

РЕШЕНИЕ

№ 7366

гр. София, 02.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 21.07.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **11406** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на "Едо София" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], офис "Щ.", ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.Р., против Ревизионен акт (РА) № Р-22221018006372-091-001/14.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1344/05.08.2019 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който РА е ангажирана отговорността на жалбоподателя по чл.177 от ЗДДС за невнесения от "Емада трейд" ЕООД данък върху добавената стойност в размер на 39 116.60 лв. по доставка, документирана с фактура № 0...158/18.05.2017 г. и лихва от 7 595.75 лв.
В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност и необоснованост на РА. Искане се обявяване нищожността на същия поради това, че е издаден от некомпетентен орган. Жалбоподателят релюзира доводи, че не са налице предпоставките за прилагане на чл.177 ЗДДС, като излага подробни съображения. Претендира отмяната на РА, както и присъждане на разноски. В с.з. жалбоподателят чрез адв.И. моли Съда да отмени оспорения РА. Претендира сторените по делото разноски, съгласно представен списък.

Ответникът - Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП чрез юк.К. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на

юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 08.08.2019 г. (л.26). Жалбата е подадена на 22.08.2019 г. видно от поставения върху същата вх.№ 53-04-912/22.08.2019 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221018006372- 020-001/22.10.2018 г., издадена от И. М. Р. - Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на отговорност за ДДС по доставки, извършени от "Емада трейд" ЕООД, по фактури, издадени през данъчен период м.май 2017 г. ЗВР е връчена по електронен път на 19.02.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.27). ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22221018006372-020-002/18.12.2018 г., с която срокът за приключване на ревизията е продължен до 24.01.2019 г. Със ЗИЗВР № Р-22221018006372-020-003/10.01.2019 г. срокът за приключване на ревизията е продължен до 22.02.2019 г. Със ЗИЗВР № Р-22221018006372-020-004/18.02.2019 г. срокът за приключване на ревизията е продължен до 22.03.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221018006372-092-001/20.03.2019 г., връчен на ревизираното лице на 21.03.2019 г. Жалбоподателят е депозирал възражение срещу издадения РД.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221018006372-091-001 е издаден на 14.05.2019 г. от И. М. Р. – Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И. - ръководител на ревизията, и е връчен на ревизираното дружество на 20.05.2019 г. (л.45). С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

С оспорения РА е ангажирана отговорността на жалбоподателя по реда на чл.177 ЗДДС като получател на вещи и оборудване по фактура № 0...158/18.05.2017 г., издадена от "Емада трейд" ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК]. Размерът на начисления и невнесен от доставчика ДДС е 39 116.60 лв., като е определена и лихва за забава от 7 595.75 лв.

Недоволен от издадения РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, и с Решение № 1344/05.08.2019 г., издадено "за" Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

При ревизията е установено, че основният предмет на дейност на задълженото лице през ревизирания период е извършване на подобрения на нает ресторант "Е. суши", находящ се в [населено място], [улица].

В хода на ревизията на ревизираното лице са връчени ИПДПОЗЛ от 24.01.2018 г. и от 06.02.2019 г. В отговор са представени изисканите писмени обяснения и документи.

В хода на ревизията са приобщени доказателства, събрани в хода на ревизия на "Едо София" ЕООД по ЗДДС за данъчните периоди от м.май 2017 г. до м.януари 2018 г., приключила с РА № Р-22221018000945-091-001/ 22.10.2018 г. С протокол са присъединени ПИНП № П-22221018038722- 141-001/20.04.2018 г.; ИПДПОЗЛ № Р-22221018000945-040-001/ 19.02.2018 г. и № Р-22221018000945-040-002/26.04.2018 г., ведно с представените от "Едо София" ЕООД документи и писмени обяснения; Искане за представяне на информация от Н. "Съюз на ловците в България" № Р-22221018000945-041-001/26.04.2018 г., ведно с представените документи; констатации от посещение на адреса, където се съхраняват счетоводни документи, удостоверено с Протокол № АА1248021/26.04.2018 г.; Констатации от инвентаризация на налични активи в ресторант "Едо суши" ЕООД, доставени от "Емада трейд" ЕООД, документирано с Протокол № АА1248043/18.06.2018 г.; Констатации по отношение на търговските взаимоотношения между ревизираното лице и доставчика "Емада трейд" ЕООД, че в Дневник за покупки на "Едо София" ЕООД за м.май 2017 г. е отразена Фактура № 0...158/18.05.2017 г., издадена от "Емада трейд" ЕООД с данъчна основа 195 583 лв. и ДДС 39 116.60 лв., платена по банков път. Установено е, че в подадена СД за м.май 2017 г. ревизираното лице е посочило резултат – данък за внасяне, който не е внесен от доставчика.

В хода на ревизията е установено, че спорната фактура е издадена във връзка със сключен Договор за покупко-продажба на вещи и оборудване от 18.05.2017 г. между доставчика като продавач и жалбоподателя (с предишно наименование "Пресгрупа България" ЕООД). Страните са се споразумели, че продавачът прехвърля в собственост и продава, а купувачът придобива собственост и купува вещи, активи и оборудване, собственост на продавача, съгласно Опис – Приложение № 1 към договора, находящо се на партерния етаж от сграда в [населено място], [улица]. Описът съдържа вид, брой, качество и състояние на продаваемите вещи. Договорена е цена в размер на 100 000 евро без ДДС и е предвидено, че предаването на вещите става с приемо-предавателен протокол.

Ревизията е констатирала, че в приложението към договора са посочени следните артикули с цени без ДДС: осветителна система - 2 430 лв., климатично-вентилационна система - 75 770.70 лв., HED/PR Lighting лазер Център - 2 410.56 лв., усилватели CL 1200 3 бр. - 2 811.69 лв.; усилватели N. DPA 4000S - 2 400 лв.; комплект 1 маса + 3 стола 4 бр. комплекти 3 040 лв.; комплект 1 маса + 4 стола 4 бр. комплекти 3 520 лв.; ледогенератор MV 456 AS - 8 200 лв.; бункер В 393 - 1920 лв.; осветителна система 13 050 лв.; компакт диск Pioneer CDJ 1000 2 бр. - 1 540 лв.; модул CDJ 400 - 1 430 лв.; миксер A. & Heath Хонс - 92 1 640 лв.; Усилвател N. DPA 4000S 3 бр. - 2 430 лв.; контролер М. Л. Жокей - 805 лв.; глави X. MX 575X 3 бр. - 2 340 лв.; озвучителна система - 1 930 лв.; осветителна система - 8 750 лв.; видеонаблюдателна система - 29 500 лв.; видеорекордер професионален - 2 030 лв.; пулт DJ - 800 лв.; бар клиентски плот черен - 3 050 лв.; бар клиентски двоен плот - 2 120 лв.; бар клиентски средно сядане - 1 350 лв.; бар клиентски плот - 2 800 лв.; противопожарна система - 6 890 лв.; сешоари 3 бр. - 1 886.31 лв.; въздушна завеса - 2 200 лв.; мека мебел - 4 622.44 лв.; смесител Pioneer DJ - 1 417 лв. – обща стойност 1 950 583 лв.

В хода на ревизията във връзка със сключения договор е представен подписан на 18.05.2017 г. Приемо-предавателен протокол между продавача и купувача, удостоверяващ предаване на следното оборудване: климатично-вентилационна система, състояща се от климатично тяло – 2 бр.; въздуховоди – 300 метра;

калорифери 4 бр.; климатично управление 4 бр. и охранителна система, състояща се от камери 32 бр., DVR 2 бр., окабеляване 1000 метра.

Ревизираното дружество е представило писмени обяснения, съгласно които всички активи, придобити с фактура № 0...158/18.05.2017 г., се използват в дейността на "Едо София" ЕООД съгласно тяхното предназначение, уговорено със договора от 18.05.2017 г. – за ползване от заведение за хранене и развлечение, като същите се намират в обект – заведение, стопанисван от дружеството, на адрес: [населено място], [улица], където е осъществено предаването на стоките. Посочено е, че договорът за продажба на активи е сключен във връзка с подписано Допълнително споразумение – Анекс 2 към договор за отдаване под наем на недвижим имот от 02.10.2016 г. между Н. "Съюз на ловците в България" – наемодател и "Емада трейдинг" ЕООД – наемател и "Едо София" ЕООД (с предишно наименование "Пресгрупа България" ЕООД). В анекса е посочено, че наемодателят предоставя на наемателя своето изрично писмено съгласие наемателят да бъде заместен, като страна в облигационното наемно правоотношение от "Едо София" ЕООД (с предишно наименование "Пресгрупа България" ЕООД). Предвид уговореното жалбоподателят встъпва в правата и задълженията на наемател по договор за наем на недвижим имот от 02.10.2016 г.

Установено е още, че първоначално "Емада трейд" ЕООД е наемател на указаното помещение по силата на договор за наем на недвижим имот от 02.10.2016 г., сключен с Н. "Съюз на ловците в България" – Наемодател. Впоследствие е подписан Анекс 1 от 11.04.2017 г. към договора за наем, с което в наемното правоотношение "Емада трейд" ЕООД е заместено от "Емада трейдинг" ЕООД. До 11.04.2017 г. наемател е "Емада трейд" ЕООД, след тази дата наемателят е заместен от "Емада трейдинг" ООД, а от 18.05.2017 г. наемател е жалбоподателят.

Констатирано е още, че от 19.04.2017 г. до 28.06.2017 г. управител и съдружник в "Емада трейд" ЕООД е и А. П. Д., като същият е бил нает преди тази дата като салонен управител в "Емада трейд" ЕООД. Към датата на издаване на ревизионния доклад е констатирано, че собственик на "Емада трейд" ЕООД е лице, притежаващо дялове в други дружества и наемано по трудово правоотношение като водач на леки и лекотоварни автомобили, оператор на поточна линия, пазач. Установено е, че "Емада трейд" ЕООД и "Емада трейдинг" ЕООД са с един и същ адрес за кореспонденция: [населено място], [улица].

След установяване хронологията на сключените допълнителни споразумения, ревизиращите органи са приели, че активите е следвало да бъдат фактурирани от "Емада трейд" ЕООД към "Емада трейдинг" ЕООД и от това дружество към жалбоподателя, но че липсва издадена фактура за продажба на активите към "Емада трейдинг" ЕООД, а има издадена фактура към жалбоподателя.

Относно "Емада Трейдинг" ЕООД е установено, че дружеството не е регистрирано по ЗДДС и че банковата сметка, по която е извършено плащането, е открита на 16.05.2017 г. - два дни преди подписване на договора за продажба на активи. В тази връзка ревизиращите органи са стигнали до извод, че се касае за по-особени търговски взаимоотношения между "Едо София" ЕООД и "Емада трейд" ЕООД. За данъчен период м.май 2017 г. "Емада трейд" ЕООД е подало СД по ЗДДС № 22103074362/12.06.2017 г. с резултат данък за внасяне в размер на 42 704.47 лв., но това дружество е внесло сума в размер на 1 242.62 лв. Установен е невнесен данък в размер на 41 461.85 лв.

От страна на НАП са предприети действия за събиране на задължението от

дружеството длъжник, за което е образувано изпълнително дело № 1702727/2017 г. с общ размер на дълга 66 788.86 лв., наложени са обезпечителни мерки – наложен запор върху банкови сметки, като задължението не е разсрочено, нито отсрочено. Тези факти са установени чрез представена на ревизиращите органи служебна бележка от Дирекция "Събиране", от която е констатирано още, че събирането на задълженията е насочено първо към "Емада трейд" ЕООД. Установено е, че "Емада трейд" ЕООД е подало ГДД по ЗКПО за 2017 г., в която не са декларирани начислени амортизации. На основание чл.60, ал.1 ДОПК в хода на ревизията е възложена експертиза за определяне пазарната цена на ДМА /осветителна система, климатично-вентилационна система, HED/PR Lighting лазер Център, Усилвател CL 1200 3 бр., Усилвател N. DPA 4000S, комплект маса – 1 маса + 3 стола – 4 комплекта, комплект маса – 1 маса + 4 стола – 4 комплекта, ледогенератор MV 456 AS, бункер B 393, осветителна система, компакт диск Pioneer CDJ 1000 - 2 бр., модул CDJ 400, миксер A. & Heath Xone 92, Усилвател N. DPA 4000S- 3, контролер M. Л. Жокей, глави X. MX575-3, озвучителна система, осветителна система, видеонаблюдателна система, видеорекордер професионален, пулт DJ, бар клиенти плот черен, бар клиенти двоен плот, бар клиенти – средно сядане, бар клиенти плот, противоположна система, сешоар, въздушна завеса, мека мебел, смесител Pioneer DJ/ по методите съгласно § 1, т. 10 от ДР на ДОПК към датата на тяхното закупуване – 18.05.2017 г.

Експертизата е изготвена от инж.Е. К., лицензиран оценител на машини и съоръжения, съгласно Сертификат №[ЕИК]/2009 г. по метода на сравнимите неконтролирани цени/респективно метод на пазарните аналози/. С Протокол № Р-22221018006372-145-001/08.03.2019 г. експертното заключение е приобщено в хода на ревизията. Вещото лице е приело, че пазарната стойност на процесните активи към 18.05.2017 г. е в диапазон от 81 688 лв. без ДДС до 113 663 лв. без ДДС.

При така установеното и въз основа на събраните доказателства ревизията е приела, че спрямо "Едо София" ЕООД са налице предпоставките за ангажиране отговорността му по чл.177, ал.2 ЗДДС – лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Този извод на органите е мотивиран с това, че спорната доставка е на цена, която значително се отличава от установената, съгласно експертизата пазарна цена, и предвид установените по-особени търговски взаимоотношения между "Емада трейд" ЕООД и "Едо София" ЕООД.

В съдебното производство беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице И. Й., която даде заключение по следните задачи:

Поставени от жалбоподателя:

1. Платил ли е жалбоподателят "Едо София" ЕООД на "Емада трейд" ЕООД цялата сума по издадената му от "Емада Трейд" ЕООД Фактура № 0...158/18.05.2017 г. в това число облагаемата стойност в размер на 195 583 лв. и ДДС 39 116.60 лв.
2. Извършеното плащане отразено ли е в счетоводството на жалбоподателя "Едо София" ЕООД.

Поставени от Съда:

Вещото лице да посети счетоводствата на жалбоподателя и неговите доставчици, и да отговори на поставените задачи по т.1, т.1.1 и т.1.2, като Съдът допълва въпрос:

1.1. По какъв начин е извършено плащането и какви допълнителни документи са съставени?

Допълва въпрос 1.3: Редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя за ревизирания период.

Поставя въпрос 1.4: "Емада Трейд" ЕООД начислил ли е данък под формата на облагаема доставка и внесен ли е дължимият данък за нея, ако "Да", кога е внесен.

Поставя въпрос 1.5: Кои са доставчиците на "Емада трейд" ЕООД надолу по веригата, предходни доставчици.

В съдебното производство беше допусната съдебно-техническа експертиза с вещо лице инж.Д. А., която даде заключение по задачата: Изисква ли специален монтаж вещите и оборудването, предмет на покупко-продажба с Договор за покупко-продажба на вещи и оборудване от 18.05.2017 г., за да може търговският обект да бъде ползван по предназначението му – ресторант, при спазване на всички изисквания за безопасност и категоризация?

В хода на съдебното производство беше допусната съдебно-икономическа експертиза с вещо лице А. П., която даде заключение по следните задачи:

1. Вещото лице, като използва метода за определяне на пазарни цени по § 1, т. 10, б. "а" от ДР на ДОПК, приложи същия при спазване разпоредбите на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. на МФ и съобрази конкретни пазарни аналози за вещите и оборудването, аналогични и съпоставими на процесните, да определи:

1.1. Какъв е диапазонът на пазарни цени през м.май 2017 г. за процесните вещи и оборудване, продадени от "Емада трейд" ЕООД на "Пресгрупа България" ЕООД /с настоящо наименование "Едо София" ЕООД/.

1.2. Доколкото по делото се установи със заключението по съдебно-техническата експертиза, че вещите и оборудването се нуждаят от специален монтаж, то при избягване на заключението по СОЕ, вещото лице да съобрази и цената за монтажа на оборудването и да я калкулира към диапазона на пазарни цени, определени по 1.1.

В Протокол от с.з. от 22.10.2020 г. е указано на вещото лице да използва Метода на сравнимите цени, взето от независими търговци по § 1, т. 10 от ДР на ДОПК. На вещото лице е указано да предвиди при изготвяне на пазарните цени, че следва да се изготви пазарна цена на вече инсталирани и монтирани вещи и системи, като изрично вземе предвид при търсене на пазарни аналози не такива, находящи се в насипно състояние в складове на даден продавач, а такива, които веднъж инсталирани и явяващи се втора употреба обзавеждане и оборудване и системи, като съобрази и предназначението на обекта – заведение за бързо хранене и развлечения, да вземе комплексен вид, а не поотделно на такива. В този смисъл вещото лице да съобрази изпълнението на задачата по т.1 и т.2, а не буквално, както е зададена задачата в молбата на жалбоподателя.

Съдът ще коментира експертните заключения при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя:

1. С молба, приета в с.з. от 22.10.2020 г. – чертежи от инвестиционни проекти – заверени копия /л.385/;
2. С молба в с.з.от 17.06.2021 г. – РД № Р-22221018000945-092-001/ 30.07.2018 г., издаден на "Едо София" ЕООД /л.411/;
3. С молба в с.з.от 07.10.2021 г., доказателства под опис, върху които е работило назначеното вещо лице по назначената и приета съдебно-оценителна експертиза /л.453/.

Представени от ответника:

1. С молба от 28.01.2020 г. – Възражение вх. № 53-00-3517/ 02.05.2019 г. срещу РД № Р-22221018006372-092-001/20.03.2019 г. /л.299/;
2. В с.з. от 04.06.2020 г. – Решение № 42/09.01.2019 г. на Директора на ДОДОП-гр.С.; РА № Р-22221018000945-091-001/22.10.2018 г., издаден на "Едо София" ЕООД; РД № Р-22221018000945-092-001/30.07.2018 г., издаден на "Едо София" ЕООД и Определение № 3853 от 22.05.2019 г., постановено по адм.дело № 3097/2019 г. на АССГ /л.324/;

3. В с.з. от 18.02.2021 г. – РА № Р-22221018000945-091-001/ 22.10.2018 г., издаден на "Едо София" ЕООД /л.398/.

Представени от трето неучастващо лице (л.110): "Борика" АД информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: И. М. Р., А. Л. И. и Я. Н. Т..

Приобщени по делото:

1. Определение № 3853/22.05.2019 г., постановено по адм.дело № 3097/2019 г. на АССГ;
2. Адм.дело № 3097/2019 г. на АССГ.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбоподателят е навел доводи за нищожност на оспорения РА. Счита, че същият е нищожен, тъй като ревизията не е възложена и проведена по реда на чл.133 ДОПК, а за същия данъчен период – м.май 2017 г. е издаден и влязъл в сила РА № Р-22221018000945-091-001/22.10.2018 г. Този РА е оспорен единствено по административен ред, но не и по съдебен ред, тъй като с Определение № 3853/22.05.2019 г. на АССГ, постановено по адм.дело № 3097/2019 г., съдебното производство по жалба срещу същия РА е прекратено. В тази връзка се излагат твърдения, че при две извършени ревизии за един и същи данъчен период, което е недопустимо във връзка с нормите на чл.113, ал.1, т.4 вр. чл.133, ал.2, т.5 ДОПК. Твърди се, че ревизионното производство е следвало да бъде извършено по реда на тази специална норма, както и че в този случай, ревизията на основание чл.134 ДОПК е следвало да бъде възложена от Териториалният директор на НАП. В тази връзка се релевира и доводи за нищожност поради липса на материалноправна компетентност на органа, възложил процесната ревизия.

Съдът намира за неоснователно така отправеното възражение.

Съгласно чл.112, ал.1 ДОПК ревизионно производство се образува с издаване на заповедта за възлагане на ревизията. Нормата на чл.112, ал.2, т.1 от кодекса определя, че ревизия може да се възлага от органа по приходите, определен от Териториалния директор на компетентната териториална дирекция на НАП. В случая от страна на ответника в съдебното производство е представена Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. /л.27/.

Съдържанието на ЗВР е регламентирано в нормата на чл.113, ал.1 ДОПК и включва данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т.2-5 ДОПК, ревизиращите органи по приходите и ръководителят на ревизията, срокът за извършването и, ревизираният период, видовете ревизирани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски и други обстоятелства, които имат значение за ревизията. След провеждане на ревизията и съставянето на ревизионен доклад, ревизионното производство приключва с краен акт – Ревизионен акт, издаден от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Изменението на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, определени с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, е законово регламентирана в разпоредбите на чл. 133 и чл. 134 от ДОПК, които систематично са част от Раздел II, Глава III. от ДОПК - "Особени производства". Нормата на чл.134, ал.1 ДОПК определя, че правомощието да възложи ревизия, с която могат да бъдат изменени вече определени задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски принадлежи на териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Упражняването на тази негова компетентност е предпоставено от преценката му за наличие на някое от основанията за изменение, регламентираны в чл.133, ал.2 ДОПК. Съгласно чл.133, ал.2, т.5 от кодекса задължението се изменя, когато за същите задължения, за същия период и по отношение на същото задължено лице е издаден друг влязъл в сила ревизионен акт, който му противоречи.

От логическото тълкуване на чл.133, ал.2, т.5 ДОПК следва, че допустимостта на изменението на вече определени задължения за данъци е обвързано с пълния идентитет на предмета, обхвата и на задълженото лице, по отношение, на което са издадени двата противоречащи си

ревизионни акта. Това от своя страна налага при преценката на тяхната тъждественост да се съпоставят и съобразят характеристиките на отделните ревизионните производства.

При ревизия, възложена за данъци по ЗДДС, предмет на производството е установяването на задължения на ревизираното лице за данък по ЗДДС. При провеждане на такава ревизия, на изследване и установяване подлежат предвидените в ЗДДС елементи за облагане на ДДС – обект на облагане, определяне на данъчна основа, върху която се прилага установената в закона данъчна ставка за съответния вид доставка при едномесечен данъчен период, за който се определя резултат, представляващ разликата между изискуемия от лицето данък и приспадения данъчен кредит. Преценява се спазването на законовите изисквания за възникването и упражняване на правото на данъчен кредит, като с разпоредителната част на издадения ревизионен акт се установяват данъчни задължения на самото ревизирано лице за всеки от отчетните едномесечни периоди. В това производство именно ревизираният субект е носителят за данък по смисъла на чл.14, т.1 ДОПК и в това си качество е носител на задължението за данък по смисъла на чл.14, ал.1 ДОПК и именно в това си качество е задължено лице за съответния данък.

При ревизия на същото лице с обхват "отговорност по чл.177 от ЗДДС" не се ревизират задължения за данъци. С този вид ревизия се ангажира особен вид юридическа отговорност на задълженото лице, чието реализиране по своята същност не е данъчно облагане. Разпоредбата на чл.177 ЗДДС е озаглавена "Отговорност на лицата в случаи на злоупотреби" и изпълнява обезпечително-гаранционна функция. Същата регламентира специфичен способ за елиминиране на причинените вреди на фиска от данъчна злоупотреба и се реализира по отношение на регистрирани по ЗДДС лица, които не са платци на ДДС, но за които при изпълнение на предвидените в закона сложни фактически състави е предвидено да носят отговорност за задължението на друго лице, което дължи, но не внася данък по облагаема доставка.

За разлика от ревизията за задължения по ЗДДС, при ревизия по чл.177 ЗДДС, в закона липсва регламентиран обект на облагане, данъчна основа, данъчна ставка и данъчен период. Ангажирането на отговорността на получателя за дължимия и невнесен данък от друго лице е обвързано с конкретни облагаеми доставки, индивидуализирани чрез техните доставчици и издадените за тях фактури. Общото между тези доставки е ползването от получателя право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък, но отговорността на получателя не обхваща резултата за едномесечния данъчен период по ЗДДС, нито целия размер на невнесеното чуждо задължение, а се ограничава само до ползвания от него данъчен кредит. Само по себе си вече упражненото и признато право на приспадане на данъка от получателя не е пречка за ангажиране на неговата отговорност по чл.177 ЗДДС, а е една от изискуемите материално-правни предпоставки за нейното реализиране.

От посочените специфики на отделните ревизии, следва извод, че липсва идентитет между техния предмет и основанието, на което ревизираното лице се явява задължено лице по смисъла на чл.14 ДОПК. Тази норма дефинира отделните видове задължени лица, като ясно разграничава носителите на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски от лицата по т. 3, които отговарят за задължението на лицата по т.1 и т.2.

Аргумент, че двата ревизионни акта не са за същите данъчни задължения по смисъла на чл.133, ал.2, т.5 ДОПК, следва пряко от нормата на чл.177 ЗДДС, определяща предпоставките, при които се реализира отговорността на регистрираното лице – получател на облагаема доставка. При ангажиране на тази отговорност с ревизионен акт по чл.177 ЗДДС, ревизираното лице не е субект на облагане и платец на собствено данъчно задължение. Това лице е субект на юридическа отговорност за чуждо данъчно задължение, с реализирането на която не се установяват задължения за данък, нито за задължителни осигурителни вноски. След като с ревизионният акт не се определят задължения за данък, то в този случай е изключена възможността този акт да е в противоречие с предходен, стабилен ревизионен акт, който установява задължения за данъци.

Независимо че един и същи правен субект е адресат и на двата ревизионни акта, то те не са издадени по отношение на един и същи вид задължено лице по чл.14 ДОПК. С ревизионния акт, определящ задължения за данъци по ЗДДС, се установяват собствени данъчни задължения на ревизирания във вида на задълженото лице по чл.14, ал.1 ДОПК. С ревизионния акт по чл.177 ЗДДС за ревизираното лице не се определя задължение за данък, а се реализира отговорността му като получател по облагаема доставка, който отговаря като лице по чл.14, т.3 ДОПК за чуждо, невнесено задължение за ДДС на трето лице. Така посочената разлика във вида, в който ревизираното лице се явява задължено лице в ревизията по ЗДДС и по чл.177 ЗДДС, води до извод, че предходният ревизионен акт по ЗДДС не е по отношение на същото задължено лице по смисъла на чл.133, ал.2, т.5 ДОПК. Не е налице противоречие между влезлия в сила ревизионен акт по ЗДДС с този по чл.177 ЗДДС, тъй като в първата по време ревизия не са обследвани елементите от фактическите състави по чл.177 ЗДДС и не е реализирана отговорността на ревизираното лице за дължимия и невнесен данък от друго лице.

Следователно при липса на обективно и субективно тъждество между двата ревизионни акта, както и при противоречие помежду им, не са осъществени кумулативно изискуемите предпоставки за приложението на чл.133, ал.2, т.5 ДОПК. Не е налице основание за изменение на задълженията за данъци, определени в влязъл в сила ревизионен акт, което изключва приложимостта на чл.134, ал.1 ДОПК. Правомощието за възлагане на ревизия по чл.177 ЗДДС не принадлежи на териториалния директор, а на органа по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, който е материално и персонално компетентен да възложи ревизия по общия ред, както и да издаде заедно с ръководителя на ревизията действителен ревизионен акт.

В този смисъл е и Тълкувателно решение № 6 от 15.04.2021 г. на ВАС по тълк.дело № 6/2019 г., съгласно което не е нищожен ревизионен акт, издаден на регистрирано лице – получател по облагаема доставка на основание чл.177 ЗДДС, когато с предходен ревизионен акт на същото лице не е коригирано извършеното с него приспадане на данъка, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен от друго лице данък, в случай, че въпросният акт не е издаден по реда на чл.133 и чл.134 ДОПК за изменение на задължения, установени с влязъл в сила ревизионен акт.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. Оспореният акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на преклузивния 5-годишен срок за ревизираната година.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – неговите издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Представени в хода на настоящето съдебно производство са и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП от "Борика" АД.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата,

събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл.115, ал.2 ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.1 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл.193 ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал.4 на чл.13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на

територията на Република България в изпълнение на изискването на чл.28 ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, Заповед за спиране на ревизия, Заповед за възобновяване на ревизия, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, ръководителя на ревизията и втория член на ревизиращия екип, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

При липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, Съдът счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл.113, ал.1 ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл.117, ал.2 ДОПК за РД и по чл.120, ал.1 и ал.2 ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК и не са налице основания за нищожност на същия.

Спорът в случая се свежда изцяло до приложението на материалния закон. Предмет на съдебния спор е отговорността на ревизираното лице в качеството му на получател по фактура № 0...158/18.05.2017 г., издадена от "Емада трейд" ЕООД. В хода на ревизията е установено, че за процесния период прекия доставчик е внесъл данък в размер на 1 242.62 лв. при деклариран данък за внасяне в размер на 42 704.47 лв., а остатъкът в размер на 41 461.85 лв. не е внесен. Спорно по делото е и наличието на свързаност между страните по процесната доставка, изведено от органите по приходите във връзка с наемното правоотношение относно недвижимия имот, в който се намират процесните активи, предмет на сделката, което би могло да обоснове знание, че данъкът няма да бъде внесен от прекия доставчик. Следва да се установи налице ли е условието по чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС и по-конкретно дали цената по конкретната доставка се отклонява значително от пазарните цени, за да бъде приложена презумпцията, че получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен от неговия пряк доставчик.

Нормата на чл.177 ЗДДС предвижда особен вид солидарна отговорност за получателите по облагаеми доставки, които отговарят за задължение за ДДС на друго лице при изпълнение на уредените смесени фактически състави. Тя има за цел предотвратяването и/или намаляването на данъчните измами, свързани със злоупотреби с ДДС чрез неправомерно ползване на данъчен кредит, която е в съответствие с чл.205 от Директива 2006/112/ЕО, потвърдена и в

редица решения на Съда на ЕС. Отговорността на получателя по облагаема доставка е за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Съгласно чл.177, ал.2 ЗДДС тази отговорност се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл.117-120 ДОПК при условията на пълно и главно доказване.

В процесния случай предпоставката по чл.177, ал.1 ЗДДС е безспорно установена: ревизираното дружество е регистрирано лице - получател по облагаеми доставки и чрез включване на спорната фактура в Дневника за покупки за данъчен период м.май 2017 г. е ползвало право на приспадане на данъчен кредит. Не е спорно, че доставчикът не е внесъл дължимия за довносяне ДДС в размер на 41 461.85 лв. Облагаемата доставка, по която данъкът не е внесен, и тази, по която е ползвано право на данъчен кредит, са с един и същ предмет, т.е. изпълнено е изискването за наличие на пряка връзка между ползвания данъчен кредит и дължимия и невнесен данък.

Основният спорен момент е относно субективния елемент от отговорността, а именно дали ревизираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Редакцията на чл.177, ал.2 ЗДДС предвижда две хипотези за възникване на отговорността. В първата хипотеза - получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен. Касае се за всякакви факти и обстоятелства, че на лицето е било известно или че на лицето не е възможно да не е било известно обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен. При втората хипотеза - получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, се поставя въпросът дали при полагане грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия (например за проучване стопанската надеждност на доставчика, обезпечаване изпълнението на доставката, осигуряване срещу евентуално неизпълнение и т.н.) с оглед на конкретната доставка, получателят по доставката е следвало да направи извод, че е твърде вероятно данъкът по доставката да не бъде внесен.

За доказване наличието на втората хипотеза на чл.177, ал.2 ЗДДС (получателят е бил длъжен да знае) нормата на чл.177, ал.3 от закона урежда законова презумпция за знание при кумулативното наличие на посочените изисквания в т.1 и т.2, включително облагаемата доставка да е привидна, да заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В първата хипотеза на чл.177, ал.2 ЗДДС за случаите на знание законодателят не е предвидил, нито примерно, нито изчерпателно изброяване на изисквания, при чието установяване знанието да се счита за презюмирано. Следователно, за всеки случай на твърдяно знание, че дължимият ДДС няма да бъде внесен, следва да се извърши цялостен анализ на всички обективни факти, при които са извършени доставките, да се проследят последиците от същите, включително данъчноправните последици и то в контекста на цялостната икономическа дейност на ревизираното лице и неговия контрагент. Относимо е и изследване на добросъвестността на ревизираното лице като указание, че същото е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен ефективно.

Този подход е възприет и в практиката на СЕС, в т.59 и т.61 от решение по обединени дела С-439/04 и С-440/04 се подчертава, че въз основа на обективни фактори се извършва преценка относно това, дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка, е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС. Обстоятелството, че данъчно задълженото лице е действало добросъвестно и е предприело всяка разумна мярка в рамките на собствените си възможности, е важна предпоставка за решаване на въпроса, следва ли лицето да бъде държано отговорно.

Съгласно визираната в чл.177, ал.3 ЗДДС презумпция получателят по доставката е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде разчетен с бюджета при кумулативното наличие на следните условия: дължимият данък не е ефективно внесен като резултат за данъчен период, от който и да е преходен доставчик по облагаема доставка, и последната е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. Ревизиращите

органи в случая са приели, че е налице последната хипотеза. За доказване второто условие, визирано в чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС, че облагаемата доставка е на цена, значително отличаваща се от пазарната, в хода на ревизията е възложено извършване на експертна оценка на пазарната стойност на активите, предмет на процесната доставка. Независимо от това, в случая следва да бъде извършена съвкупна оценка на всички установени по време на ревизията факти и обстоятелства, при които е извършена процесната доставка в контекста на цялостната икономическа дейност на ревизираното лице и неговия контрагент, включително добросъвестността на ревизираното дружество, включително и приетите в хода на съдебното производство ССЧЕ, СОЕ и СТЕ.

Тъй като нормата на чл.177 ЗДДС установява особен вид солидарна отговорност, представляваща изключение от правилото, че данъкът се дължи от доставчика, то доказателствената тежест е за ответника. При действието на чл.170, ал.1 АПК приложим във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, процесуалната тежест да установи предпоставките на отговорността за злоупотреби, и в частност предпоставките за отговорността за злоупотреби, и в частност предпоставките за прилагане презумпцията за знание, е за приходната администрация. По отношение на обстоятелството дали ревизираното лице е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, приходната администрация обосновава приложимост на чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС – облагаемите доставки да са на цена, която значително се отличава от пазарната.

"Пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т.8 от ДР на ДОПК, определена чрез методите за определяне на пазарни цени по § 1, т.10 от ДР на ДОПК, а именно: "Пазарна цена" е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Съгласно § 1, т. 8 от ДР на ДОПК, "М. за определяне на пазарните цени" са: а/ методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б/ методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена и цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в/ методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г/ методът на транзакционната нетна печалба; д/ методът на разпределената печалба.

Редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на Министър на финансите. Съгласно чл. 4 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, прилагането им има за цел постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия.

Анализът на установените в хода на ревизията факти и обстоятелства, относими към фактическия състав на отговорността по чл.177 ЗДДС е следният:

На първо място, видно от писмените обяснения на управителя на ревизираното дружество, е че всички активи, придобити от "Емада трейд" ЕООД и документиран с фактура № 0...158/18.05.2017 г. се използват в стопанската дейност на "Едо София" ЕООД, съгласно тяхното предназначение, уговорено в Договор от 18.05.2017 г. – за ползване от заведение за хранене и развлечение. Посочено е местонахождението на процесните активи. Посочено е, че през м.май 2017 г. ревизираното дружество е сключило договор за наем на недвижим имот – ресторант, собственост на Н. "Съюз на ловците и риболовците в България". Съгласно сключения договор ревизираното дружество извършва за своя сметка подобрения на наетото помещение. Декларирано е, че получените услуги през периода м.май 2017 г.-м.януари 2018 г. са инвестиционни разходи, свързани с основната стопанска дейност, която ще осъществява дружеството. За основни доставчици – изпълнители на СМР на ревизираното лице за този период са посочени: "Едем Д2" ЕООД, "Клима дизайн" ЕООД, "Виа арт 1" ООД, "Емада трейдинг" ЕООД, "Авал-М" ЕООД, "Кидс Ай Ди" ЕООД, "Лумина" ООД, ЕТ

"Пиеро-Константин Киряков", "Иникон 2010" ЕООД. Във връзка с изложеното са представени съответните доказателства – договори, счетоводни записвания, доказателства за разплащане по спорната фактура. В хода на ревизията е установено, че от страна на ревизираното дружество процесната фактура, с предмет: "Съгласно договор от 18.05.2017 г. за продажба на вещи и оборудване" на стойност 195 583.00 лв. и ДДС 39 116.60 лв., издадена от "Емада трейд" ЕООД е включена в Дневника му за покупки. Установено е, че същата е платена по банков път от страна на ревизираното лице, както и че същата е издадена във връзка с представения в хода на ревизията договор между "Емада трейд" ЕООД – продавач и "Едо София" ЕООД /с предишно наименование "Пресгрупа България" ЕООД/ - купувач. Към договора е представено Описание – Приложение 1, с описани всички активи предмет на покупко-продажбата, включително и Приемо-предавателен протокол от 18.05.2017 г. за предаване активите.

Договорът за продажба на процесните активи е сключен във връзка с подписано Допълнително споразумение – Анекс 2 към договор за отдаване на недвижим имот под наем от 02.10.2016 г. между Н. "Съюз на ловците и риболовците в България" – наемодател и "Емада трейдинг" ООД – наемател и "Едо София" ЕООД /с предишно наименование "Пресгрупа България" ЕООД/. Съгласно това допълнително споразумение, наемодателят предоставя на наемателя "Емада трейдинг" ООД изричното си съгласие, наемателят да бъде заместен като страна в облигационното наемно правоотношение от "Едо София" ЕООД /с предишно наименование "Пресгрупа България" ЕООД/, предвид което ревизираното лице е встъпило в правата и задълженията на наемател по договор за отдаване под наем на недвижим имот от 02.10.2016 г.

Във връзка с наемното правоотношение първоначално доставчикът "Емада трейд" ЕООД е наемател на помещението, съгласно договора за наем от 02.10.2016 г., като впоследствие и съгласно Анекс № 1 от 11.04.2017 г., същият е заместен като наемател от "Емада трейдинг" ООД, а от 18.05.2017 г. - от ревизираното лице.

Собственик на "Емада трейд" ЕООД до 19.04.2017 г. е М. Д., и че същата е вписана като съдружник във вписаното в Търговски регистър на 07.04.2017 г. дружество - "Емада Трейдинг" ООД. За периода от 19.04.2017 г. до 28.06.2017 г. управител и съдружник в "Емада трейд" ЕООД е и А. П. Д., нает преди тази дата като салонен управител в "Емада Трейд" ЕООД. Към датата на издаване на РА собственик на "Емада трейд" ЕООД е лице, притежаващо дялове в 92 дружества и наемано по трудово правоотношение като водач на леки и лекотоварни автомобили.

Ревизиращите органи са приели, че процесните активи е следвало да бъдат фактурирани от "Емада трейд" ЕООД към "Емада трейдинг" ООД и от него - на ревизираното лице. Посочили са, че липсва издадена фактура за продажба на активите към "Емада трейдинг" ООД. "Емада трейдинг" ООД не е регистрирано по ЗДДС и че банковата сметка, по която е извършено плащането, е открита два дни преди подписване на договора за продажба на процесните активи. Ревизиращите са стигнали до извод за наличие на по-особени търговски отношения между "Едо София" ЕООД и "Емада трейд" ЕООД. Въз основа на събраните доказателства е прието за наличие на безспорна свързаност на "Емада Трейд" ЕООД и "Емада трейдинг" ООД, както и че е доказано знанието от ревизираното дружество – получател, че дължимият данък няма да бъде внесен.

От страна на НАП са предприети действия за събиране на задължението от дружеството-длъжник, като е образувано Изпълнително дело № 1702727/2017 г. по описа на Дирекция "Събиране" с общ размер на задължението – 66 788.86 лв., наложени са обезпечителни мерки – запор върху банкови сметки, като задължението не е разсрочено или отсрочено. Установено е, че дружеството няма активи, предвид процесната продажба, включително и от подадена за 2017 г. ГДД по ЗКПО, съгласно която дружеството не е декларирало начислени амортизации.

На второ място в хода на ревизията е възложена експертна оценка на пазарната стойност на процесните активи, като вещото лице е посочило ценови диапазон на същите от 81 688 лв. до

113 663 лв. Ревизията е приела, че отразената в договора за покупко-продажба цена от 195 583 лв. не попада в този диапазон. Приела е, че се касае за съществено различие между цената, договорена между страните по процесния договор и пазарната цена, установена от вещото лице в хода на ревизията – разлика над 200 %.

Вещото лице е използвало метода на пазарните аналози, като в тази връзка е ползвало информация от оферти /публикувани в специализирани издания и интернет борси/ и реално осъществени сделки на продажби на аналогични машини – втора употреба и нови. Ползваните аналози са на идентични активи с идентични параметри и години на експлоатация, като предложенията са от вторичен пазар и сайтове за продажба на озвучителна и осветителна техника. Вещото лице е приложило корекционни коефициенти, отразяващи индивидуалните характеристики, година на производство и други от ползваните анализи са без ДДС. За климатично-вентилационната, осветителната и видеонаблюдателната система експертизата е приела стойност на изграждане по окрупнени показатели и коригирана с коефициент за състояние. Стойността на активите е изведена по метода на пазарните аналози. Видно от експертното заключение, въз основа на което е издаден оспорения ревизионен акт е, че вещото лице е използвало като информационни източници при определяне на оценката – договорът за покупко-продажба на процесните активи от 18.05.2017 г., сключен между "Емада трейд" ЕООД и ревизираното лице, приложението-опис на процесните активи, неразделна част от сключения договор и приемо-предавателния протокол от 18.05.2017 г. за климатично-вентилационна система и охранителна система. От вещото лице е извършен физически оглед на 20.02.2019 г., като на място е констатирано наличие на част от процесните активи. Вещото лице посочва, че усреднената стойност на пазарни аналози, умножена по пазарния множител /отчитащ степента на различие на продадения с оценявания актив и активността на пазара/ дава пазарната стойност на обекта на оценката. Посочено е, че използваните пазарни аналози са на идентични активи с идентични параметри и години на експлоатация, като предложенията са от вторичен пазар и сайтове за продажба на озвучителна и осветителна техника. Приложени са корекционни коефициенти, отразяващи индивидуалните характеристики, година на производство и други, като ползваните анализи са без ДДС. Относно климатично-вентилационната, осветителната и видеонаблюдателната система, експертизата е приела стойност на изграждане по окрупнени показатели и коригирана с коефициент за състояние. Използваните от вещото лице пазарни аналози и оферти са приложени към изготвената експертиза.

Но при подробен преглед на същите Съдът установи, че в тях липсват данни от кои сайтове са взети същите, нечетливи са, липсва посочена дата, година на търсенето, само част от тях касаят вид като процесните активи, а именно втора употреба. Освен това, вещото лице в хода на ревизията не е включило към изчисляване на пазарната стойност и разходите за монтиране, които допълнително вдигат цената на сделката, независимо, че се касае за специфична техника втора употреба. Експертизата е използвала само и единствено корекционни коефициенти. Изчисляването на пазарната стойност на оценяваните активи по метода на пазарните аналози е извършено от вещото лице по следната формула СПСпа /справедлива пазарна стойност на оценявания актив по метода на пазарните аналози/ = СПЦа /справедлива пазарна цена на аналога/ * р /пазарен множител/. Относно оценката на климатично-вентилационната система липсват представени доказателства за реални сделки на аналози – договори, фактури за съответния данъчен период – м.май 2017 г., имайки предвид че експертизата е изготвена през м.март 2019 г. Освен оферти от интернет, вещото лице не е представило фактури и договори за осветителната техника и озвучителната система.

В хода на съдебното производство се прие СИЕ, при изготвянето на която вещото лице е използвало Метод на сравнимите и неконтролирани цени, взети от независими търговци по § 1, т.10 от ДР на ДОПК. Съда указва на в.л. да предвиди при изготвяне на пазарните цени, че следва да се изготви пазарна цена на вече инсталирани и монтирани вещи и системи, като изрично вземе предвид при търсене на пазарни аналози не такива, находящи се в насипно

състояние в складове на даден продавач, а такива, които веднъж инсталирани и явяващи се втора употреба обзавеждане, оборудване и системи, като съобрази предназначението на обекта – заведение за бързо хранене и развлечения, да вземе предвид, че се търси пазарна цена на монтирани и инсталирани вещи и системи в комплексен вид, а не поотделно на такива. В този смисъл вещото лице да съобрази изпълнението на задачата по т.1 и т.2, а не буквално, както е зададена задачата в молбата на жалбоподателя.

Съгласно експертното заключение пазарната стойност на процесните активи/съоръжения – втора употреба е определена по Метода на сравнимите и неконтролирани цени. Посочено е, че за всяко съоръжение, нуждаещо се от монтаж, са добавени разходи за монтаж. В табл.2, колона 9 и 10 е дадена пазарната стойност на съоръженията. Съгласно заключението минималната пазарна стойност, с разходи за монтиране е в размер на 206 302.85 лв., а максималната пазарна стойност с разходи за монтиране е 231 756.76 лв.

Вещото лице е посочило, че при оценката на подробно посочените съоръжения са използвани данни от сайтове, описани в заключението, които са съоръжения втора употреба, поради което не се използват корекционни коефициенти, а е използван инфлационен индекс към м.май 2017 г., тъй като данните от ползваните сайтове са към дата на изготвяне на СИЕ, а оценката е към м.май 2017 г. Освен това за всяко съоръжение, което се нуждае от специален монтаж са добавени разходи за монтаж. За комплекта от маси със столове и мека мебел не са добавяни разходи за монтаж, предвид че същите не се нуждаят от специално монтиране. Цените на съоръженията са дадени в диапазон. За оценката на осветителната система, която е три вида, на климатично-вентилационната система и на смесител P. DJ са използвани реални сделки, които са за нови съоръжения, поради което експертната е използвала комплексни корекционни коефициенти, включващи следните показатели: K1 – коефициент на остатъчна физическа годност /когато не е изтекъл нормативния срок за амортизация/; K2 – коефициент на техническото състояние и K3 – коефициент на моралната годност.

За оценката на климатично-вентилационната система е използван Договор за доставка и монтаж на съоръжения и фактура към него. Договорът е сключен между "Клима дизайн" ЕООД и "Коко България" ЕООД за доставка и монтиране на съоръженията в обект "К. грил". Договорът е с дата м. Октомври 2017 г., обектът е с площ 150 кв.м, поради което СИЕ е изчислила стойността на 767 кв.м, каквато е площта на процесния обект. Оценката на процесните съоръжения е отразена в табл.2, неразделна част от заключението. В колона 3 от таблицата е посочена стойност, съгласно Приложение № 1 от фактура № 158/18.05.2017 г. В колони 4 и 5 са посочени минималната и максимална стойност, определена от вещото лице въз основа на посочените в сайтове, оферти и реални сделки, в колона 6 е посочен използваният инфлационен индекс от експертната, в колони 7 и 8 са посочени минималната и максималната стойност, определена от вещото лице с инфлационния индекс, в колона 9 е посочена стойността на съоръженията, определена по реални сделки и оферти с използваните корекционни коефициенти, в колони 9 и 10 е посочена минималната и максимална стойност на оценените съоръжения, като са прибавени разходите за монтиране. В СИЕ вещото лице е посочило, че обикновено разходите за монтиран са между 10 % и 20 % от стойността на монтираното съоръжение, като при изготвяне на заключението, вещото лице е взело 10 % като разходи за монтиране.

При съпоставка на двете експертни заключения, касаещи пазарната стойност на процесните активи, Съдът намира следното:

При изготвяне на експертната в хода на ревизията вещото лице е използвало метода на пазарните аналози на база оферти, но не и на база реално осъществени сделки с такъв вид техника, представляваща втора употреба между независими търговци. Същото е изготвено въз основа на непосочени и непроверени данни и източници. Липсват данни и конкретно посочени сайтове, съдържащи оферти за продажба на такъв вид активи, представляващи втора употреба, освен това не са взети предвид и разходите по монтиране, предвид че същите оскъпяват предмета на продажбата. Освен това за разлика от вещото лице в хода на съдебното

производство, това в хода на ревизията е използвало корекционни коефициенти, а не инфлационен индекс към м.май 2017 г. Това от своя страна има значение с оглед обстоятелството, че оценката е към м.май 2017 г., а данните са взети от сайтове през м.март 2019 г. Друг съществен момент е, че експертната оценка в хода на ревизията не е определила пазарната цена на вече инсталирани и монтирани вещи и системи, каквито са процесните активи, предмет на процесната доставка.

Съпоставена с приетата в хода на съдебното производство СИЕ налага извода, че приетата в хода на ревизията пазарна оценка на активите не следва да се кредитира. На първо място, вещото лице е посочило използваните сайтове, в които е се предлагат такъв тип активи втора употреба, взело е предвид към пазарната стойност на активите и разходите за монтаж, съобразно дадените му от Съда указания. Определило е пазарна стойност на процесните активи с разходи за монтиране в диапазон от 206 302.85 лв. до 231 756.76 лв. Установява се съществена разлика в ценовия диапазон на процесните активи, видно от приетата в хода на ревизията е, че определената пазарна стойност е диапазон от 81 688 лв. до 113 663 лв. Вещото лице е работило по метода на сравнимите неконтролирани цени, който според същото е най-подходящия за нуждите на експертната оценка. Методът на сравнимите неконтролирани цени съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия.

За целите на метода на сравнимите неконтролирани цени, неконтролирана сделка е съпоставима с контролирана сделка, ако се установи, че: 1. Различията между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, не влияят съществено върху цената при пазарни условия; или 2. Могат да се извършват корекции. Този метод се прилага, когато са налице: 1. Съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между свързаното лице и независими лица; или 2. Съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между независими лица. При прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени се извършват корекции с цел елиминиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, установени въз основа на онези от следните фактори, които влияят върху цената, а именно:

1. Характеристики на услугата;
2. Условия на сделката, като: а/ количество, съответно отстъпки за количество; б/ условия за доставка; в/ разпределяне на рисковете по сделката /валутен риск, кредитен риск, риск от погиване на вещта и др./; г/ момента на договаряне, срокове;
3. Пазарни условия, като: а/географски пазар, на който се реализира продуктът или услугата; б/ мащаби на пазара; в/ равнище на пазара /пазар на едро или пазар на дребно/; г/ пазарен дял на продукта или услугата; д/ развитие на конкуренцията по отношение на продукта или услугата; е/равнище на инфлация;
4. Други фактори, които оказват влияние върху цената.

По същество това е сравнителен метод, който е съвкупност от оценителски техники за приравняване на стойността на даден обект с аналогични обекти, за които има информация и същите имат относително еднакви параметри или се приравняват към оценявания чрез извършване на съответните корекции. В конкретния случай този метод е приложим, защото са налице съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между независими лица.

При прилагане на метода на сравните неконтролирани цени, експертната оценка е подбрала сходни на оценяваните машини, чиято пазарна цена е известна. Вещото лице е посочило, че аналогичните машини и съоръжения следва да са с характеристики, близки до тази на оценяваната, като възраст, състояние, производител, принадлежност, тип, клас. При оценката на машините и съоръженията, вещото лице посочва, че се прилага следната последователност: - огледи на място и данни, получени от специалистите на дружеството, отнасящи се до степен на използване, моментно състояние /физическо и морално/, ремонтнопригодност, поддръжка и др.;

- анализ на вида и обема на първична информация за ДМА, информация за наименование,

придобивна стойност, набрано изхабяване, дата на въвеждане в действие и срок на използване и обработка на техническата документация;

- набиране на информация за определяне на цената, която трябва да бъде заплатена, за да придобие актив като оценявания към момента на оценката, който да има същата предполагаема продължителност на остатъчно ползване, притежава същите технически характеристики и който се използва за целта, за която е предназначен;

- определяне на общата и остатъчна експлоатационна годност на отделните машини и съоръжения към момента на извършване на оценката, теоретична амортизация;

- експертно заключение за реалното физическо състояние на съоръжението;

- определяне на разходите за възстановяване при необходимост от ремонти.

При оценка на активи по този метод се търси и определя онази пазарна стойност, която да бъде най-близка до цената, постижима в деня на оценката при обичайни търговски отношения, в зависимост от действащите правни норми и действителното състояние на оценявания обект. Преди пристъпването към конкретна оценка е необходимо да бъде направено: а/ макроидентификация, включваща: събиране на данни за отрасъла, основните производствени машини и съоръжения, оперативни и неоперативни активи и др., технологична и техническа информация, данни за алтернативни съоръжения; б/ микроидентификация, включваща: описание по групи или индивидуално на машините и съоръженията с дата, година на производство, техническа характеристика на състоянието към момента на оценката, размери, работни скорости и други структурни, функционални и спомагателни параметри, данни за продажните цени. При извършване на оценката на машините и съоръженията оценителят е приложил метод на пазарните цени. За по-голямата част от оценяваните съоръжения е използвана информация от оферти от интернет борси и специализирани издания за продажба на аналогични съоръжения – втора употреба. Вещото лице е посочило, че пазарната цена е там, където се срещат интересите на продавача и купувача. В СИЕ са посочени използваните сайтове, видно от констативно-съобразителната част.

Подробно е изяснен начинът на определяне на пазарната стойност на процесните активи, за разлика от експертизата в хода на ревизията. Видно от изчисленията, съпоставени с продажната цена по сключения договор за покупко-продажба /195 583 лв./ е, че се касае за следното различие – при сума от 206 302.85 лв. – разлика от 10 719.85 лв. и при сума от 231 756.76 лв. – разлика от 31 173.76 лв., съответно в проценти 5.5 % и 18.5 %. Дори се установява, че продажната цена е по-ниска от установената в диапазон пазарна цена от вещото лице с приетата и неоспорена от страните по делото СИЕ. Поради което именно СИЕ следва да бъде кредитирана.

От приетата по делото ССЕ се установява, че ревизираното лице е заплатило сума в размер на 234 699.60 лв. на получателя "Емада трейд" ЕООД, в това число облагаемата стойност в размер на 195 583 лв. /равностойността на 1.00 евро в лева по курс на БНБ/ и ДДС в размер на 39 116.60 лв. Вещото лице е установило, че извършеното плащане е отразено в счетоводството на ревизираното лице. Установено е, че плащането е извършено по банков път, няма допълнителни документи за плащането, освен договора от 15.05.2017 г., приемо-предавателен протокол от 15.05.2017 г., процесната фактура и преводно нареждане. Вещото лице посочва, че счетоводството на ревизираното лице е водено редовно през ревизирания период. По отношение на въпросите, свързани с доставчика на ревизираното лице, вещото лице посочва, че по независещи от него причини не е установило, дали "Емада трейд" ЕООД е начислило данък под формата на облагаема доставка, не са установени и предходните доставчици на "Емада трейд" ЕООД.

Съгласно допуснатата в хода на съдебното производство СТЕ, процесните активи – системи и отделни елементи се нуждаят от специален персонал за техния монтаж /заваряване, спояване, залепване и др./, който трябва да притежава необходимата правоспособност, за да може с помощта на инвестиционните проекти по отделните части или техническата документация за

монтаж и поддръжка да монтира вещите и оборудването, предмет на покупко-продажбата с Договор за покупко-продажба на вещи и оборудване от 18.05.2017 г. Вещото лице е посочило всички обстоятелства, свързани със строежите, като приемане на строителни и монтажни работи, подлежащи на закриване, съставяне на междинни и заключителни актове за приемане и предаване на строителни и монтажни работи, се документират от представителите на страните по сключените договори, съгласно Наредба № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството. Изброените в табл.1 от СТЕ системи и отделни елементи се нуждаят от специален персонал за техния монтаж /заваряване, спояване, залепване и др./, който трябва да притежава необходимата правоспособност, за да може с помощта на инвестиционните проекти по отделните части или техническата документация за монтаж и поддръжка, да монтира вещите и оборудването, предмет на покупко-продажбата с Договор за покупко-продажба на вещи и оборудване от 18.05.2017 г.

Съдът намира, че не е доказан фактическият състав на чл.177, ал.2 вр. ал.3, т.2, предл.второ ЗДДС, че облагаемата доставка е на цена, която значително се отличава от пазарната и че ревизираното лице е било длъжно да знае, че прекият му доставчик няма да внесе дължимия ДДС. С оглед на посочване от страна на решаващия административен орган на хипотезата на заобикаляне на закона, преценка на доказателствата, събрани в хода на ревизията и в хода на съдебното производство, включително и приетите експертни заключения не следва извод за избраната от ревизиращите органи като приложима правна норма на хипотезата, че лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Във връзка със събраните по делото доказателства следва да бъде изяснено съдържанието на понятието, че лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен /предвид, че от събраните по делото доказателства не може да бъде установено обстоятелството на знание на лицето, че данъкът няма да бъде внесен/.

Предвид липсата на легална дефиниция на понятието "лицето е било длъжно да знае" в действащото законодателство, следва да бъдат съобразени мотивите, съдържащи се в решение на съда на европейските общности от 06.07.2006 г. по обединени дела С-439/2004 и С-44/2004 /при съобразяване на обстоятелството, че процесното решение се отнася до правото на приспадане на данъчен кредит и не обсъжда въпросите, свързани с отговорността по чл. 177 от ЗДДС, съответно чл.205 от Директива 2006/112/ЕО на съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавена стойност/. Цитираното съдебно решение следва своеобразен тест, приложимостта, на който дава представа относно установяването на спорното обстоятелство. Съгласно т. 56 от цитираното решение данъчнозадължено лице, което е знаело или е трябвало да знае, че чрез неговата покупка участва в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, трябва за целите на шеста директива да се счита за участник в тази измама, независимо дали има печалба или не от препродажбата на стоките. Съгласно т.57 това е така, защото при такава ситуация данъчнозадълженото лице подпомага извършителите на измамата и става съучастник. Според т.59 от същото решение сезиращият съд трябва да откаже правото на приспадане, когато е сигурно, като се вземат предвид обективните фактори, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, дори когато въпросната сделка отговаря на обективните критерии, които образуват основата на понятията доставка на стоки, извършена от данъчнозадължено лице и стопанска дейност. Всъщност този тест за знание, който се съдържа в посоченото решение включва две категории лица – тези, които знаят и тези, които е трябвало да знаят, включва лицата, които с оглед на обстоятелствата, които са свързани с конкретната доставка и с оглед на обстоятелствата, които я заобикалят, че данъкът няма да бъде внесен. При условие, че лицето е трябвало да знае, че единственото разумно и логично обяснение за доставката, в която участва е, че тя е свързана и цели избягването на плащането на дължимия данък, то тогава действително следва да се приеме, че той е трябвало да знае, че данъкът няма да бъде внесен.

Хипотезата на "би трябвало да знае, че данъкът няма да бъде внесен", включва /но и

несъмнено не е ограничена до това/ случаите, в които лицето би трябвало да знае, че обстоятелствата, поради които се сключва съответната сделка са свързани с измама и че всъщност тази измама е единствената разумно обяснима причина за сключването на съответната сделка. Следователно, когато не е налице друго разумно обяснение за сключването на съответната сделка. Следващият въпрос, който се поставя и на който следва да се даде отговор е какви са индикаторите, които в процесния случай позволяват да се направи обоснования извод, че разумното обяснение /причината/ на сключване на сделката /съответно за извършване на процесната доставка/ е именно участието в измама, като краен резултат неплащането на дължимия данък. Тези индикатори /неустановени от органите по приходите в настоящия случай/, включват доставки от дружества, които са новообразувани, нямат търговска история, начинът и подхода при избирането на тези доставчици, наличие на гарантирана печалба, последователни доставки на същата или на по-ниска цена и постоянна печалба, предметът на дейност на доставчиците и неговата относимост към извършените доставки и др. Тези индикатори не са установени от органите по приходите в случая. Същите са приели, че се касае за по-особен вид търговски отношения във връзка с пренаемане на недвижимия имот, респективно и довод, защо ревизираното лице е встъпило като наемател със сключен анекс към договора за наем, а не е подписан нов договор за наем. Тези факти не водят до извод дори за свързаност между лицата по смисъла на ДОПК, не доказват дори наличие на привидно сключена сделка, с цел заобикаляне на закона. Несъстоятелен е доводът, че процесните активи е следвало да бъдат фактурирани първо от "Емада трейд" ЕООД на Емада трейдинг" ООД с оглед тяхната свързаност и във връзка с договора за наем. Това, че тези две дружества са свързани под някаква форма, с оглед обстоятелството, че са били регистрирани на един и същи адрес не води до извод за доказаност на гореизброените индикатори. Липсва логичен довод, защо първо от "Емада трейд" ЕООД е следвало да бъдат продадени на "Емада трейдинг" ООД процесните активи и едва след това на ревизираното лице. Съдът намира изводите на органите по приходите за несъстоятелни и неподкрепени със съответните доказателства.

С оглед допуснатите и приети в хода на съдебното производство експертни заключения, Съдът намира, че ответникът не ангажира никакви доказателства за реално сключени сделки между независими лица търговци при съпоставими условия. Както се посочи, експертното заключение в хода на ревизията е изготвено не по метода на сравнимите и неконтролирани цени, при използване само и единствено на корекционни критерии, при липса на приложен инфлационен критерий, респективно не са събрани оферти, източници за реално сключени сделки с предмет, аналогичен на процесните активи. В хода на съдебното производство от страна на ответника също не се посочиха пазарни аналози за определяне на пазарна цена на процесните активи, поради което Съдът не кредитира експертното заключение, прието в хода на ревизията, а приема и кредитира приетата СИЕ. Предвид установеното от вещото лице със СОЕ, настоящият съдебен състав счита твърденията за договаряне на цената с цел заобикаляне на закона за неоснователни. Заобикаляне на закона е налице, ако единствената цел на сделките е да се постигне резултат – невнасяне на данък и ощетяване на бюджета, но по делото не е доказано, че това е целта на сделката. С оглед на събрания и обсъден в съвкупност доказателствен материал по делото не се доказва, че сделката е сключена с такава цел. От обстоятелството, че дружеството-доставчик не е довнесло декларирания от него ДДС, не следва извод, че целта на процесната сделка е била именно невнасянето му. Както се посочи в тежест на органите по приходите е да се представят и ангажират доказателства, че е налице абсолютна или относителна симулация по процесната доставка. Наред с това, както се посочи не се установиха данни за свързаност между дружеството-доставчик и ревизираното лице.

Друг съществен момент е, че стойността по процесната фактура, включително и дължимия ДДС в пълен размер са платени от ревизираното дружество – жалбоподател по банков път, установено и от вещото лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза по делото.

Съгласно константната съдебна практика по сходни казуси, при условие, че ДДС по конкретната доставка е платен от получателя, същият има основания да предполага, че данъкът ще бъде внесен в бюджета.

Не се доказва и хипотезата на чл.177, ал.2 вр. ал.3, т.2, предл.второ ЗДДС. За да обоснове крайния си извод, че цената на доставката се различава значително от пазарната, органът по приходите се е позовал на приетата в хода на ревизията експертиза, съгласно която, разликата между продажната цена и пазарната стойност на активи е със съществено различие над 200 %. Както се посочи по-горе това заключение е оспорено от ревизираното дружество, поради което по делото бе допусната, приета и неоспорена от страните съдебно-оценителна експертиза, от която се установи разлика между продажната цена по процесната доставка и пазарната стойност на процесните активи в диапазон от 5.5 % - 18.5 %, т.е продажната цена по спорната доставка е по-ниска от средната пазарна стойност на процесните активи. Съгласно чл.65 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, прилагането на методите има за цел постигане на независим резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Съгласно същата норма, за целите на определяне на пазарните цени по смисъла на тази наредба при необходимост, когато са нужни специални знания и опит, могат да се ползват и лицензирани оценители и заключения на вещи лица. Както се посочи в законодателството липсва критерий за разграничение на "значително отклонение" от пазарната цена. Константната съдебна практика на ВАС при идентични казуси, непротиворечиво приема, че отклонение в диапазона от 10 % - 25 % между продажната цена и пазарната не е значително по смисъла на чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС /Решение № 381 от 10.01.2019 г. на ВАС по адм.дело № 10219/2018 г., Решение № 10339 от 12.10.2021 г. на ВАС по адм.дело № 2788/2021 г. и др./.

В случая и с оглед на доказателствата по делото и СИЕ не се доказва процесната доставка да е на цена, която значително се отличава от пазарната. Това е изцяло в доказателствената тежест на ответника. Позоваването на приходния орган на експертното заключение прието в хода на ревизията, което както се установи по-горе не е изготвено по метода на сравнимите неконтролирани цени между търговци, е в нарушение на а § 1, т.16 от ДР на ЗДДС във връзка с § 1, т.8 от ДР на ДОПК. "Пазарната цена" по смисъла на посочените разпоредби е сумата, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Съгласно установения диапазон на пазарна стойност на процесните активи и предвид разликата и с договорената цена по доставката, не може да се приеме за значително превишаване по смисъла на чл.177, ал.3, т.2, предл.второ ЗДДС.

По изложените съображения Съдът счита, че изцяло се опровергават изводите на приходната администрация за значително отклонение от пазарната цена. Следователно отговорността на "Едо софия" ЕООД по чл.177 ЗДДС е ангажирана без наличие на правно основание за това. Ето защо ревизионният акт е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Предвид изхода на правния спор и на основание чл.161, ал.1 ДОПК, както и направените искания за присъждане на разноски, на жалбоподателя се дължат разноски. Същият претендира разноски в общ размер на 4 795 лв., от които: 50.00 лв. за заплатена държавна такса, разноски за ССЕ в размер на 475 лв., за СТЕ 500 лв., за СИЕ 770 лв. и за заплатено адвокатско възнаграждение в размер на 3 000 лв. Ответникът отправи възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. Съдът намира същото за неоснователно. По делото материалният интерес е 46 712.35 лв. /главница 39 116.60 лв. и лихва 7 595.75 лв./.

Съобразено с общия материален интерес и нормата на чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, дължимото възнаграждение възлиза на 4 386.99 лв. В случая жалбоподателят е заплатил възнаграждение под законовия минимум. Следователно претенцията за присъждане на съдебно-деловодни разноски по представения списък по чл.80 ГПК е основателна. Ето защо в

полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в пълния претендиран размер от 4 795 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221018006372-091-001/14.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1344/05.08.2019 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който РА е ангажирана отговорността на "Едо София" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], офис "Щ.", ЕИК по Булстат:[ЕИК], по реда на чл.177 от ЗДДС за невнесения от "Емада трейд" ЕООД данък върху добавената стойност в размер на 39 116.60 лв. по доставка, документирана с фактура № 0...158/18.05.2017 г. и лихва от 7 595.75 лв.

ОСЪЖДА Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП да заплати на "Едо София" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], офис "Щ.", ЕИК по Булстат:[ЕИК], разноски по делото в размер на 4 795 лв. /четири хиляди седемстотин деветдесет и пет лева/.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: