

РЕШЕНИЕ

№ 2587

гр. София, 18.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 22.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **5444** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по повод подадена жалба вх. № 53-04-387/11.05.2022г. от „Беша-Б“ ЕООД, чрез управителя Б. А. Ш., допълнена със жалба от 01.06.2022г. срещу Ревизионен акт № Р-22221021004258-091-001/ 11.02.2022 г., издаден от М. Ц. М., началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. и И. В. –И. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП В., потвърден от директора на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – С. при ЦУ на НАП с решение № 757 от 18.05.2022 г. , с който са установени задължения по ЗКПО в размер на 439 976,05лв.главница и съответните лихви в размер на 46 618,20лв. и по ЗДДС в размер на 137 362,74 лв. и лихви в размер на 31 281,73лв. за данъчни периоди 2019г. и 2020г.

В жалбите са въведени оплаквания за материална незаконосъобразност на акта, издаден при нарушения на процесуалните правила и неспазване на принципите на ДОПК.

Твърди се, че всяко работещо в дружеството лице би могло да получи допълнително възнаграждение, съобразно Вътрешни правила за организация на работната заплата в Беша –Б“ ЕООД, в които са определени минимален месечен приход от продажба на стоки от 250 000лв. , минимален годишен нетен приход от продажба на стоки от 3 000 000лв., периодичност на начисляване, размер до 35% от нетните приходи от продажба на стоки над минимално определения, посочен по-горе. Сочи се, че смисълът на

Протоколи-решения на едноличния собственик е поставянето на критерии за получаване не на допълнително трудово възнаграждение, а не предварително определяне размера на същото, както са приели органите по приходите. Дружеството може да определи оборота на годишна база, а заложените бонуси не са определени, а определяеми. Изтъква се, че спецификата на работата е свързана със занаятчийско предприемачество, което предполага специфична информация, умения и подход, придобити в семейния бизнес на А. Ш.-М. и А. Ш.. Прилага се списък с събития, посетени от А. Ш. в качеството ѝ на „мениджър покупки/продажби“ и такъв списък за А. Ш. в качеството му на „мениджър, бизнес услуги“. Неправилно органа е възприел единствено семейната връзка за достатъчно основание, за да приеме, че само тези две лица са получили бонуси, като е подхотено формално и без да се анализират фактите и документите. Сочи се, че размерът на възнаграждението не подлежи на преценка за законосъобразност и целесъобразност от който и да било орган, същият се определя от количеството, спецификата, качеството на вменените задължения и отговорности и др. поставени критерии, като законодателят е предвидил единствено минимален праг и същото има постоянен характер, за разлика от допълнителното възнаграждение, което зависи от личния принос. Бизнес моделът на дружеството предполага смесена система на възнаграждения. Твърди се липса на нарушения на ЗКПО.

Подателят на жалбата твърди незаконосъобразност на изводите на ревизионният екип, че изплатените допълнителни трудови възнаграждения на А. Ш.-М. и А. Ш.-служители на дружеството имат характер на „тантием“ -възнаграждения, изплащани на ФЛ-управители и ръководители на предприятия след облагане на печалбата с данък, изразени в процент от печалбата, дохода, оборота или др. икономически показатели, защото тези лица не действат в качеството си на управители или ръководители на предприятие и няма сключени договори за управление и контрол. Понятието „тантием“ не може да се отнесе към лица, работещи по трудово правоотношение, каквито са правоотношенията на А. Ш. – М. и А. Ш.. Релевират се доводи и че понятието „скрито разпределение на печалбата“ е неотнормирано към трудовите правоотношения, тъй като то касае лица, които действат в качеството си на управители и ръководители и/или по силата на договори за контрол и управление. Дори да се приеме тезата на органа по приходите, то липсват и доказателства за наличие на превишаване на обичайните пазарни нива при определянето на допълнителните възнаграждения. От друга страна всички плащания са извършени с оглед трудовите правоотношения, следователно са свързани с осъществяваната от дружеството дейност.

Сочи се, че възнагражденията имат характер на доходи от трудови правоотношения, поради което данъците за тях са предварително и своевременно внесени в бюджета и тъй като вече е внесен дължимият по ЗДДФЛ данък в размер на 10%, не е налице отклонение от данъчното облагане. Според ревизиращия екип следва същият размер данък да се внесе отново, но от самото дружество, което би означавало недължимо платен данък по ЗДДФЛ, респективно от това следва неговото връщане и недължимост на лихви за същото по размер задължение, платено макар и на друго основание.

По отношение разходите за командировки и извършеното с РА увеличение на финансовия резултат за 2019 и 2020г. се сочи, че Б. Ш. е управител и представляващ дружеството, а А. Ш. има сключени граждански договори с ревизираното дружество и изпълнява длъжност „търговски секретар“ при служебни пътувания. На същата е

изплатено възнаграждение през 2019г. , декларирано с данъчна декларация.

Оспорва се приетото от органа становище на основание чл. 259 от ЗЗД, че поради липса на изрична уговорка в гражданския договор за чия сметка са разходите по пътувания, то същите следва да се считат за включени в договореното възнаграждение. Сочи се, че разходите не представляват „материал“ по смисъла на ЗЗД. Излагат се доводи, че цитираната разпоредба касае договор за изработка и няма връзка с трудовите правоотношения, при които безспорно се приема, че подобен вид разходи са за сметка на работодателя. Изтъква се, че по отношение на управителя на дружеството липсват аргументи защо не се признават разходите за командировки, а по отношение на наети по извънтрудово правоотношение лица е приложима разпоредбата на чл. 33 от ЗКПО. Доколкото в заповедите за командироване е посочено за чия сметка са разходите, то липсата на подобно посочване в гражданския договор не е от значение. Облигационните отношение по сключените граждански договори не могат да се приемат за „изработка“ , а по скоро могат да се квалифицират като услуги. От друга страна се сочи, че органът сам е констатирал наличие на клиент на жалбоподателя от [населено място] , Германия, но въпреки това необосновано е приел, че командировките до М. не могат да се обяснят с наличието на този клиент, следователно те не са извършени за нуждите на дружеството, без да е извършен какъвто и да било анализ на бизнес отношенията между страните, техния обем и интензивност. Оспорват се и задълженията за лихви по ЗКПО.

Досежно корекциите на извършените доставки с нулева ставка и начисления данък върху добавената стойност по ВОД към „MEGARELIA“ L.-CY 10362978A , жалбоподателят сочи, че се касае за търгувани стоки /13 пратки до К./, с превозвач „ТНТ България“ ЕООД, за които са представени всички документи за транспорт: товарителници, фактури, потвърждение от VIES системата за валидност на ДДС номера на купувача, търговско споразумение за транспорт, справка за извършени куриерски услуги, банкови извлечения за получени плащания, писмени инструкции на клиента. Оспорва се изводът на органа, че поради предоставянето на справка от „ТНТ България“ ЕООД само за 4 от общо 13-те пратки, то останалите 9 следва да се третират като доставки , облагаеми със ставка 20 на сто, извършени на територията на България. Единствено това обстоятелство е послужило на ревизиращия екип да направи този незаконосъобразен извод, доколкото другите установявания, свързани с регистрираното в К. дружество „MEGARELIA“ L. не са попречили на органа да приеме пратките, за които е налична справка от „Т. България“ /4-те пратки/ за ВОД. В тази връзка се сочи наличие на представени писмени инструкции на клиента „MEGARELIA“ L. за промяна адреса на доставката и посочване на конкретен получател на същата, необсъдени от органа. Изтъква се наличие на всички необходими писмени доказателства за доказване на ВОД на стоките на територията на К. : товарителници, фактури, отразяване в дневниците за продажби на доставчика на услугата, както и дневниците на покупки на дружеството, застраховка на пратката, плащане по банков път от „MEGARELIA“ L., като се сочи, че съдържанието на справката на „ТНТ България“ ЕООД е такова, поради начина на задаване на търсената информация от проверяващия екип. Въпреки приложените доказателства, то органът не е направил допълнителна проверка, за да потвърди или отхвърли твърденията на жалбоподателя. Изтъква, че приложените доказателства не са взети предвид и обсъдени от органа. Сочи се, че са представени 9бр. товарителници, в които е посоченвременният адрес на доставчика, а като получател лицата, посочени от него,

което също не е коментирано от органа. С жалбата по административен ред е представено писмо от превозвача „ТНТ България“ ЕООД, с което са потвърдени всички издадени от дружеството товарителници и реалното осъществяване на доставките до К.. Обстоятелството, че доставките по процесните 9 фактури са приети не от дружеството „MEGARELIA“ L., а от посочено от него трето лице не променя факта, че е осъществен ВОД. Това дружество е декларирано В. в К. и то е получателят на доставките, а не както е приел органът незадължени физически лица. Всички пратки са платени по банков път от „MEGARELIA“ L..

В допълнителната жалба/л.9/, депозирана по повод издаване на Решение №757/18.05.2022г. на директора на ДОДОП се изтъква още нарушение на принципа на обективност и на служебното начало, като са сочени, че изводите на органа са формирани на база предположения и допускания, а не на събрани доказателства. Доразвиват се аргументите по първоначалната жалба. Изтъкват се допуснати фактически грешки, които не са обсъдени и поправени, което е довело до неправилно установяване на допълнително начисления размер на корпоративния данък, съответно и на лихвите, които грешки са мултиплицирани и в потвърждаващото акта Решение на директора на ОДОП. В последното не са обсъдени възраженията на жалбоподателя, не е направен анализ на фактите и писмените доказателства, нито на новопредставени такива. Към жалбата са приложени писмени справки, писмо от „ТНТ България“ ЕООД.

Моли се за отмяна изцяло на оспорения РА.

В съдебно заседание, процесуалните представители на жалбоподателя – адв.М. и адв.Д. поддържат жалбата. Претендират разноски.

Ответникът – директорът на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата по съображенията в потвърждаващото РА решение и претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 30 030лв.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура не се представлява, не изразява становище по жалбата.

Съдът намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221021004258-020-001 от 27.07.2021г. връчена на 05.08.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221021004258-020-002/03.11.2021 г.. издадени от М. Ц. М. на длъжност началник сектор /оправомощен със Заповеди №3-ЦУ-1659/ 05.05.2021 г. и №3-ЦУ-2578/27.07.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП/ е възложено извършването на ревизия на „БЕША - Б“ ЕООД за определяне на задълженията за корпоративен данък (КД) по реда на ЗКПО за финансовите 2019 г. и 2020 г. и по ЗДДС за периодите от 01.01.2019 г. до 30.09.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221021004258-092-001/17.01.2022 г. Ревизираното лице е упражнило правото си на възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК и е подало възражение, вх. №Р-22221021004258-В.-001-И/31.01.2022 г. Същото е разгледано от органите по приходите и е прието за процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията приключва с РА №Р-22221021004258-091-001/ 11.02.2022г., издаден от М. Ц. М. - орган, възложил ревизията и И. С. В.- И. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията.

С РА са определени ДДС за внасяне в размер на 137 262,74 лв., вследствие начислен ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 66, ал. 1. т. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), поради непризнати за извършени вътреобщностни доставки (ВОД), в размер на 161 447.21 лв. към кипърското дружество „MEGARELIA“ L. , за което са начислени мораторни лихви за 31 281.73 лв. и КД за внасяне в размер на 439 976,05лв. и са начислени съответни лихви за 46 618.20 лв. Корекциите по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) са извършени по реда на чл. 26. т. 1 и 2 от закона.

Установено е, че основен предмет на дейност на ревизираното лице е търговия на дребно с часовници и бижута.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) с изх.№Р-22221021004258-040-001 от 20.08.2021г., №Р-22221021004258-040-002 от 02.11.2021г. и №Р 22221021004258-040-003 от 01.02.2022 г. В отговор са представени документи и писмени обяснения на 09.09.2021 г., 23.09.2021 г., 22.11.2021 г. и на 09.02.2022г. Всички доказателства са описани подробно в РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 5 е изпратено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица (ИПДПОТЛ), изх. №Р-22221021004258-041-001 от 02.11.2021г. до „ТНТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Изисканата информация е представена на 15.11.2021г., също описана надлежно в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на М. Д. И., с ЕГН [ЕГН] - български гражданин, собственик и управител на MEGARELIA L.. К. с VIN CY10362978A. На лицето е връчено по електронен път искане ИПДПЗЛ №П-22221021189012-040-001/ 04.11.2021 г. за представяне на документи и писмени обяснения, но такива не са представени. За резултатите от проверката е съставен Протокол №П-22221021189012-141-001/ 15.12.2021 г.

В резултат на извършените процесуални действия и анализ на събраните доказателства, органите по приходите са направили следните фактически установявания, довели до промяна на декларираните от ревизираното дружество резултати, както следва:

Определен корпоративен данък по ЗКПО:

Констатирано е, че със заповеди на Б. А. Ш., в качеството му на едноличен собственик и управител на „БЕША - Б“ ЕООД, са начислени и изплатени допълнителни трудови възнаграждения под формата на бонуси за постигнати резултати на А. Б. Ш. - негов син и А. Б. Ш.-М. - негова дъщеря, суми в общ размер на 1 855 555,56 лв. през 2019 г. и 2 522 523,11 лв. през 2020 г.

Органите по приходите са изискали с ИПДПОЗЛ №Р-22221021004258-040-002 от 02.11.2021г., за периода 01.01.2019 г. - 31.12.2020 г., договори за дистрибуция (представителство) между ревизираното лице и SA R. R.F. T. VUA1LLAT, VIN FR08497647958 и други доставчици на часовници и измервателна техника, трудовите договори и допълнителни споразумения към тях, сключени с А. Б. Ш. и А. Б. Ш.-М., ведомости за заплати, документи за изплатени възнаграждения - основни и допълнителни на двете физически лица, аналитични оборотни ведомости.

Представена е справка за изплатените допълнителни възнаграждения на работници и служители на „БЕША - Б“ ЕООД, вътрешни правила за организация на работната заплата, трудови договори и анекси към тях на А. Б. Ш.-М., назначена на длъжност

мениджър покупки/ продажби и А. Б. Ш., назначен на длъжност управител бизнес услуги, заповеди за определяне на бонуси за постигнати резултати, разходни касови ордери за изплатени бонуси, разчетно-платежни ведомости. При анализ на документите е установено, че допълнителни възнаграждения за постигнати резултати са начислени и изплатени единствено на сина и дъщерята на собственика на дружеството, т.е. такива не са изплащани за останалата част от персонала, работещ по трудови правоотношения. А. Б. Ш.-М. и А. Б. Ш. са свързани лица с „БЕША - Б“ ЕООД по смисъла на § 1. т. 13 от ДР към ЗКПО и §1, т. 3, б. „а“ и б. „б“ от ДР на ДОПК. Основните им възнаграждения надвишават многократно възнагражденията на останалите лица, назначени по трудови правоотношения, т.е. тези служители са оценени различно още с назначаването им и са съобразени с вменените им задължения и отговорности. Начислените и изплатени възнаграждения надвишават размера на декларирания положителен счетоводен финансов резултат на ревизираното лице за 2019 г. и 2020 г.

При така установената фактическа обстановка, органите по приходите са заключили, че получените възнаграждения от А. Б. Ш.-М. и А. Б. Ш. представляват премии (тантиеми), подлежащи на облагане по реда на Закона за данък върху доходите на физически лица /ЗДДФЛ/ като приходи от трудови правоотношения.

С ИПДПОЗЛ №Р-22221021004258-040-003/ 01.02.2022 г. е отправено запитване за подробни писмени обяснения относно критериите за начисляване и изплащане на допълнителни възнаграждения на сина и дъщерята на едноличния собственик за ревизираните периоди - методика за определяне на лицата, които могат да получат допълнителни възнаграждения и дали са изплащани такива и на останалите служители на дружеството. Представени са протоколи-решение на едноличния собственик от 21.01.2019 г., 20.01.2020 г. и от 01.06.2020 г., съгласно които, поради „постигнат прираст на нетните приходи от продажби над 10% спрямо съответното тримесечие на предходната година и привлечени нови клиенти, управителят взема решение за начисляване на допълнително възнаграждение в размери, надлежно посочени на стр. 5 в РА, по тримесечия за 2019 г. и 2020 г. В представените писмени обяснения не е пояснено защо на останалите служители не са определяни допълнителни възнаграждения. В тази връзка органите по приходите са посочили, че е неясно защо още към м. 01.2019 г. и м. 01.2020 г. са определени премиите на двамата служители за цялата година, като към този момент не биха могли да са известни приходите от продажби за съответното тримесечие и дали е налице прираст спрямо предходната година. Достигнали са до извод, че А. Б. Ш. и А. Б. Ш.-М. са получавали допълнителни възнаграждения поради своята роднинска връзка с управителя на „БЕША — Б“ ЕООД, а не заради бъдещите, неясно с колко увеличени приходи от продажби на дружеството.

При така установеното, в РА е посочено, че с отчитането на разгледаните допълнителни възнаграждения като разход, е налице предварително разпределение на печалбата в полза на свързани лица - роднини по права линия със собственика и служители по трудови правоотношения. С тези си действия ревизираното лице е намалило без основание финансовите си резултати за 2019 г. и 2020 г. под формата на разходи за възнаграждения, респ. налице е отклонение от данъчно облагане с корпоративен данък и е осъществено скрито разпределение на печалбата. Органите по приходите са приели, че представените вътрешни правила за организация на работната заплата и заповеди за определяне на бонуси за постигнати резултати и отчетените въз основа на тях разходи за възнаграждение на горепосочените служители са направени с цел отклонение от данъчно облагане и попадат в хипотезата на чл. 15 от ЗКПО, тъй като са налице финансови взаимоотношения между свързани лица, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица.

Предвид изложеното и на основание чл. 26. т. 11, във връзка с чл. 15 от ЗКПО, е извършено увеличение на финансовия резултат на „БЕША - Б“ ЕООД със сумите, отчетени като разходи за допълнителни възнаграждения на А. Б. Ш. М. и А. Б. Ш. в размер на 1 855 555,56 лв. за 2019 г. и в размер на 2 522 523.11 лв. за 2020 г.

При ревизията е установено също така, че през двете финансови години, по сметка 609 „Други разходи“ са отчитани разходи за командировки, в размер на 17 800,96 лв. за 2019г. и 3 880.92 лв. за

2020 г. на собственика на дружеството и неговата съпруга, с която няма сключени трудови правоотношения.

В подадено против РД възражение е посочено, че А. Варатекс Ш. - съпруга на Б. А. Ш. е командирована въз основа на сключен граждански договор от 25.01.2019 г. за изпълнение на дейности, предвидени за длъжността търговски секретар при служебни пътувания и провеждане на срещи с контрагенти на едноличния собственик и представляващ дружеството. В тази връзка, с ИПДПОЗЛ №Р-22221021004258-040-003/ 01.02.2022 г. са изискани гражданските договори, сключени с лицето за ревизираните периоди, документи за изплатени възнаграждения, доклади, сключени договори, осъществени търговски сделки, отчети за извършената работа и/ или други документи, удостоверяващи служебния характер на осъществените пътувания под формата на командировки. Представени са граждански договори от 25.01.2019г. и от 01.11.2019г., РКО №131 от 31.10.2019 г. за изплатена сума в размер на 9 000.00 лв. и протокол за приемане на извършената работа по договора от 25.01.2019 г., протокол за приемане на извършената работа по договора от 01.11.2019 г. Ревизиращите са констатирани, че в договорите е записано, че на А. Ш. е възложено да изпълнява функцията на търговски секретар при служебни пътувания, но не е упоменато за чия сметка ще са разходите за тези пътувания. Посочили са, че при липса на изричен текст в договора, предвиждащ друго, е приложим чл. 259 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), съгласно който ако не е уговорено друго, изпълнителят е длъжен да изработи поръчаното със свои средства, следователно разходите за командировка са включени в договореното възнаграждение по гражданския договор. От друга страна дружеството не е представило доказателства нито в хода на ревизията, нито при подаденото от него възражение против РД, че пътуванията имат връзка с дейността на „БЕША -Б“ ЕООД. Поради това и на основание чл. 26, т. 1, във връзка с чл. 33 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовите резултати за 2019 г. със сумата от 17 800,96 лв. и за 2020г. със сумата от 3 880,92 лв.

Предвид извършените корекции са установени допълнителни задължения за КД по ЗКПО в размер на 187 335,665 лв. за 2019 г. и 252 640,40 лв. за 2020 г., за което са начислени мораторни лихви, съответно в размер на 30 756.73 лв. и 15 681,47 лв.

Определени резултати по ЗДДС:

Установено е, че през периодите от 01.03.2019 г. до 30.06.2019 г., м. 08.2019 г., 01.10.2019г. - 30.11.2019 г. и 01.05.2019 г. - 30.06.2020 г. „БЕША - Б“ ЕООД е декларирало извършени ВОД с получател MEGARELIA L., K., с предмет измервателни уреди (часовници), доставени от SA R., Швейцария. Плащането по фактурите е осъществено от българска банкова сметка. Превозвач на стоките е „ТНТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД Т., като на всяка товарителница са записани номера и датата на фактурите - предмет на съответната куриерска услуга.

Извършена е насрещна проверка на куриерското дружество, при която последното е представило всички изискани му документи, а именно писмени обяснения от управителя, от които е видно, че лицето е издало четири товарителници с доставчик ревизираното дружество и получател MEGARELIA L., K. и копия на: товарителниците: фактури за извършени куриерски услуги; търговско споразумение: споразумения за транспорт; транспортни документи; банкови извлечения; справка за извършените четири куриерски услуги през периодите от 01.03.2019г. до 30.04.2019г. и м. 10.2019г. За периодите от 01.05.2019г. до 30.06.2019г., м. 08.2019г., м. 11.2019г. и 01.05.2019г. - 30.06.2020г., в които „БЕША - Б“ ЕООД е издало 9 фактури на кипърското дружество и претендира извършени ВОД, „ТНТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД не е транспортирало пратки с изпращач и получател тези страни, няма и не представя транспортни документи за това.

Извършена е насрещна проверка на М. Д. И. - български гражданин, собственик и управител на MEGARELIA L., K.. Връчено му е по електронен път ИПДПОЗЛ №П-22221021189012-040-001/04.11.2021г., на същата дата. Изискани са документи за възникнали търговски взаимоотношения с „БЕША - Б“ ЕООД: фактури за покупка на стоки от „БЕША - Б“ ЕООД, приемо-предавателни протоколи, писмени потвърждения за получаване на посочените във фактурите стоки, ако има такива, платежни документи, складови разписки, протоколи, ордери, разписки, документи за осъществен транспорт на стоките по фактурите, документи за наличие на обекти (собствени или наети) и персонал за осъществяване на дейността, всякакви други документи, удостоверяващи реалността на фактурираните доставки. Лицето не е представило документи.

На 04.01.2022 г. по електронен път е отправена е молба до ТД на НАП - В. Централно звено за връзка (ЦЗВ) за предоставяне на информация за наличие на асоциирани случаи, касаещи MEGARELIA L., K.. На същата дата по електронен път е получен е отговор, към който са приложени отговори от данъчната администрация на К. по асоциирани случаи, съдържащи трайно установени факти. От всички тях се

установява че: счетоводителят на фирмата е заявил, че е спрял да си сътрудничи със собственика/директора М. Д. И., защото е загубил връзка с него. Не му е предоставена информация за сделките на MEGARELIA L. след октомври 2018 г. и не притежава фактури за доставки и придобивания; направени са неуспешни опити за осъществяване на контакт със собственика на дружеството; не са открити никакви документи за сделките на компанията; отделът по ДДС е deregистрирал служебно лицето на 16.03.2021 г. като липсващ търговец; собственикът на капитала е български гражданин, който не живее в К.; дейността винаги била осъществявана от М. Д. И.; компанията няма наети лица или съоръжения и няма капацитет да приема и съхранява стоки в К.: не са открити никакви документи за сделките на компанията и водени счетоводни регистри от счетоводителя, поради това че собственикът и неин управител не е предоставил съответните документи.

Ревизиращите са посочили, че за претендираните за извършени ВОД по деветте процесии фактури, посочени на стр. 18 в РД, издадени през 01.05.2019 г. - 30.06.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и 01.05.2019 г. - 30.06.2020 г. не са представени всички изискуеми документи съгласно чл. 45 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), за доказване на доставките, а именно транспортни документи, тъй като транспортът по всички тях е за сметка на доставчика. Самото куриерско дружество, което е извършило транспорта по останалите четири фактури, издадени на същото кипърско дружество е заявило, че е извършило доставки на стоки само по тях, само за тях има транспортни документи и те са единствените, в които фигурират, като доставчик „БЕША - Б“ ЕООД и като получател MEGARELIA L., К..

При така установената фактическа обстановка е прието, че за доставките по спорните 9 фактури на обща стойност 686 313.68 лв., декларирани като ВОД, не са налице обстоятелства за определянето им като вътреобщностни и на основание чл. 6, ал. 3, т. 3, във връзка с чл. 17, ал. 2. чл. 25 и чл. 67, ал. 1, чл. 82, ал. 1 и чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. е начислен ДДС в размер на 137 262.74 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред, в резултат на което е произнесено Решение №757/18.05.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с което акта е изцяло потвърден, като са възприети мотивите на ревизиращия екип.

Решаващият орган приема, че изплатените допълнителни вознаграждения на А. Ш.- М. и А. Ш. , тъй като са преждевременно изплатени представляват разходи, несвързани с дейността на дружеството, при условията на свързаност на лицата взели решението и тези, получили вознаграждението. Същите надвишават счетоводните финансови резултати на дружеството. Поради това е прието, че е налице скрито разпределение на печалбата. Сочи, че е незаконосъобразно прихващане на сумите за КД от тези внесени по ЗДДФЛ, поради което начислените лихви са дължими.

По отношение на командировките се изтъква, че същите са до М., като не става ясно с каква цел са направени, следователно разходите за тях не са извършени за дейността на дружеството, поради което не се признават за такива. Излага съображения за вътреобщностна доставка, като сочи, че процесните 9 фактури не се отнасят до дружеството MEGARELIA L., а до данъчно незадължени физически лица, поради което не следва да се считат за ВОД. Жалбоподателят не представя изискуемите по реда на чл. 45 от ППЗДДС документи.

В хода на съдебното производство е изготвена и приета, без оспорване от страните ССЧЕ и се цени от съда като компетентно изготвено и обосновано . Съгласно заключението на същата внесеният данък ЗДДФЛ е за 2019г. в размер на 185 555,56лв., а за 2010г. – 252 222,32лв. Установените с РА размери на дължим корпоративен данък за същите години са както следва: за 2019г. е 187 335,65лв., за 2020г.- 252640,40 лв., като разликата за 2019г. се дължи на увеличения финансов резултат не само с размера на непризнатите разходи за допълнителни вознаграждения, а и с размера на командировките на собственика на капитала на дружеството и неговата съпруга в размер на 17 800,96 лв. За 2020г. разликите се дължат , тъй като финансовия резултат е увеличен не само с размера на непризнатите разходи за допълнителни вознаграждения, а и с размера на командировките на собственика на капитала на дружеството и неговата съпруга в размер на 3 880,92лв. Вещото лице е констатирало и изчислителна грешка в РД, а именно сборът на начисленото брутно вознаграждение е грешно посочена като 2 522 523,11лв., а следва да е 2 526 404, 03лв.

Идентичен е размерът на платения ЗДФР и установения корпоративен данък върху непризнатите разходи за допълнителни вознаграждения.

Вещото лице е установило съответствие на изплатените допълнителни вознаграждения на А. Ш.-М. и А. Ш. на вътрешните правила и актове на жалбоподателя и предвидените начини и критерии за изплащането им.

Констатирано е, че описаните критерии за определяне на допълнителните възнаграждения са свързани със стопанската дейност на жалбоподателя. За ревизионния период не се установява дружеството да има неплатени публични задължения.

В хода на съдебното производство е разпитан в качеството на свидетел А. Б. Ш. /син на управителя и собственик на дружеството/, който излага данни относно естеството на работа, важноста на личния принос и личните контакти между служителя на дружеството и компанията „Р.“, както и между него и потенциалните клиенти, начина на осъществяване на продажбите и стратегията на дружеството, постигнатите резултати.

При установената фактическа обстановка от правна страна съдът намира следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Видно от Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП /л.89-91/, със същата се определят органи по приходите, за които не се прилага правилата на чл. 7 ал.1 и чл.8 от ДОПК, между които са служителите, извършили настоящата ревизия -М. Ц. М. и И. С. В.-И.. Налична е и Заповед № 3-ЦУ-2578/27.07.2021г. от зам.изпълнителния директор на НАП /л.92/, с която се нарежда извършването на ревизионни производства от служители на ТД на НАП, посочени в предходната заповед по отношение на лица, за които компетентна е ТД на НАП С.. За дружеството „Беша –Б“ е определен екип от ТД на НАП В..

Представените като административна преписка документи ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са във вид на разпечатки на електронни документи. При запознаване със съдържанието на електронен диск и представените разпечатки се установи, че подписите във всички посочени документи са в срока на валидност на сертификатите по чл. 24 от Закона за електронния подпис и електронния документ. Видно от представените сертификати /л.235-237/органите, издали процесния РА и придружаващите го документи са притежавали валидни електронни подписи към момента на издаването им.

В тази връзка по делото е изготвена СКТЕ /л.275-281/ относно начина на подписване на документите по ревизията, която първоначално установява, че представените на диск /л.252/ диск, съдържащ файлове на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА няма поставен електронен подпис, като вещото лице е допуснало, че са приложени неправилните документи, показващи само контролна сума от подписа. Поради изложеното е назначена допълнителна СКТЕ /л.287-326/, която следва да извърши проверка в програмен продукт ИС „Контрол“ в съответната ТД на НАП. Експертизата установява, че файловете, намерени в ИС „Контрол“ представляващи ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани с електронен подпис, валиден към момента на поставянето им, има издадени удостоверения за електронен подпис на всички служители, подписали посочените документи, тези удостоверения представляват квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис и са заверени с подписа на доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги. Положените подписи в изследваните документи представляват КЕП, т.к са положени с КУКЕП / квалифицирано удостоверение за КЕП/

Всички файлове са подписани с КЕП от съответния служител. Всички документи са били изпратени до два имейл адреса на дружеството „Беша –Б“ ЕООД и са били подписани с електронен подпис, връчени са електронно на посочените в заключението дати. Всички служители, подписали процесните документи са притежавали валидни КУКЕП към момента на подписване на документите, подписите са положени на датата, на която са издадени съответните документи.

Допълнителната СКТЕ се цени от съда като относима към спора, компетентна и пълна, неоспорена от страните. Следва да се отбележи, че първоначалната и допълнителната експертиза по същество не си противоречат, доколкото двете са изследвали различни варианти на процесните документи, като очевидно документите, налични по представения диск не съдържат електронен подпис, предвид изложеното от вещото лице, че различни служители от НАП имат различен вид достъп и вероятно именно служител без достъп до електронните подписи е предоставил първоначалните файлове. Доколкото се установи, че всички процесни документи са подписани с КЕП от издателите им и именно тези документи са изпратени на електронните пощи на дружеството-жалбоподател, то дружеството е получило и се е запознало с тази версия на документите, носеща електронен подпис, което е обстоятелството от значение за делото.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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.); като писмената форма се смята за спазена, ако е

съставен електронен документ. Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице 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 на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва.

Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях усъвършенстван електронен подпис означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях, а квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възлагане на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

РА е издаден в предписаната от закона форма, от компетентни за това органи по приходите, при валидно започнато ревизионно производство и при липсата на допуснати особено съществени нарушения на административно производствени правила, които сами по себе си да повлияят върху валидността на волеизявлението на административния орган. В този смисъл липсват основания за прогласяването на РА за нищожен.

По отношение на материалната законосъобразност на оспорения РА.

Относно извършените при ревизията увеличения на финансовите резултати на „БЕША - Б“ ЕООД за 2019 г. и 2020 г., съдът не споделя доводите на органа.

Понятието "Скрито разпределение на печалбата" е дефинирано в ЗКПО. Съгласно § 1, т. 5, буква "а" от ДР на ЗКПО скрито разпределение на печалба, са: сумите несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви "а" и "б".

От въпросната дефиниция следва да се приеме, че скритото разпределение на печалбата се свързва на първо място със суми, които нямат връзка с дейността на съответното данъчно задължено лице или

такива, които са свързани с дейността му, но които превишават обичайните пазарни нива, а на второ място с изплащането им в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица.

Тежестта на установяване на всички елементи от фактическия състав на разпоредбата е на органа по приходите, който следва да докаже същите съгласно изискванията на чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Всички факти, осъществяващи фактическия състав на разпоредбата следва да се установят по несъмнен начин още в хода на ревизията и в съдебното производство подлежат на главно и пълно доказване от органите по приходите.

За да приеме наличие на скрито разпределение на печалбата, органът приема, че се касае за разходи, несвързани с дейността на дружеството и наличие на свързаност между лицата, взели решение за получаване на възнагражденията.

По отношение на втората предпоставка по делото не се спори относно наличие на родствена връзка между едноличния собственик на капитала на „Беша-Б“ ЕООД и служителите в същото – А. Б. Ш.-М. и А. Б. Ш..

Спорно се явява обстоятелството дали сумите, изплатени като допълнителни трудови възнаграждения на тези служители са свързани или не с дейността на дружеството и могат ли същите да се квалифицират като скрито разпределение на печалбата. В тази връзка не се споделят доводите на жалбоподателя, свързани с недоказване на обстоятелството от страна на органа, че сумите превишават обичайните пазарни нива, доколкото то е относимо тогава, когато е прието, че сумите са свързани с дейността на дружеството. В конкретния случай органът е приел, че процесните суми не са свързани с дейността на дружеството.

Аргументирал е липсата на връзка на посочените възнаграждения с дейността на дружеството чрез твърдението за невъзможност да се знае какво ще се случи занапред през годините 2019 и 2020г., тъй като едноличният собственик на ревизираното дружество, като е съставил протоколи решения на 21.01.2019 г., е посочил, че поради „постигнат прираст на нетните приходи от продажби над 10% спрямо съответното тримесечие на предходната година и привлечени нови клиенти, управителят взема решение за начисляване на допълнително възнаграждение в размери...“, няма как и е невъзможно да е знаел какво ще се случи занапред през годината, поради което това са разходи, несвързани с дейността на дружеството. Същите констатации са изведени и за 2020г., тъй като отново преди да има финансови резултати за съответното тримесечие, едноличният собственик е издал протоколи решения на 20.01.2020 г. и 01.06.2020 г.

Във връзка с тези изводи на органа и в защита на своята теза, жалбоподателят представя трудови договори № 004/19.05.2014г. между дружеството и А. Б. Ш.-М., № 003/01.08.2009г. между дружеството и А. Б. Ш., допълнително споразумение към тях/л.286 и 287 от приложение/ и заповеди за определяне на бонуси за постигнати резултати на служителите за различни тримесечия/л.268-271, л.288-291/, разчетно-платежни ведомости по месеци, справки по месеци и години за реализирани обороти по гр. 7 „Приходи от продажби“, счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“ и декларирани продажби по СД за периода на ревизията, протокол-решение от 21.01.2019г./л.94-95/ и от 20.01.2020г./л.92-93/, протокол от 01.06.2020г./л.81-82/на едноличния собственик на капитала на дружеството за приемане на критерии за начисляване и разпределение на допълнителни трудови възнаграждения съгласно чл.13 от Наредбата за структурата и организацията на работна заплата и раздел „Допълнителни възнаграждения“- т.3 от правилата за работната заплата на „Беша-Б“ ЕООД относно А. Ш. и А. Ш.. Съгласно тези правила допълнителното възнаграждение е индивидуално, според личния принос за постигнати резултати, определя се от управителя и се начислява под формата на бонус. За целите на въведената система за допълнително възнаграждение е определен минимален месечен приход от продажби на стоки от 250 000лв., респективно минимален годишен нетен приход от 3 000 000 лв. Бонусите се начисляват периодично и представляват до 35% от нетните приходи от продажба на стоки над минимално определения нетен приход, посочен по-горе. При определяне на допълнителните възнаграждения тези правила са спазени и доколкото подобни бонуси не само не са забранени от закона, но са и правно регламентирани в Наредба за структурата и организацията на работната заплата, то неправилно и необосновано остава становището на органа, че в случая се касае за скрито разпределение на печалбата. Съгласно чл. 26 от ДР на ЗДДФЛ трудови правоотношения са тези правоотношенията с работници и служители по [Кодекса на труда](#). В случая отношенията между дружеството и служителите А. Ш. и А. Ш. са трудови, тъй като първият изпълнява длъжността

„мениджър покупки/продажби“, а вторият – длъжността „управител, бизнес услуги“ по силата на сключени между тях и дружеството трудови договори. По делото е представена и справка за служебни пътувания на А. Ш. за периода 2019-2020г., както и информацията относно събитията на които е присъствала и организираща, с цел развитие дейността на дружеството А. Ш.-М. през периода 01.2019-12.2021г. Същите целят да докажат именно личния принос в развитието на дейността на дружеството и постигане на заложените цели в бъдещата му дейност, които обстоятелства са заявени в хода на ревизионното производство.

Следва да се отбележи и неправилното разчитане на цитираните протоколи -решения от органа, от което следват необоснованите изводи, свързани с определяне на допълнителни възнаграждения.

Видно от съдържанието им, посочените протоколи-решения определят единствено критерии за начисляване и разпределяне на допълнителни трудови възнаграждения, но не и вземане на решение за изплащането им, в какъвто смисъл са аргументите на органа. Следователно към януари 2019 и 2020г. не е вземано предварително решение, както твърди органа, за изплащане на бонуси преди да е ясно какъв ще е финансовият резултат за първото тримесечие на годината, съпоставено със съответните тримесечия на предходни години. В протоколите изрично е посочено, че едва при наличие на посочените прираст на нетните приходи от продажби, привлечени нови клиенти и наличие на някои или всички посочени в точки от 1 до 6 критерии бе могло да се вземе подобно решение. В този смисъл основателни се явяват възраженията на жалбоподателя. Неговите твърдения се подкрепят от пилжените заповеди за изплащане на допълнителни възнаграждения /л.268-272, 288-291/ и РКО /л.281-282/

Отделно от изложеното, видно от представените доказателства за изплатени бонуси /разчетно-платежна ведомост и справка, л. 217-264/ няма такива, изплатени през месец януари или през първото тримесечие на съответната година. За януари 2019г не са изплащани допълнителни трудови възнаграждения. През 2019г. са изплатени такива през месец април, август, октомври и декември. Такива не са изплащани и за януари 2020г, нито за февруари 2020г., нито за март 2020г, а едва за месец юни 2020г., септември, ноември и декември 2020г. Следователно липсва основание органът да твърди, че тези възнаграждения нямат връзка с дейността на дружеството, тъй като са предварително определени, без да се знае какво би било финансовото положение на дружеството през първите месеци на съответната година. Подобни твърдения са неаргументирани и неправилни. Не са изследвани и съответно липсват изводи относно характера на дейността на посочените лица, начина на осъществяването ѝ и резултатът от тази дейност. Не на последно място аргументът, че на останалите служители не са изплатени бонуси не води задължително до еднозначен извод за наличие на скрито разпределение на печалбата. Видно от доказателствата по делото другите служители са шофьор, охранители и продавач-консултанти и експерт маркетинг, като самото естество на длъжностите не предполага личен принос в развитие дейността на дружеството, нито покриване на някои от критериите, заложи в протоколи решения за изчисляване и разпределяне на допълнителни трудови възнаграждения. Остава недоказано от органа обстоятелството, че и за останалите служители са налични основания за получаване на допълнително възнаграждение, но такова не им е изплатено в какъвто смисъл са мотивите за твърдяното наличие на скрито разпределение на печалбата. Напълно произволно и непочиващо на конкретни доказателства е възприетото от органа, че получаването на допълнителни възнаграждения се дължи на роднинска връзка с управителя на дружеството, а не толкова заради увеличените приходи от продажби. Разпитаният в хода на съдебното производство свидетел посочва факти и обстоятелства, пряко свързани с получените допълнителни възнаграждения, в резултат именно на дейността на А. Ш.-М. и А. Ш. в дружеството и личните им усилия за постигане на резултати в разширяване на квотите в България и алокацията, подробно се описва в какво се изразяват усилията за постигане на заложените цели. В този смисъл предоставените допълнителни възнаграждения са пряко свързани с дейността на заетите по трудови договори с дружеството лица във връзка със заложените търговски цели и обстоятелството, че същите са син и дъщеря на едноличния собственик на капитала не влече извод, че се касае за отклонение от данъчното законодателство под формата на скрито разпределение на печалбата.

Относно твърдението на органа за надвишаване размера на декларирания положителен счетоводен резултат на дружеството за 2019 и 2020г. и определяне на възнагражденията като тантиеми, то основателни са възраженията на жалбоподателя, че лицата, получили тези бонуси не упражняват длъжността управители или ръководители на предприятия, а са служители на дружеството и се намират в трудовоправни взаимоотношения с него.

При тези обстоятелства неправилно е прието, че се касае за суми, несвързани с дейността на данъчно задълженото лице, разпределени в полза на неговия собственик, която хипотеза попада в обхвата на §

1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО. т.е. скрито разпределение на печалба по смисъла на данъчния закон. Отново следва да се отбележи, че посочените протоколи решения /л.81, 82/ не касаят заплащане на определени суми, а се отнасят до приемане на критерии как да се определят бонусите, на база кои показатели и постигнати резултати. В същите ясно е посочено, че допълнително възнаграждение се дължи при наличието на един или на всички критерии заедно по преценка на работодателя и едноличен собственик на капитала. Сумите не са плащани през януари, а в следващите месеци- видно от разчетно-платежна ведомост./л.217-264/ Приложена е справка –л.264 за допълнителни възнаграждения по дати и суми, от която е видно няма предварително изплатени допълнителни възнаграждения няма.

По отношение на непризнатите разходи за командировки, съдът намира за основателни възраженията на жалбоподателя, че липсва правно основание за подвеждане на гражданските договори сключени между дружеството и А. Ш. към общите разпоредби на ЗЗД по чл. 259 и договора за поръчка. В случая следва да се прилагат разпоредбите на Наредбата за служебни командировки и специализации в чужбина. Именно в съответствие с тези норми са издадени заповеди за командироване на Б. Ш. и А. Ш., в които е указано, че командировачните средства се предоставят от „Беша –Б“ ЕООД./л....../ Съгласно чл. 33 ал.1 от ЗКПО се признават за данъчни цели счетоводните разходи за престой и пътуване на физически лица, които са в трудови правоотношения с данъчно задълженото лице или са наети от него по извънтрудови правоотношения, включително на управители, членове на управителни или контролни органи на данъчно задълженото лице, когато пътуването и престоят са извършени във връзка с дейността на лицето.

Освен изискванията, регламентирани в чл. 33 от ЗКПО, следва да е спазена и общата разпоредба на чл. 10 от ЗКПО, т. е. счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч/, отразяващ вярно стопанската операция.

В конкретният случай, при ревизията от страна на РЛ са представени граждански договори от 25.01.2019г./л.79/ и от 01.11.2019г., РКО №131/31.10.2019г. за сумата от 9000лв., протокол за приемане на извършена работа по договорите от 25.01.2019г. и от 01.11.2019г. и справка за разходите за командировка с финансови отчети за изплатени командировки. /л.184-185/.

Със посочените и приложени доказателства, относими към процесните командировки и счетоводни записвания е доказано извършването на разхода, както и връзката му с дейността на предприятието.

В случая е налице едновременно изпълнение на поставените в чл. 33, ал. 1, т. 1 от ЗКПО условия, а именно връзка на пътуването и престоя с дейността на дружеството и наличие на извънтрудово правоотношение между дружеството и физическото лице А. Ш., поради което разходите за пътуване и престой следва да бъдат признати за данъчни цели. Споделят се възраженията на жалбоподателя, че след установяването на търговски отношения между дружеството и клиент в [населено място], Германия, органът без основание е приел, че това не е достатъчно, за да се обоснове командироването до този град с оглед дейността на дружеството. Лишени от правна издържаност са разсъжденията на органа, че дружеството има значително повече клиенти във Великобритания, Б., А., други градове в Германия, където обаче не са се командировани нито веднъж едноличният собственик и съпругата му, което е мотив да не се признаят разходите за командироване в [населено място]. Следвайки логиката на органа и без да се бори с конкретни доказателства, би могло да се приеме, че [населено място] е център на срещи между жалбоподателя и всичките му клиенти, включително и отговорни лица от SA R., Швейцария, като удобна за всички дестинация. Жалбоподателят е изтъкнал, че в този град целогодишно се провеждат международни събития, където се осъществяват срещи с клиенти от цял свят.

Неправилно органът е посочил, че ангажираните от жалбоподателя документи, с които претендира обосноваване законосъобразността на отчетените от него разходи за командировки - граждански договори от 25.01.2019 г. и от 01.11.2019 г., РКО №131 от 31.10.2019 г. за изплатена сума в размер на 9 000.00 лв./л.98/ и протокол за приемане на извършената работа по договора от 25.01.2019 г. /л.97/, протокол за приемане на извършената работа по договора от 01.11.2019 г. /л.96/, биха могли да се отнесат към две от деветнайсетте заповеди за командировка, по които има отчетени разходи, като същите касаят съпругата на управителя на дружеството А. В. Ш.. В приложения граждански договор не е записано, че същият се сключва за определен срок, а в протоколи за приемане на свършена работа са посочени периоди от време. От друга страна в самите протоколи са описани датите на срещите с контрагентите на дружеството.

По отношение на констатациите на органа, че през периодите от 01.03.2019 г. до 30.06.2019 г., м.

08.2019 г., 01.10.2019 г. - 30.11.2019 г. и 01.05.2019 г. - 30.06.2020 г. „БЕША - Б“ ЕООД е декларирало извършени ВОД с получател MEGARELIA L., К., с предмет измервателни уреди (часовници), доставени от SA R., Швейцария.

За периодите от 01.05.2019 г. до 30.06.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и 01.05.2019 г. - 30.06.2020 г., в които „БЕША - Б“ ЕООД е издало 9 фактури на кипърското дружество. Ревизиращите са посочили, че за претендираните за извършени ВОД по деветте процесни фактури, посочени на стр. 18 в РД, издадени през 01.05.2019 г. - 30.06.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и 01.05.2019 г. - 30.06.2020 г. не са представени всички изискуеми документи съгласно чл. 45 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), за доказване на доставките, а именно транспортни документи, тъй като транспортът по всички тях е за сметка на доставчика. Самото куриерско дружество, което е извършило транспорта по останалите четири фактури, издадени на същото кипърско дружество е заявило, че е извършило доставки на стоки само по тях, само за тях има транспортни документи и те са единствените, в които фигурират, като доставчик „БЕША - Б“ ЕООД и като получател MEGARELIA L., К..

При така установената фактическа обстановка е прието, че за доставките по спорните 9 фактури на обща стойност 686 313.68 лв., декларирани като ВОД, не са налице обстоятелства за определянето им като вътреобщностни и на основание чл. 6, ал. 3, т. 3, във връзка с чл. 17, ал. 2. чл. 25 и чл. 67, ал. 1, чл. 82, ал. 1 и чл. 86, ал. 1 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 137 262.74 лв.

За да опровергае тези изводи, жалбоподателят е представил по делото документи за доставка- фактури, потвърждение от VIES системата за валидност на на ДДС номера на купувача, товарителници от куриерска фирма, фактури за транспорт от Т. с получател „Беша-Б“ ЕООД, банкови извлечения за получени суми от MEGARELIA L., писмени инструкции от MEGARELIA L., писмени обяснения от „ТНТ България“ ЕООД, търговско споразумение, копия на транспортните документи, справка за извършени куриерски услуги на жалбоподателя за периода 01.01.2019-31.12.2020 г., застраховка на стоките от жалбоподателя.

Видно от уведомително писмо от Т. България до директора на ДОДОП за периода 01.01.2019-31.12.2020 г. освен посочените 4 доставки към MEGARELIA L. са извършени и други доставки за клиента „Беша-Б“ ЕООД към територията на К., но с получател различни от MEGARELIA L. лица. От превозвача са предоставени и фактурите, издадени към „Беша-Б“ ЕООД, товарителници.

Приложени са в превод от английски език писма от MEGARELIA L. до жалбоподателя за промяна на адреса на доставки на пратките/л.81-83/

Съдът констатира, че по процесните девет доставки за получател е посочено лице, което не е MEGARELIA L., но това е станало по указание именно на кипърското дружество. Издадените за стоката фактури са заплатени от MEGARELIA L., напуснали са територията на България и са превозени до К., но са получени от трети лица на територията на К.. Това обстоятелство не променя факта, че жалбоподателят е осъществил ВОД към клиента MEGARELIA L., стоките са пристигнали на територията на К., като фактическото им получаване е станало от лица, посочени от MEGARELIA L.. В този смисъл лишени от правно основание са изводите на органа, че доставките са извършени към данъчно незадължени лица и следователно не е извършен ВОД. Не става ясно от твърденията на органа какви документи, доказващи транспорта би могло да притежава дружеството, но не ги е представило, извън вече предоставените в хода на ревизията и които да са от значение за решаването на спорния въпрос.

По изложените съображения се налага извод за материална незаконосъобразност на ревизионния акт, поради което същият следва да бъде отменен.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски. От страна на дружеството такива са направени за заплащане на държавна такса /50 лв./, депозит за ССЕ /1299 лв./, депозит за СКТЕ 300 лв. и възнаграждение за процесуално представителство в размер на 14 081,92 лв., като общият им размер възлиза на сумата от 15 730,98 лв./ петнадесет хиляди седемстотин и тридесет лева и деветдесет и осем стотинки/.

По отношение на ответника същият следва да заплати и сумата от 1193,40 лв. възнаграждение на вещо лице по допуснатата по негово искане допълнителна СКТЕ, за което следва да се отмени протоколно определение за задължаване на жалбоподателя с тази сума и ответника да бъде осъден на осн. чл. 77 от ГПК да заплати сумата от 1193,40 лв. представляваща възнаграждение за вещото лице.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ, по жалбата на „Беша-Б“ ЕООД, представлявана от управителя Б. Ш., Ревизионен акт № Р-22221021004258-091-001/ 11.02.2022 г., издаден от М. М., началник сектор „Ревизии“ и И. В. –И. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП С., потвърден от директора на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП с решение №757/ 18.05.2022 г., с който са установени задължения по ЗКПО 439 976,05лв. и съответните лихви 46 618,20лв. и по ЗДДС в размер на 137 362,74 лв. и лихви 31 281,73лв. за данъчни периоди 2019г. и 2020г

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП да заплати на „Беша-Б“ ЕООД, представлявана от управителя Б. Ш. сумата от 15 730,98лв./петнадесет хиляди седемстотин и тридесет лева и деветдесет и осем стотинки/ разноски по делото.

ОТМЕНЯ протоколно определение от 22.02.2024г., с което се възлага сумата от 1193,40 лв. в тежест на жалбоподателя.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" да заплати сумата от 1193,40лв., представляваща възнаграждение за вещото лице Д. С. по допълнителната СКТЕ по сметка на Административен съд София-град за вещи лица. След внасяне на депозита по посочената сметка да се издаде РКО на вещото лице С..

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ.

СЪДИЯ: