния имот по офертни цени е изчислена на **883 500 €**.

Определяне на пазарната цена на база наемни цени

Ползвана е информация от приложените в кориците на делото договори за наеми към молба на жалбоподателя от 12.02.2015 г., по което е работила и първоначалната С..

При изчисленията с цел елиминирането на различията са извършени корекции с прилагане на коефициентите за местоположение в района, както и за функционално предназначение, представени в Таблица № 4 и с корекции за посочените по-горе 4 бр. имоти в близост на процесния по Таблица № 5, като е определен коригиран пазарен наем за 1 кв.м. без ДДС – 33.98 €/кв.м.

В Таблица № 6 е представен алгоритъмът, по който въз основа на така изчисления коригиран пазарен наем за 1 кв.м. без ДДС – 33.98 €/кв.м. за квадратурата на приходната площ (общата площ, намелена с 5% за стените) са определени брутният месечен наемен доход от процесния имот, брутният годишен наемен доход, направени са допускания за разходи за данъци и за застраховки – 5%, риск от отпадане на наемане поради незаетост на обекта – 8%, изчислен е чистият годишен доход от гледна точка на наемодателя, чрез прилагане на който за остатъчния икономически срок – 35 години, при норма на възвръщаемост – 11.5% е изчислена пазарна цена на процесния имот към 06.03.2013 г. със закръгление – 879 100 € (2 188 800 лв.).

В Таблица № 7 след осредняване на двата резултати от определянето на пазарната цена по офертни продажни цени (883 500 €) и по наемни цени (879 100 €), като на всеки е признат 50% относителен дял, е определена пазарна цена на процесния имот - **881 300 € (1 723 700 лв.)**.

По искане на жалбоподателя на основание чл.201 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК

се възложи допълнително заключение на новата С. с вещо лице инж. Т. Б. К. – К. по цени по реално сключени съпоставими, неконтролирани сделки, осъществени при съпоставими условия съгласно чл.18 и чл.19 от Наредба № Н-9/2006 г. на министъра на финансите, за имоти в сходни данъчни и строителни зони, с корекции по чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. на министъра на финансите на различията с ценово значение, по данни от Имотния регистър и след проверка в Службата по вписванията – [населено място].

Във връзка с изготвянето на допълнителната С. от 20.05.2015 г. въз основа на издадено съдебно удостоверение по чл.186, изр.1 ГПК вр. §2 от ДР на ДОПК вещото лице извърши проучвания в Службата по вписванията – [населено място], при които откри следните нотариални актове за покупко-продажба на общо 41 бр. недвижими имоти, приложени към заключението от 20.05.2015 г.

- Нотариален акт № 30, рег.№ 1095, дело № 32/2012г. от 02.03.2012 г. по описа на нотариус К. Б., рег. № 043 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС, вписан в Службата по вписванията вх. рег. № 7564, Акт № 176, том XV, № 3054/2012 г.

- Нотариален акт № 152, рег. № 23788, дело № 1347/2012 г. от 28.11.2012 г. по описа на нотариус И. Д., рег. № 039 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – СРС, вписан в Службата по вписванията вх. рег. № 61414, Акт № 138, том CXLIX, № 34131/2012 г.

- Нотариален акт № 84, том V, рег. № 7126, дело № 733/2012 г. от 28.12.2012 г. по описа на нотариус М. Н., рег. № 362 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – СРС, вписан в Службата по вписванията вх. рег. № 61414, Акт № 179, том CXLIX, № 34193/2012 г.

- Нотариален акт № 86, том V, рег. № 7128, дело № 735/2012 г. от 28.12.2012 г. по описа на нотариус М. Н., рег. № 362 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – СРС, вписан в Службата по

вписванията вх. рег. № 61481, Акт № 180, том CXLIX, № 34194/2012 г.

Определяне на пазарната цена на база продажни цени

Оценката е извършена по МСНЦ на базата на събраната информация от Службата по вписванията – [населено място] за покупко-продажбите на сравними по местоположение и предназначение търговски обекти по посочените по-горе нотариални актове и на другите действащи пазарни регулатори при имотни сделки, които извършени при условията на пазарна конкуренция, покриват изискванията за сравнимост и са вписани през през м.03.2012 г. – м.03.2013 г. От прегледа на много томовете с нотариални актове в Службата по вписванията вещото лице констатира, че продажби на търговски обекти на изключителни добри местоположения са минимални, като промяната на собствеността през изследвания период е предимно чрез дарение.

За елиминиране на различията между контролираната и съпоставимите неконтролирани сделки от вещото лице са извършени корекции, влияещи върху цената за местоположение от 0.6 - 1.1 и функционално предназначение – 0.90, представени в Таблица № 1.

Ползвани пазарни свидетелства за допълнителната С.

По Нотариален акт № 30, рег.№ 1095, дело № 32/2012г. от 02.03.2012 г. по описа на нотариус К. Б., рег. № 043 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС, е продадена Аптека – [населено място], [улица], [жилищен адрес] със застроена площ 86.40 кв.м. за 400 000 €, в близост до МБАЛ “Св. И. Р.” с местоположение, подобно на спорния обект с добри транспортни връзки, голям човекопоток. По отношение на функционалното предназначение е приложен коефициент 0.90, тъй като е закупен търговски магазин, преустроен в аптека.

По Нотариален акт № 152, рег. № 23788, дело № 1347/2012 г. от 28.11.2012 г. по описа на нотариус И. Д., рег. № 039 в регистъра на Нотариалната камара, с

район на действие – СРС, е продаден Магазин № 5 в [населено място],[жк], [улица] със застроена площ 29.10 кв.м., продаден за 120 000 €, който според вещото лице е с местоположение, по-добро от оценявания обект, поради което е приложен коефициент за местоположение $K = 1.05$.

По Нотариален акт № 84, том V, рег. № 7126, дело № 733/2012 г. от 28.12.2012 г. по описа на нотариус М. Н., рег. № 362 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – СРС, са продадени 23 бр. търговски обекта – магазини, описани в помощна таблица № 1, чиито характеристики и локация са подобни на процесния имот. Тъй като за тях е определена обща пазарна цена, след разделяне на общата им застроена площ от вещото лице е получена цена на 1 кв.м. за всеки един имот, продаден по този нотариален акт. Тъй като местоположението на оценявания обект е по-добро е приложен коефициент за местоположение $K = 1.10$.

По Нотариален акт № 86, том V, рег. № 7128, дело № 735/2012 г. от 28.12.2012 г. по описа на нотариус М. Н., рег. № 362 в регистъра на Нотариалната камара, с район на действие – СРС, са продадени 16 бр. търговски обекти–магазини с подобни характеристики и локация като процесния. Тъй като за тях е определена обща пазарна цена, след разделяне на общата им застроена площ, от вещото лице е получена цена на 1 кв.м. за всеки един имот по този нотариален акт, представени в помощна таблица № 2. Понеже местоположението им е по-добро от това на оценявания обект, за тях е приложен коефициент за местоположение $K = 0.60$.

В Таблицы № 2 и 3 са представени резултати от оценката на спорния имот по МСНЦ по пазарни аналози въз основа на вписани в СВ продажби на недвижими имоти, които като стойности на крайната коригирана цена за 1 кв.м. без ДДС в реда на изброяване на нотариалните актове са 4 166.67 €, 4 329.90 €, 3 246.29 € и 4 511.67 €. От тях вещото лице е определило средно претеглена стойност в размер на 4063.63 €/кв.м., с прилагане на която и при прилагане на

коэффициент за съответствие за I^{TO} ниво на процесния обект и 0.90 за II^{TO} ниво е изчислена негова цена към 06.03.2013 г. – **1 103 300 €**.

Определяне на пазарната цена на база наемни цени

Ползвана е информация от приложените в кориците на делото договори за наеми към молба на жалбоподателя от 12.02.2015 г., по което е работила и първоначалната С.. Допълнително са съобразени пазарни свидетелства – Договор за наем рег. № 59621, том Х., № 114/2008 г. и Договор за наем рег. № 53088, том Х., № 34/2008г., приложени към експертизата – за тях вещото лице е приело, че са с местоположение, по-добро от това на спорния обект и за тях е приложен коефициент за местоположение $K = 0.6$.

При изчисленията с цел елиминирането на различията са извършени корекции с прилагане на коефициентите за местоположение от 0.6 до 1, както и за функционално предназначение от 1 до 0.80, представени в Таблица № 4, коригираните наемни цени са дадени за отделните имоти в Таблица № 5, като е определен коригиран пазарен наем за 1 кв.м. без ДДС – 35.58 €/кв.м.

В Таблица № 6 е представен алгоритъмът, по който въз основа на така изчисления коригиран пазарен наем за 1 кв.м. без ДДС – 35.58 €/кв.м. за квадратурата на приходната площ (общата площ, намелена с 5% за стените) са определени брутният месечен наемен доход от процесния имот, брутният годишен наемен доход, направени са допускания за разходи за данъци и за застраховки – 5%, риск от отпадане на наемане поради незаетост на обекта – 8%, изчислен е чистият годишен доход от гледна точка на наемодателя, чрез прилагане на който за остатъчния икономически срок – 35 години, при норма на възвръщаемост – 11.5% е изчислена пазарна цена на процесния имот към 06.03.2013 г. със закръгление – 920 600 €.

В Таблица № 10 след осредняване на двата резултати от определянето на пазарната цена по продажни цени (1 103 300 €) и по наемни цени (920 600 €) с

тегловни коефициенти 0.90, респективно 0.10, е определена пазарна цена на процесния имот – **1 085 030 € (2 122 130 лв.)**.

При тази фактическа обстановка, съдът от правна страна прие:

Жалбата е процесуално допустима като подадена от надлежна страна – ревизираното юридическо лице срещу издаден му ревизионен акт в част, за която е обжалван по административен ред съгласно чл.156, ал.2 ДОПК, но не е отменен по чл.156, ал.3 ДОПК, а потвърден с Решение № 1475/15.08.2014 г. на директора на Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП. То е съобщено на [фирма] по реда на чл.148 ДОПК на 19.08.2014 г., от която дата е електронното съобщение по чл.30, ал.6, изр.1 ДОПК с което дружеството е потвърдило получаването му. Броен оттогава, 14-дневният срок по чл.156, ал.1 ДОПК за съдебно обжалване е изтекъл на 02.09.2014 г. Жалбата до съда е депозирана чрез Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП с вх. № 53-00-738/01.09.2014 г. преди изтичането му, без просрочие по чл.151, ал.1 ДОПК.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл.118, ал.2 ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл.7, ал.1, т.4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП)–органът, възложил ревизията, и ръководителят ѝ съгласно чл.119, ал.2, изр.1 ДОПК (изм. – ДВ, бр.82 от 2012 г.). В съответствие с това РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. е издаден от Руска Р. Б. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП–С., възложил ревизията, и Т. Д. И. на длъжност – главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Първо, със Заповед № 987/30.10.2012 г. на директора на ТД на НАП–С. на основание чл.82, ал.3 ЗДСл държавният служител Руска Р. Б. е преназначена на длъжност началник сектор “Ревизии”, отдел “Ревизии”, Дирекция “Контрол” на ТД на НАП–С., която ѝ придава изискуемото се от чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП качество на *орган по приходите*.

Със Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г. на директора на ТД на НАП - С. на основание чл.112, ал.2, т.1 и чл.11, ал.3 вр. ал.1, т.4 ЗНАП изрично са й възложени функциите на *компетентен орган за издаване на заповеди за възлагане на ревизии*. ЗВР № 1307405/09.08.2013 г., с която е възложена процесната ревизия, е издадена от А. В. Т. П. на длъжност началник на отдел в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП–С., също оправомощен с функциите по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК със Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г. на директора на ТД на НАП-С., определен със Заповед № 5558/06.08.2013 г. на директора на ТД на НАП-С. *да замества* Руска Р. Б. на длъжност началник на сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП–С. по време на платения ѝ годишен отпуск от 07.08.2013 г. до 19.08.2013 г. Тъй като ЗВР № 1307405/09.08.2013 г. е издадена от нейно име по заместване съгласно чл.84, ал.2 ЗДСл, тя е *органът по приходите, възложил ревизията*, с произтичащите от това правомощия, в т.ч. по чл.119, ал.2, изр.1 ДОПК за издаване на ревизионен акт след приключване на ревизионното производство. Второ, със Заповед № 14.14/30.12.2009 г. на директора на ТД на НАП–С. на основание чл.82, ал.1 ЗДСл Т. Д. И. е преназначена на длъжността – главен инспектор по приходите в сектор “Ревизии -1”, отдел “Ревизии”, Дирекция “Контрол” на ТД на НАП–С. с работно място И. – С. област, считано от 01.01.2010 г. Със Заповед № 28.1/10.01.2012 г. на изпълнителния директор на НАП на основание чл.11, ал.3 ЗДСл е изменено работното ѝ място в [населено място], [улица], считано от 11.01.2012 г. С оглед на така заеманата длъжност тя е орган по приходите по чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП със следващото от това *общо* оправомощаване по чл.118, ал.2 ДОПК за издаване на ревизионни актове. Тъй като със ЗВР № 1307405/09.08.2013 г. на основание чл.113, ал.1, т.2 ДОПК (изм. – ДВ, бр.82 от 2012 г.) Т. Д. И. на длъжност – главен инспектор в ТД на НАП–С. е определена за *ръководител на ревизията*, тя притежава и произтичащото от него конкретно оправомощаване по чл.119, ал.2, изр.1 ДОПК (изм. – ДВ, бр.82 от 2012 г.) да издаде РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. заедно с органа, възложил

ревизията. Спазено е изискването за *съвместно упражняване* на тази им компетентност по чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП вр. чл.119, ал.2, изр.1 ДОПК (изм.–ДВ, бр.82 от 2012г.) - Руска Р. Б., началник на отдел в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП–С. и Т. Д. И., главен инспектор в ТД на НАП–С. фигурират в титулната заглавна част на РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. и са го подписали съгласно чл.120, ал.1, т.1 и 8 ДОПК. Между тях е постигнато съгласие, поради което този ревизионен акт не е подлежал на издаване от друг орган по приходите, който да е определен от териториалния директор или от оправомощено от него лице, въз основа на писмено уведомление от органа по приходите, възложил ревизията, съгласно чл.119, ал.3 ДОПК (изм. – ДВ, бр.82 от 2012 г.). По тези причини, РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. е заедно издаден от органа по приходите, възложил ревизията, по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, и органа по приходите – ръководител на ревизията по чл.113, ал.1, т.1 ДОПК, овластени с изискуемата се от чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП, чл.119, ал.2, изр.1 ДОПК (изм. – ДВ, бр.82 от 2012 г.) предметна, териториална и персонална компетентност.

РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. е издаден в писмена форма, съдържа задължителните реквизити чл.120, ал.1, т.1 – 8 ДОПК, използван е образецът, утвърден от изпълнителния директор на НАП съгласно чл.120, ал.3 ДОПК. Не е формална нередовност буквалният пренос на фактическите констатации и правни изводи относно отговорността по чл.177 ЗДДС по раздел V на РД № 1310652/10.02.2014 г. в РА № [ЕГН]/15.04.2014 г., тъй като съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено при допуснати съществени за изхода му нарушения на процесуалноправните разпоредби, регламентиращи доказателствената дейност на ревизиращите органи по приходите. С РА № [ЕГН]/15.04.2014г. отговорността на [фирма] по чл.177 ЗДДС е установена заради значително отклонение на цената по сключената с [фирма]

покупко-продажба на недвижим имот по НА № 66/06.03.2013г. от пазарната цена, определена с изготвената в хода на ревизията Експертиза от 03.01.2014г., без същата изобщо да е проверена и анализирана съгласно чл.37, ал.1, изр.2 ДОПК и чл.36, ал.3, пр.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК и/или да е преценена съгласно чл.67, ал.1 ДОПК и чл.36, ал.3, пр.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Внимателната ѝ преценка сочи на несъобразности, които са останали неотчетени както от ревизиращите органи по приходите, така и от решаващия орган. Първо, Експертизата от 03.01.2014 г. формално обявява като приложен при изготвянето ѝ метода на сравнимите неконтролирани цени по § 1, т.10 от ДР на ДОПК и Наредба № Н-9/2006 г. на министъра на финансите за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (ДВ, бр.70 от 2006 г.) (Наредба № Н-9/2006 г.). Всъщност § 1, т.10 от ДР на ДОПК изброява в букви “а” –“д” пет различни, самостоятелни метода за определяне на пазарната цена по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС 1, т.8 от ДР на ДОПК, а Наредба № Н-9/2006 г. регламентира в детайли реда и начините за тяхното прилагане с общи за всички тях правила и специфични такива за всеки отделен метод. Ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. не сочи никъде в текста си нито една конкретна разпоредба, пряко или косвено относима към декларирания за приложен при изготвянето ѝ МСНЦ. Разпоредбите на чл.15 – 20 от Наредба № Н-9/2006 г., въпреки приложимостта им в случая, формално не са цитирани в Ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. като нормативната база, по която е работил експертът на НАП, нито са съобразени при конкретните изчисления. Второ, източници на информация за ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. са: 1) нотариалният акт № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. от 06.03.2013 г. по описа на нотариус В. М.; 2) информация за състоянието на пазара на недвижими имоти в района на оценявания обект, сп. “Софийски имоти”, 2013 г. за м. януари и февруари 2013 г., специализирани сайтове на недвижими имоти; 3) оглед на оценявания обект. *На първо място*, в този списък не фигурират материали, предоставени на назначения по чл.63, ал.1 ДОПК

експерт-оценителят М. А. Р. от ревизиращите органи по приходите съгласно чл.63, ал.2 вр. чл.64, ал.1 ДОПК. Протокол за предаването им е съставен, без което не е удостоверено, че е разполагала с относимата за работата ѝ част от ревизионната преписка, в т.ч. нотариалния акт № 66/06.03.2013 г. и всички останали документи във връзка с оформената с него покупко-продажба на недвижим имот. Хронологичният анализ на преписката сочи обратното - тези документи са изискани с ИПДПОЗЛ изх.№ 53-0605566/17.01.2014 г. и представени с писмо вх. № 53-06-5566/24.01.2014 г. на [фирма] след изготвяне на експертизата на **03.01.2014** г. На *второ място*, информацията за състоянието на пазара на недвижими имоти, по която я работил експертът – оценител е максимално бланкетно маркирана в, без ползваните материали да се приложени към него. Те не са приобщени като писмени доказателства по чл.49 ДОПК в ревизионното производство, не са връчени на ревизираното лице по чл.117, ал.4 ДОПК, не е му е дадена възможност за оспорването им по чл.117, ал.5 ДОПК, не са представени по делото, без което съдът не може да провери дали реално тези източници на информация съществуват и какво съдържат. Така ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. е изготвена при неконкретизирана и неудоверена база. На *трето място*, общо известно по чл.155 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК е, че сп."Софийски имоти" е специализирано издание за публикуване на **оферти** в областта на недвижимите имоти, в т.ч. предложения за покупко-продажби. Списанието **не съдържа никакви данни за сключени сделки**, без което по хипотеза не може да се източник на информация за прилагането на МСНЦ, тъй като чл.18, ал.1 от Наредба № Н-09/2006 г. изисква съпоставка на цената на продукта или услугата по контролираната сделка с цената на продукти или услуги по съпоставима, неконтролирана сделка, която е **осъществена** при съпоставими условия. На *четвърто място*, пише в ревизионната експертиза от 03.01.2014 г., че е изготвена след оглед на обекта. Съдържанието ѝ обаче не сочи на действителното му извършване съгласно чл.64, ал.2 ДОПК. Дадено е

максимално обща информация за местоположението на района, в който се намира оценявания обект, достъпна по интернет, без подробности, които да са установени при посещение на място. Сгрешен е дори административният адрес на имота—според ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. е разположен в жилищна сграда в [населено място], [улица][**жилищен адрес**] макар според всички доказателства по делото, местонахождението му да е в [населено място], [улица], **бл.10**. Описанието на имота е текстуално заимствано от нотариален акт № 66/06.03.2013г., без никакви допълнителни детайли, които да са свидетелстват за реално извършен оглед. Като минимум не е отразено преустройството му в аптека. Според ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. при изготвянето ѝ обектът представлявал **“заведение за бързо хранене – ресторант за бърза закуска”**, макар всички доказателства да са еднопосочни, че към този момент е вече преустроен в **аптека**, която оттогава функционира с това предназначение. Това се онагледява и от включената в ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. снимка от интернет, на която е заснета откритата в обекта аптека “М.”. Картите към ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. също са свалени от интернет. Всички тези данни, съвкупно оценени, сочат еднозначно на това, че назначеният в хода на ревизията експерт по чл.61, ал.1 ДОПК е определил “пазарната цена” на процесния имот, без да е извършил негов оглед по чл.63, ал.2 ДОПК, на база на незначително как предоставения му НА № 66/06.03.2013 г., извършени справки в интернет за местоположението му и офerti от сп.“Софийски имоти”, неприобщени по преписката. Това не е нито достатъчна, нито надеждна основа за определяне на “пазарната цена” по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК при съблюдаване на всички нормативно установени изисквания за прилагането на МСНЦ по § 1, т.10, б.”а” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. Трето, за неговото неспазване свидетелства самото описание на метода в ревизионната експертиза от 03.01.2014 г., което говори за непознаване или negliжиране на правната негова уредба. Изобщо не е упоменато *задължителното сравнение* между

контролирана сделка и съпоставимата, неконтролирана сделка по чл.5 от Наредба № Н-9/2006 г. съгласно факторите по чл.6, т.1 – 4 от Наредба № Н-9/2006 г. - *характеристика на продукта, условия на сделките, пазарни условия и бизнес стратегии*. Такова не е извършено – всички посочени в таблицата на ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. осем имота са обявени за *сравними* на обекта на оценка, без сходството им да е било установено със съпоставка по който и да от факторите по чл.6, т.1 – 4 от Наредба № Н-9/2006 г., след което в текста под таблицата е написано, че *сравними* всъщност са единствено първите четири имоти заради атрактивното им местоположение. Извън явното вътрешното противоречие на ревизионната експертиза в тази й част, явно е и несъответствието й с чл.8, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г., който допуска единствено липса или наличие на *сходство* между сравняваните по реда на чл.6 от Наредба № Н-9/2006 г. продукти - предмет на контролираната и съпоставимата, неконтролирана сделка, не и степенуване на това сходство с цел елиминиране на едни или други продукти с техните стойности при по-нататъшното прилагане на МСНЦ. Четвърто, според ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. с този метод били установени редица от пазарни стойности, *получени след коригиране на предлаганите цени за продажба на съпоставими имоти с подходящ коефициент*, отчитащ пазарните условия за продажба на имоти в страната и местонахождението на имотите към конкретния период на осъществяване на сделките. Този запис не кореспондира с чл.11 и чл.15, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г., а и на начина, по който на практика е извършена оценката от назначения на ревизиращите органи експерт по чл.61, ал.1 ДОПК. Не е направен никакъв анализ на съпоставимостта на процесния имот с който и да е от имотите по таблицата към ревизионната експертиза от 03.01.2014 г., съответно не са констатирани **конкретни различия**, пренебрегнати като несъществени по чл.18, ал.1, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. или коригирани по чл.18, ал.1, т.1 вр. чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. за постигане на достатъчна степен на съпоставимост. Вместо това е

приложен само един корекционен коефициент $K=0.80$ за офертни цени, който отчитал отклоненията при цена “продава” и цена “купува”. Подобен подход противоречи на чл.18, ал.1, т.1 вр. чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г., които допускат корекции на различия между *контролираната сделка* и *осъществена съпоставима контролирана сделка*, не и между *контролираната сделка* и *оферти за бъдещи продажби*. С прилагане на корекционен коефициент, независимо в какъв размер, **която и да е посочените в ревизионната експертиза оферти юридически не може да се превърне в реална сделка**, не може да добие изискуемата се от чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. съпоставимост с контролираната сделка и не може така “коригирана” да участва в сравнителната база за определяне на пазарната цена на продукта – неин предмет по МСНЦ. И е така, защото при този метод съгласно чл.18, ал.1 от Наредба № Н-9/2006г. се сравняват задължително цена по *осъществена контролирана сделка* и цена по *осъществена съпоставима, неконтролирана сделка*, една или повече. Ако данни за такава няма, то следва да се ползва някой от останалите методи по § 10, б.”б”–“д” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.2 – 5 от Наредба № Н-9/2006 г. за определяне на “пазарна цена” по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК, а не МСНЦ по § 10, б.”а” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. да се модифицира с използване на оферти, които изначално не са, нито могат да се “коригират” в реални продажби. П., вследствие на това неправилно прилагане на МСНЦ, от ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. *изобщо не е формирана редица от пазарни стойности*

по чл.15, ал.1, пр.1 от Наредба № Н-9/2006 г., която да се състои от резултатите от всички неконтролирани сделки, за които е налице или с корекции по чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. е постигната достатъчна степен на съпоставимост съгласно чл.15, ал.2 от Наредба № Н-9/2006 г. По тази причина в ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. изобщо не са развити заключителните етапи от

МСНЦ. Цената по спорната покупко-продажба не е съотнесена към каквато и да е редица от пазарни стойности, тъй като такава не е правена, без което верижно не е развита хипотезата по чл.16 от Наредба № Н-9/2006 г. на попадане на спорната цена в нея, в който случай се смята, че изпълнява условията чл.4 от Наредба № Н-9/2006 г., така че е пазарна. Не е изследвана обратната хипотеза на попадане на цена по процесната сделка *извън* редицата от пазарни стойности с приравняване на точката от редицата, съответстваща в най-голяма степен на условията при контролираната сделка - чл.17, изр.1 от Наредба № Н-9/2006 г., а при невъзможност да се установи с приравняване на средноаритметичната стойност в редицата - чл.17, изр.2 от Наредба № Н-9/2006 г. Нито едно тези нормативно предвидени заключителни действия от прилагането на МСНЦ не се съдържат в ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. Шесто, вместо това от посочените в таблицата 8 “сравними” офертни цени, експертът по чл.61, ал.1 ДОПК е взел само първите 4, които незнайно защо били по-сравними, и от тях е изчислил *средна цена* 2 576 € за 1 кв.м., която математически не е средноаритметична, нито среднопретеглена тяхна стойност. Приложил е я за 231 кв. м. на I-то ниво на процесния обект, а след редукция с корекционен коефициент $K=0.60$ и за 45 кв.м. от II-то ниво, след като е сумирал отделните стойности за двете нива и така е получил общо 668 100 €. Това крайно число в ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. е обявено за установена от нея “пазарна цена” на процесния имот. Всъщност формиране на такава *незнайно как усреднена величина от произволно избрани офертни цени* не е нормативно предвидено при прилагането на МСНЦ с чл.15 – чл.20 от Наредба № Н-9/2006 г. и не е елемент от детайлно уредения с тези разпоредби алгоритъм за прилагането на този метод по § 10, изр.1, б.”а” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. Подобна оценителска техника няма нормативна опора и е свободно композирана от назначения в хода на ревизията експерт по чл.61, ал.1 ДОПК. При изготвяне на заключението на ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. не е обособена редица от пазарни стойности на

реално осъществени неконтролирани, съпоставими продажби на имоти, цената по процесната сделка не е съотнесена спрямо такъв ценови диапазон, за да се прецени дали се разполага в или извън границите му и съобразно това да се приеме за пазарна по чл.16 Наредба № Н-9/2006 г. или да се определи чрез приравняване по чл.17 от Наредба № Н-9/2006 г.

След тази проверка се налага еднозначно изводът, че макар МСНЦ по § 1, т.10, б.”а” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. да е декларативно обявен за ползван от ревизионната експертиза от 03.01.2014 г., в действителност тя е свободно композирана от изготвил я експерт, който е усреднил незнайно как четири офертни цени, неясно селектирани, като е приложил изключително завишен коефициент за спад оферти – оценителска техника, която не следва нито *общите правила* за прилагане на методите за определяне на пазарни цени по глава втора от Наредба № Н-9/2006 г., нито *специалните правила* за МСНЦ по глава трета от Наредба № Н-9/2006 г. При положение, че този метод не е приложен по нормативно предписания начин с ревизионната експертиза от 03.01.2014 г., тя не е годна като доказателство по чл.65, ал.3 ДОПК, а посочената в нея стойност от 668 100 € не е определена по установения ред “пазарна цена” по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК на процесния имот. При тази кумулация от несъобразности при изготвянето ѝ, ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. не е следвало изобщо да се кредитира. Вместо това, ревизиращите органи по приходите механично са пренесли посочената в нея стойност в РД № 1310652/10.04.2014 г. и РА № [ЕГН]/15.04.2014 г., без да са я проверили съгласно чл.37, ал.1, изр.2 ДОПК и чл.36, ал.3, пр.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК и без да са я преценили съгласно чл.67, ал.1 ДОПК и чл.36, ал.3, пр.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Така се изградили конструкцията за солидарна отговорност по чл.177 ЗДДС на [фирма] поради значително превишение на цената на процесния имот по покупко-продажбата с [фирма] по НА № 66/06.03.2013 г. над пазарната,

безрезервно приемайки ревизионната експертиза от 03.01.2014 г., без да отчетат видимото ѝ разминаване с нормативния ред за прилагане на методите по § 1, т.10, б.”а” – “д” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 – 5 от Наредба № Н-9/2006 г. и явната ѝ негодност да определи пазарната цена по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК за процесния обект към 06.03.2013 г. Така поради формална и незадълбочена доказателствена преценка по чл.37, ал.1, изр.2 ДОПК и чл.35 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, ревизиращите органи са се произнесли, без основните факти и обстоятелства от значение за случая - тези, свързани с действителната пазарна цена на имота към 06.03.2013 г. – да са надлежно установени съгласно чл.3, ал.1 – 3 ДОПК и чл.7, ал.3 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Тези съществени процесуални нарушения, компрометиращи решаващо за предмета на ревизионното производство доказателство, не са коригирани при административното обжалване на РА № [ЕГН]/15.04.2014г. въпреки възраженията в тази насока по подадената от [фирма] с жалба вх. № 53-03-823/13.05.2014г. Първо, с Решение № 1475/15.08.2014г. на директора на Дирекция “ОДОПО” – С. при ЦУ на НАП ревизионната експертиза е обявена за редовно доказателство, понеже в нея пишело, че лицензирания експерт е използвал методика за оценка според Наредба № Н-9/2006 г. и бил избрал МСНЦ, без да провери дали декларираният метод в действителност е приложен и то според предписаните от чл.15 – чл.20 от Наредба № Н-9/2006 г. ред и начин. Второ, неправилна и от фактическа, и от правна страна е тезата по Решение № 1475/15.08.2014 г., че с приложените от експерта корекционен коефициент към ползваните от него *офертни цени* от сп. “Софийски имоти” – 2013 г. се получили *пазарни стойности* на съпоставими имоти в съответното местонахождение към конкретния период на осъществяване на процесната покупко-продажба. Най-напред, тези корекции са описани общо в текстовата част на ревизионната оценителна експертиза, без да са отразени имот по имот в

таблицата ѝ, така че да се проследят, анализират и засекат. П. с нея корекционен коефициент е $K_k=0.80$ пад за оферти – това 20%-намаление, според поясненията на вещите лица, назначени от съда, *не е обичайно и е силно завишено*, доколкото при търговските обекти няма съществени разлики между офертните цени и крайните цени по постигнати сделки, тъй като те се търгуват професионално и диапазонът за преговори при тях е силно стеснен в сравнение с тези за нетърговските частни имоти. Съответно и в двете съдебно – оценителни експертизи, самостоятелно една от друга, прилагат коефициент 5% за спад на оферти. Отвъд това, никакъв корекционен коефициент не може да превърне *провизорната цена по предложена оферта в окончателната цена по реално сключена сделка* и така да заличи повече от съществените им разлики като репрезентативност за действителните ценови пазарни равнища. Вън от това, изготвянето на ревизионната експертиза от 03.01.2014 г. **само въз основа на офертни цени** от сп. “Софийски имоти” пряко противоречи на чл.18, ал.1 от Наредба № Н-09/2006 г., който експлицитно и безалтернативно предвижда, че методът на сравнимите неконтролирани цени винаги съпоставя **цената на продукти и услуги по контролираната сделка с цената на продукти и услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия**. Константно и съдебната практика, приема, че този метод по § 10, б.”а” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 от Наредба № Н-09/2006 г. **не може да се прилага по офертни цени**, независимо с или без корекции, тъй като нормативно изрично се изисква при прилагането му цената по контролираната сделка да се сравнява с **цената по вече реално извършена, съпоставима, неконтролирана сделка**. Обобщението след този анализ е, че процесуалните нарушения на ревизиращите органи по приходите, допуснати с механичното възприемане на оценителната експертиза от 03.01.2014 г. с РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. не са поправени с Решение № 1475/15.08.2014 г. на директора на Дирекция “ОДОП”–С. при ЦУ на НАП, а са задълбочени като това негодно доказателство е обявено за редовно въпреки множеството

нарушения на нормативните изисквания за определяне на пазарна цена по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК по МСНЦ.

Процесуалната незаконосъобразност на РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. в оспорената част е обусловила и материална негова незаконосъобразност.

Разпоредбата на чл.177, ал.1 ЗДДС установява **солидарна отговорност** на регистрираното лице – получател по облагаема доставка 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. По силата на чл.177, ал.2 ЗДДС тази отговорност се реализира тогава, 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–чл.120 ДОПК. Съгласно чл.177, ал.3 ЗДДС за целите на чл.177, ал.2 ЗДДС се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: 1. дължимият данък по чл.177, ал.1 ЗДДС 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. Член 177, ал.4 ЗДДС предвижда, че отговорността по чл.177, ал.1 ЗДДС не е обвързана с получаването на конкретна облага от невнасянето на дължимия данък. По силата на чл.177, ал.6 ЗДДС тя се реализира спрямо лицето – пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането от него не е успешно, по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките.

Така установената солидарна отговорност е за чуждо задължение, само в случаите на злоупотреби и като изключение от общото правило по чл.82, ал.1 ЗДДС, че данъкът е изискуем от доставчика по облагаема доставка като платец. Ето защо нормативните условия за възникването и за реализирането ѝ следва да се тълкуват и прилагат стриктно, без всякаква разширителност или аналогия.

Всеки елемент, обективен и субективен, от сложния фактически състав за ангажиране на тази отговорност следва безспорно да е установен при пълно и главно доказване от органите по приходите съгласно чл.177, ал.2 ЗДДС по общия ревизионен ред по чл.117 – чл.120 ДОПК, а при съдебно обжалване на ревизионния акт - съгласно чл.170, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Тази доказателствена тежест се носи изключително от органите на приходната администрация, които са овластени да реализират отговорността по чл.177 ЗДДС само при потвърдена, не и при предполагаема злоупотреба. Тази тяхна доказателствена задача не е цялостно изпълнена.

В случая между [фирма] като *продавач* и [фирма] като *купувач* е сключен договор за покупко-продажба на недвижим имот - заведение за бързо хранене – ресторант за бърза закуска, находящ се в [населено място], район “Изгрев”, [улица], блок № 10, вход “В”, партер с нотариален акт № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. от 06.03.2013 г. по описа на нотариус В. М., рег. № 053 в Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС, вписан в СВ с вх. рег. № 8715/06.03.2013 г., Акт № 143, т.ХХ, д.№ 6719/2013 г., имотна партида № 206090. Основания, които да изключват действителността и действието на този договор за прехвърляне на собственост върху недвижим имот с нотариален акт съгласно чл.18 ЗЗД, не се релевират от страните и служебно не са констатирани. Транслативният негов вещноправен ефект по чл.24, ал.1 ЗЗД по прехвърляне на собствеността е настъпил по силата на самия договор, тъй като негов предмет е индивидуално определен недвижим имот, така че със сключването му, е извършена доставка по смисъла на чл.6, ал.1 ЗДДС. Документирана е съгласно чл.113, ал.1 ЗДДС с фактура № [ЕГН]/06.03.2013г., която е издадена от [фирма] като *доставчик* на [фирма] по чл.11, ал.1 ЗДДС като *получател* по чл.11, ал.2 ЗДДС. Касае се за доставка по чл.45, ал.3 ЗДДС на част от сграда, която не е нова по § 1, т.5 от ДР на ЗДДС, заедно с идеалните части от общите части и правото на строеж върху поземления имот, в който е

построена, за която на основание чл.45, ал.7 ЗДДС [фирма] като доставчик е избрал тя да е *облагаема доставка*. Този *избор* е обективиран в сключения между страните на 15.02.2013 г. предварителен договор и в самия нотариален акт № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. от 06.03.2013 г. с определянето на продажна цена в размер на € 1 100 000 евро заедно с дължимия ДДС в размер на € 220 000 евро, общо € 1 320 000 евро с включен ДДС, както и с издаването на фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. с предмет – заведение за обществено хранене – 1 бр. съгласно същия нотариален акт с данъчна основа–2 151 413 лв. и начислен на отделен ред ДДС - 430 282.60 лв., обща сума за плащане – 2 581 695.60 лв.

[фирма] е регистрирано по ЗДДС, считано от 17.04.2013 г. В неговото качество на получател по облагаемата доставка, документирана с фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. от [фирма], е придобило право на приспадане на данъчен кредит по чл.74, ал.1 ЗДДС за процесния недвижим имот, тъй като той е закупен преди датата на регистрацията и е наличен към същата дата, като са изпълнени останалите условия по чл.74, ал.2, т.1-4 ЗДДС. В частност в Опис на налични активи вх. № 22000133380360/29.04.2013 г. на [фирма] под № 1 е включен заведеният по сметка 613 недвижим имот – [населено място], [улица] на стойност 2 151 143 лв. с ДДС – 430 282 лв., придобит по фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. от [фирма], ДДС № BG121659902. Това право на приспадане на [фирма] по чл.74, ал.1 ЗДДС е възникнало от датата на регистрацията му по ЗДДС – 17.04.2013г. съгласно чл.75, ал.1 ЗДДС е упражнено в същия данъчен период 17.04.2013 г. – 30.04.2014 г. съгласно чл.75, ал.1 ЗДДС в размер на 430 282.60 л, видно от констатацията на стр.13 от РД № 1310652/05.03.2014 г.

[фирма] като доставчик е отразило по реда на чл.86, ал.1, т.3 вр. чл.124, ал.2 ЗДДС издадената на [фирма] като получател фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. в дневника си за продажби за данъчен период 01.05.2013 г. – 31.05.2013 г. и е

включил посочения в нея ДДС - 430 282.60 лв. при определяне на резултата в подадена по чл.125, ал.1 ЗДДС СД за ДДС вх. № 22102027715/14.06.2013 г. като данък за внасяне - 430 282.60 лв. Този данък не е внесен от [фирма] в държавния бюджет по сметка на ТД на НАП-С. в срока за подаване на справката – декларация за данъчен период 01.05.2013 г. – 31.05.2013 г. съгласно чл.89, ал.1 ЗДДС, нито в който и да е последващ момент, видно от представеното по делото актуализирано извлечение от данъчно–осигурителната сметка на това задължено лице.

Следователно [фирма] като *регистрирано лице-получател* по облагаема доставка е *ползвало право на приспадане на данъчен кредит* по чл.74, ал.1 – 2 вр. чл.75 ЗДДС в размер на 430 282.60 лв. за недвижимия имот, закупен по фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. от [фирма], който е *пряко свързан с дължимия и невнесен от [фирма] данък* в размер на 430 282.60 лв. като доставчик по доставката, документирана с фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. към [фирма], формиращ изцяло резултата му (данък за внасяне) по подадената СД за ДДС вх.№ 22102027715/14.06.2013 г. за данъчен период 01.05.2013 г. – 31.05.2013 г.

Така е изпълнен единствено *обективният* елемент по чл.177, ал.1 ЗДДС от фактическия състав на спорната солидарна отговорност. Не е налице в кумулативност субективният й елемент по чл.177, ал.2 ЗДДС, тъй като не е доказано от ревизиращите органи по приходите по реда на чл.117-120 ДОПК, че [фирма] е знаело или е било длъжно да знае, че начисленият ДДС по фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. няма да бъде внесен от [фирма]. Защото само при установено знание на получателя или задължение за знание на същия, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, може да се ангажира солидарната му отговорност за заплащане на този ДДС.

По отношение на първата алтернатива за **налично знание по чл.177, ал.2, пр.1 ЗДДС** - няма фактически твърдения по РД № 1310652/05.03.2014 г., РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. и Решение № 1475/15.08.2014 г., нито са събрани

доказателства по реда на чл.117 – 120 ДОПК, че [фирма] е **знаело**, че начисленият с фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. ДДС няма да бъде внесен от [фирма] в държавния бюджет. По делото няма каквито и да е потвърдени обективни данни, от които да се направи извод за такова знание. Първо, [фирма] и [фирма] не са свързани лица по смисъла на § 1, т.3, б.”а”–“о” от ДР на ДОПК в която да е възможна хипотеза на формално-юридическа свързаност. Второ, не съществува и каквато и да е фактическа свързаност между двете дружества. Те не са оперирали никога на един и същи адрес, независимо дали вписан или не в търговския регистър. Не са обслужвани счетоводно от една и съща счетоводна къща и/или оперативен счетоводител. Не са представлявани от един и същи упълномощени лица пред НАП. Няма каквито и да е предходни търговски, финансови и/или други правоотношения преди прехвърлянето на процесния търговски обект. Трето, както е обяснено от [фирма] по чл.56, ал.1 ДОПК с писмо вх. № 53-06-5566/24.01.2014 г. до ТД на НАП – С., [фирма] е избрано за контрагент заради качеството му на собственик на процесния имот, който по това време бил единствено предлаганият за продан в района, отговарящ на инвестиционните намерения на [фирма] за преустройство в аптека от веригата “М.”. Четвърто, преговорите са водени между управителя на [фирма] - И. Д. С. и управителя на [фирма] - А. А. А., без посредник, като са ползвани само юридически консултации за изготвянето на договорите. П., в съответствие с обичайната практика, на 15.02.2013 г. е подписан предварителен договор за покупко-продажба на процесния имот между [фирма] и [фирма] по чл.19, ал.1 ЗЗД, съдържащ съществените условия на окончателния договор помежду им, които изцяло съответстват на тези по нотариален акт № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. от 06.03.2013 г. Шесто, успоредно между “Ю. Б.” АДА, [фирма], [фирма] е сключен Договор за откриване на сметка под условие от 15.02.2013 г., с който във връзка с предварителния договор от 15.02.2013 г., банката е приела да открие специална безлихвена ескроу сметка под условие на името на [фирма],

по която [фирма] да депозира сумата от 1 3 200 00 €, като същата се блокира служебно от банката и се освобождава съгласно чл.2, чл.3 и чл.4 от договора след представяне на посочените в тях документи, гарантиращи заличаването на уредената върху имота *договорна ипотека* по нотариален акт № 4, том I, рег. № 0404, д. № 4/2012 г. в полза на [фирма] във връзка с ползван кредит за оборотни средства, както и заличаване на *възбрана* за обезпечаване на задължения на [фирма] по изп. д. № 20128380404721 по описа на ЧСИ № 838 М. Б.. Тоест, вследствие положената от [фирма] грижа на добър търговец е създаден *максимално надежден договорен механизъм*, че продажната цена ще бъде целево ползвана за погасяване на задълженията на [фирма], обезпечени с *договорна ипотека и възбрана* върху недвижимия имот, така че имотът да бъде придобит свободен от вещни тежести. Формалният характер на предварителните отношения между [фирма] и [фирма], детайлната им уредба с договорите от 15.02.2013 г., предвидените неустойки за различни хипотези в големи размери, свидетелстват, че всяка от страните е целяла да гарантира в максимална степен правните си интереси. Нито пряко, нито косвено от тези подготвителни документи могат да се извлекат данни за каквото и да е *сговаряне* между [фирма] и [фирма] за каквото и да е злоупотреба с данъка по процесната доставка. Отношенията им са напълно неутрално, юридически прецизни и съгласувано уредени, така че да се отстранят всички пречки пред сделката и тя да бъде валидно сключена в кратки срокове. Седмо, откритата в [фирма] специална ескроу сметка с титуляр [фирма] - IBAN BG20 BPBI 79421465628501 - е заверена на 15.02.2013 г. със сумата 132 000 € по валутен превод реф. № 85/113/00144162 от [фирма] и на 04.03.2013 г. със сумата 1 188 000 € по валутен превод реф. № 85/113/00145046, заверена на 15.02.2013 г. със сумата 132 000 € по валутен превод реф. № 85/113/00144162 от [фирма] и на 04.03.2013 г. със сумата 1 188 000 €. Така на [фирма] е изплатена общо сумата **1 320 000 €**, на колкото се равнява продажната цена на процесния имот с включен ДДС по предварителния договор от 15.02.2013 г., нотариален акт №

66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. от 06.03.2013 г. и фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. При положение, че [фирма] е превел на [фирма] изцяло дължимия се по доставката данък по банков път, последващото невнасяне на сумата на същия данък от [фирма] в държавния бюджет не е причина, за която [фирма] знае и/или за която да отговаря. О., процесната покупко-продажба е сключена при спазване на абсолютно всички формални и процесуални нормативни изисквания, приложими за договорите, с които се прехвърля собствеността върху недвижими имоти, с подписване на нотариален акт № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. от 06.03.2013 г. по описа на нотариус В. М., рег. № 053 на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС, който е вписан в Службата по вписванията вх. рег. № 8715/06.03.2013 г., Акт № 143, т. XX, д. № 6719/2013 г., имотна партида № 206090. Няма данни и доказателства за каквито и да е спорове за невалидност на тази сделка, нейно разваляне или последващо прехвърляне на този имот. Формално-юридически той и сега принадлежи на [фирма], който и фактически и го владее. Девето, след покупко-продажбата са извършени множество съществени СМР за преустройство на закупеното заведение за обществено хранене (ресторант) в аптека. Успоредно с това, са изработени, доставени и монтирани мебели по проект за интериорно обзавеждане. Реконструкцията е финализирана есента на 2013 г., от когато този търговски обект вече функционира с промененото свое предназначение като Аптека “М.” – [населено място], [улица] бл. 10 - част от едноименната голяма верига аптеки в столицата. Десето, няма никакви данни и/или доказателства за каквито и да е отношения, правни или фактически, и/или кореспонденция между [фирма] и [фирма] след сключване на покупко-продажбата по нотариален акт № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. от 06.03.2013 г. и предаване владението на имота. Е., по констатации на ревизиращите органи в ревизионния доклад счетоводството на [фирма] е редовно водено, в съответствие със законовите изисквания и приложимите стандарти. Счетоводни нарушения не са открити,

вкл. при осчетоводяването на процесната покупко-продажба и на придобития по нея актив. Дванадесето, [фирма] е без предходни ревизии, влезли в сила ревизионни актове и/или с непогасени свои публични задължения, което свидетелства за данъчна изрядност. Няма доказателства и за данъчна неизрядност на свързаните с него лица по § 1, т.3 от ДР на ДОПК. Знанието по чл.177, ал.2, пр.1 ЗДДС е субективна категория, но във всички случаи за доказването му се изхожда от обективни критерии. С тази изходна позиция въз основа установените по делото обективни обстоятелства, както се анализираха по-горе, съдът приема, че от [фирма] не е проявена недобросъвестност по какъвто и да е повод във връзка с процесната доставка, която пряко или косвено да свидетелства, че е знаело, че данъкът по нея няма да се внесе от контрагента му [фирма]. Случаят не в хипотезата по чл.177, ал.2, пр.1 ЗДДС на солидарна отговорност при **доказано субективно знание** у получателя при извършване на доставката, че данъкът по нея няма се внесе в бюджета от неговия доставчик.

За **втората хипотеза на задължение за знание по чл.177, ал.2, пр.2 ЗДДС**, чл.177, ал.3 ЗДДС презумира, че регистрираното лице – получател по облагаема доставка е било длъжно да знае, че начисленият по нея данък няма да бъде внесен, когато са изпълнени едновременно условията: 1. дължимият данък по чл.177, ал.1 ЗДДС 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**. Тази презумпция може да се приложи, ако безсъмнено са доказани предпоставките по чл.177, ал.3 ЗДДС, дадени в кумулативност. В доказателствена тежест на органите по приходите по чл.177, ал.2 ЗДДС, чл.170, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК е да установят осъществяване на един от тези фактически състава – привидност на сделката,

заобикаляне на закона или осъществяването ѝ на цена, което значително се отличава от пазарната. Тогава може да се презумира на основание чл.177, ал.3 ЗДДС дължимото се съгласно чл.177, ал.2 ЗДДС знание у прекия получател по чл.177, ал.6, пр.1 ЗДДС за невнасянето на данъка и така и от субективна страна да е завършено основанието за търсене на солидарната му отговорност по чл.177, ал.1 ЗДДС за това непогасено чуждо данъчно задължение.

В случая е изпълнено само общото условие по **чл.177, ал.3, т.1 ЗДДС** – дължимият се по чл.177, ал.1 ЗДДС ДДС по процесната облагаема доставка в размер на 430 282.60 лв. не е ефективно внесен в държавния бюджет като резултат за данъчния период, за който е деклариран със СД за ДДС вх. № 22102027715/14.06.2013 г. на [фирма] нито от този пряк доставчик, нито от който и да е предходен доставчик на същия недвижим имот. Значение има само невнасянето на данъка, не и причините за неиздължаването му.

Според фактическите и правни изводи по РД № 1310652/05.03.2014 г., РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. и Решение № 1475/15.08.2014 г., изпълнено и условието по **чл.177, ал.3, т.2, пр.3 ЗДДС** - [фирма] е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен затова, защото цената по сделката по покупко-продажба на недвижим имот по нотариален акт № 66/06.03.2013 г. - 215 1413 лв. без ДДС (1 100 000 €) значително се отличава от пазарната цена - 1 306 700 лв. (668 100 €), определена с изготвената ревизията оценителна експертиза от 03.01.2014 г. Същата поради всички посочени по-горе нейни недостатъци не може да бъде ценена от съда по чл.171, ал.1, изр.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК като годно доказателство за пазарната цена по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК на процесния имот. Основният дефект, който я лишава от доказателствената сила, е свободното ѝ композиране от експерта, без оглед на нормативно установените изисквания за прилагане на МСНЦ по Наредба № Н-9/2006 г. Писмените доказателства от ревизионната преписка нито заедно, нито отделно потвърждават фактическите констатации за такова ценово

отклонение. По тази доказателствена съвкупност съдът, като прилага разпределението на тежестта на доказване в процеса по чл.177, ал.2 ЗДДС и чл.170, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, приема, че продажната цена, посочена в нотариален акт № 66/06.03.2013 г. и в левовата равностойност по фактура № [ЕГН]/06.03.2014 г., като уговорена между [фирма] и [фирма] за недвижимия имот – предмет на извършената помежду им покупко-продажба не се отличава от пазарната цена, тъй като ответникът не ангажира по делото годни доказателства за съществуване на каквато и да е разлика помежду им към 06.03.2013 г. Ето защо солидарната отговорност на [фирма] е неправовърно установена с РА № [ЕГН]/15.04.2014 г., без да са доказани в задължителната по закон кумулативност условията за нейното реализиране в приложената от ревизиращите органи хипотеза по чл.177, ал.3 т.2, пр.3 ЗДДС на значително отклонение на цената по доставката по фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. от пазарната цена на недвижимия имот – неин предмет към датата на извършването ѝ.

Този извод за материална незаконосъобразност на РА № [ЕГН] от 15.04.2014 г. в оспорената част се потвърждава от проведеното по делото от жалбоподателя непълно и насрещно доказване по чл.154, ал.1 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК срещу констатациите на приходната администрация. Решаващо доказателствено значение има допълнителната С. от 20.05.2015 г. от вещо лице инж. Т. Б. К.–К. с издирените от нея в Службата по вписванията нотариални актове за реално сключени покупко-продажби на търговски обекти със съпоставими характеристики. От всички представени по делото експертизи, съдът по чл.202 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК възприема тази допълнителна С. от 20.05.2015 г. в частта с оценка по продажни цени, тъй като само тя е изготвена според изискванията за прилагане на МСНЦ по **действително осъществени съпоставими неконтролирани сделки.**

Пазарна цена по смисъла на § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК

е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделки между лица, които не са свързани. Определянето на пазарната цена за целите на данъчно облагане е строго формализирано. Видовете методи са изброени изчерпателно в § 1, т.10, изр.1, б.”а” – “д” от ДР на ДОПК, а редът и начините за прилагането им са уредени с приетата по делегацията на § 1, т.10, изр.2 от ДР на ДОПК Наредба № Н-9/2006 г.

Методите по § 1, т.10, изр.1, б.”а” – “д” от ДР на ДОПК са приложими за определяне на пазарни цени между *свързани лица* за целите на данъчното облагане във всички хипотези на търговски и финансови взаимоотношения, отличаващи се от условията между несвързани лица – чл.1 от Наредба № Н-9/2006 г. Тези методи се прилагат и за определяне на пазарни цени по сделки между *несвързани лица* съгласно чл.2 от Наредба № Н-9/2006 г. в случаите, изрично предвидени в закона, какъвто е този по чл.16, ал.1 ЗДДС. Съответно на това основание методи са приложими и в случая макар да няма свързаност по § 1, т.3 от ДР на ДОПК между [фирма] и [фирма]. Тъй като не е осъществена между свързани лица, продажбата помежду им не е контролирана сделка по смисъла на § 1, т.1 от ДР на Наредба № Н-9/2006 г. Това ѝ обозначава само условно ще се приеме като начин да се отграничи от съпоставимите неконтролирани сделки, доколкото Наредба № Н-9/2006 г. урежда пряко методите за определянето на пазарни цени между *свързани лица* - чл.1, като допуска формулираните за техните отношения нейни разпоредби в изрично предвидените от закона случаи да се прилагат *mutatis mutandi* и по сделки между *несвързани лица* - чл.2.

Общите правила за прилагане на всички методи по § 1, т.10, изр.1, б.”а” – “д” от ДР на ДОПК са уредени в едноименно озаглавената глава втора от Наредба № Н-9/2006 г. Първото такова правило по чл.5 от Наредба № Н-9/2006 г. изисква *методите за определяне на пазарни цени да се прилагат въз основа на*

сравнение между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка. Произтичащото от него изискване означава, че и МСНЦ се прилага чрез сравнение между цената по *конкретна контролирана сделка* по чл.1 от Наредба № Н-9/2006 г. или приравнена ѝ с чл.2 от Наредба № Н-9/2006 г., и цената на *конкретна неконтролирана сделка*, без при тяхна множественост да се правят осреднявания, закръглявания и други приближения.

Съгласно чл.6, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г. за целите на сравнението по чл.5 от Наредба № Н-9/2006 г. следва да се анализира **съпоставимостта** между контролирана и неконтролирана сделка на база на: а) *характеристики на продукта или услугата* – предмет на сделката; б) *функции, които всяко от лицата, участващи в сравняваните сделки, изпълнява*, като се отчитат и използваните активи и поети рискове, както и условията по сравняваните сделки; в) *икономическите условия*; г) *бизнес стратегии*. По тези критерии, покупко-продажбите, посочените в допълнителната С. и удостоверени с представените по делото нотариални актове са съпоставими. Първо, имат за предмет – *недвижими имоти*, със сходно *функционално предназначение* на *търговски обекти* (магазини и аптеки), с *местоположение* в сходни данъчни и строителни зони на столицата. Доколкото при анализа на съпоставимостта на контролираната и съпоставимите неконтролирани сделки от вещото лице са *констатирани техни различия* основно във връзка с по-добро или по-лошо местоположение спрямо оценявания обект, съгласно чл.18, ал.1, т.2 вр. чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. с допълнителната С. за извършени необходимите корекции с цел постигане на достатъчна степен на съпоставимост. Останалите различия по критерия по чл.6, ал.1, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г., вещото лице е преценило, че не влияят съществено върху цената при пазарни условия, така че могат да бъдат игнорирани по чл.18, ал.2, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г., без да блокират прилагането на МСНЦ. Второ, едни и същи са функциите на [фирма] на купувач по покупко-продажбата по нотариален акт №

66/06.03.2013г. и тези на купувачите, участвали в неконтролираните покупко-продажби, посочени в допълнителната С.: [фирма], ЕИК[ЕИК] по нотариален акт № 30/02.03.2012 г., респ. Т. Б. 3. ЕГН [ЕГН] по нотариален акт № 152/28.12.2012 г. и [фирма], ЕИК[ЕИК] по нотариален акт № 84/28.12.2012 г. и нотариален акт № 86/28.12.2012 г. Трето, поетите по сравняваните сделки *рискове* като признак за тяхна съпоставимост по чл.6, ал.1, т.2, пр.3 от Наредба № Н-9/2006 г. интегрирано се представят от договореното ценово равнище – по делото няма твърдения, нито доказателства за направени разходи във връзка с предприети от страните по тези сделки фактически действия, които не съответстват на уговореното разпределение на рисковете – чл.6, ал.2, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г.; разходи за ползван финансов ресурс за компенсиране на загуби от поет риск - чл.6, ал.2, т.2 от Наредба № Н-9/2006 г.; разходи за специален управленски контрол от всяка от страните при осъществяване на тези сделки-чл.6, ал.2, т.2 от Наредба № Н-9/2006г. Четвърто, сделките по допълнителната С. са осъществени при едни и същи *икономически условия*, което ги прави съпоставими и по критерия на чл.6, ал.1, т.3 от Наредба № Н-9/2006 г. – те са реализирани през близък референтен период, на местния пазар на недвижими имоти, при фиксиран курс на еврото, при действието на едни и същи пазарни регулатори, със следващото се от еднакво въздействие върху контролираните и неконтролирани сделки, което не изключва съпоставимостта им по чл.6, ал.1, т.3 от Наредба № Н-9/2006 г.

Безспорна е приложимостта на метода на сравнимите неконтролирани цени по § 1, т.10, б.”а” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. в случая. Първо, чл.7 от Наредба № Н-9/2006 г. изрично предвижда, че този метод може да бъде директно използван за определянето на пазарните цени, алтернативно спрямо методите по § 1, т.10, б.”б” и “в” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.2 и 3 от Наредба № Н-9/2006 г. Това негово използване не предполага невъзможност да бъде определен резултатът с който и да е друг метод, както това е

предвидено с чл.9 от Наредба № Н-9/2006 г. по отношение на метода на транзакционната нетна печалба и метода на разпределената печалба. Второ, изпълнено е условието по чл.8, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г., за да се счита МСНЦ приложим – *сходство в характеристиките на продукта* – предмет на контролираната и съпоставимите неконтролирани сделки като функционално предназначение и местоположение. Това продуктово сходство е достатъчно да обуслови приложимост на МСНЦ. Трето, изпълнено е условието по чл.19, т.2 от Наредба № Н-9/2006 г. за приложимост на МСНЦ – *вещото лице инж. инж. Т. Б. К. – К. издири в Службата по вписванията съпоставими имотни сделки – покупко-продажби на 41 бр. търговски обекти между контрагенти - независими лица, несвързани с [фирма] и/или [фирма], доказани с нотариалните техни актове – приложения № 1 – 4 към допълнителната СТЕ. Съгласно чл.5 вр. чл.18, ал.1, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. МСНЦ съпоставя цената на продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти и услуги по съпоставима контролирана сделка, осъществена при съпоставими условия. Понеже разпоредбите са редактирани в единствено число, без да изискват множественост, няма пречка пазарната цена да се определи по цената на една единствена неконтролирана сделка по § 1, т.2 от ДР на Наредба № Н-9/2006 г. По аргумент на по-силното основание от чл.5, и чл.18, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г., МСНЦ може да се приложи при две и повече съпоставими неконтролирани сделки. Освен че е формално-юридически допустимо, такова съпоставяне в случая и от фактическа страна е оправдано, тъй като в сравнителната база влизат покупко-продажбите на 41 бр. търговски обекти, сключени между независими контрагенти, надлежно документирани – фактори, които гарантират над минимума по чл.5 и чл.18, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г. *представителност* по отношение на пазарните ценови нива, а оттам надеждност на съпоставката и резултатите ѝ. Четвърто, в съответствие с чл.14, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г. МСНЦ е приложен с допълнителната С. на база на данните относно посочените неконтролирани покупко-продажби на 41 бр.*

търговски обекта, първата от които е сключена на 02.03.2012 г., а последната на 28.12.2012 г. – период, който съвпада с годината преди извършване на спорната контролираната сделка, през който са действали едни и същи икономически условия, влияещи върху резултата от всички тези сделки. По всички тези причини съдът намира, че прилагането на МСНЦ по § 1, т.10, б.”а” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. за определяне пазарната цена на процесния имот за допустимо.

Съгласно чл.15, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г. в случаите, в които се използват няколко съпоставими неконтролирани сделки, полученият резултат включва *съответен брой стойности на цена или печалба (редица от пазарни стойности)*. По силата на чл.15, ал.2 от Наредба № Н-9/2006 г. тази редица се състои от резултатите на *всички* неконтролирани сделки, за които е налице или е постигната в резултат на корекции по чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. *достатъчна степен на съпоставимост*. Обособява се, като се подредят във възходящ ред според размера им цените по всички неконтролирани сделки от най-ниската до най-високата, които като минимум и максимум са граници на редицата. Така очертаният ѝ диапазон обхваща **всички** цени на съпоставими неконтролирани сделки, които с междинни размери. В случая тази **редица от пазарни стойности** по чл.15, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г. се състои от резултатите (цените) от съпоставимите неконтролирани сделки, посочени в допълнителната С., а именно: покупко-продажбите на търговски обекти по нотариален акт № 30, рег.№ 1095, дело № 32/2012 г. от 02.03.2012 г. по описа на нотариус К. Б., рег. № 043 на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС, нотариален акт № 152, рег. № 23788, дело № 1347/12г. от 28.11.2012 г. по описа на нотариус И. Д., рег. № 039 на Нотариалната камара, с район на действие–района на СРС, нотариален акт № 84, том V, рег. № 7126, дело № 733/2012 г. от 28.12.2012 г. по описа на нотариус М. Н., рег. № 362 на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС и нотариален акт №

86, том V, рег. № 7128, дело № 735/2012 г. по описа на нотариус М. Н., рег. № 362 на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС. В таблица № 2 от допълнителната СТЕ с помощни таблици № 1 и 2 към нея са представени продажните цени на търговските обекти по изброените нотариални актове без ДДС в евро, застроената им площ в кв.м., цената за 1 кв.м. без ДДС в евро, размерите на приложените коефициент за местоположение и/или коефициент за функционално предназначение и изчисленията чрез тях **коригирани цени за 1 кв.м. без ДДС в евро**. Последните представляват резултати от всички тези неконтролирани сделки, за които посредством направените от вещото лице корекции са елиминирани по чл.18, ал.2, т.1 вр. чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. различията в локацията и/или предназначение на обектите и така е постигната достатъчна степен на съпоставимост. Формирана съгласно чл.15, ал.2 от Наредба № Н-9/2006 г. от резултатите от неконтролираните сделки, за които чрез тези корекции по чл.18, ал.2, т.1 вр. чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. е постигната достатъчна степен на съпоставимост, редицата от пазарни стойности по чл.15, ал.2 от Наредба № Н-9/2006 г. се състои от коригираните цени за 1 кв.м. без ДДС, посочени в последната колона на таблица № 2 към допълнителната С., които подредени във възходящ ред са с размери, както следва: 3 246.29 €, 4 166.67 €, 4 329.90 € и 4 511.67 € за 1 кв.м. без ДДС. Или, минимумът на редицата е **3 246.29 €**, а максимумът е **4 511.67 €**. От друга, страна, резултатът от процесната контролирана сделка, преизчислен, така че да е съпоставим със стойностите в тази редица възлиза **3 985.51 €** (1 100 000 € - цената без ДДС по нотариален акт № 66/06.03.2013 г., разделена на общата застроена площ на процесния обект 276 кв., в т.ч. 231 кв.м. на I^{BO} ниво и 45 кв.м. на II^{PO} ниво). Следващият етап от МСНЦ е да се съпостави цената на контролираната сделка съгласно чл.5, чл.13, ал.1, чл.18, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г. с редицата от пазарни стойности по чл.15, ал.1 и 2 от Наредба № Н-9/2006 г., състояща се от цените на всички съпоставими неконтролирани сделки, за да се установи къде се разполага

спрямо границите ѝ. Съпоставката в случая сочи, че резултатът от процесната контролирана сделка – цена от **3 985.51 €** за 1 кв.м. без ДДС **попада** в редицата от пазарни стойности по чл.15, ал.1 и 2 от Наредба № Н-9/2006 г., която започва с най-ниска цена **3 246.29 €** за 1 кв.м. без ДДС и завършва с **4 511.67 €** за 1 кв.м. без ДДС. Тоест, за цената на процесната доставка няма нито минусово отклонение под минимума на редицата от пазарни стойности, нито плюсово отклонение над максимума ѝ. При такова попадане в редицата от пазарни стойности, съгласно чл.16 от Наредба № Н-9/2006 г. се приема, че резултатът от контролираната сделка изпълнява условията на чл.4 от Наредба № Н-9/2006 г., т.е. би бил постигнат при обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. В този случай самата контролираната сделка се смята сключена при ценови условия, които отговарят на обичайна сделка от същия вид, по пазарна цена по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК – за сума без ДДС, която би била заплатена за имот с характеристики, сходни на спорния, по покупко-продажби между независими лица, които не са в свързаност по § 1, т.3 от ДР на ДОПК. При положение, че цената без ДДС по спорната сделка попада в редицата от пазарни стойности по чл.15, ал.1 и 2 от Наредба № Н-9/2006 г. на посочените по-горе неконтролираните сделки на 41 бр. търговски продажби, коригирани по реда на чл.18, ал.2, т.1 вр. чл.11 от Наредба № Н-9/2006 г. за постигане на достатъчна степен на съпоставимост, на основание чл.16 вр. чл.4 от Наредба № Н-9/2006 г. това е пазарна цена по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК. В тази хипотеза по чл.16 от Наредба № Н-9/2006 г., при която резултатът от процесната сделка **попада в редицата от пазарни стойности** не следва да се извършват действията по чл.17 от Наредба № Н-9/2006г., които предпоставят точно противоположното - нейно разполагане извън границите на тази редица. В частност, резултатът по контролираната сделка не следва да се приравнява на *най-близката до него точка* от редицата, която отразява факти и обстоятелства, съответстващи в най-голяма степен на условията при

контролираната сделка, съгласно чл.17, изр.1 от Наредба № Н-9/2006г., а при невъзможност тази точка да се установи да се приравнява на *средноаритметичната стойност* на стойностите в тази редица съгласно чл.17, изр.2 Наредба № Н-9/2006 г.

В цифрово изражение горните изводи се потвърждават от изчисленията на допълнителната СТЕ, според която пазарната цена на процесния имот към 06.03.2013 г., на база пазарни аналози на вписаните в СВ сделки за продажби на 41 бр. търговски обекти, възлиза на **1 103 300 €**.

След преценка по реда на чл.202 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, съдът не възприема нито една от определенияте и от двете С. различни стойности за “пазарна цена” на процесния имот въз основа на пазарни аналози - договори за наем по формула за изчисляване на нетния наемен доход от този актив за остатъчния му икономически срок. Първо, по МСНЦ не могат да сравняват договор за *покупко-продажба* по чл.183 и сл. ЗЗД с едни или повече договори за *наем* по чл.228 и сл. ЗЗД, тъй като по правната си същност, същите не са съпоставими, независимо дали са сключени между независими или свързани лица. Без такава юридическа съпоставимост на съответните договори за наем, по аргумент за противното от чл.19, т.1 и 2 от Наредба № Н-9/2006 г. техните стойности не могат да се използват изобщо за прилагането на МСНЦ. Този метод допуска сравнимите неконтролирани сделки да са между свързаното и независими лица – чл.19, т.1 от Наредба № Н-9/2006 г. или между независими лица - чл.19, т.2 от Наредба № Н-9/2006 г., но във всеки един от тези варианти изисква сделките да са *съпоставими* – и юридически, и фактически. Отликите между договора за продажба и договора за наем като правно действие са така съществени, че изключват тази задължителна съпоставимост по чл.19, т.1 и 2 от Наредба № Н-9/2006 г., а оттам и всяко едно прилагане на МСНЦ по такава сравнителна база. Второ, ползваната от вещите лица *формула* за изчисляване на приходната стойност на процесния имот през наемния доход за остатъчния

икономически срок за съществуването му, не е регламентирана като елемент от МСНЦ с Наредба № Н-9/2006 г., съставлява недопустима модификация на този метод и поради стриктно определения нормативен ред за прилагането му не може да се съобразява. Всички тези изчисления в двете С. с използване на наемни цени нямат нормативна опора, чрез тях МСНЦ не може да се счита валидно приложен, без което получените цифрови резултати не съставляват “пазарна цена” по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК.

С оглед изложеното, съдът възприема по чл.202 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК единствено допълнителната С. досежно определената с МСНЦ по § 10, б.”а” от ДР на ДОПК вр. чл.3, т.1 от Наредба № Н-09/2006 г. въз основа на пазарни аналози по вписани в Службата по вписванията извършени продажби на недвижими имоти съгласно чл.18, ал.1 от Наредба № Н-09/2006 г. пазарна цена на процесния недвижим имот към 06.03.2013 г., датата на нотариално прехвърляне на собствеността му от [фирма] на [фирма], в размер на **1 103 300 €** (2 157 867.24 лв.).

Предвидената с договора за покупко-продажба между [фирма] на [фирма] по нотариален акт имот № 66, том I, рег. № 1869, д. № 56/2013 г. от 06.03.2013 г. по описа на нотариус В. М., рег. № 053 на Нотариалната камара, с район на действие – района на СРС продажна цена на същия този недвижим имот в размер на **1 100 000 €** (2 151 413 лв.) без ДДС надвишава така определената му пазарна цена по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК от **1 103 300 €** (2157 867.24 лв.) с **3 300 €** (6 464.14 лв.) - отклонение, което и в абсолютно, и в процентно изражение не е значително.

Обобщено, пазарната цена на процесния недвижим имот по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК не е надлежно доказана от органите по приходите в ревизионното производство съгласно чл.177, ал.2 ЗДДС вр. чл.117 – чл.120 ДОПК, нито по делото като определена по предвидения за това ред по § 1, т.10, изр.2 от ДР на ДОПК с прилагане на един или повече от методите по §

1, т.10, б.”а” – “д” от ДР на ЗДДС вр. чл.3, т.1 – 5 от Наредба № Н-9/2006 г. Същевременно [фирма] насрещно доказва с назначената по негово искане допълнителна С., че по МСНЦ по § 1, т.10, б.”а” от ДР на ЗКПО вр. чл.3, т.1 вр. чл.18, ал.1 от Наредба № Н-9/2006 г. пазарната цена на процесния имот към 06.03.2013г. е **1 103 300 €**. Продажната му цена от е **1 103 300 €** по спорната доставка цифрово й кореспондира, а доколкото попада в границите на обособената по чл.15, ал.1 и 2 от Наредба № Н-9/2006 г. редица от пазарни стойности на осъществени съпоставими неконтролирани сделки с търговски обекти съгласно чл.16 вр. чл.4 от Наредба № Н-9/2006 г. е резултат, който би би постигнат в обичайни търговски и свързаните с тях финансови взаимоотношения между независими лица. Второ, поради негодността на ревизионната оценителна експертиза от 03.01.2014 г. чрез нея органите по приходите не доказват съгласно чл.177, ал.2 ЗДДС вр. чл.117 – чл.120 ДОПК твърдяното в РД № 1310652/05.03.2014 г. и РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. *значително отклонение* по чл.177, ал.3, т.2, пр.2 ЗДДС на уговорената между [фирма] и [фирма] продажна цена по процесната доставка от пазарната цена на имота – неин предмет. Установяването на такава *разлика* е по хипотеза невъзможно, без в ревизионното производство надлежно да е определена *пазарната цена* по § 1, т.16 от ДР на ЗДДС вр. § 1, т.8 от ДР на ДОПК на имота, от разминаване с която да се получат. В противовес на това с ангажираните от жалбоподателя по делото доказателства, в т.ч. неоспорената допълнителна С., се установи, че между договорената цена на имота от **1 100 000 €** и пазарната му цена от **1 100 000 €** има разлика от 3 300 €, чийто размер не е съществен. Тази отлика не е значителна и не е достатъчна, за да обоснове задължение за знание на [фирма] по чл.177, ал.3, т.2, пр.3 ЗДДС за невнасянето на данъка по фактура №[ЕИК]/06.03.2013 г. от [фирма]. Този първи състав за солидарната отговорност не е осъществен, без което прилагането му с РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. е неправомерно.

С РД № 1310652/05.03.2014 г. и РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. съвсем бланкетно солидарната отговорност на [фирма] като получател по процесната сделка е обоснована и с това, че доставчикът по нея [фирма] е **заобиколил закона с цел да получи и сумата от начисления ДДС**. С това дословно се изчерпва обосновката към приложения от органите по приходите втори състав по **чл.177, ал.3, т.2, пр.2 ЗДДС** на презумпцията за дължимо се от [фирма] знание за невнасяне на данъка по фактура №[ЕИК]/06.03.2013 г. от [фирма].

Заобикаляне на закона (*agere in fraudem legis*) е налице, когато законът установява забрана с определена сделка да се постигне даден правен резултат. Страните целят да постигнат този резултат по друг начин, посредством друга сделка или действия, които изрично не са забранени, но водят до забранения резултат. Заобикаляне на закона ще има, ако и двете страни съзнават и целят това. Този фактически състав по чл.177, ал.3, т.2, пр.2 ЗДДС не е надлежно обоснован в РД № 1310652/05.03.2014 г. и РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. – в тях не се сочи какъв е забраненият резултат в случая, кои са забранените средства за постигането му, кои са позволените средства, с които [фирма] и [фирма] съвместно са целели да го постигнат. Първо, според данните и доказателствата и от ревизионното, и от съдебното производство [фирма] и [фирма] е сключена **една единствена сделка** – договор за покупко-продажба по чл.183 ЗЗД на недвижим имот в нотариална фирма с вписване в имотния регистър, която нито към 06.03.2013 г., нито към който и да е момент е била забранена от закона. Това важи за правното нейно действие – прехвърлянето на собственост върху недвижими имоти по чл.24, ал.1 ЗЗД нито към 06.03.2014 г., нито към който и да е друг момент е било запретиено. Няма установена от ревизията фактология, че със спорната сделка е заобиколен разрешителният режим за търговия с лекарствени продукти на дребно в аптеки – обстоятелството, че обектът в кратки срокове е преустроен в аптека и вече функционира като такъв изключва подобна версия. Второ, процесната доставка, доколкото има предмет

прехвърлянето на собственост върху част от сграда, която не е нова по § 1, т.5 от ДР на ЗДДС, с идеалните части от общите й части и правото на строеж върху поземления имот, в който тя е построена, съгласно чл.45, ал.3 ЗДДС *може да е освободена*, освен ако на основание чл.45, ал.7 ЗДДС доставчикът не е избере да е *облагаема*. Това е изрично предвидено от чл.45, ал.7 ЗДДС *субективно материално право*, чието упражняване от титуляра му [фирма] в качеството на доставчик по доставката, документирана с фактура №[ЕИК]/06.03.2013 г. не може да е нарушение на закона или негово заобикаляне. Вън от това, този избор не зависи от волята и/или волеизявлението на [фирма] като *получател* по тази доставка, което изключва задължителната при заобикаляне на закона субективна общност с контрагента му по сделката в съзнанието и желанието за постигане с нея на забранен резултат по незапретен начин. Основателно е оплакването по жалбата, че извършеният от [фирма] избор в рамките на законовата алтернатива по чл.45, ал.3 и 7 ЗДДС не е проявна форма на заобикаляне на закона по чл.177, ал.3, т.2, пр.3 ЗДДС, нито иначе може да ангажира солидарната отговорност на [фирма]. Трето, правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 430 282.60 лв. за доставката от [фирма] по фактура №[ЕИК]/06.03.2013 г. валидно е *възникнало* за [фирма] на основание чл.74, ал.1–2 ЗДДС и редовно *упражнено* по реда на чл.75, ал.1 – 2 ЗДДС с регистрационния опис на налични активи вх. № 22000133380360/29.04.2013 г. с включен закупения по нея недвижим имот. Принципно невярно е развитото в РД № 1310652/05.03.2014 г. и РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. твърдение, че ползването на този данъчен кредит съставлява неправомерен резултат. Касае се за субективно материално право на [фирма] като получател по тази доставка, което е редовно упражнено за придобиването на процесния имот, в размер на начисления с фактура №[ЕИК]/06.03.2013г. данък без завишение. Такова то е признато е от ревизията, без да са извършени корекции заради неправомерно ползване на данъчен кредит и без на това основание да са били определени задължения на [фирма] по ЗДДС. Щом органите по приходите веднъж вече му

са признали правото на данъчен кредит по процесната доставка, недопустимо е впоследствие по реда на чл.177 ЗДДС да преразглеждат предпоставките за възникването на същото право, да третират ползвания по него данъчен кредит за заобикаляне на закона и да обосновават с него солидарната отговорност.

Четвърто, действително задължението за внасяне на начисления с фактура №[ЕИК]/06.03.2013 г. ДДС не е изпълнено от [фирма], но то не е скрито, а е декларирано с СД за ДДС вх.№ 22102027715/14.06.2013 г. Това, че декларирането му е извършено в нарушение на чл.86, ал.1 вр. чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС за данъчен период 01.05.2013 г. – 31.05.2013 г., а не за данъчен период 01.03.2015 г. – 31.03.2015 г., по никакъв начин не се отразило на дължимостта и/или на размера му. Отделно, [фирма] няма никакво отношение – фактическо или юридическо към момента и начина на деклариране на данъка по фактура №[ЕИК]/06.03.2013 г. по реда на чл.125, ал.1 ЗДДС от [фирма]. Показателно в тази връзка е, че преди подаването на СД за ДДС вх. № 22102027715/14.06.2013 г. от [фирма], [фирма] от своя страна е декларирало фактура[ЕИК]/06.03.2013 г. с включването ѝ в своевременно подадения в срока по чл.75, ал.2 ЗДДС Опис на налични активи вх. № 22000133380360/29.04.2013 г. П., на 06.03.2013 г. [фирма] нито е знаело, нито е било длъжно да знае, че контрагентът му по сделката [фирма] почти двама месеца след финализирането ѝ ще смени своя едноличен собственик на капитала си и в търговския регистър на 27.05.2013 г. за такъв ще бъде вписано “К. Е.” И. – чуждестранно юридическо лице, регистрирано в държавата С.. Шесто, в РД № 1310652/05.03.2014 г. и РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. пише, че продавачът на имота [фирма] заобиколил закона, избирайки доставката му да е облагаема, за да получи сумата на начисления ДДС, без намерение да го внесе в държавния бюджет. Тази трактовка, дори и да е вярна от фактическа страна, от правна страна е неправилна, тъй като **това не е заобикаляне на закона** без да е установено съвместно съзнание и съгласувано желание и у [фирма] като контрагент по сделката чрез нея да се заобиколи законът, за да се постигне този

неправомерен резултат. Седмо, хипотезата по чл.177, ал.3, т.2, пр.2 ЗДДС на заобикаляне на закона би била налице, ако единствената цел на страните по процесната сделка е била да се постигне невнасянето на данък и оцеляване на бюджета. По делото такива доказателства не са ангажирани, без което това основание за ангажиране солидарната отговорност на [фирма] като получател по чл.177, ал.3, т.2, пр.3 ЗДДС не е налице (решение № 14999 от 11.12.2014 г. по адм.д. № 5109/2014 г. на ВАС). Всички данни по делото сочат, че [фирма] е придобило добросъвестно този обект с **инвестиционна цел** поради атрактивната му локация, за да го преустрои в аптека и го включи в стопанисваната от икономическата група верига аптеки “М.” – инвестиционно намерение, което реално се е осъществило.

С РД № 1310652/05.03.2014 г. и РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. не се твърди привидност на процесната сделка по **чл.177, ал.3, т.2, пр.1 ЗДДС** като основание за реализираната солидарна отговорност на [фирма], така че то е извън предмета на този съдебен контрол. Само за пълнота на това изложение ще се посочи, че след като **реалността на доставката** е доказана в същото ревизионното производство не може да се приеме нейна **привидност по чл.177, ал.3, т.2, пр.1 ЗДДС**. Ако липсва облагаема доставка, то за нейния получател не възниква право на данъчен кредит, което съгласно чл.177, ал.1 ЗДДС изключва солидарната му отговорност за евентуално дължимия се от доставчика данък. Тук органите по приходите са признали на [фирма] право на приспадане на данъчен кредит за сумата на данъка по фактура № [ЕГН]/06.03.2013 г. от [фирма] за процесната доставка като действително осъществена с прехвърляне на правото на собственост върху имота и предаване на фактическото му владение съгласно чл.6, ал.1 ЗДДС. Така сключена и изпълнена тази сделка не е привидна по чл.177, ал.3, т.2, пр.1 ЗДДС нито поради абсолютна, нито поради относителна симулация.

Солидарната отговорност на [фирма] е установена с РД № 1310652/05.03.2014

г. и РА № [ЕГН]/15.04.2014 г., без да е осъществен в цялост който и да е от алтернативните фактически състави за реализирането ѝ. Наложена е, без да е безспорно доказано, че дружеството като получател по процесната облагаема доставка е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължим се и невнесен данък, без да знае или да е било длъжно да знае, че този данък няма да бъде внесен съгласно чл.177, ал.1–3 ЗДДС. Солидарната отговорност за чуждо данъчно задължение е изключение от механизма на ДДС, затова налагането ѝ е недопустимо по предположения и/или подозрения, без всяка една от законово предвидените предпоставки за налагането ѝ да е установена с главно и пълно доказване в ревизионното и/или съдебно производство.

След така извършената проверка по чл.160, ал.2 ДОПК, съдът приема жалбата за основателна - РА № [ЕГН]/15.04.2014 г. в частта, потвърдена с Решение № 1475/15.08.2014 г., е незаконосъобразен и необоснован и следва да се отмени на основание чл.160, ал.1, пр.2 ДОПК.

При този изход на делото на жалбоподателя ще се присъдят направени по делото разноски по чл.161, ал.1, изр.1 ДОПК общо в размер на **11 850 лв.**, в т.ч. държавна такса – 50 лв., депозити за С. – 800 лв. и адвокатско възнаграждение – 11 000 лв. Последното се присъжда след намаление по реда на чл.161, ал.3 ДОПК на пълния му уговорен и платен размер от 14 440 лв., който е прекомерен за фактическата и правна сложност на спора и минимума по чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет от 8 802.83 лв. за административно дело с материален интерес от 430 282.60 лв. Съгласно чл.78, ал.8, изр.2 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК ответникът следва да възстанови на бюджета на съда направените разноски за служебно назначена С. – 350 лв. При изцяло уважена жалба юрисконсултско възнаграждение по чл.161, ал.1, изр.3 ДОПК на ответника не се следва.

Водим от горното, **АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, Първо отделение,**

21 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № [ЕГН]/15.04.2014 г., издаден Руска Р. Б. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП–С. – възложил ревизията и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1475/15.08.2014 г. на директора на Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП, с която на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление – [населено място],[жк]Б. № 98, офис 7В е установена отговорност по чл.177 ЗДДС за дължим и невнесен данък от доставчика му [фирма], ЕИК[ЕИК] по фактура № 400 от 06.03.2013 г. за облагаема доставка с предмет–продажба на недвижим имот в размер на **430 282.60 лв.** (четиристотин тридесет хиляди двеста осемдесет и два лева и шестдесет стотинки).

ОСЪЖДА ДИРЕКЦИЯ “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП – гр. С., [улица] да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление – [населено място],[жк]Б. № 98, офис 7В на основание чл.161, ал.1, изр.1 ДОПК сумата **11 850 лв. (единадесет хиляди осемстотин и петдесет лева) - направени по делото разноски.**

ОСЪЖДА ДИРЕКЦИЯ “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП – гр. С., [улица] да заплати на бюджета на Административен съд София – град на основание чл.78, ал.8, изр.2 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК сумата **350 лв. (триста и петдесет лева) – разноски по производството за служебно назначена съдебно – оценителна експертиза.**

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД в 14-дневен срок от деня на съобщаването му на страните с връчени преписи.

СЪДИЯ: _____