

РЕШЕНИЕ

№ 6257

гр. София, 24.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 10.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **7700** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл. ДОПК.

Образувано е по жалба на “ Би Си Шоп“ ЕООД- [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221521005701-091-001/05.04.2022 година, изменен с Решение №1082/07.07. 2022 година на Директор на Дирекция ОДОП, в оспорената част на установените резултати по ЗКПО, като установения за 2019 година Корпоративен данък в размер на 56 247,81 лева определил на данък за внасяне в размер на 39 170,35 лева, установения за 2020 година корпоративен данък в размер на 936,01 лева определил на данък в размер на 934,84 лева, ведно със съответните лихви.

Развитите в жалбата оплаквания са за нищожност и незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Твърди се, че същият е издаден от некомпетентни органи, непритежаващи квалифицирани електронни подписи, а освен това издаденият ревизионен акт е издаден в нарушение на материално-правните разпоредби, не са обсъдени приложените доказателства, а към жалбата до съда е приложен Договор за финансови услуги, водещ до извод, че е налице договор за услуги. Иска се или обявяване нищожността на ревизионния акт или отмяната му .

В съдебно заседание, жалбоподателят-, “ Би Си Шоп“ ЕООД- [населено място] редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК не изпраща представител.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр. София, редовно уведомен при условията на

чл.138,ал.2 АПК, се представлява от юрисконсулт Т., редовно упълномощена, която оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП- прокурор М. изразява становище за неоснователност на предявената жалба и моли да бъде потвърден обжалвания ревизионен акт.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142,ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед № 866.1/29.09.2012 година на Директор ТД на НАП- [населено място] Б. Г. е преназначена на длъжността - Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място], сектор“ Ревизии“, считан от 01.10.2012 година.

Със Заповед № 839.1/15.10.2013 година на Директор ТД на НАП- [населено място] Н. С. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място], считано от 01.11.2013 година .

Със Заповед № 982.1/27.12.2013 година на Директор ТД на НАП- [населено място] Г. М. е преназначена на длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място] считано от 01.01.2014 година.

Със Заповед № РД-02-128/18.02.2020 година Директор ТД на НАП- [населено място] наредил функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК считано от 03.02.2020 година да се изпълняват от служители/ органи по приходите в Отдел “Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП- [населено място], измежду които и А. Г. М. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място].

Със Заповед за възлагане на ревизия от 12.10.2021 година А. Г. М. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ възложила да бъде извършена ревизия на „ Би Си Шоп“ ООД- [населено място], определила състава на ревизиращия екип А. Б. Г. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Г. Н. С.– главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди – Корпоративен данък за периода 01.01.2019 година -31.12.2020 година, срока, в който следва да завърши ревизията – два месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Със Заповед № РД-01-846/30.11.2021 година Директор ТД на НАП- [населено място] на основание чл.11,ал.1,т.1 от ЗНАП във връзка със Заповед № ЗЦУ-793/21.06.2010 година на Изпълнителен директор на НАП [населено място] определил служители от Дирекция“ Контрол“, Отдел “Ревизии“, сектор “Ревизии“, които да изпълняват функциите на ръководители на екипи след успешно издържани конкурентни подбори и техни заместници в случаите на отсъствие за периода от 01.12.2021 година до 30.11.2023 година включително, измежду които и А. Б. Г. – Главен инспектор по приходите, ръководител екип в Сектор“ Ревизии“ от 01.12.2021 година до 30.11.2022 година и определил заместник Г. Н. С. при отсъствие на титуляря.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 18.10.2022 година

Със Заповед за изменение на ЗВР от 15.12.2021 година органът, възложил ревизията А. Г. М. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“ определил нов срок за завършване на ревизията на жалбоподателя до 18.01.2022 година.

На 15.12.2021 година орган по приходите, включени в състава на ревизиращия екип с уведомление на основание чл.124, ал.1 от ДОПК уведомил жалбоподателя, че в хода

на ревизионното производство са установени обстоятелства по чл.122 от ДОПК- укрити приходи и основата за облагане ще бъде определена по реда на чл.122,ал.1,т.2 от ДОПК и му е предоставен 14 дневен срок за представяне на доказателства .

Уведомлението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 16.12.2021 година/ видно от приложената разписка на лист 49 от административната преписка/.

Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 16.12.2021 година .

На 11.02.2022 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставили РД № Р-22221521005701-092-001, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РД е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 11.02.2022 година.

На 05.04.2022 година А. Г. М. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ и А. Б. Г. на длъжност- главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания Ревизионен акт № Р-222015211005701-091-001, с който установили задълженията на ревизирувания данъчен субект по ЗКПО за периодите, посочени в него.

РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 18.04.2022 година .

На 03.05.2022 година дружеството- жалбоподател депозирал жалба до Директор на Дирекция ОДОП, а последният с Решение №1082/07.07.2022 година изменил обжалвания ревизионен акт в оспорената част на установените резултати по ЗКПО, като установения за 2019 година Корпоративен данък в размер на 56 247,81 лева определил на данък за внасяне в размер на 39 170,35 лева, установения за 2020 година Корпоративен данък в размер на 936,01 лева определил на данък в размер на 934,84 лева, ведно със съответните лихви.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание експертът заявява, че поддържа заключението си .

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156,ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, жалбата се явява неоснователна. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160,ал.2 ДОПК.

Обжалваният Ревизионен акт № Р-22221521005701-091-001/05.04.2022 година е издаден от компетентни органи- това е А. Г. М. на длъжност- Началник сектор “Ревизии“при ТД На НАП- орган, възложил ревизията и А. Б. Г. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. От приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето А. Г. М. към датите на издаване на ЗВР и РА е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към ТД-

НАП-София и е определена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП- София от 18.02.2020 година/ лицето е преназначено на длъжност- Главен инспектор по приходите към ТД на НАП със Заповед № 2856/27.10.2022 година на длъжност- Главен инспектор по приходите, считано от 27.10.2022 година/ но това преназначаване е извършено след издаване на Ревизионния акт . Лицето А. Б. Г. също е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите и е била определена за ръководител на ревизията ,но след издаване на първата ЗВР и то със Заповед на Директор ТД на НАП– [населено място] № РД-01-846/30.11.2021 година/ след издаване на първата ЗВР. Съдебният състав продължава да е на мнение, че качеството ръководител на ревизията не се придобива автоматично по силата на закона и да е достатъчно същият да е посочен в Заповедта за възлагане на ревизия, както е посочено в ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 5 ОТ 13.12.2016 Г. ПО ТЪЛК. Д. № 10/2016 Г., ОСС НА ВАС, I И II КОЛЕГИЯ, според което“ за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), последният следва да е издаден от две лица: 1. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция” и [че ръководителят на ревизията черпи своето качество – ръководител на ревизията по силата на закона, и е достатъчно да бъде посочено в заповедта за възлагане на ревизия, защото от приложената по делото Заповед на Директор ТД на НАП от 30.11.2021 година е видно друго, че лицето, което е посочено в Заповедта за възлагане на ревизия следва да е придобило това качество– ръководител на ревизията и то не по силата на самата Заповед за възлагане на ревизия, а преди това да е преминал през конкурентен подбор и да е посочено в Заповед на Директор ТД на НАП / в случая на Директор ТД на НАП- \[населено място\] с определен период- две години/.Тъй като Тълкувателното решение е задължително за съда, то съдебният състав следва да се съобрази с него и да приеме въпреки липсата на доказателства за това лицето А. Г. към датата на първата ЗВР да е имала качеството на ръководител на ревизията, и че е притежавала това качество–ръководител на ревизията.](#)

Наред с това, от доказателствата по делото е видно, че и лицето, включено в състава на ревизиращия екип- Г. Н. С. е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- София. Настоящият съдебен състав намира ,че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година- органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията.

От доказателствата по делото също е установено, че всички актове в ревизионното производство – ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) 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 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр.

85 от 2017 г.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА съгласно ЗЕДЕП чл.3,ДВ. бр.34 от 6 Април 2001година-Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕП,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 от ЗЕДЕП (Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г.) 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](#) и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), 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 изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на [чл. 30, ал. 6 ДОПК](#) и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в [чл. 184, ал. 1 ГПК](#), приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание [§ 2 ДР ДОПК](#), тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.По определението на [чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП](#) 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, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, 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 Удостоверения,издадени от доставчика на удостоверителни услуги,със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#), обосновава извод за това, че [ЗВР](#) 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 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

От така представените заверени преписи на хартиен носител се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията- А. Г. М.-Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП-София и на ръководителя на ревизията- А. Б. Г. на длъжност- главен инспектор по приходите в ТД на НАП- София. За да е валидно подписан съгласно [чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК](#) в случаите, когато е издаден като електронен документ, ревизионният акт следва да е подписан с квалифициран електронен подпис на органите по [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), така че по силата на законовата фикция в [чл. 13, ал. 4 във връзка с ал. 3 от Закона за електронния документ и електронния подпис](#) /ЗЕДЕП/ електронните подписи да имат значението на саморъчни подписи. В конкретния случай, от доказателствата по делото е безспорно установено, че не само РА, но и ЗВР са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис. Ревизионният доклад е създаден като електронен документ и лицето, което е участвало в съставянето на РД също е притежавало квалифициран електронен подпис.

В тази насока, неоснователен е доводът на процесуалния представител на жалбоподателя, че Ревизионният акт е нищожен поради липса на квалифициран електронни подписи на лицата, участващи в ревизионното производство.

Неоснователно е твърдението на процесуалния представител на оспорващото дружество, че лицето Т. Т.- Директор на Дирекция ОДОП не е притежавало квалифициран електронен подпис и то валиден при връчване на Решението на Директор на Дирекция ОДОП на ревизионния данъчен субект, което прави ревизионния акт нищожен. На първо място, предмет на съдебна проверка е не Решението на Директор на Дирекция ОДОП, а Ревизионният акт по аргумент от нормата на чл.156,ал.1 и сл. ДОПК. На второ място, дали Директор на дирекция ОДОП е притежавал квалифициран електронен подпис при връчването на Решението на жалбоподателя е без правно значение, защото връчването на електронен адрес не е обусловено от това дали лицето притежава валиден квалифициран електронен подпис и връчването може да стане и от лице, което не притежава такъв. На следващо място, Решението на Директор на Дирекция ОДОП не е създадено като електронен документ, подписан със саморъчен подпис и наведените доводи в тази насока са неоснователни и не се подкрепят от доказателствата по делото . Наред с това, съдът не притежава правомощия да се произнесе по законосъобразността на Решението на Директор на Дирекция ОДОП, защото то не подлежи на съдебен контрол.

Както първата ЗВР, така и последващите ЗВР, РД и РА са връчени на електронния адрес на жалбоподателя, а получаването на документите е удостоверено по надлежния ред чрез потвърждаване на получаването, за което са приложени писмени доказателства, като връчването на електронните съобщения е станало по реда на чл.30,ал.6 от ДОПК, сочещ, че електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система или пък лично на управителя на

ревизирания данъчен субект, като отново личното връчване е извършено по реда и със средствата, предвидени в ДОПК. Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29, ал. 6 от ДОПК, според която, съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В [ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство,](#) но следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения, се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса- аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете,документите и книгата за реализиране на административнонаказателната отговорност,за които се прилага [Законът за административните нарушения и наказания.](#) С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита и които нарушения да опорочават издадения ревизионен акт до степен нищожност. Буди недоумение и фактът, как самият жалбоподател е взел участие в ревизионното производство – чрез представяне на доказателства, ако не е бил надлежно уведомен както за самото ревизионно производство, така и за извършените от органите по приходите процесуални действия в хода на ревизионното производство.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към Ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт. В ТР №5 /

22. 06. 2015 година на ВАС“ е посочено, че макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслагва върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт“.

„Друг извод не следва от сезиращата функция на ревизионния доклад и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа, възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от ревизионния доклад, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на ревизионния доклад не рефлектират върху валидността на ревизионния акт. В качеството си на процесуален акт ревизионният доклад е процесуална предпоставка за издаването на ревизионния акт, а при липса на процесуална предпоставка е налице

неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на [чл. 160, ал. 2 ДОПК](#), но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА

Ревизионният доклад е подписан от двамата органи по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, а дори и да не е подписан от всички участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения ревизионен акт, защото пак в същото Тълкувателно решение е изрично е посочено, че съгласно чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК изискването за подписване на ревизионния доклад от неговите съставители е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изискванията за форма на ревизионния доклад. Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, която предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл. 120, ал. 1, т. 5 ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл. 120 ДОПК, озаглавен „Съдържание на ревизионния акт“, а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили“

При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално-правните разпоредби на ДОПК. Ревизионното производство е първо, като с първата ЗВР е определен срок за завършването и 2 месеца, започнал да тече от връчването на ЗВР- в случая на дата 18.10.2021 година и съответно на това изтичащ на 18.12.2021 година. С последващата ЗВР от 15.12.2021 година органът, възложил ревизията определил нов срок за завършване на ревизията– до 18.01.2022 година, като удължаването на срока на ревизията е с един месец, а удължаването е извършено в съответствие с нормата на чл.114,ал.3 от ДОПК и то от орган по приходите, компетентен да извърши удължаването.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения в посока необсъждане на доказателствата и несъбирането на относимите доказателства, защото в хода на ревизионното производство, органите по приходите са събрали относимите доказателства. Наред с това, дори и да не събрани доказателства в хода на ревизионното производство, то няма правна пречка същите да бъдат представени и в хода на съдебното. На следващо място, доказателствената тежест за установяване на положителен факт-реално деклариран приходи, пада само и единствено върху жалбоподателя, защото той от този положителен факт черпи изгодни за себе си правни последици.

Правната регламентация на подоходното облагане се съдържа в Закона за корпоративното подоходно облагане, в чийто член първи е очертан предметът на облагане и това е по т.1 печалбата на местни юридически лица, които се явяват данъчно задължени лица по смисъла на закона. Местни юридически лица съгласно,чл. 3. (1) от ЗКПО са местни юридическите лица, учредени съгласно българското законодателство;

От събраните доказателства е установено че, дружеството жалбоподател е местно юридическо лице, което подлежи на облагане за печалбата от източници в

страната и данъчно задължено лице по смисъла на ЗКПО.

Право на органите по приходите съобразно събраните в хода на ревизионното производство доказателства е да преценят по кой ред следва да се извърши ревизията – по общия или по особения ред, визиран в нормата на чл.122 от ДОПК, като законодателят е предоставил такава възможност, чрез използване на изрече "може" и за да се приложи разпоредбата на чл.122 от ДОПК при установяване на дължимия данък следва да е налице особен случай, който да пречатства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно в чл.122 от ДОПК и се установяват обективно от органите по приходите, като съгласно нормата на чл.122, ал.2 от ДОПК основата за облагане с преки и косвени данъци се определя, като органът по приходите взема предвид всяко едно от относимите към съответния данъчен субект обстоятелства, изброени в т.1-16 от същата алинея, като е достатъчно да бъдат приложени само онези от тях, които биха дали възможност на ревизиращия екип да определи облагаемата основа по възможно най- достоверния начин, а облагаемата основа, определена по този начин е базата, върху която съобразно вида на данъка е приложима относимата данъчна ставка от съответния материален закон и се установява размерът на данъчното задължение. Нормата на чл.124, ал. 1 ДОПК изисква, когато данъчният орган установи, че са налице обстоятелствата по [чл. 122, ал. 1](#), той да уведоми данъчния субект, че ще определи данъчната основа по реда на [чл. 122 и сл.](#) и да му определи срок за представяне на документи и за вземане на становище, който не може да бъде по-кратък от 14 дни. Тази процесуална норма е гаранция за правото на защита на данъчния субект, който от самото начало на данъчния процес следва да бъде наясно за начина на определяне на данъчната основа, за да може да вземе становище и да представя доказателства. Следва да бъде посочено още, че по реда на чл.122 от ДОПК фактическите констатации в ревизионния акт се смятат за верни до доказване на противното, но за да може да действа тази презумпция, то следва наличието на основанията по чл.122 от ДОПК да е подкрепено от събраните доказателства. В тази връзка следва да се отбележи, че освен наличието на основанията, посочени в чл.122 от ДОПК да е подкрепено със събраните доказателства, за да е тежестта за насрещно доказване върху лицето, то следва да е налице и друго важно условие-да има фактически констатации. Последните са онази част от акта, която категоризира, описва, систематизира и анализира установените от органа по приходите факти и обстоятелства и тези факти и обстоятелства следва да се подкрепят от събраните по делото доказателства, и ако във фактическите констатации се описват факти и обстоятелства, които не се подкрепят от събраните по производството доказателства, то фактически констатации всъщност липсват.

В конкретната хипотеза органите по приходите са установили основата за облагане именно по реда на чл.122 от ДОПК, уведомили са жалбоподателя, че основата за облагане ще бъде определена по реда на чл.122 от ДОПК, уведомлението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя, даден му е срок да представи доказателства и му указано, че са налице укрити приходи.

Дружеството- жалбоподател през процесните периоди е осъществявало търговска дейност- търговия на едро и дребно с хранителни добавки чрез онлайн магазин, като поръчките на стоките от клиентите са осъществявани чрез заявка от интернет магазин чрез куриерска фирма „ Спиди“ ЕАД и през 2020 година не е извършвало търговска дейност, а същата е прекратена в края на 2019 година/ съгласно обясненията на управителя на ревизирания данъчен субект/ поради невъзможност доставчиците да изпълняват заявките в срок и с необходимото качество. Предвид обстоятелството, че в хода на ревизионното производство дружеството- жалбоподател е представило само част от исканите доказателства, същите са

послужили като основание за определяне основата за облагане по реда на чл.122 ,ал.1,т.1 от ДОПК- укрити приходи. От доказателствата е установено, че жалбоподателят е получател по наложени платежи и парични преводи във връзка с продажби на хранителни добавки, за които не са отчетени приходи и не са подадени Годишни данъчни декларации по чл.62 от ЗКПО.

От заключението на вещото лице, изготвило съдебно- счетоводната експертиза, неоспорено от страните, което настоящият съдебен състав намира за обективно и компетентно изготвено е видно, че от страна на жалбоподател в хода на ревизионното производство са представени Оборотна ведомост и Главна книга за периода 01.01.2019 година- 30.06.2019 година, ведомост без данни за период , справка с описание на сметки за приходи и разходи и посочени суми към тях с обобщени данни за 2019 година и 2020 година, справка за фактури и продажби и себестойност на продажби на стоки и услуги за периода 2019 година- 2020 година, но жалбоподателят не е представил и на вещото лице редовно съставени хронологични и аналитични регистри, оборотни ведомости и финансови отчети за отделните счетоводни години 2019 година и 2020 година, от които да бъде установено текущото отчитане и правилността на записване по счетоводните сметки, както и първични счетоводни документи, с които са документирани стопански операции. За 2019 година вещото лице посочва, че по данни от ИС на НАП със СД по ЗДДС дружеството е декларирало приходи от продажби на стоки и услуги в размер на 321 978,56 лева и начислен ДДС за тях 64 395,71 лева, а по данни от куриерска фирма „Спиди“ ЕАД за 2019 година на „Би Си Шоп“ ЕООД са изплатени парични преводи по банков път в общ размер на 250 972,30 лева, отново по данни от НАП - Z отчети от регистрирани ФУ за 2019 година „Би Си Шоп“ ЕООД е реализирало оборот от 32 991,51 лева с ДДС / 27 492,92 лева без ДДС и доколкото е налице съществена разлика между оборотите по касов апарат и изплатени парични преводи от „Спиди“ ЕАД, вещото лице посочва, че не може да приеме, че получените суми от „Спиди“ ЕАД са намерили отражение в отчетените обороти в брой по касови апарати, а съгласно представени извлечения от банковите сметки на „Би Си Шоп“ ЕООД за 2019 година са получени следните суми- По с/ка BG 65 FINV 9150 1016 8384 13 в лева /л.21-26/ общо кредитни преводи в размер на 370 286,95 лева, от които 299 795,25 лева плащания от продажби на клиенти, 59 741,70 лева с основание - вътрешнобанкови преводи между сметки на дружеството, вноски в капитала; 10 750,00 лева захранване на сметка от управителя Л. Х.;

- По сметка PaySera № Е. /л.27/ общо кредитни преводи в размер на 191 152,09 лева, от които плащания от продажби на клиенти 57 286,32 лева и 133 865,77 лева с основание - вътрешнобанкови преводи между сметки на дружеството, заплати, вноски в капитала и обмяна на валута, като преводите са за периода 15.01.2019 година – 25.03.2020 година. От заключението е видно, че по данни от представените справки от „Би Си Шоп“ ЕООД за 2019 година /л.91/ са налице общо приходи в размер на 321 977 лева в това число-Приходи от продажби на стоки /с-ка 702/ в размер на 297 476 лева, Приходи от услуги /с-ка 703/ в размер на 18 501 лева, Други приходи /с-ка 709/ в размер на 9000 лева. По отношение на извършените разходи за 2019 година, „Би Си Шоп“ ЕООД е представило Справка с обобщени суми по счетоводни сметки /л.91/ с посочени Общо разходи за дейността в размер на 215 375 лева в т.ч.-Разходи за материали /с-ка 601/ в размер на 2 915 лева, Разходи за външни услуги /с-ка 602/ в размер на 130 765 лева, Разходи за заплати /604/ в размер на 65 695 лева, Разходи за осигуровки /605/ в размер на 9 613 лева, Разходи за данъци, такси /606/ в размер на 80 лева, Други разходи /609/ в размер на 5 592 лева, Разходи по валутни операции /624/ в размер на 83 лева, Други финансови разходи /629/ в размер на 632 лева и е посочена Отчетна стойност на продадените стоки /с-ка 304/

в размер на 272 314 лева. За 2020 година .За **2020 година** по данни от ИС на НАП със СД по ЗДДС дружеството е декларирало приходи от продажби на стоки и услуги в размер на 11 670,81 лева и начислен ДДС за тях 2 334,16 лева , като тези суми не се отчетени като приходи на дружеството и същите суми са участвали при определяне на данъчната основа за облагане, като за 2020 година „Би Си Шоп“ ЕООД декларирало, че не е извършвало стопанска дейност, няма данни за изплатени суми от „Спиди“ ЕАД, получени суми по банкови сметки и отчетени обороти в брой по касови апарати, не е декларирало и не е представило данни и документи за извършени и отчетени разходи.

Нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство жалбоподателят представи доказателства за извършените от него разходи и няма доказателства, че е отчетел всички получени приходи и същите са намерили отражение в счетоводния му резултат.

От своя страна, правната регламентация на счетоводните документи се съдържа в Закона за счетоводството, в чиито член 6 е посочено, че счетоводният документ е хартиен или технически носител на счетоводна информация, класифициран като първичен, вторичен и регистър. Първичният документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция. В чл.7, ал.1 от Закона за счетоводството е визирано, че първичният счетоводен документ, адресиран до други предприятия или физически лица, съдържа най-малко следната информация: наименование и номер, съдържащ само арабски цифри, дата на издаване, наименование, адрес и номер за идентификация по [чл. 84](#) от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс на издателя и получателя, предмет и стойностно изражение на стопанската операция. Първичният счетоводен документ, който засяга само дейността на предприятието съдържа най-малко следната информация наименование и номер, съдържащ само арабски цифри, дата на издаване, предмет и стойностно изражение на стопанската операция, име, фамилия и подпис на съставителя, а по силата на чл.7, ал.3 от Закона за счетоводството приема се, че е налице документална обосновааност и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 2, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Извън случаите по ал. 3, документална обосновааност е налице и когато първичният счетоводен документ е издаден от лице, което не е предприятие по смисъла на този закон и в документа липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 2, когато този документ отразява вярно документираната стопанска операция.

Що се касае до представените с жалбата до съда част от Справки и Договор за финансови услуги, то съдът намира, че те са съставени само и единствено за целите на съдебното обжалване и същото по никакъв начин не могат да доведат до извод, различен от установения в хода на ревизионното производство, че са налице укрити приходи и е налице основание за определяне основата за облагане по реда на чл.122, ал.1, т.1 от ДОПК. Ако тези доказателства съществуваха, то ревизирианият данъчен субект би ги представил в хода на ревизионното производство, нещо , което в случая не е налице. Наред с това от всички събрани доказателства, както и от заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза е видно, че жалбоподателят не е подавал ГДД за 2019 година и 2020 година, като за 2019 година съгласно СД по ЗДДС жалбоподателят е декларирал приходи от продажби на стоки и услуги в размер на 321 978,56 лева, а за 2020 година по СД приходите от продажби са в размер на 11 670,81 лева, счетоводна отчетност не е представена, размерът на получените приходи от куриерска фирма „Спиди“ ЕАД за 2019 година е 250 972,30 лева с ДДС, а за 2020 година няма получени приходи, счетоводна отчетност не е представена, получените суми от наложени платежи и пощенски

парични преводи от „Спиди“ ЕАД не са намерили отражение в отчетените обороти в брой по касови апарати и предвид липса на счетоводна отчетност и първична документация, неопределено лице не е определило конкретен размер на приходите от стопанска дейност, като неотчетените приходи за 2019 година/декларирани със СД по ЗДДС/ са в размер на 321 978,56 лева, а за 2020 година в размер на 11 670,81 лева, като съгласно Справка за 2019 година „Би Си Шоп“ ЕООД е декларирало разходи за дейността в размер на 215 375 лева и разходи за покупка на стоки в размер на 272 314 лева, но не е представило доказателства за извършването им, а съгласно ИС на НАП и данните в тях разходите на „Би Си Шоп“ ЕООД за 2019 година са изчислени от органите по приходи в размер на 177 029,66 лева – разходи за куриерски услуги/„Спиди“ ЕАД/, комуникационни услуги/А1/, услуги от доставчици-наем /Екибокс ООД/, закупени стоки /ВОП/ и работни заплати. За отчетната 2020 година „Би Си Шоп“ ЕООД не е декларира разходи за дейността, като по данни от ИС на НАП разходите на „Би Си Шоп“ ЕООД за 2020 година са в размер на 2 322,39 лева.

С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че законосъобразно Директор на Дирекция ОДОП е определил получените приходи от продажба към клиенти за 2019 година в общ размер на 535,741,61 лева/ като общ сбор от сумата 178 666,32 лева /постъпили по банковите сметки на дружеството и получените суми от клиенти в размер на 357 075,29 лева, а за 2020 година установените и неотчетени приходи по банковата сметка на дружеството е в размер на 11,66 лева и същата сума следва да бъде изключена от данъчната основа за облагане с Корпоративен данък, като за 2019 година е определена нова данъчна основа в размер на 391 703,46 лева / 568 733,12 лева - от която 535 741,61 лева- получени приходи по банковите сметки + 32 991,51 лева- декларирани суми по отчети от ФУ-177 029,66 лева- разходи за куриерски и комуникационни услуги, наем, покупка на стоки и работни заплати и дължимият Корпоративен данък за 2019 година правилно е определен в размер на 39 170,35 лева, за 2020 година обосновано Директор на Дирекция ОДОП е приел, че данъчната основа е в размер на 9348,42 лева/ като 11 670,81 лева – неотчетени приходи от фактури за продажба на декларирани в Справките – декларации по ЗДДС -2322,39 разходи за комуникационни услуги и получени услуги от доставчици, установени на територията на други държави – членки и дължимият Корпоративен данък е в размер на 934,84 лева.

В контекста на изложеното, настоящият съдебен състав намира, че издаденият Ревизионен акт отговаря на изискванията за редовно действие на административните актове и предполага отхвърлянето на предявената срещу него жалба.

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е неоснователна и не следва да бъде уважена. В полза на ответника по жалбата следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер, определен по реда на чл.8,ал.3, т. 4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждение - при интерес от 25 000 лева до 100 000 лева - 2650 лева плюс 8 % за горницата над 25 000 лв./ или в размер на 3858,42 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд София- град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на “ Би Си Шоп“ ЕООД- [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221521005701-091-001/05.04.2022 година, изменен с Решение №1082/07.07. 2022 година на Директор на Дирекция ОДОП, в оспорената част на установените резултати по ЗКПО, като установения за 2019 година Корпоративен данък в размер на 56 247,81 лева определил на данък за

вносяне в размер на 39 170,35 лева , установения за 2020 година Корпоративен данък в размер на 936,01 лева определил на данък в размер на 934,84 лева, ведно със съответните лихви.

ОСЪЖДА „БИ СИ ШОП“ ЕООД ГР. СОФИЯ ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ ОДОП СУМАТА ОТ 3858,42 лева-ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на страните.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК, вр. с чл.211,ал.1 АПК.

СЪДИЯ:

