

РЕШЕНИЕ

№ 8052

гр. София, 10.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 35
състав**, в публично заседание на 22.05.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петър Савчев

при участието на секретаря Богданка Гешева, като разгледа дело номер **2356** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Производството е образувано по жалба на В. Х. М., ЕГН: [ЕГН], съд. адр. [населено място], [улица] срещу РА № Р-22002222005483-091-001/12.06.2023 г. , който е обжалван с жалба вх. № 94-В-341/05.07.2023 г. пред Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция по приходите, по която жалба няма произнасяне в срока по чл. 156, ал. 4 от ДОПК. Жалбата е насочена срещу РА изцяло, който се оспорва като незаконосъобразен, поради противоречието му, както с процесуалните правила по издаването му, така и с материалния закон. Моли отмяна на РА и присъждане на деловодни разноски.

Ответникът Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция по приходите оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена, като се приемат съображенията за потвърждаване на РА. Претендира деловодни разноски.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и следва да се разгледа по същество, поради следното: срещу процесния РА № Р-22002222005483-091-001/12.06.2023 г. жалбоподателят в настоящото производство е подал жалба вх. № 94-В-341/05.07.2023 г. пред Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция по приходите. Съгласно разпоредбите на чл. 155, ал. 1 във вр. чл. 146 от

ДОПК, решаващият орган следва да се произнесе по жалбата в 60-дневен срок от изтичането на 7-дневен срок от подаване на жалбата, освен ако жалбата има недостатъци, какъвто не е настоящия случай. Следователно, по подадената на 05.07.2023 г. жалба, решаващият орган е следвало да се произнесе до 12.09.2023 г.

Страните в административното производство по обжалване на РА, обаче, са сключили споразумение от 05.09.2023 г. /л. № 26 от делото/, с което, на основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, са удължили срока на произнасянето по жалбата с 3 месеца, считано от датата на изтичане на чл. 155, ал. 1 във вр. чл. 146 от ДОПК, или – считано от 12.09.2023 г. Следователно, срокът за произнасяне по жалбата от решаващия орган е изтекъл на 12.12.2023 г., в който срок отново няма произнасяне от решаващия орган по жалбата. При тези факти, съгласно разпоредбата на чл. 156, ал. 7 във вр. ал. 5 във вр. ал. 4 от ДОПК, се презюмира, че РА е потвърден от решаващия орган, като жалбата пред съда може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне от решаващия орган, или – в конкретния случай, считано от 12.12.2023 г. Процесната жалба е подадена на 08.01.2024 г., поради което е в срока за обжалване.

Съдът, като взе предвид твърденията на страните и прецени събраните доказателства по реда на § 2 от ДРДОПК във вр. чл. 168 от АПК, приема следното от фактическа и правна страна при цялостна проверка на основанията за законност на РА по чл. 146 от АПК и чл. 160, ал. 2 от ДОПК:

Безспорно между страните е, че на дружеството „ВИКИНГС“ ЕООД, в което управител и съдружник е бил жалбоподателят, е извършена ревизия с УИН Р-22220416005681, която е приключила с РА № Р-22220416005681-091-001/10.05.2017 г. РА е обжалван и отменен с Решение № 1715/30.10.2017 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С., като преписката е върната за извършване на повторна ревизия. Такава е възложена с УИН Р-22002217007978 и е приключила с РА № Р-22002217007978-091-001/26.09.2018 г. С РА № Р-22002217007978-091-001/26.09.2018 г. на „ВИКИНГС“ ЕООД са установени задължения за корпоративен данък за 2015 г. и за ДДС за периода 01.12.2015 г. – 31.06.2016 г. в размер на общо на по ЗКПО: 73 532,75 лв. главница и 52 763,94 лв. лихва и по ЗДДС: 71 943,60 лв. главница и 51 241,51 лв. лихва, или общо: 145 476,35 лв. главница и 104 005,50 лв. лихва.

Безспорно е, че РА № Р-22002217007978-091-001/26.09.2018 г. е обжалван по административен ред, като с Решение № 537/29.03.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. производството е прекратено, поради обявяване на „ВИКИНГС“ ЕООД в несъстоятелност и заличаването му от ТР с решение на СГС. При тези данни, органите по приходите са взели предвид, че жалбоподателят В. Х. М. е бил съдружник и управител на заличеното дружество „ВИКИНГС“ ЕООД през периода, предмет на проверка с горесцитираната ревизия, приключила с РА № Р-22002217007978-091-001/26.09.2018 г., по-конкретно – 01.01.2015 г. – 31.06.2016 г. При тези факти данъчните органи са приели, че жалбоподателят В. Х. М. носи отговорност за горесцитираните задължения на „ВИКИНГС“ ЕООД по РА № Р-22002217007978-091-001/26.09.2018 г. на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК. Ето защо, със заповед за възлагане на ревизията /ЗВР/ № Р-22220421005203-020-001/10.09.2021 г., връчена на жалбоподателя на 26.10.2021 г., издадена от А. А. Д., в качеството си на началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП-С., е започнала процесната ревизия.

Определено е ревизията да се извърши от В. Г. К. – главен инспектор по приходите и

ръководител на ревизията и В. С. В. – главен инспектор по приходите. Съдът приема, че посоченото лице А. А. Д. – началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ в ТД на НАП – С. е компетентен орган да издадат ЗВР на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, тъй като фигурира в Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП – С. /л.л. №№ 371-372 от делото/. Също така, компетентни да извършат ревизията, във вр. с разпоредбите на чл. 12, ал. 6 във вр. чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, са лицата, посочени в ЗВР, тъй като фигурират в Заповед № Х 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на зам. изп. Директор на НАП /л.л. №№ 368-370 от делото/.

Предметът на ревизията е именно установяване отговорността на жалбоподателя по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за задължения на „ВИКИНГС“ ЕООД за корпоративен данък за 2015 г. и за ДДС за периода 01.12.2015 г. – 30.06.2016 г. Със заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизията /ЗИЗВР/ № № Р-22220421005203-020-002/06.01.2022 г. , връчена на жалбоподателя на 13.01.2022 г. , издадена от А. А. Д., в качеството си на началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП-С., е продължен срокът на ревизията, по реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК, и до 07.02.2022 г. , като не е променен предметът на ревизията.

Със заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизията /ЗИЗВР/ № Р-22220421005203-020-003/01.02.2022 г. , връчена на жалбоподателя на 03.02.2022 г. , издадена от А. А. Д., в качеството си на началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП-С., е продължен срокът на ревизията, по реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК, и до 04.03.2022 г. , като не е променен предметът на ревизията. Безспорно е, че ревизията приключва с РА № Р-22220421005203-091-001/25.05.2022 г. , който е обжалван и отменен с Решение № 1600/07.10.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С., като преписката е върната за извършване на повторна ревизия.

В изпълнение на цитираното решение, и на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК, със заповед за възлагане на ревизията /ЗВР/ № Р-22002222005483-020-001/18.10.2022 г. , връчена на жалбоподателя на 22.11.2022 г. , издадена от А. А. Д., в качеството си на началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП-С., е започнала повторната ревизия. Определено е ревизията да се извърши от С. С. К. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Г. И. Л. – главен инспектор по приходите.

Както вече се посочи, съдът приема, че посоченото лице А. А. Д. – началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ в ТД на НАП – С. е компетентен орган да издадат ЗВР на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, тъй като фигурира в Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП – С. /л.л. №№ 371-372 от делото/. Отново, също така, компетентни да извършат ревизията, във вр. с разпоредбите на чл. 12, ал. 6 във вр. чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, са лицата, посочени в ЗВР, тъй като фигурират в Заповед № Х 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на зам. изп. Директор на НАП /л.л. №№ 368-370 от делото/.

Предметът на ревизията е отново установяване отговорността на жалбоподателя по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за задължения на „ВИКИНГС“ ЕООД за корпоративен данък за 2015 г. и за ДДС за периода 01.12.2015 г. – 30.06.2016 г. За резултатите от ревизията, на основание чл. 117 от ДОПК, е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002222005483-092-001/13.04.2023 г. , връчена на жалбоподателя /датата не се чете/, подписан от екип ревизори – С. С. К. – ръководител на ревизията на длъжност „главен инспектор по приходите“ и В. Г. Й. на длъжност „главен инспектор по приходите“, които съдът приема за компетентни да изготвят РД, предвид цитираните

норми. Няма данни срещу РД жалбоподателят да е подал възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОППК, придружено от допълнителни доказателства.

Така, ревизията приключва с процесния РА № Р-22002222005483-091-001/12.06.2023 г. , връчен на жалбоподателя на 22.06.2023 г. , и който, както се посочи по-горе, се обжалва в настоящото производство по реда на чл. 156, ал. 7 във вр. ал. 5 във вр. ал. 4 от ДОПК. РА /л.л. №№ 92-97 от делото / е издаден законосъобразно по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК от органа възложил ревизията – горепосочената А. А. Д. и ръководителят на ревизията посочен по-горе С. С. К..

Предвид гореизложеното, съдът приема, че е спазена процедурата по започване и приключване на процесната ревизия, предвид длъжностите и компетентността на лицата, участващи в издаването на актовете по започване, движение и приключване на ревизията.

Както се посочи по-горе, процесната ревизия е приключила със съставянето на обжалвания в настоящото производство, по реда на чл. 156, ал. 7 във вр. ал. 5 във вр. ал. 4 от ДОПК, РА № Р-22002222005483-091-001/12.06.2023 г. , връчен на жалбоподателя на 22.06.2023 г. По-горе се посочи, че предметът на ревизията е установяване отговорността на жалбоподателя по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за задължения на „ВИКИНГС“ ЕООД за корпоративен данък за 2015 г. и за ДДС за периода 01.12.2015 г. – 31.06.2016 г. РА изцяло препраща към мотивите на РД, в който данъчните органи са установили данъчни задължения на дружеството и съответно на жалбоподателя за корпоративен данък за 2015 г. и за ДДС за периода 01.12.2015 г. – 30.06.2016 г. в размер на общо на по ЗКПО: 73 532,75 лв. главница и 52 763,94 лв. лихва и по ЗДДС: 71 943,60 лв. главница и 51 241,51 лв. лихва, или общо: 145 476,35 лв. главница и 104 005,50 лв. лихва.

За да установят посочените задължения, данъчните органи са установили следното от фактическа и правна страна, което съдът обсъжда във връзка с доводите на страните и събраните по делото доказателства и приема за правилно следното:

Безспорно между страните е, че на дружеството „ВИКИНГС“ ЕООД, в което управител и съдружник е бил жалбоподателят за процесния период 01.01.2015 г. – 31.06.2016 г. , е извършена ревизия с УИН Р-22220416005681, която е приключила с РА № Р-22220416005681-091-001/10.05.2017 г. РА е обжалван и отменен с Решение № 1715/30.10.2017 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С., като преписката е върната за извършване на повторна ревизия.

Такава е възложена с УИН Р-22002217007978 и е приключила с РА № Р-22002217007978-091-001/26.09.2018 г. С РА № Р-22002217007978-091-001/26.09.2018 г. на „ВИКИНГС“ ЕООД са установени задължения за корпоративен данък за 2015 г. и за ДДС за периода 01.12.2015 г. – 30.06.2016 г. в размер на общо на по ЗКПО: 73 532,75 лв. главница и 52 763,94 лв. лихва и по ЗДДС: 71 943,60 лв. главница и 51 241,51 лв. лихва, или общо: 145 476,35 лв. главница и 104 005,50 лв. лихва. Безспорно е, че РА № Р-22002217007978-091-001/26.09.2018 г. е обжалван по административен ред, като с Решение № 537/29.03.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. производството е прекратено, поради обявяване на „ВИКИНГС“ ЕООД в несъстоятелност и заличаването му от ТР с решение на СГС.

При тези данни, органите по приходите са взели предвид, че жалбоподателят В. Х. М. е бил съдружник и управител на заличеното дружество „ВИКИНГС“ ЕООД през периода, предмет на проверка с горесцитираната ревизия, приключила с РА №

P-22002217007978-091-001/26.09.2018 г. , по-конкретно – 01.01.2015 г. – 30.06.2016 г. При тези факти данъчните органи правилно са приели, че жалбоподателят В. Х. М. носи отговорност за горесцитираните задължения на „ВИКИНГС“ ЕООД по РА № P-22002217007978-091-001/26.09.2018 г.

на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, но същите следва да бъдат установени с ревизионно производство срещу него, в което да се установят както данъчните задължения на дружеството, доколкото РА срещу него не е влязъл в сила , така и хипотезите на чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, които предвиждат случаите, в които се носи отговорността за публичните вземания от управителя, съответно от съдружника. Ето защо, правилно със заповед за възлагане на ревизията /ЗВР/ № P-22220421005203-020-001/10.09.2021 г. е започнала процесната ревизия. Както се посочи, ревизията приключва с процесния РА № P-22002222005483-091-001/12.06.2023 г. , който препраща към мотивите и правните доводи по РД.

За установяване на задълженията на заличеното „ВИКИНГС“ ЕООД за корпоративен данък по ЗКПО за периода 2015 г. , данъчните органи законосъобразно са извършили насрещни проверки по чл. 45 от ДОПК, изискали са документи и писмени обяснения от лица, извършили са анализ на счетоводни документи, както и са приобщили материали от ревизионното производство срещу „ВИКИНГС“ ЕООД.

Данъчните органи с взели предвид безспорното между страните, че през процесния период дружеството е извършвало търговска дейност от сервиз за поправка на автомобили и по-конкретно на застрахователни щети по възлагане от застрахователи. Органите по приходите са извършили насрещни проверки на доставчици на чести за МПС. Извършени са посещения на адресите за кореспонденция на доставчиците на части „АЙ СТОК“ ЕООД, „РОМ ДИВА“ ЕООД, „СИ БИЛД КОМЕРС“ ЕООД, „СТРОЙ КОМ БМ“ ЕООД, „АЛЕКСИС 5000“ ЕООД, „ЛОПОС“ ЕООД, „УНИКОМ ГРУП“ ЕООД, „АРТСИС“ ЕООД, „ЗЕТБИЛД“ ЕООД, „ДИЛЕМА СТРОЙ“ ЕООД. Дружествата не са намерени на адресите за кореспонденция и счетоводни документи не са прегледани.

При тези данни, органите по приходите твърде общо посочва, че „от анализ на всички събрани документи и писмени доказателства от предходното и настоящото ревизионно производство се установява, че не е доказано осъществяване на реална доставка на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС в общ размер на 735 327,50 лв.“. Данъчните органи установяват безспорното, че посочената сума от 735 327,50 лв. е осчетоводена от „ВИКИНГС“ ЕООД като разход по дебита на сметка 601 „разходи за материали“ и с която сума дружеството е намалило данъчния си счетоводен резултата – не са обложени с данък 10 % по ЗКПО. Данъчните органи приемат, че това е било неправилно, доколкото разходите били документално необосновани, тъй като фактурите за тях били с невярно съдържание и не били издадени за реално извършени доставки.

Ето защо, данъчните органи са приели, че с горепосочените разходи в размер на 735 327,50 лв. следва да се увеличи данъчния финансов резултат за 2015 г. на основание чл. 26, т. 2 във вр. чл. 23, ал. 2, т. 1 във вр. чл. 10 от ЗКПО. Посочените норми постановяват, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Така данъчните органи са установили задължение на „ВИКИНГС“ ЕООД по ЗКПО за 2015 г. в размер на 73

532,75 лв. главница и 52 763,94 лв. лихва, като са увеличили данъчния му финансов резултат за 2015 г. със сумата по непризнатите разходи.

Съдът не приема посочените фактически изводи на органите по приходите, че доставките по фактурите не са осъществени, като основани на твърде общи и фактически необосновани доводи. За да посочат, че няма доставки, органите по приходите използват общите изрази /л. № 118 от делото/, като „видно от всички доказателства“ – без да се конкретизират кои, „на база на съвкупната преценка на всички процесуални действия“ – отново без да се конкретизират кои, „фактурите са с невярно съдържание“ – без да се посочва защо, бланкетно се цитират правните норми. Единственият конкретен фактически извод, който се прави от данъчните органи, е че доставчиците не са намерени на адресите им за кореспонденция и не са прегледани счетоводни документи при тях.

Съдът приема, че не са обсъждани съществени въпрос от данъчните органи, като тези за надлежното осчетоводяване на фактурите от „ВИКИНГС“ ЕООД и плащането по тях. Това са въпроси от съществено значение, за да може да се направи преценка за тежест на фактите, като се съпоставят надлежното осчетоводяване на фактурите от получателя на доставките и плащането по тях от него и от друга страна ненамирането на адресите им доставчиците и намиращи се при тях счетоводни документи. Това съпоставяне на тези групи факти е от съществено значение за извода за реалността на доставките. В този смисъл, съдът приема, че е нарушен чл. 5 от ДОПК за задължението на органите по приходите служебно да установят всички съществени правно релевантни факти, което не е направено в случая.

Неизследвайки въпросът за осчетоводяването и плащането по фактурите, а само въпроса за реалните адреси за кореспонденция на доставчиците, както и извеждането на правни заключения с общи фрази и бланкетно цитиране на правни норми, органите по приходите са осъществили изключително едностранно производство по установяване на данъчни задължения и са ограничили правото на защита на ревизираното лице.

Предвид изложеното, ревизионният акт е неправилен в частта, с която са установени данъчни задължение на „ВИКИНГС“ ЕООД – съответно на жалбоподателя, по ЗКПО за периода 2015 г. в размер на 73 532,75 лв. главница и 52 763,94 лв. лихва.

За установяване на задълженията на заличеното „ВИКИНГС“ ЕООД за данък по ЗДДС за периода 01.12.2015 г. – 30.06.2016 г. , данъчните органи отново законосъобразно са извършили насрещни проверки по чл. 45 от ДОПК, изискали са документи и писмени обяснения от лица, извършили са анализ на счетоводни документи, както и са приобщили материали от ревизионното производство срещу „ВИКИНГС“ ЕООД.

При изследване на въпроса за извършените доставки и начислен ДДС от дружеството, данъчните органи са взели предвид безспорното между страните, че през процесния период дружеството осъществява доставка на стоки и услуги на територията на страната, облагаеми по ЗДДС с 20 % данък, като извършва основна дейност ремонт на автомобили по

застрахователни щети. Безспорно е, че основни клиенти на дружеството са „ГРУПАМА ЗАСТРАХОВАНЕ“ ЕАД, „ЖЕНЕРАЛИ ЗАСТРАХОВАНЕ“ АД, „З. ДАЛЛБОГГ „ЖИВОТ И ЗДРАВЕ“ АД, ЗД „ЕВРОИНС“ АД, ЗАД „АРМЕЕЦ“, ЗК „ЛЕВ ИНС“ АД, Д. „ОБЩО ЗАСТРАХОВАНЕ“ ЕАД, ЗАД „БВИГ“, „СОФИЯ ФРАНС АУТО“ ЕООД и др. На тези дружества са извършени насрещни проверки на основание чл. 45 от ДОПК.

Отчетени са и продажби от търговските обекти, които са включени в дневниците за продажби за съответния данъчен период. Данъчните органи не са установили наличие на основания за корекция на данъчната основа и на начисления ДДС.

При изследване на въпроса за получените доставки и приспаднатия данъчен кредит от „ВИКИНГС“ ЕООД, при ревизията данъчните органи са констатирали основания за корекция на данъчната основа на доставките и начисления ДДС. Данъчните органи са изискали данни от дружеството, направени са проверки в счетоводството му, извършени са проверки при доставчици на доставки с право на пълен данъчен кредит. Данъчните органи са установили, че от доставчиците са представени само фактури, но не и други документи, които съдържат информация за мястото на предаване и за приемане на доставките.

Данъчните органи са приели, че фактурите са оформени формално, като съдържали „привидно необходимите реквизити“ /л. № 120 от делото/, не ставало ясно, кои лица са присъствали на мястото на доставката и приемането на стоките. Не били представени от „ВИКИНГС“ ЕООД актуални телефони на доставчиците му, защото на представените никой не отговарял и така не могли да се съберат данни за доставките, необходими за ревизията. Също така, не били представени документи за водена кореспонденция между контрагентите по сделките, за евентуални договорени отстъпки от цените, за начинна плащане и предаване на стоките и т.н. Такива могли да бъдат факс, уведомителни писма, електронна поща и др. Не били представени доказателства за техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците – офиси, МПС, складови помещения, трудови договори и др. , които били необходимо условие за извършване на процесните доставки, предвид характера им.

Установено било, обаче, от представени касови отчети за извършени плащания, че сумите по фактурите за доставките били заплатени от „ВИКИНГС“ ЕООД. Плащането, обаче, не било доказателство за реални доставки и поради това счетоводно се отразявало неправилно „просто харчене на парични средства“ /л. № 121/. Липсата на доставки по фактурите се установявала и от писмени доказателства от клиентите на

дружеството. Така, от документите, представени от застрахователните дружества, не се доказвало, че доставените части за повредените МПС по фактурите, са вложени в ремонти по щети, възложени от застрахователните компании. При тези данни, данъчните органи са приели, че е налице само документално отразяване на доставки и формално изпълнение на условията на чл. 71, ал. 1 от ЗДДС.

Ето защо са приели, че по силата на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. чл. 9 от ЗДДС, не следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит за ревизирания период и по процесните фактури, в размер на данъчния кредит от 547 828,10 лв. Така данъчните органи са установили задължение за ДДС на „ВИКИНГС“ ЕООД, съответно на жалбоподателя, в размер на 71 943,60 лв. главница и 51 241,51 лв. лихва, за периода 01.12.2015 г. – 30.06.2016 г.

Съдът не приема законосъобразност на горепосоченото установяване на задължения по ЗДДС, поради следното: данъчните органи безспорно са установили две групи факти - от една страна надлежното осчетоводяване на процесните фактури, по които дружеството е декларирало право на приспадане на данъчен кредит и плащането по тях, а от друга страна – липса на данни за кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, за да извършат точно тези доставки, както и липса на доказателства доставките да са вложени в облагаеми доставки, извършвани от дружеството. Органите по приходите са дали тежест на втората група факти, която води до извод за липса на реални доставки и са приложили горесцитираните норми на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. чл. 9 от ЗДДС. Съгласно тях, право на приспадане на данъчен кредит има лице, регистрирано по ЗДДС за начисления му ДДС по доставени му стоки ли услуги, които той влага в облагаеми доставки на стоки или услуги, извършвани от него.

Правилно данъчните органи са тълкували нормите, че за да е налице право на приспадане на данъчен кредит, то освен, че доставените стоки или услуги следва да се ползват за независимата икономическа дейност на лицето по смисъла на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС, но и доставките да са реално извършени. Надлежното осчетоводяване на фактурите, извършените плащания по тях, както и липсата на данни за съществени счетоводни нередности при ревизираното дружество, съдът преценява по реда на чл. 51 от ДОПК и приема, че осчетоводяването отразява реални доставки.

Прекалено формални и едностранно насочени са изводите на данъчните органи за нереалност на доставките, тъй като не се откривали доказателства за офиси на контрагентите, за трудови договори, за

притежание на стоки и МПС. Неизпълнението евентуално на трудовото законодателство и начинът на организация на работата на търговеца, може да са индicia за нереални сделки, но не може тези данни да се натоваарват с по-голяма доказателствена тежест от редовно воденото счетоводство и особено плащането по фактурите. Посоченото в РД за самоцелно осчетоводяване на плащане /л. № 121/, особено в процесните мащаби, няма нито житейска, нито още по-малко – търговска логика.

В същия смисъл следва да се обсъждат и изводите на данъчните органи за нереалност на доставките, основани на липса на документи за предаването на стоките и за лицата, присъствали на това. Оформянето на търговските отношения в протоколи и други документи, не се поставя като условие за валидност и на липсата му не може да се придава тежест в данъчните отношения. Чл. 293, ал. 3 от ТЗ дори преодолява изискванията за форма на сделка, като условие за валидност, за да се осигури сигурност и бързина на търговските сделки. Последното е фундаментален принцип на търговското право. Съдът отново посочва, че фундаменталното в конкретния случай е редовното счетоводство и извършените плащания по фактурите, за да се приеме реалност на доставките.

Тези факти, които освен друго, отразяват коректност към фиска, не могат да бъдат подценявани и за да се придава по-голяма тежест на хипотетично основани факти за липса на кадрова и техническа обезпеченост. В този контекст следва да се приеме като неоснователен и доводът на данъчните органи, че „от представените документи от клиентите на „ВИКИНГС“ ЕООД – застрахователните компании, не става ясно, че доставените стоки се влагат в ремонтите на МПС“ /л. № 122/, каквото е цитираното изискване на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС.

Отново следва се посочи, че изводът на данъчните органи е твърде общ и неконкретен, без да се посочват документите, които са обсъдени и за какви стоки се отнасят, което ограничава правото на защита на жалбоподателя. Но също така, следва да се посочи, че при този количествен и стойностен мащаб на надлежно осчетоводените и платени доставки, при характера на независимата търговска дейност на дружеството, свързана с интензивен ремонт на застрахователни щети, то житейски, търговски и счетоводно нелогично е, както и недоказано по делото е, доставените стоки да са използване за нещо различно от облагаеми доставки.

Предвид гореизложеното, съдът не приема извода на данъчните органи за нереалност на доставките и приема, че се е осъществил съставът на чл. 68, ал. 1 и 69, ал. 1от ЗЗД по процесните фактури. Дружеството е имало право да приспадне данъчния кредит, защото са били налице условията на

чл. 71 от ЗДДС. Предвид изложеното, ревизионният акт е неправилен в частта, с която са установени данъчни задължения на „ВИКИНГС“ ЕООД – съответно на жалбоподателя, по ЗДДС за периода 01.12.2015 г. – 30.06.2016 г. в размер на 71 943,60 лв. главница и 51 241,51 лв. лихва.

Предвид изложеното до тук, с което се приема, че неправилно са установени данъчни задължения на заличеното „ВИКИНГС“ ЕООД за ДДС и за корпоративен данък за периода януари 2015 г. – 30.06.2016 г., то следва, че за такива задължения не следва да се ангажира отговорността на жалбоподателя по реда на чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК. За пълнота на решението, както и поради възможността то да бъде обжалвано, обаче, съдът ще изложи мотиви и в тази част на жалбата.

С РА органите по приходите са приели, че предвид установените по преписката факти, то жалбоподателят следва да отговаря за процесните задължения за корпоративен данък и ДДС, както по ал. 1, така и по ал. 2 на чл. 19 от ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, който в качеството си на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 укрие факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие от това не могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски, отговаря за непогасеното задължение.

Това е субсидиарната отговорност на орган или собственик на дружеството за публични задължения на последното. Разпоредбата поставя правна конструкция, като материално-правно основание за ангажиране на отговорността. По-конкретно – изисква се лицето, чиято отговорност се ангажира да е орган или собственик на дружеството, да е укрило от органите по приходите факти, които по закон е длъжно да обяви и от това именно действие/бездействие, да следва пряко и непосредствено невъзможността за събиране на публичните вземания.

В конкретния случай е безспорно, че за процесния период януари 2015 г. – 30.06.2016 г. жалбоподателят е бил съдружник и управител на „ВИКИНГС“ ЕООД, представлявал е дружеството в отношенията с трети лица, поради което е отговорен за деклариранията на финансови резултати по ЗКПО и ЗДДС, поради което може да бъде отговорен по чл. 19, ал. 1 от ДОПК. Правилно органите по приходите са приели, че недекларирането или невярното деклариране на финансови резултати както по ЗКПО, така и по ЗЗД, при което не се установяват съществуващи данъчни задължения, е действие от естеството по чл. 19, ал. 1 от ДОПК.

Правилно данъчните органи са приели, че посоченото недеклариране и

последващото заличаване на дружеството от ТР, поради обявяването му в несъстоятелност, осъществява хипотезата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК за невъзможност за събиране на публични вземания. Дори и да се приеме, обаче, че има горепосочената непосредствена и пряка връзка между невярното деклариране, извършено през 2015г. - средата на 2016 г. , и обявяването на дружеството в несъстоятелност и заличаването му от ТР около 3 г. по-късно – 2019 г. , то в конкретния случай, обаче, не се установи невярното деклариране по ЗКПО и ЗДДС на процесните вземания.

По-горе се изложиха подробни мотиви за неправилно установените задължения на „ВИКИНГС“ ЕООД за корпоративен данък за 2015 г. и за ДДС за периода 01.12.2015 г. – 31.06.2016 г. в размер на общо на по ЗКПО: 73 532,75 лв. главница и 52 763,94 лв. лихва и по ЗДДС: 71 943,60 лв. главница и 51 241,51 лв. лихва, или общо: 145 476,35 лв. главница и 104 005,50 лв. лихва, за които вземания се ангажира отговорността на жалбоподателя по чл. 19, ал. 1 от ДОПК с процесния РА. Предвид изложеното, РА е неправилен в частта, с която се обосновава отговорност на жалбоподателя по чл. 19, ал. 1 от ДОПК.

Съгласно разпоредбата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 , когато недобросъвестно извърши едно от следните действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски: 1. извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните; 2. извърши действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото лице.

Както многократно се посочи в решението, през процесния период януари 2015 г. – 30.06.2016 г. жалбоподателят е бил управител и съдружник на „ВИКИНГС“ ЕООД, поради което има качеството да носи отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК. В конкретния случай органите по приходите свързват отговорността на жалбоподателя за задълженията на дружеството, с хипотезата на чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК – „отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице

безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните“. За да приемат това, данъчните органи посочват следните факти: през 2016 г. „ВИКИНГС“ ЕООД притежава недвижим имот /земя и сгради/.

На 06.12.2016 г. дружеството апортира този имот по реда на ТЗ в дружеството „МИДГАРД 93“ ООД при експертна оценка от 625 527 лв. При тази сделка „ВИКИНГС“ ЕООД става съдружник в „МИДГАРД 93“ ООД. Няколко седмици по-късно, на 10.01.2017 г. , жалбоподателят, като управител на „ВИКИНГС“ ЕООД, продава на брат си Е. М. изцяло дружествения си дял в „МИДГАРД 93“ ООД на цена от 150 000 лв.

При тази поредица от сделки, органите по приходите са приели, че жалбоподателят фактически отчуждава имота от патримониума на „ВИКИНГС“ ЕООД на цена 4-пъти по ниска и така осъществява горечитираната хипотеза на чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК - „отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните“.

Също така безспорно е установеното от данъчните органи, че уговорената цена от 150 000 лв. не е заплатена от брата на жалбоподателя Е. М., а е прихваната със задължения на „ВИКИНГС“ ЕООД към Е. М., произтичащи от договор за заем от 18.04.2008 г. , по силата на който братът на жалбоподателя Е. М. е дал в заем на „ВИКИНГС“ ЕООД сумата от 273 514,63 швейцарски франка, чиято стойност в български левове към датата на заема, страните са определили на 320 000 лв. Данъчните органи приемат с РА, че такъв договор за заем няма, че приложеният под л.л. №№ 254-256 от делото договор, споразумението за прекратяването му от 23.01.2017 г. /л. № 259/ и декларацията на брата на жалбоподателя Е. М. от 20.01.2017 г. за отказ от права по договора, поради горепосоченото прехвърляне на дружествени дялове /л. № 260/, са с недостоверна дата и са съставени за целите на процеса.

Следователно, данъчните органи приемат, че горепосоченият апорт е на много по ниска от пазарните цени, дори е безвъзмездно извършен. Спорен по делото е фактът за договора за заем от 18.04.2008 г. и като последица – за безвъзмездността на продажбата на дяловете на „ВИКИНГС“ ЕООД в „МИДГАРД 93“ ООД от 10.01.2017 г. Преди да обсъди този спорен факт, съдът посочва, че съображенията на данъчните органи за намаляване на имуществото на „ВИКИНГС“ ЕООД с процесния апорт и последващата продажба на притежавани дялове от „МИДГАРД 93“ ООД, с които фактически от патримониума на дружеството излиза процесния недвижим имот, са еднопосочни и не почиват на правната същност на тези търговски отношения. Данъчните органи чисто математически и номинално сравняват цена на апорт с цена на дял.

Цената на апорта се определя от експертиза в рамките на процедура по ТЗ, докато цената на дял се определя не по номинала му, а по балансовата му стойност. Така, дял от 10 лв. може да струва 10 000 лв. например или – 1 лв., което се определя от баланса на дружеството, от неговото икономическо състояние. Следователно, данъчните органи, не могат да правят сравнение, че тъй като апортът бил оценен на 625 527 лв., то и дружествените дялове за него следвало да струват толкова. Действително, правилни са съображенията на данъчните органи, че между апорта и продажбата на дружествените дялове има много кратък период – едва няколко седмици, но те следва да изложат мотиви за икономически необоснована инвестиция в губещо дружество например, но не и за продажба на имота на цена 4-пъти по-ниска от пазарната.

Тези необходими мотиви от данъчните органи са от съществено значение за защитата на жалбоподателя, доколкото неправилно хипотезата на чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК - „отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните“, се свързва от данъчните органи с апорта, а не с продажбата на дяловете. Съдът, обаче, не приема и тезата за икономически необоснована инвестиция с апорта, като основание за ангажиране на отговорността на жалбоподателя.

Това е така, доколкото по делото е безспорно, че „ВИКИНГС“ ЕООД е икономически проект на двама братя – жалбоподателя В. М. и Е. М., които осъществяват търговска дейност по ремонт на застрахователни щети на МПС. Безспорно е установеното от данъчните органи, че дружеството се финансира, освен от друго, и от банкови кредити, изтеглени от него и заемни средства от съдружниците – двамата братя.

Съдът приема за установен фактът, че на 17.04.2008 г. братът Е. М. тегли кредит от „ЮРОБАНК И ЕФ ДЖИ БЪЛГАРИЯ“ АД, по силата на който взима 273 514,63 швейцарски франка, който е рефинансиран с договор от 10.09.2013 г. от същата банка. Съдът приема за установени тези факти, не само защото не се оспорват /договорите са приложени под л.л. №№ 272-284 от делото/, но и защото под л.л. №№ 29-37 от делото е представена неоспорена справка от АГЕНЦИЯ ПО ВПИСВАНИЯТА, от която са видни вписватнията на договорите за ипотечи за обезпечаване на кредита на Е. М..

Спорен е въпросът, дали приложеният под л.л. №№ 254-256 от делото договор за заем от 18.04.2008 г., с който Е. М. дава на „ВИКИНГС“ ЕООД сумата от 273 514,63 швейцарски франка, чиято стойност в български левове в договора страните са определили на 320 000 лв., споразумението за прекратяването на договора от 23.01.2017 г. /л. № 259/

и декларацията на брата на жалбоподателя Е. М. от 20.01.2017 г. за отказ от права по договора, поради горепосоченото прехвърляне на дружествени дялове /л. № 260/, са съставени за целите на процеса. Безспорно е, че цитираните документи нямат достоверна дата и може да се постави въпросът, че са съставени за процеса, поради което следва да се обсъдят във връзка с всички останали доказателства по делото.

С РА данъчните органи установяват /л.л. №№ 147-148/, че съгласно представените данни от Аналитичен регистър на „ВИКИНГС“ ЕООД, сметка 499/1 Е. М. за отчетната 2008 г. , от Е. М. е предоставена на 23.04.2008 г. по банков път сумата от 320 000 лв. , която е счетоводно отразена. Обаче, видно от договора за кредит на Е. М. от 17.04.2008 г. с „ЮРОБАНК И ЕФ ДЖИ БЪЛГАРИЯ“ АД, то сумата му била отпусната на 08.05.2008 г.

Също така, данъчните органи са установили, че липсват банкови документи за преводите. Съдът не приема тези доводи, като изключително формални и не почиващи на реалната фактическа обстановка – финансиране на семеен бизнес, при което са възможни неформални отношения, включително предаване на пари в наличност, за което ще се изложат мотиви по-долу. Тук само следва да се каже, че грешки по осчетоводяването – некоректно изписани дати, дори неправилното осчетоводяване, не рефлектира на валидността и факта на изпълнение на договора за заем. На него не рефлектира и неправилното осчетоводяване на факта, че парите са преведени по банков път, доколкото те може да са предадени и в наличност.

Със същите мотиви следва да се отхвърлят и съображенията на данъчните органи, изложени за неспазване на чл. 50, ал. 1, т. 5 от ЗДДФЛ от Е. М. по деклариране на заема, който е дал в полза на „ВИКИНГС“ ЕООД /л.л. №№ 149-150/. Според нормата физическите лица следва да декларират и предоставените заеми, като съдът приема, че недеklarирането им не се отразява на факта на заемите. Следва да се посочи и това, че нормата е нова – считано от 2010 г. , следваща заема от 18.04.2008 г. , поради което следва да се уважат и тези възражения на жалбоподателя.

Предвид изложеното до тук, приетото от данъчните органи /л.л. №№ 150-151/, че въз основа на събраните доказателства по ревизията, не се установява фактът на заема от 18.04.2008 г. , тъй като той не кореспондира с нито един счетоводен запис или деклариран данни от двамата братя и дружеството, до започване на ревизията за установяване на задължения по чл. 19 от ДОПК, съдът не приема за правилно. Както по-горе се посочи, „ВИКИНГС“ ЕООД е икономически проект на двама братя – жалбоподателя В. М. и Е. М., които осъществяват търговска

дейност по ремонт на застрахователни щети на МПС.

Този проект се финансира, освен от друго, и от банкови кредити, изтеглени от дружеството и заемни средства от съдружниците – двамата братя. Така, на 17.04.2008 г. братът Е. М. е изтеглил кредит от „ЮРОБАНК И ЕФ ДЖИ БЪЛГАРИЯ“ АД, по силата на който взима 273 514,63 швейцарски франка, който е рефинансиран с договор от 10.09.2013 г. от същата банка. Няма никакви данни кредитът да е използван за нещо друго, освен за финансиране на търговския проект, каквато е и житейската и търговска логика. Братята са свързани лица, влизат в неформални отношения, като предаването на паите е можело да стане и в наличност и да не се отрази счетоводно.

Правните последици от заемните отношения, задълженията по тях, обаче, остават между съдружниците и дружеството. Безспорно по делото е, като може да се повери и от вписванията в ТР, че 2017 г. заемодателят Е. М. се оттегля от този бизнес-проект и се установява в бизнес-проекта „МИДГАРД 93“ ООД, като оставя жалбоподателя сам съдружник и управител на „ВИКИНГС“ ЕООД. Безспорно е по делото, установено е и от данъчните органи в ревизията, че „ВИКИНГС“ ЕООД не е връщал парични средства на заемодателя Е. М. по договора за заем от 18.04.2008 г. , с който е дал на „ВИКИНГС“ ЕООД 273 514,63 швейцарски франка, с определена в договора стойност от 320 000 лв. Следователно, логично е при това оттегляне от бизнеса да поиска обратно дадените в заем пари.

Следователно, логично е връщането на парите да се осъществи с процесната правна конструкция от 06.12.2016 г. и 10.01.2017 г. – апорт на недвижим имот в „МИДГАРД 93“ ООД и оттегляне от дружеството, чрез продажба на дяловете в полза на Е. М., за да може той да стане правно и фактически собственик на недвижимия имот – срещу което той се отказва от правата си на заемодател по договора за заем от 18.04.2008 г.

Следователно, при тези безспорни факти, търговски и логически обосновани, следва да се приеме за осъществен фактът на споразумението от 23.01.2017 г. /л.№ 259/, сключено между заемодателя Е. М. и заемополучателя „ВИКИНГС“ ЕООД, с което страните прекратяват договора за наем и приемат, че нямат взаимни претенции във връзка с него.

Със същите мотиви следва да се приеме за достоверна и декларацията от 20.01.2017 г. /л. № 260/, с която заемодателят Е. М. се отказва от права по договора за заем.

Предвид гореизложеното, следва да се приеме, че е неправилен подходът на данъчните органи да обосноват хипотезата на чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК - „отчужди имущество, включително предприятието, на

задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните“, като приемат, че с апорта на недвижимия имот при оценка от 625 527 лв. в капитал на „МИДГАРД 93“ ООД и последващото излизане от дружеството с продажбата на дялове на стойност от 150 000 лв. , жалбоподателят, като управител на „ВИКИНГС“ ЕООД, фактически е отчуждил имота на значително по-ниска от пазарната цена и с това е създал условия за несъбиране на публични вземания.

Както се посочи по-горе, данъчните органи е следвало да изследват баланса на „ВИКИНГС“ ЕООД, да вземат предвид и задълженията му за връщане на 273 514,63 швейцарски франка, да вземат предвид и измененията в стойността на швейцарския франк през годините и да направят извод за стойността на сделката по прехвърляне на дружествените дялове срещу отказ от дълг. При тази оценка, вероятно е да се приеме и това, че стойността на продажбата на дяловете може действително да възлиза на твърдените от жалбоподателя 724 649,35 лв. – стойността на швейцарските франкове към края на погасителния план.

В заключение следва да се посочи отново, че за процесния период януари 2015 г. – 30.06.2016 г. жалбоподателят е бил съдружник и управител на „ВИКИНГС“ ЕООД, представлявал е дружеството в отношенията с трети лица, поради което може да бъде отговорен по чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Правилно органите по приходите са приели, че продажбата на дружествени дялове от 10.01.2017 г. е действие от естеството по чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК - „отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните“.

Правилно данъчните органи са приели, че посоченото отчуждаване и последващото заличаване на дружеството от ТР, поради обявяването му в несъстоятелност, е от естество да осъществи хипотезата на чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК за невъзможност за събиране на публични вземания. По делото, обаче, не се установи безвъзмездност или значително по-ниска цена от пазарната на прехвърлянето на дяловете. Но дори и да се приемеше, че такова отчуждаване има, горепосочената непосредствена и пряка връзка между отчуждаването, извършено на 10.01.2017 г. и обявяването на дружеството в несъстоятелност и заличаването му от ТР около 2 г. по-късно – 2019 г. , то в конкретния случай не се установи безвъзмездност или значително по-ниска цена от пазарната.

Нещо повече, самите ревизионни органи са установили, че към 13.12.2017 г. , след процесния апорт и прехвърляне на дялове, „ВИКИНГС“ ЕООД притежава активи и вземания, включително и парични средства в каса /л.л. №№ 152-154, където е приложен и балансът на дружеството/. В този

смисъл, съдът не приема, че с действията от 2017 г. , следва да се обоснове отговорност за несъбрани публични вземания, поради заличаване на дружеството през 2019 г. Не е налице причинна връзка между съзнателни действия на жалбоподателя през 2017 г. и невъзможността за събиране на публичните вземания, проявила се през 2019 г. Предвид изложеното, РА е неправилен в частта, с която се обосновава отговорност на жалбоподателя по чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Предвид всичко изложено до тук, съдът приема, на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, че РА следва да се отмени изцяло.

На основание чл. 161, ал. 1, изр. 1 от ДОПК, на жалбоподателя следва да се присъдят деловодни разноски в размер на 17 710 лв.

Въз основа на гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ изцяло, по жалба на В. Х. М., ЕГН: [ЕГН], съд. адр. [населено място], [улица], ревизионен акт № Р-22002222005483-091-001/12.06.2023 г.

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ да заплати на жалбоподателя В. Х. М., ЕГН: [ЕГН], съд. адр. [населено място], [улица], на осн. чл. 161, ал. 1, изр. 1 от ДОПК, сумата от 17 710 лв. деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване от страните, пред Върховен административен съд, в четиринадесетдневен срок от съобщението, че е изготвено.

СЪДИЯ: