

РЕШЕНИЕ

№ 15010

гр. София, 20.04.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав, в
публично заседание на 01.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Снежана Тодорова, като разгледа дело номер **12659** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002223005242-091-001/01.07.2024 г., издаден от С. А. Г.- орган, възложил ревизията и Ц. С. Д.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1315/27.09.2024 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Релевират се доводи, че констатациите на органите по приходите са изцяло неоснователни. Изложени са следните аргументи: 1. Не е изследван точно момента на установената липса, а е прието, че към 29.07.2022 год. дружеството няма обект и стоката предадена в залог липсва; 2. Ревизията е извършена от длъжностни лица в ТД НАП П., а седалището на дружеството е в [населено място], съставляващо основание за нищожност на РА. Моли съда да прогласи обжалвания акт за нищожен, алтернативно същият да бъде изцяло отменен като незаконосъобразен и неправилен. Претендира разности.

В открито съдебно заседание по делото жалбоподателят, не се явява, не се представлява.

Ответникът– директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата.

Административен съд София– град, Трето отделение, 73 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед №Р-22002223005242-020-001/31.08.2023 г., връчена на 18.09.2023 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, спряна със Заповед №Р-22002223005242-023-001/23.10.2023 г., възобновена със Заповед №Р-22002223005242-143-001./24.01.2024 г. и изменена със Заповед №Р-22002223005242-020-002/19.03.2024 г., издадени от С. А. Г., на длъжност началник сектор при ТД на НАП- П., упълномощена въз основа на Заповед №З-ЦУ-753/05.05.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед №З-ЦУ-1949 от 28.10.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-245 от 05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП- С. е възложено извършването на ревизия на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД за определяне задълженията за данък върху добавена стойност по Закона за данък върху стойност /ЗДДС/ за отделните данъчни периоди - м. 12.2019 г., м.05.2020 г., м. 06.2022 г. и м. 07.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22002223005242-092-001/31.05.2024 г., връчен на 06.06.2024 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 31.05.2024 г. Срещу РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22002223005242-091-001/01.07.2024 г., издаден от С. А. Г., на длъжност началник сектор при ТД на НАП П. и Ц. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. - ръководител на ревизията. С РА са установени задължения за данък върху добавената стойност в размер на 635 211.17 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 148 149,95 лв.

Ревизионното производство е възложено на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК въз основа на Решение №1178/18.08.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, с което е отменен РА №Р-22220522005849-091-001/17.05.2023 г. и административната преписка е върната на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията и провеждане на повторно ревизионно производство по отношение на посочените по-горе данъчни периоди, съобразно указанията, изложени в мотивите на решението.

В хода на ревизионното производство е установено, че предметът на дейност на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД е свързан с търговия на тютюневи изделия, с регистрирани клонове в П., Х. и [населено място].

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-№Р-22002223005242-040-001/18.09.2023 г. и ИПДПОЗЛ №Р- 22002223005242-040-002/09.05.2024 г., с които са изискани всички документи, писмени обяснения, банкови документи, хронологичен регистър на сч. сметка 304, информация за транспортиране на предадените стоки в залог до обект на „КАТАНГА“ ЕООД /с предходно наименование „БУЛФЕСТ“ ЕООД/, както и доказателства за получаването и погасяването на получените заеми от горечитираното дружество. Също така са изискани фактурите за покупка на тютюневи изделия /цигари/, предмет на обезпечението по договорите за заем.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „КАТАНГА“ ЕООД. До проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 29.11.2023 г., като от същото не са представени изисканите документи.

Изпратено е искане за извършване на действия от други контролни органи до Од на МВР С. З., сектор Миграция №П-122221723200196-032-002 от 24.10.2023 г., с цел установяване адреса на едноличния собственик и управител на „КАТАНГА“ ЕООД - Тоза Д., дали ли е разрешение за продължително или постоянно пребиваване на същия, както й да се получи информация за пътуванията му, напускането и завръщането в Република България. Видно от отговор

№УРИ537700- 3903/30.10.2023 г., ведно с докладна записка с вх. №23222#1/21.11.2023 г., собственикът на обекта в „Бизнес център 3.“- „ТРЕЙД ГРУП 2000“ ООД с ЕИК[ЕИК], е заявил, че „КАТАНГА“ ЕООД и Тоза Д. никога не са наемали този обект, тъй като същият е бил отдаден през този период на кооперация „С. БИЛКА“, с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизионното производство в резултат на извършения преглед на представените от П. АД документи е установено, че за проверявания период „КАТАНГА“ ЕООД не разполага с парични авоари, като натрупаните обороти са 0,00 лв., с началното и крайно салдо по тях- 0,00 лв. Изпратени са искания за предоставяне на документи/ сведения, писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/ до „ДИ ГЕ ХА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТАБАКО ТРЕЙД СТАРА ЗАГОРА“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ТОНИ И НЕД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОРБИКО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], И. Х. К., „ТИРЕЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЙОСИНИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], в качеството им на доставчици на ревизираното лице, до „ОЛИМПИЯ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ИНВЕСМЕНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ЕЛМА 5“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], в качеството им на клиенти на жалбоподателя, както и до А. А. Кьосе и В. В. П. във връзка с продажба на дружествените дялове на „К.“/„БУЛФЕСТА“ ЕООД на Тоза Д..

От получения отговор от В. В. П. е видно, че е извършено прехвърляне на счетоводна, търговска документация, трудови досиета и друга документация на „КАТАНГА“ ЕООД през м. 09.2013 г., като същата е предадена лично на Тоза Д..

С Протокол №Р-22002223005242-П.-002/20.03.2024 г. са приобщени представените от „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД в предходни производства договори за парични заеми, предоставени от „БУЛФЕСТ“ ЕООД /„КАТАНГА“ ЕООД/, описани в РД /стр. 12-18/. Приобщени са получените данни от А. за движение на автомобил, собственост на „КАТАНГА“ ЕООД, дневниците за покупки и продажби, ГФО, справка за периода от 01.01.2018 г. до 31.07.2022 г. за Тоза Д., с дата на раждане 16.04.1961 г., служебен номер [ЕГН], персонален номер 1604961723236 и паспорт №010720541, издаден на 20.03.2012 г. от МВР на Република С..

С Протокол №Р-22002223005242-П.-002/20.03.2024 г. е приобщена и декларация от 29.07.2022 г. от управителя на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД, подадена в хода на ПУФО, приключило с Протокол №П-22220522019989-073- 001/03.10.2022 г., в която е заявено, че дружеството не разполага със стоково материални запаси, предоставените стоки за обезпечаване на заеми не се намират в обект на дружеството, тъй като същите са предадени на предприятието, от което са получени паричните заеми с ППП, както и че не разполага с търговски обекти и складови помещения. В декларацията от 29.07.2022 г. от Н. А. М. е отразено, че през периода от 01.06.2022 г. до 31.07.2022 г. всички материални запаси на предприятието са продадени и същото вече не разполага с тях. Посочено е, че освобождава ползваното помещение и няма да разполага с търговски обекти и складови помещения след 31.07.2022 г., поради влошеното му здравословно състояние, като за известно време прекратява дейност. С Протокол №Р-22002223 005242-П.-002/20.03.2024 г. е приобщена и декларация от 18.01.2023 г. на управителя на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД, в която същият потвърждава посоченото по-горе. На 04.04.2024 г. е представена декларация от управителя на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД в която е посочено, че не стопанисва обект към момента на извършване на ревизията и не притежава недвижими имоти и МПС.

От дружеството- жалбоподател са представени доказателства, заведени с вх. №6388#1/21.05.2024г., в т. ч. фактури за покупки и съкратен отчет от фискална памет, ведно с приходни касови ордери /ПКО/ в офис П. при ТД на НАП- П., както и договори за паричен заем, сключени с „КАТАНГА“ ЕООД. Представена е оборотна ведомост към 31.07.2022 г., в която са отразени наличните парични средства в каса в размер на 3 162.00 лв. и наличните стоки в сч. сметка 304/46 /Предоставени стоки за обезпечаване на заеми/ от 3 345 770,67 лв. Констатирано е,

че сч. сметка 499 /Други кредитори/ към 31.07.2022 г. е с кредитното салдо от 1 534 971,55 лв., като в нея са осчетоводени и заеми от „КАТАНГА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

При преглед на счетоводна сметка 304 /Стоки/ от приходните органи е установено, че същата не е заведена аналитично, т.е. липсва аналитична отчетност по видове тютюневи изделия. При анализ на сч. сметка 501 „Каса в левове“ е констатирано, че от касата на „ГАМА ОЙЛ“ ЕООД са осчетоводявани извършвани разплащания в брой на суми, надвишаващи 10 000,00 лв., при неспазване на изискванията за ограничаване на плащанията в брой.

Видно от договорите за заем, че през периода от 01.01.2018 г. до 30.04.2020 г. на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД са предоставени парични заеми в размер на 1 318 900,00 лв. от „КАТАНГА“ ЕООД, обезпечени със залог върху тютюневи изделия на стойност от 3 345 270,50 лв., собственост на жалбоподателя. През 2019 г. „ГАМА ОЙЛ“ ЕООД е получило от „К.“ суми под формата на парични заеми на обща стойност от 173 400, 00 лв. при фиксирана годишна лихва в размер на 18%, като за тяхното обезпечение е сключено споразумение от 18.12.2019 г., съгласно което „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД предоставя за обезпечаване на заемите тютюневи изделия на стойност от 485 484,20 лв., посочени в приложението към договора. За периода от 01.01.2020 г. до 30.04.2020 г. „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД е получило от „К.“ ЕООД парични суми на обща стойност от 826 900,00 лв. под формата на парични заеми при фиксирана годишна лихва в размер на 18%, като за тяхното обезпечение на 31.05.2020 г. е подписано споразумение, съгласно което ревизираното лице предоставя за обезпечаване на тези заеми- стока/тютюневи изделия в размер на 2 314 790,28 лв., изброени в приложението към договора. В приложените споразумения е посочено, че се сключват за срок до пълното връщане на заема, заедно с лихвите. Представени са и приемо-предавателни протоколи към договорите, в които са описани по видове предадените тютюневи изделия, ведно с единичната им цена на кутия. Паричните заеми на дружеството през 2019 г. и от 01.01.2020 г. до 30.04.2020 г. са осчетоводени по кредита на сч. сметка 499/5 , Други кредитори“ и по дебита на сметка 501 „Каса“, като стоки за залог- тютюневи изделия са осчетоводени по дебита на сметка 304/46 „Предоставени стоки за обезпечаване на заеми“. Договорите за заем са подписани от страна на заемодателя от управителя на „КАТАНГА“ ЕООД- Тоза Д., и от страна на заемателя от управителя на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД- Н. М.. От данните от ОД на МВР- С. 3. с изх.№537700- 3903/30.10.2023 г. за регистрираните влизания и излизания от страната на Тоза Д., представляващ и едноличен собственик „КАТАНГА“ ЕООД е установено, че към 18.12.2019 г. и 31.05.2020 г. когато между двете дружества са подписани договорите за залог- Споразумения, същият не е пребивавал в страната. Същото е установено и по- отношение на датите, на които от „КАТАНГА“ ЕООД са предоставяни суми с ПКО на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД през 2019 г. и 2020 г., с изключение на 10.02.2020 г., 11.02.2020 г., 12.02.2020 г. и на 04.03.2020 г., на които Тоза Д. е пребивавал в Република България, на които дати са представени ПКО за предадени на ревизираното дружество суми в общ размер на 38 500,00 лв. Според ревизиращи, подписа на управителя на „КАТАНГА“ ЕООД, положен под представените документи в хода на ревизионното производство- договори за заем и споразумения с „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД съществено се различавал от образца от подписа на същото лице, положен в учредителния акт на „КАТАНГА“ ЕООД. Предвид това органите по приходите заключили, че на датите на пребиваване в страната на Тоза Д. не би било възможно да бъдат сключени посочените по- горе договори, както и да бъдат предоставени заемни суми в посочените размери и дати в РД /на стр. 12-18/, тъй като лицето физически не е било на територията на Република България. При извършена справка в Агенция Митници, регистър „Валута“ за периода от 01.01.2018 г. до 31.07.2022 г. по отношение на Тоза Д. е констатирано, че няма записи, същият да е декларирал внесени/изнесени парични средства в/от страната. От Н. А. М. е посочено, че стоките дадени в залог на „КАТАНГА“ ЕООД

са превозени с транспорт на последното дружеството, като управителят Тоза Д. бил починал. Установено е, че „КАТАНГА“ ЕООД разполага само с автомобил с рег. [рег.номер на МПС] , което съгласно локацията на камерите на А. и GPS се е движило единствено на 27.06.2020 г., т.е. на дата различна от тази на предаването на стоките от ревизираното лице на „КАТАНГА“ ЕООД. По отношение на „КАТАНГА“ ЕООД при извършена справка в информационния масив на НАП е установено, че няма данни за декларираните наети лица - шофьори, по трудови или граждански договори, както и доказателства за изплатени възнаграждения. В резултат на изложеното е формирано заключение, че не са налице доказателства за изпълнението на договор за залог-споразумение, както и такива удостоверяващи транспортирането, предаването на стоките /мястото и датата, на която са натоварени, превозени и разтоварени дадените стоки в залог/, както и за ресурсната обезпеченост.

Последната подадена от заемодателя декларация по чл. 92 от ЗКПО е за 2011 г., вх. №134351200234786/28.03.2012 г., с нулеви резултати, от което е изведен извод, че „КАТАНГА“ ЕООД не е разполагало с парични средства в размер на посочените в ПКО, които да предостави на жалбоподателя.

От извършения преглед на представените оригинални първични документи от ревизираното лице за извършени покупки и продажби по пощата с пощенското клеймо от 17.05.2024 г. е установено, че не са представени всички покупни фактури за стоките, дадени като залог, както и съпътстващите ги ППП, въпреки че са изискани с ИПДПОЗЛ №Р-22002223005242-040-001/18.09.2023 г.

Прието е, че не са ангажирани доказателства, че заемните парични средства са върнати от „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД на „КАТАНГА“ ЕООД.

От данните, съдържащи се в подадените от „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД дневници за покупки за данъчни периоди от 2017 г. до 2022 г. е установено, че дружеството- жалбоподател е декларирало покупки на стоки с отчетна стойност от 2 800 274,48 лв., за които е упражнило право на приспадане на пълен данъчен кредит.

От данните в отчета за приходи и разходи /ОПР/ на ревизираното лице е установено, че в същите е отразена наличност на материални запаси за 2015 г. от 729 хил. лв., за 2016 г. от 1 157 хил. лв.; за 2017 г. от 1 743 хил. лв., за 2018 г. от 2 324 хил. лв., за 2019 г. от 3 145 хил. лв., за 2020 г. от 3 426 хил. лв., за 2021 г. от 4 045 хил. лв. и за 2022 г. от 3 346 хил. лв. Въз основа на извършения анализ на паричните средства по „Каса“ на дружеството, както и на счетоводни сметки от гр. 30, гр. 49 и гр. 70 и на извършената насрещна проверка на „КАТАНГА“ ЕООД е изведен извод, че липсват доказателства за реално предаването в залог на стоки от ревизираното лице, срещу приемането на парични средства от „КАТАНГА“ ЕООД, под формата на заем, липсват данни за наличието на паричните средства, предоставени в заем от „КАТАНГА“ ЕООД на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД. По отношение на количеството цигари, предоставено за обезпечение е прието, че „КАТАНГА“ ЕООД не е притежавало складови помещения, отговарящи на изискванията за съхраняване на такъв вид стока.

Прието е от приходните органи, че от жалбоподателя не са представени доказателства за наличие на обстоятелства по чл. 80 от ЗДДС, ограничаващи извършването на корекции по чл. 79 от ЗДДС. В дневниците за покупки на ревизираното лице за последните пет години не са включени фактури за доставки на стоки без право на данъчен кредит на стоки. Предвид това, на основание чл. 79, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на приспаднатия данъчен кредит от 560 070,27 лв., съответстващ на стойността на стоките предмет на залог на „КАТАНГА“ ЕООД от 2 800 274,48 лв. през 2019 г. и 2020 г., като корекцията е извършена в м. 07.2022 г., с оглед на това, че към този момент представляващия „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД е декларирал, че дружеството не разполага с

активи и същото е преустановило дейността си през този период.

При тези фактически установявания са определени задължения за данък върху добавена стойност за м. 07.2022 г. в размер на 632 332,78 лв. при деклариран и невнесен данък за същия период от дружеството в размер на 72 277,89 лв.; за м. 12.2019 г. и м. 06.2022 г. са установени задължения за данък добавена стойност в размер на декларираните от дружеството в общ размер на 2 878,39 лв., или общо 635 211.17 лева.

Процесният РА е оспорен по административен ред на основание чл. 152 от ДОПК и потвърден с Решение № 1313/27.09.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

По делото е приета административната преписка.

При така установените факти съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, съгласно Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. д. № 2/2024 г., ОСС на ВАС, в кръга на определените им правомощия /Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. За да приеме това съобрази постановеното с Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. д. № 2/2024 г., ОСС на ВАС, I и II Колегия, че не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. В мотивите на

тълкувателното решение са обособени две групи вътрешни актове на администрацията, с ефект върху валидността на крайния акт на ревизионното производство. В първата група са актовете по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП, издавани от изпълнителния директор на НАП в качеството му на орган на управление на агенцията /вж. чл. 4, ал. 1 ЗНАП/, като с разпоредбата на чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК се дерогират правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК. Към втората група актове се отнася заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, която е предвиден от закона способ за персонализиране на компетентност, чийто източник е законът (така в мотивите на ТР № 5 от 22.06.2015 г. по тълк. д. № 4/2014 г. на ОСС на ВАС, I и II колегия). От разширяването до територията на страната на компетентността на органа по приходите със заповедта по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК не следва включването в нея на правомощието по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК за възлагане на ревизии. Преценката за необходимостта служителите на НАП да осъществяват правомощията си извън територията, ограничена от правилата на чл. 8 ДОПК, е за субекта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Тя не поражда преки правни последици извън съдържанието на правоотношението между служителя и органа по назначаването и с арг. от чл. 2, ал. 2, т. 3 АПК не подлежи на съдебен контрол за законност, включително инцидентен. Със заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП се осъществява разпределяне на трудовия ресурс за изпълнение на функциите на агенцията по чл. 3, ал. 1, т. 2 ЗНАП. Преценката на необходимостта е в дискрецията на органа на управление на агенцията. Естеството на акта на изпълнителния директор изключва прилагането към него на контрола по чл. 169 АПК, като за издателя на акта не съществува задължение да го мотивира. Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Липсва ограничение адресатите на заповедта да са от същата дирекция. Крайният извод е, че заключителният акт в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция различна от компетентната по чл. 8 ДОПК, който е определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция и е в субективните предели на заповеди по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, е валиден. По изложените съображения, не е налице основание за нищожност на РА поради липса на териториална компетентност. 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 представлява неразделна част от РА. Съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните

задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Процесният РА е подписан с квалифицирани електронни подписи- от органите по приходите– негови издатели. Същото е относимо и за ЗВР, ЗИЗВР, РД. Във връзка са представени надлежни доказателства за наличието на валидни КЕП на лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, както и на заповедите, издадени във връзка с определянето на компетентния орган по възлагане на ревизията на жалбоподателя. Предвид гореизложеното Съдът намира, че административният акт /РА/ е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма. Потвърждаващото РА решение е издадено от компетентен административен орган.

Относно материалната законосъобразност на акта:

Предметът на настоящия спор е свързан с изясняване на въпроса дали „КАТАНГА“ ЕООД реално е предоставило заемни средства на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД през 2019 г. в размер на 173 400,00 лв., и през периода от 01.01.2020 г. до 30.04.2020 г. в размер на 826 000,00 лв. или представените договори за залог от 1.8.12.2019 г. и 31.05.2020 г. са съставени с цел да обосноват липсата на заведените стоки, осчетоводени по дебита на сч. сметка 304 в регистрите на жалбоподателя в размер на 3 426 473,00 лв.

Съдът намира за установено по делото от данните, съдържащи се в подадените от „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД дневници за покупки за данъчни периоди от 2017 г. до 2022 г., че дружеството- жалбоподател е декларирало покупки на стоки с отчетна стойност от 2 800 274,48 лв., за които е упражнило право на приспадане на пълен данъчен кредит.

Според сключени през 2019г. Договори за заем /общо 19/ ТД „Булфест" ЕООД (сегашно наименование "Катанга" ЕООД) с ЕИК[ЕИК] е предоставило парични заеми на "Гама Ойл БГ"ЕООД в размер на 173400,00 лв. Договорите за заем са подписани от страна на "заемодателя" от управителя на „Булфест" ЕООД/„Катанга" ЕООД- Тоза Д. и от страна на "заемателя" от управителя на "Гама Ойл БГ"ЕООД- Н. М.. Според чл.2.2.4 Заемателят дължи лихва за времето на ползване на заема в размер на 18 % годишна лихва, с краен срок на погасяване 31.12.2021 г.

На 18.12.2019г. между "ГАМА ОЙЛ БГ"ЕООД, с ЕИК- 20977406, представлявано от Н. М.- управител и „КАТАНГА" ЕООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от Тоза Д.- Т., е подписан Договор за залог- Споразумение, с предмет: чл.1, ал.1 „КАТАНГА" ЕООД е предоставил парични заеми на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД пред 2019 г. в размер на 173400 лева, както следва: по Приложение 1. Ал.2- „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД предоставя за обезпечаване на тези заеми стоката, посочена в Приложение 2 и опис на предадените стоки и материали, неразделна част от договора за залог. Според ал.3 „КАТАНГА" ЕООД приема залога, като се задължава да се грижи за

стоката като добър стопанин и да върне този дълг при пълното изплащане на заемите заедно с лихвите. Съгласно чл.2 При изпълнение на това споразумение страните ще спазват следните условия: „КАТАНГА" ЕООД получава стоката /залога/ от склада на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД в [населено място], общ С. 3. с негов транспорт. В чл.3 е заложено, че „Споразумението се сключва за срок от до пълното връщане на заема заедно с лихвите“. Към договора е приложен Приемно-предавателен протокол подписан от страните. Съгласно Приложение 2 към договора за залог предадените като залог стоки са на стойност 485484,20 лв. Съгласно Приемо-предавателния протокол са предадени в залог следните видове и количества цигари: Р. Д. С. кутия 1000 бр. с ед. цена 36,12 лв. Обща стойност /без ДДС/- 36120,00 лв.; Р. Д. Б. кутия 1000 бр. с ед. цена 36,12 лв. Обща стойност /без ДДС/- 36120,00 лв.; Д. черен кутия 1000 бр. с ед. цена 37,04 лв. Обща стойност /без ДДС/- 37040,00 лв.; Д. блу кутия 1000 бр. с ед. цена 42,44 лв. Обща стойност /без ДДС/- 42440,00 лв.; Д. бял кутия 1000 бр. с ед. цена 43,21 лв. Обща стойност /без ДДС/- 43210,00 лв.; ЛД С. кутия 1000 бр. с ед. цена 36,15 лв. Обща стойност /без ДДС/- 36150,00 лв.; У. 100 червено кутия 1000 бр. с ед. цена 37,73 лв. Обща стойност /без ДДС/- 37730,00 лв. У. 100 синьо кутия 1000 бр. с ед. цена 37,73 лв. Обща стойност /без ДДС/- 37730,00 лв. У. супер силвър кутия 1000 бр. с ед. цена 36,93 лв. Обща стойност /без ДДС/- 36930,00 лв. М. черно кутия 1000 бр. с ед. цена 38,76 лв. Обща стойност /без ДДС/- 38760,00 лв. Други разни бр./ кутия 91800 бр. с Обща стойност /без ДДС/- 103254,20 лв. Общо бр./ кутия 101800 бр. с Обща стойност /без ДДС/- 485484,20 лв.

За периода 01.01.2020 г.- 30.04.2020 г. на "Гама Ойл БГ"ЕООД са предоставени парични заеми съгласно договори, сключени с "Катанга"ЕООД в размер на 826900,00 лв. Съгласно клаузите в изброените договори, предоставените суми са с краен срок на погасяване 31.12.2021 г. За заемите се дължи лихва за времето на ползване на заема в размер на 18% годишна лихва. Договорите за заем са подписани от страна на "заемодателя" от управителя на "Катанга" ЕООД- Тоза Д. и от страна на "заемателя" от управителя на "Гама Ойл БГ" ЕООД- Н. М..

На 31.05.2020 г. между "ГАМА ОЙЛ БГ"ЕООД, с ЕИК- 20977406, представлявано от Н. М.- управител и „КАТАНГА" ЕООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от Тоза Д.- Т., е подписан Договор за залог- Споразумение, с предмет: чл.1, ал.1 „КАТАНГА" ЕООД е предоставил парични заеми на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД пред 2019 г. в размер на 826 900 лева, както следва: по Приложение 1. Ал.2- „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД предоставя за обезпечаване на тези заеми стоката, посочена в Приложение 2 и опис на предадените стоки и материали, неразделна част от договора за залог. Според ал.3 „КАТАНГА" ЕООД приема залога, като се задължава да се грижи за стоката като добър стопанин и да върне този дълг при пълното изплащане на заемите заедно с лихвите. Съгласно чл.2 При изпълнение на това споразумение страните ще спазват следните условия: „КАТАНГА" ЕООД получава стоката

/залога/ от склада на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД в [населено място], общ С. З. с негов транспорт. В чл.3 е заложено, че „Споразумението се сключва за срок от до пълното връщане на заема заедно с лихвите“. Към договора е приложен Приемно-предавателен протокол подписан от страните. Съгласно Приложение 2 към договора за залог предадените стоки и материали са на стойност 2314790,28 лв.

Съгласно Приемо- предавателния протокол са предадени в залог следните количества цигари: Р. 80 бр./ кутия 2000 бр. с ед. цена 37,34лв. Обща стойност /без ДДС/- 74680,00 лв.; В. 80 бр./ кутия 2000 бр. с ед. цена 39,90лв. Обща стойност /без ДДС/- 79800,00 лв.; М. червено 80- бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 42,79 лв.; Обща стойност /без ДДС/- 85580,00 лв.; К. 100 червено кутия 2000 бр. с ед. цена 39,08 лв. Обща стойност /без ДДС/ -78160,00 лв. М. синьо 100-бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 39,09 лв. Обща стойност /без ДДС/- 78180,00 лв. Д. 100 червен кутия 2000 бр. с ед. цена 45,46 лв. Обща стойност /без ДДС/- 90920,00 лв. Парламент 100 кутия 2000 бр. с ед. цена 42,49 лв. Обща стойност /без ДДС/- 84980,00 лв. М. С. кутия 2000 бр. с ед. цена 41,99 лв. Обща стойност /без ДДС/- 83980,00 лв. М. слим син -бр. /кутия 2000 бр. с ед. цена 40,38 лв. Обща стойност /без ДДС/-80760,00 лв., Корсет лилав слим- бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 44,18 лв. Обща стойност /без ДДС/-883600,00 лв. Г. В.- бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 77,67 лв. Обща стойност /без ДДС/ -155340,00 лв. В. С. Л.- бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 41,11 лв. Обща стойност /без ДДС/-82220,00 лв. К. 100- бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 40,56 лв. Обща стойност /без ДДС/ -81120,00 лв. Море- бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 46,75 лв. Обща стойност /без ДДС/ -93500,00 лв. Г. В. йелоу-бр. /кутия 2000 бр. с ед. цена 57,69 лв. Обща стойност /без ДДС/- 115380,00 лв. М. бял- бр. /кутия 2000 бр. с ед. цена 36,43 лв. Обща стойност /без ДДС/ -72860,00 лв. Д. 100 Бял- бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 45,22 лв. Обща стойност /без ДДС/ -90440,00 лв. ЛМ Червен- бр./кутия 2000 бр. с ед. цена 37,15 лв. Обща стойност /без ДДС/- 74300,00 лв. Други- бр./кутия 457980 бр. Обща стойност /без ДДС/- 724230,28 лв. Всичко бр./кутия 493980 бр. Обща стойност /без ДДС/- 2314790,28 лв.

Получените парични заеми са осчетоводени по кредита на сметка 499/5"Други кредитори" и по дебита на сметка 501"Каса", а стоките дадени в залог- тютюневи изделия са осчетоводени по сметка 304/46 "предоставени стоки за обезпечаване на заеми". С оглед липсата на аналитична счетоводна отчетност на стоките в дружеството, не може да се докаже по кои покупни фактури и през кой данъчен период са придобити от "ГАМА ОЙЛ БГ" ЕООД тези стоки, за които жалбоподателят твърди, че са дадени като залог срещу заем, както и не са представени всички покупни фактури за заложените стоки, нито съпътстващите документи към тях- Приемателно- Предавателни протоколи.

Съдът счита, че в случая следва да се съобрази природата на заложеното правоотношение. Договорът за залог е договор, с който залогодателят предава на залогоприемателя една движима вещ като обезпечение на едно вземане на

залогаприемателя. З. право е винаги несамостоятелно, акцесорно, добавъчно право. Без вземане заложното право не може да възникне. Съгласно чл.150 ЗЗД Залогът и ипотеката следват обезпеченото вземане при прехвърлянето му и се погасяват, ако то се погаси. Според чл.156 ЗЗД договорът за залог е действителен само ако заложната вещь бъде предадена на кредитора или на друго лице избрано от него и от залогодателя. Съгласно чл.152 ЗЗД съглашение, с което се уговаря предварително, че ако задължението не бъде изпълнено, кредиторът ще стане собственик на вещта, както и всяко друго съглашение, с което се уговаря предварително начин за удовлетворение на кредитора, различен от този, който е предвиден в закона, е недействително. Според разписаното в нормата на чл.157 ЗЗД кредиторът има право да задържи заложната вещь, докато обезпеченото вземане може да бъде погасено изцяло, като той няма право да си служи с нея с нея, освен ако е уговорено противното. З. право включва следните правомощия: 1) Залогоприемателят може да държи вещта. Той е държател (не е владелец); 2) Залогоприемателят може да упражнява това свое право както лично, така и чрез трето лице; 3) Залогоприемателят може да държи вещта, докато получи изпълнение на цялото си вземане, тъй като залогът е неделим- той има право да държи вещта, докато бъде изплатена не само главницата, но и акцесорните вземания, които са посочени в чл. 136 от ЗЗД. Съгласно разпоредбата на чл.159 ЗЗД Кредиторът има право да се удовлетвори предпочитателно от цената на заложната вещь чрез принудително изпълнение върху нея, само ако не я върнал на длъжника. Предполага се, че вещта е върната ако се намира у длъжника.

В конкретния случай от ангажираните доказателства, както от залогодателя, така и от залогополучателя, не се доказва реалното предаване на вещи в залог. Не се доказва транспортирането на стоките до обект на ТД „КАТАНГА“ ЕООД, както и това, че последното изобщо е разполагало към онзи момент със собствен или нает обект /складово помещение/, отговарящ на изискванията за съхраняване на количеството цигари, предназначени за обезпечение. Липсват доказателства и относно релевантното обстоятелство, че дружеството „КАТАНГА“ ЕООД е било в състояние да предостави преди това парични средства на жалбоподателя през 2019 г. и 2020 г. в общ размер на 1318900 лв. Напротив, установено е по категоричен начин, че „КАТАНГА“ ЕООД не е осъществявало стопанска дейност от 2010 г. до датите на сключване на процесните договори за заем /104 бр./, както и че липсва движение на парични средства по банковите сметки на същото юридическо лице.

Недоказването на предоставени заемни средства на дружеството- жалбоподател през 2019 г. в размер на 173 400,00 лв. и през периода от 01.01.2020 г. до 30.04.2020 г. в размер на 826 000.00 лв., влече и недоказаност на предоставянето на стоките в залог, предвид акцесорния характер на залога. Ето защо, правилен се явява извода на органите по приходите, че договорите за залог- Споразумение от 18.12.2019 г. и 31.05.2020 г. са представени от ревизираното лице с цел да обосноват липсата на

заведените стоки в сч. сметка 304 в размер на 2 800 274,48. лв., като същите участват в дебитното салдо на сч. сметка от 3 345 770,67 лв., което е видно от данните на представената оборотната ведомост за периода от 01.06.2022 г. до 31.07.2022 г.

В подкрепа на това е фактическото установяване, че едноличният собственик и управител на „КАТАНГА“ ЕООД не е бил в Република България на датите, когато са сключени посочените по-горе договори, поради което не е бил в състояние физически да ги подпише. В тази връзка, съдът намира, че приетите по делото частни документи, договори, споразумения, приемо-предавателни протоколи, приложения, описани по-горе, доколкото не разполагат с материална доказателствена сила, нямат достоверна дата, не установяват по категоричен начин релевантните факти-наличието на реални заемни правоотношения и зложни такива. При липса на извършена двустранна сделка, следва да се приеме, че е налице знание и при двете страни, че сключените договори не документират реално осъществена стопанска операция, сочат на данъчна измама, доколкото жалбоподателят е бил наясно, че не е получил парични средства от „КАТАНГА“ ЕООД, респ. не е предал стоки в залог на това дружество, но независимо от това е извършил съответните счетоводни записвания.

С оглед недоказване на факта на реално предаването в залог на процесните стоки от ревизираното лице срещу приемането на парични средства от „КАТАНГА“ ЕООД, под формата на заем, както и фактическата липса на стоките в патримониума на ревизираното лице или наличие на доказателства, че се намират у залогоприемателя, следва да се приеме, че са реализирани предпоставките за корекция на ползвания данъчен кредит за доставките на тези стоки.

Механизмът на корекциите на данъчен кредит, залегнал в чл. 185-187 от Директива 2006/112 за ДДС е транспониран и в българското законодателство, и по-специално в разпоредбите на чл. 78, чл. 79 и чл. 80 от ЗДДС. Според мотивите на СЕС в решение по дело С-234/11, целта на корекцията е да се увеличи точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитета на ДДС по начин, по който осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане, само доколкото служат за получаване на обложени с такъв данък доставки. Правилата на корекцията целят да се регулира/редуцира ползвания данъчен кредит така, че същият да бъде съответен и адекватен на извършваната облагаема дейност.

В Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ Глава седма „ДАНЪЧЕН КРЕДИТ“ е ситуирана нормата на чл. 79, озаглавена „Корекции на ползван данъчен кредит за стока или услуга“. Съгласно ал.1 на чл.79 ЗДДС Регистрирано лице, което изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е приспаднало данъчен кредит за произведена, придобита или внесена от него стока, при унищожаване, кражба, установяване на загуба или

на липси или при бракуване на стоката начислява и дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит. В разпоредбата на чл. 79, ал. 3 ЗДДС няма изискване липсите да са установени само с инвентаризационен опис по смисъла на § 1, т. 10 ДР ЗСч. В последната разпоредба е дадено легално определение на понятието инвентаризация- процесът на подготовка и фактическа проверка чрез различни способности на натуралните и стойностните параметри на активите и пасивите на предприятието към точно определена дата, съпоставяне на получените резултати със счетоводните данни и установяване на евентуални разлики. В конкретния случай на база на събраните доказателства в хода на ревизията, приобщени по предвидения в ДОПК ред, е установена липса на стоки. Липсата на стоките е умозаключение, изградено на база на анализ на други факти и обстоятелства, като предмет на проверка при съдебното оспорване е дали при съставянето му от ревизиращия екип са спазени правилата на формалната логика. Обратното- наличието на стоките, за които ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит, е факт от обективната действителност, от съществуването на който то черпи благоприятни за себе си правни последици, поради което с оглед на правилата за доказване- чл. 170, ал. 1 АПК във вр. с § 2 ДР ДОПК в тежест на задълженото лице е да установи неговото наличие, което в случая не е сторено.

По делото не са установени обстоятелства по чл. 80 от ЗДДС, ограничаващи извършването на корекции по чл. 79 от ЗДДС, поради което липсващите стоки подлежат на облагане с ДДС в размер на приспаднатия данъчен кредит. В дневниците за покупки на ревизираното лице за последните пет години не са включени фактури за доставки на стоки без право на данъчен кредит на стоки. Предвид това, на основание чл. 79, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на приспаднатия данъчен кредит от 560 054,89 лв., съответстващ на стойността на стоките в залог на „КАРАНГА“ ЕООД от 2 800 274,48 лв. през 2019 г. и 2020 г.

Доводът на жалбоподателя, че органът по приходите неправилно е определил момента за извършване на корекцията, също не може да бъде споделен. Разпоредбата на чл. 79, ал. 4 ЗДДС, според която корекцията по ал. 1 и 3 се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършена корекция и отразяване на този протокол дневника за продажбите и в справка- декларацията за този данъчен период, би намерила приложение когато самото задължено лице извършва корекцията. Органите на предприятието също могат да инициират и провеждат инвентаризация с цел достоверно представяне на активите и пасивите в годишния финансов отчет /аргумент от чл. 22, ал. 1 от ЗСч. В случая не е налице извършена фактическа проверка на стоките поради липсата на обекти към момента на извършване на ревизионното производство. Установено е обаче, че стоките от патримониума на ревизираното лице, осчетоводени в сч. сметка 304 са липсващи. В случая правилно корекцията е извършена в м. 07.2022 г., с оглед на това, че към

този момент представляващия „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД е декларирал, че дружеството не разполага с активи и същото е преустановило дейността си през този период, т.е. в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, а именно установяването на липси на стоки, за които задълженото лице е приспаднало данъчен кредит.

По отношение на декларирания, но невнесен данък върху добавена стойност от Дружеството за м.07.2022 г. в размер на 72 277,89 лв., за 12.2019 г. в размер на 15,39 лв. и за м. 06.2022 г. в размер на 2 863,00 лв. същият е дължим на основание чл. 89 от ЗДДС, по реда на чл. 105 от ДОПК.

С оглед изложеното, оспореният РА е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, в съответствие с материалноправните разпоредби и при спазване на процесуалните правила, поради което обжалването следва да бъде отхвърлено.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 73 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ГАМА ОЙЛ БГ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002223005242-091-001/01.07.2024 г., издаден от С. А. Г.- орган, възложил ревизията и Ц. С. Д.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1315/27.09.2024 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения за данък върху добавената стойност в размер на 635 211.17 лв. /324778.31 евро/ и лихви в размер на 148 149,95 лв. /75747.87 евро/.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщаването му.
СЪДИЯ: