

РЕШЕНИЕ

№ 5934

гр. София, 11.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 11.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **9263** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД, чрез адвокат В. Я., против ревизионен акт (РА) № Р-22221721004926-091-001 от 26.04.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, който РА с Решение № 1169/26.07.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП) е частично ИЗМЕНЕН, относно установения резултат по ЗДДС, както следва:
за периода м. 02.2019 г. размерът от 613,32 лв. за внасяне е определен на 488,54 лв. за внасяне, ведно със съответните лихви;
за периода м. 06.2019 г. размерът от 3 097,10 лв. за внасяне е определен на 1 088,07 лв. за внасяне, ведно със съответните лихви;
за периода м. 07.2019 г. размерът от 1 537,11 лв. за внасяне е определен на 412,90 лв. за внасяне, ведно със съответните лихви;
за периода м. 06.2020 г. ДДС размерът от 1 568,38 лв. за възстановяване е определен на 2 400,00 лв. за възстановяване;
за периода м. 11.2020 г. размер от 68,84 лв. за внасяне е определен на 0,00 лв. за внасяне;
за периода м. 12.2020 г. размерът от 2 579,87 лв. за възстановяване е определен на 2 608,43 лв. за възстановяване;

за периода м. 08.2021 г. размерът от 556,49 лв. за възстановяване е определен на 592,87 лв. за възстановяване,

и е ПОТВЪРДЕН в оспорената част на установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., от м. 05.2019 г. до м. 09.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г., както и по ЗКПО за 2019 г. и 2020 г., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Оспорва се преди всичко извършването на ревизията по особения ред на чл. 122 от ДОПК с аргумент, че и решаващият орган в решението си потвърждава липсата на основанията по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК. Навежда твърдения, че РА е издаден в противоречие с принципите за обективност. Счита, че са изпълнени всички материалноправни предпоставки за възникването и надлежното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури и органът по приходите неправомерно е отказал да признае това право. Акцентира, че в хода на ревизията са представени множество доказателства за реалност на доставките на стоки по смисъла на чл. 6 от ДОПК, които били игнорирани от ревизиращите. Изразява несъгласие с подхода на ревизиращите при преценката за наличие на свързаност между дружествата, както и относно приетото, че доставчиците са с „рисков профил“. Изводите на ревизиращите противоречат на практиката на Съда на ЕС и на ВАС. С оглед всичко изложен се иска отмяна на РА. Прилага писмени доказателства.

В съдебното производство дружеството – жалбоподател е представлявано от упълномощен адвокат, който: поддържа жалбата; ангажира писмени доказателства и заключение на съдебно-счетоводна експертиза; претендира присъждане на сторените по делото разноски (списък по чл. 80 от ГПК – л. 341 по делото); прави възражение за прекомерност на претендираното юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП не е представляван в последното съдебно заседание. С писмена молба (л. 348) по хода на делото, чрез юрисконсулт оспорва жалбата. Желаете присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Софийска градска прокуратура редовно призована, не се явява, не се представлява, не излага становище по жалбата.

Административен съд София-град, Трето отделение, 11 - ти състав като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221721004926-020-001 от 27.08.2021 г. (л. 148 и сл.), връчена на 23.09.2021 г., с която е възложено извършването на ревизия на „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД за установяване на задължения за корпоративен данък за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2020 г. и за ДДС за периода от 01.01.2019 г. до 30.06.2021 г. Определен е срок за приключване на ревизията до 3 месеца от връчване на ЗВР, т.е. до 23.12.2021 г. Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) с № Р-22221721004926-020-002 от 23.09.2021 г. (л. 151) в обхвата на ревизията, относно ДДС е включен и периода от 01.07.2021 г. до 31.08.2021 г. Със ЗИЗВР № 22221721004926-020-003 от 04.01.2022 (л. 40) срокът на ревизията е удължен до 04.03.2022 г. На основание чл. 34, ал. 1, т. 1 от ДОПК, ревизионното производство е спряно със заповеди № Р-22221721004926-023-001 от

11.10.2021 г. и № Р-22221721004926-023-002 от 18.01.2022 г. Възобновено е със Заповеди № Р-22221721004926-143-001 от 25.10.2021 г. и № Р-22221721004926-143-002 от 27.01.2022 г.

Заповедта за възлагане на ревизията е издадена от В. Т. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., в качеството на заместник на Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., съгласно Заповед № 5499/11.08.2021 г. (л. 141), издадена от директора на офис Л. към ТД на НАП В. Т. въз основа на Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. (л. 142), издадена от директора на ТД на НАП С.. Останалите ЗИЗВР са издадени от Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощена на основание чл. 112, ал. 6 от ДОПК със-Заповед №3-ЦУ-2795/26.08.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП във връзка със Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на Зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-284 от 10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповедите са издадени във формата по чл. 113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

За резултатите от ревизията, в срока по чл. 117 от ДОПК, е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221721004926-092-001 от 28.03.2022 г. (л. 170 - 189), връчен по електронен път на дружеството на 29.03.2022 г., видно от удостоверение за връчване на стр. 191 по делото.

Ревизирият субект е упражнил правото си по чл. 117, ал.5 от ДОПК и срещу издадения РД е постъпило писмено възражение (л. 593, папка 4) с приложени доказателства изразяващи се в банкови извлечения за периода от 01.01.2019 г. до 30.11.2020 г.; аналитични салда за земи, терени и сграда; амортизационен план на транспортни средства и талони на МПС; декларация от управителя на дружеството; декларация от управителя на „ПУРА ВИДА“ ЕООД; заверени копия на фактури; заверени копия на фактури с получател „ПУРА ВИДА“ ЕООД; заверени копия на фактури със спецификации с получател „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД; договори за парични заеми и разписки за предадени и получени суми от „ПУРА ВИДА“ ЕООД, в качеството на заемодател на ревизираното лице.

Възражението е преценено от органите по приходите като неоснователно, като ревизията приключва с издаване на РА № Р-22221721004926-091-001 от 26.04.2022 г., от Н. С. И. - началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. - орган, възложил ревизията и Р. В. Н. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 03.05.2022 г. С него са възприети изцяло констатациите от РД и на дружеството - жалбоподател са установени допълнителни задължения за корпоративен данък и ДДС. Видно от РА корекцията по ЗДДС произтича от непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 168,83 лв. по фактури, издадени от „РЕДИМЕЙД“ ЕООД и „ПУРА ВИДА“ ЕООД, както и от допълнително начислен ДДС в общ размер на 4 223,42 лв. във връзка с неотразени в отчетните регистри В. за данъчни периоди м. 02.2019 г., м. 06.2019 г., м. 07.2019 г., м. 06.2020 г., м. 11.2020 г., м. 12.2020 г. и м. 08.2021 г., предмет на спора в настоящото производство. По ЗКПО корекцията произтича от увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството във връзка непризнати разходи за данъчни цели в общ размер на 4 300,97 лв., декларирани в ГДД за 2019 г. и 2020 г., по фактури, издадени от цитираните дружества.

РА, на основание чл. 152 от ДОПК, е бил оспорен с жалба с № 53-06-4146 от

17.05.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-792 от 20.05.2022 по регистъра на дирекция „ОДОП“ С. пред компетентен орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП. В срока по чл. 155, ал. 1, вр. чл. 146 от ДОПК е постановено Решение № 1169/26.07.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

В решението на решаващия орган е маркирано, че не са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчните периоди м. 04.2020 г., м. 07. 2020 г., м. 09.2020 г., м. 10.2020 г., от м. 01.2021 г. до м. 07.2021 г. и в тази част на основание чл. 88, ал.1, т.3 от АПК жалбата е оставена без разглеждане. Посочено е, че макар ревизията да е протекла формално по особения процесуален ред на чл. 122 от ДОПК и целта да е била формиране на данъчна основа по аналог, реално не е налице определяне на данъчната основа по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Посочените в точки от 1 до 16 на цитираната разпоредба обстоятелства за определяне на данъчната основа, формално са посочени в РД и не водят до конкретни резултати.–

В частта, относно установено ДДС с решението е прието, че РА е незаконосъобразен по отношение на установените допълнителни задължения въз основа на изводите за недекларирани получени В. от OLITEX APS DK С. VEJLE A/S, В. S. A/S DK COMPANY VEJLE A/S и RDT T. S. R. O., за данъчни периоди м. 02.2019 г., м. 06.2019 г., м. 07.2019 г., м. 06.2020 г., м. 11.2020 г., м. 12.2020 г. и м. 08.2021 г. Поради което допълнително начисленият данък в размер на 4 223,42 лв. във връзка с констатациите за осъществени В. е отменен. РА в останалата оспорена част - на отказано право на ползване на данъчен кредит по фактури „издадени от „РЕДИМЕЙД“ ЕООД и „ПУРА ВИДА“ ЕООД, както и на извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството - жалбоподател за 2019 г. и 2020 г. е потвърден.

Предвид гореизложеното с решението на решаващия орган конкретно е:

Изменен:

установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 02.2019 г. в размер на 613,32 лв. за внасяне, като е определен на 488,54 лв. за внасяне, ведно със съответните лихви;

установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 06.2019 г. в размер на 3 097,10 лв. за внасяне, като е определен на 1 088,07 лв. за внасяне, ведно със съответните лихви;

установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 07.2019 г. в размер на 1 537,11 лв. за внасяне, като е определен на 412,90 лв. за внасяне, ведно със съответните лихви;

установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 06.2020 г. ДДС за възстановяване в размер на 1 568,38 лв., като е определен на 2 400,00 лв. за възстановяване;

установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 11.2020 г. в размер на 68,84 лв. за внасяне, като е определен на 0,00 лв.;

установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 12.2020 г. в размер на 2 579,87 лв. за възстановяване е определен на 2 608,43 лв. за възстановяване;

установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 08.2021 г. в размер на 556,49 лв. за възстановяване, като е определен на 592,87 лв. за възстановяване.

Потвърден:

относно установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., от м. 05.2019 г. до м. 09.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г.;

относно оспорената част по ЗКПО за 2019 г. и 2020 г., ведно със съответните лихви.

Решението е връчено на дружеството по електронен път на 09.08.2022 г. (л. 137).

От фактическа страна в хода на ревизията е установено, че през ревизирания период едноличен собственик на капитала на дружеството – жалбоподател е „Авансд ритейл

С.“, с управител Д. Р. и е декларирало вид на извършвана дейност - търговия на едро с облекло и обувки /код по Н. 4642/. Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС и ЗКПО за спорните периоди. Констатирано е, че „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 13.11.2008 г. – регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот.

За изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Изложени са предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателства.

На основание чл. 37, ал.3, чл. 53 и чл. 56, ал.1 от ДОПК на дружеството - жалбоподател са връчени 3 броя искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с № Р-22221721004926-040-001 от 04.10.2021 г., № Р-22221721004926-040-002 от 07.03.2022 г. и № Р-22221721004926-040-003 от 09.03.2022 г., в отговор на които с придружително писмо са представени счетоводни и търговски документи и регистри, оборотни ведомости, справки, писмени обяснения и декларации. Установено е, че дейността на дружеството се извършва в магазин № 6, находящ се в [населено място], [улица], съгласно сключен Договор за наем от 02.05.2018 г. с наемодателя „МАРТИТРАНС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и складови помещения към търговски комплекс, находящи се в [населено място], [улица], съгласно сключен Договор за наем от 01.03.2021 г. с наемодател „ЛИНКЪЛН 121“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. С Договори за наем от 01.06.2018 г. ревизираното лице преотдава магазин № 6 на „РЕДИМЕЙД“ ЕООД и „ПУРА ВИДА“ ЕООД.

За нуждите на ревизионното производство с Протокол № Р-22221721004926-П.-001 от 04.03.2022 г. са приобщени събраните доказателства в хода на Проверка по прихващане или възстановяване, приключила с А. №П-22221721048870-004-001/12.04.2021 г. Към проверката са приобщени представени документи от ревизираното лице.

С Протокол №Р-22221721004926-П.-002/04.03.2022 г. са приобщени събраните доказателства в хода на извършена Проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ на „РЕДИМЕЙД“ ЕООД, в т.ч. Протокол за извършена насрещна проверка на „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД за установяване реалността на издадени фактури за периода 01.01.2020 г. – 31.08.2020 г. и събрани доказателства от доставчика.

С Протокол №Р-22221721004926-П.-003/04.03.2022 г. са приобщени събраните доказателства в хода на извършена ПУФО на „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД, в т.ч. Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ на „ПУРА ВИДА“ ЕООД; фактури; Договори за заем ведно с разписки; оборотни ведомости за 2019 г. и 2020 г. и счетоводни регистри на сметки от гр. 40, 60 и 70; талони на МПС.

На основание чл. 57 от ДОПК е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОТЛ/ до „РЕДИМЕЙД“ ЕООД и „ПУРА ВИДА“ ЕООД. Данните от получения отговор са взети предвид при формиране на крайните изводи у ревизиращите.

След анализ на събраните доказателства, ревизиращият орган е констатирал, че са представени частично изисканите доказателства, като липсват: банкови извлечения за

всички изискани периоди от банковите сметки на дружеството, доказателства за получени В.. В тази връзка е формиран извод за наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК – „липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно ЗСч. или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане“, както и „когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски липсват“.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е изготвено уведомление от 07.03.2022 г. (л. 580, папка 3), с което дружеството – жалбоподател е уведомено, че данъчната основа за облагане с ДДС и корпоративен данък за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. По реда на чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК е изготвено уведомление, с цел разясняване на правата на задълженото лице в производството по чл. 122 ДОПК (л. 583, папка 3). Уведомленията са връчени на ревизираното дружество по електронен път на 08.03.2022 г. С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице от 09.03.2022г. му е предоставена възможност да представи конкретно изброени доказателства и да вземе становище. В тази връзка в РД е констатирано, че от „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД не са представени всички изискани документи, вкл. и становище.

На основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК на стр. 5 - 12 от РД е направен анализ на относимите обстоятелства, изброени в т. 1, т. 2, т. 3, т. 4, т. 9 и т. 15 и т.16 от същата разпоредба. Доказателствата за наличие на посочените обстоятелства са изведени от: писмени обяснения, декларирани пред НАП данни, движенията и остатъците от банковите сметки, брутните приходи, сключените от лицето договори и др.

I. Относно оспорената част на установени задължения по ЗДДС.

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците „ПУРА ВИДА“ ЕООД и „РЕДИМЕЙД“ ЕООД. От органите по приходите е маркирано, че изготвените ИПДПОЗЛ до двете дружества са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В тази връзка е констатирано, че не са представени изисканите доказателства - счетоводни регистри, доказателства за кадрова, материална и техническа обезпеченост, информация относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приемо-предавателни протоколи информация за произхода на доставените стоки и др. Предвид това е прието, че ревизиращите са поставени в невъзможност да установят наличието надлежни счетоводни записвания при доставчиците за доставките, както и доказателствата за тяхната обективна възможност да изпълнят доставките.

Относно представените от страна на жалбоподателя писмени доказателства е констатирано, че за всеки един от доставчиците са представени копия на издадени фактури с приложени към тях спецификации, пътни листове, банкови извлечения, ППП и счетоводни регистри.

Ревизиращия орган е извършил служебна проверка в информационната система на НАП във връзка с възможността именно посочените във фактурите доставчици да са извършили спорните доставки с наличния кадрови, материален и технически ресурс. Установено е, че доставчиците са deregистрирани по инициатива на данъчен орган и са с определени задължения в големи размери. Относно „РЕДИМЕЙД“ ЕООД е констатирано, че не е разполагало с технически, технологичен, и кадрови ресурс за

извършване на доставки, няма наети лица, няма регистрирани обекти, откъдето да извършва дейността си и др. Относно „ПУРА ВИДА“ ЕООД от резултатите от извършена насрещна проверка по предходно контролно производство на „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД е установено, че дружеството не е представило изисканите доказателства.

Вследствие на анализа на посочените данни, ревизиращите органи са приели извод, че не е доказано изпълнение на доставките по описаните в констативната част на РД фактури (стр. 10-11 от РД), както и получаването на тези доставки от ревизираното дружество.

Конкретно ревизиращият орган е приел, че не се доказва лицето да разполага с оригинални данъчни документи в т.ч. и счетоводни регистри. Маркирано е, че частично са представени изисканите доказателства, като липсвали основните – банкови извлечения. Според органите по приходите получените доказателства на хартиен носител не били заверени с подпис и печат на издателя. В тази връзка ревизиращите са обосנוвали извода, че следва да се приеме наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК, като след анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК е определена данъчна основа и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от с. з. във връзка с чл. 6 и чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС ревизиращите органи са отказали правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 14 168,83 лв. по фактурите, издадени от горесцитираните две дружества - доставчици.

Конкретно по доставчици и периоди непризнатото право на приспадане на данъчен кредит е както следва:

За данъчни периоди м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 802,62 лв. по фактури № 113 от 31.01.2019 г. и № 122 от 25.02.2019 г., издадени от „ПУРА ВИДА“ ЕООД, с посочен предмет – стоки по спецификация (стр. 10 от РД).

За данъчни периоди м. 01.2019 г. и м. 09.2019 г., м. 11.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9 536,21 лв. по 9 фактури, издадени от „РЕДИМЕЙД“ ЕООД, с посочен предмет – стоки по спецификация (стр. 11 от РД).

II. Относно корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2020 г.

Съгласно констатациите на РД за 2019 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 78 416,85 лв. и разходи в размер на 82 204,51 лв. Счетоводен финансов резултат /С./ - загуба в размер на 3 787,66 лв. и данъчен финансов резултат – загуба, в размер на 3 787,66 лв., съответно дължим КД в размер на 0,00 лв. За 2020 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 76 971,89 лв. и разходи в размер на 86 868,71 лв. С. – загуба, в размер на 9 896,82 лв. и данъчен финансов резултат – загуба, в размер на 9 896,82 лв., съответно дължими КД в размер на 0,00 лв. На основание чл. 122, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК и чл. 122, ал. 2, т. 1, т. 2, т. 3, т. 4, т. 8, т. 9 и т. 15 от ДОПК с РА за 2019 г. е определена основа за облагане с корпоративен данък в размер на 35 591,08 лв. Същата е получена като сбор от непризнатите за данъчни цели

разходи в размер на 39 378,74 лв. (данъчните основи на фактурите издадени от „РЕДИМЕЙД“ ЕООД и „ПУРА ВИДА“ ЕООД, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит), счетоводен финансов резултат в размер на –3 787,66 лв. и счетоводни разходи за амортизация по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО в размер на 3 057,59 лв. намалена с годишните данъчни амортизации по чл. 54, ал. 1 от ЗКПО в размер на 3 057,59 лв. за 2019 г. С РА за 2020 г. е определена основа за облагане с корпоративен данък в размер на 7 418,57 лв. Същата е получена като сбор от непризнатите за данъчни цели разходи в размер на 17 315,39 лв. (данъчните основи на фактурите издадени от „РЕДИМЕЙД“ ЕООД и „ПУРА ВИДА“ ЕООД, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит), счетоводен финансов резултат в размер на - 9 896,82 лв. и счетоводни разходи за амортизация по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО в размер на 2 317,52 лв. намалена с годишните данъчни амортизации по чл. 54, ал. 1 от ЗКПО в размер на 2 317,52 лв.

Видно от РА, в резултат на тези корекции за периодите 2019 г. и 2020 г. е установен корпоративен данък за довносяне, съответно в размер на 3 559,11 лв. и 741,86 лв. (или общо 4 300,97 лв.)

В хода на оспорване на РА по административен ред, така събраните доказателства решаващият орган е отнесъл в подкрепа на изводите на приходните органи, изложени в РА/РД. В тази връзка решаващият орган е отхвърлил възраженията на дружеството, в тази част, като неоснователни и е потвърдил акта по отношение на установените с него задължения за ДДС и корпоративен данък, ведно със съответните лихви.

В съдебното производство, по искане на жалбоподателя, е допуснато изслушването на съдебно-счетоводна експертиза, изпълнена от вещото лице Г.. В представеното заключение прието от съда, както и в проведеното о.с.з. на 13.03.2023 г., вещото лице дава отговор на следните задачи:

1. Вещото лице да проследи по всяка една фактура предмет на настоящия спор, какви приемно-предавателни протоколи/ ППП/, пътни листи и спецификации и към кои доставчици са налични по делото, както отговаря ли на описанието на предмета на фактурите на описанието на стоките, които са предмет на ППП и спецификации, разполага ли жалбоподавателя със собствен транспорт, товарен автомобил и какви документи са налични по делото, които го установяват?

2. Осчетоводен ли е от „Евразия-мост“ ЕООД и по какъв начин получаването на доставките от доставчиците „Редимейд“ ЕООД и „Пура Вида 13“ ЕООД за данъчните периоди, предмет на ревизионния акт, извършени ли са и осчетоводявани ли са плащанията по доставките, кога и в какъв размер? Получените доставки използват ли се за последващи доставки в извършваната от жалбоподавателя търговска дейност, отчетени ли са приходи от продажбите на същите стоки?

3. Регистрирани ли са по ДДС доставчиците „Редимейд“ ЕООД и „Пура Вида 13“ ЕООД, същите отразили ли са издадените към жалбоподавателя фактури, предмет на настоящето дело и подадени ли са до НАП регистри по ЗДДС?

На първия въпрос, след проверка на материалите по делото и на финансово-счетоводните документи на „Евразия-мост“ ЕООД, в заключението си вещото лице дава отговор, че конкретните фактури, посочени в таблица №

1 (стр. 2-3 от Заключението), са своевременно осчетоводени и окомплектовани с първични счетоводни документи: Приемно-предавателни протоколи придружени с спецификации, в които са отразени вида на фактурираната номенклатура, брой, стойност. Стоката е транспортирана със служебен автомобил [рег.номер на МПС], С. Джемпер, който е осчетоводен в регистрите на „Евразия-мост“ ЕООД по счетоводна сметка 205 „Транспортни средства“.

Относно втория поставен въпрос се установява, видно от Таблица № 2, че след получаване на доставката, стоката е заприходена от „Евразия-мост“ ЕООД по дебита на материална сметка 304 „Стоки“ по номенклатури и кредита на сметка 4011 „Доставчици“. Конкретно е посочено, че за целите на икономическата експертиза е предоставено цялото движение по партида доставчици: „Редимейд“ ЕООД и „Пура Вида 13“ ЕООД видно, от които се установява, че всички фактури са осчетоводени в регистрите на „Евразия - мост“ ЕООД. Стоката е заплатена, като е дебитирана сметка 401 и кредитирана сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“. Вещото лице е маркирало, че видно от таблица № 2, получената стока от доставчиците „Редимейд“ ЕООД и „Пура Вида 13“ ЕООД своевременно е осчетоводена и отразена в дневниците за покупки/продажби по ДДС за съответните данъчни периоди. При доставката на стоките, своевременно са извършени, както осчетоводяванията по материална сметка, доставчици, разплащателна сметка и сметка 4531 „Разчети за данък върху добавената стойност“, които отговарят на Дневниците за покупки по ДДС. Видно от движение на банката, се установява, че са осъществени плащанията по извършените доставки., кога и в какъв размер е отразено в таблица № 2. Получените доставки са изписвани, като са използвани за последващи доставки в търговска дейност, отчетени са приходи от продажбите на същите стоки по сметка 703 „Приходи от продажби и услуги“, които са отразени в счетоводните регистри и дневниците за продажби по ДДС на „Евразия-мост“ ЕООД.

По трети въпрос, установените от вещото лице резултати са обективирани в таблица № 3 (на стр. 5 от Заключението). Видно от отразените Справки декларации по ЗДДС „Евразия-мост“ ЕООД своевременно е отразила фактурите в СД по ЗДДС, както и доставчиците „Редимейд“ ЕООД и „Пура Вида 13“ ЕООД са регистрирали същите фактури в своите дневници по ЗДДС. Във връзка с оспорване на заключението от процесуалния представител на ответника е изготвено допълнителното заключение на съдебно-счетоводната експертиза, прието от съда и неоспорено от страните. Вещото лице Г., с оглед Споразумения за насрещно прихващане (от 30.12.2019 г. „Пура Вида 13“ ЕООД – л. 392 и сл. по делото; на 31.12.2019 г. с „Редимейд“ ЕООД - л. 360 и сл. по делото; от 31.08.2020г. с „Редимейд“ ЕООД - л. 352 и сл. по делото), както и фактурите, отразени в таблица (стр. 2 от Заключението) установява, че последните са регистрирани в дневниците по ДДС. Посочено е, че са фактурирани разходи за наем на помещения (по договори за наем представени от ревизираното лице), както и ползвани в тези помещения консумативи за електроенергия, вода, местни данъци и такси (акса битови отпадъци и закупени краткотрайни материални активи) стока по спецификации. С оглед изложеното в заключението е даден отговор, че

задълженията на „Евразия-мост“ ЕООД към „Пура Вида 13“ ЕООД и „Редимейд“ ЕООД са погасени. Съдът кредитира ССЕ изцяло като компетентна и обоснована, доколкото експертът е отговорил на поставените задачи.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията и доказателства удостоверяващи притежаването на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, същата е основателна.

При извършване на служебната проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден, съобразно правилото на чл. 119, ал.2 от ДОПК и установява задължения за периоди и предмет, за които е възложена ревизията. Издаден е в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект.

В конкретния случай, както органът, възложил ревизията В. Т. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. (действащ в качеството на заместник на Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., съгласно Заповед №5499/11.08.2021 г. на директора на офис Л. към ТД на НАП В. Т. и Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С.), така и органът издал РА - Н. С. И. и вторият участник при издаването на РА – Р. В. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т., ръководител на ревизията и участникът в ревизионното производство, са определени като органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК със Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.

Със Заповед № 3-ЦУ-2795 от 26.08.2021 г. зам. изпълнителният директор на НАП е определил лицата, по отношение на които следва да бъде извършено контролно производство по данъчно-осигурителен контрол от служители, определени в Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г., за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. Със заповедта е разпоредено контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД-01-287 от 10.05.2021 г., издадена на основание чл. 112, ал. 2. т.1 от ДОПК.

Въз основа на горецитираните заповеди органът, възложил ревизията е оправомощен с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, за който не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8, ал.1 от ДОПК,

включително и в условията на заместване. На основание чл. 12, ал.6 от ДОПК по силата на горецитираните заповеди като органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7. ал, 1 и чл. 8, ал.1 от ДОПК са определени и органът издал РА - Н. С. И., ръководителят на ревизията – Р. В. Н. и органът по приходите, участвал в ревизионното производство – В. Г. Н..

В разпоредба на чл. 118. ал.2 от ДОПК е регламентирано, че ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7. ал.1, т.4 от ЗНАП, а именно: служителите заемачи длъжност „държавен експерт по приходите“, „държавен инспектор по приходите“, „главен експерт по приходите“, „старши експерт по приходите“, „експерт по приходите“, „главен инспектор по приходите“, „старши инспектор по приходите“ и „инспектор по приходите“.

В случая следва да се има предвид разпоредбата на чл. 119. ал.2 от ДОПК /в редакцията след 01.01.2013 г./, в която изрично е указано, че ревизионните актове се издават съвместно от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. Предвид гореизложеното следва, че в настоящия случай РА е издаден от органи по приходите, черпещи компетентност от чл. 119, ал.2 от ДОПК в редакцията му след изменението на правната норма.

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал.3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал.4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверението по чл. 24 от ЗЕДЕП, т. е. и в това отношение ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК.

С оглед изложеното, Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Отделно от гореизложеното, съдът преценява РА № Р-22221721004926-091-001 от 26.04.2022 г., в оспорената част, като незаконосъобразен и необоснован.

Както стана ясно, ревизионното производство е било проведено по процесуалния ред, предвиден с чл. 122 и сл. ДОПК. Като основание за извършване на ревизията по особения ред са цитирани (без да е посочена конкретна хипотеза) тези по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 ДОПК – *липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводство, или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред; документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване.*

Разпоредбата на чл. 122, ал. 1 ДОПК предоставя правна възможност на ревизиращи органи по приходите да приложат установения от съответния закон (в случая ЗДДС и ЗКПО) размер на данъка, към определена от него по реда на ал. 2 на чл. 122 данъчна основа, „по аналогия“, когато е налице едно

от седемте, изчерпателно изброени в същата алинея обстоятелства. Касае се за възможност да бъде извършено облагане тогава, когато необходимите за установяването на данъчните задължения данни (в случая – за облагаеми продажби на стоки и признати за данъчни цели разходи), с оглед изискванията на ЗДДС и ЗКПО не са налични. За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия, са създадени и специалните процесуални правила, именно с цел да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на счетоводни данни и писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. В тежест на органите по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред.

Съдът приема, че в процесното ревизионно производство не са били налице основанията, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 4, т. 5 ДОПК, предвид, че в хода на ревизията и с подаденото възражение срещу РД са представени множество документи в т. ч. фактури и спецификации към тях, приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри, оборотни ведомости, банкови извлечения и др. (посочени на стр. 2-3 от РА). Тези доказателства съдът не определя като липса или непредставена счетоводна отчетност, съгласно Закона за счетоводството, което в случая се потвърждава и със заключението на вещото лице. Не се твърди от органите по приходите и не е установено в производството унищожаване на документи не по установения ред, т.е. и следващата хипотезата по чл. 122 ал. 1 т. 4 също не е налице. Липсват и доказателства, обосноваващи провеждане на ревизията по реда на чл.122, ал. 1, т. 5 от ДОПК, както и доводи за липса или за повреждане до степен негодни за ползване на документи, необходими за установяване на основата за облагане с данъци. В РА (на стр. 194 от делото) лаконично е посочено „след задълбочен анализ и обективна преценка на всички събрани доказателства и установени обстоятелства следва, че направените с РД констатации се потвърждават“, но в подкрепа на този извод не са изложени конкретни мотиви. Настоящият съдебен състав не открива в ревизионния доклад и в акта други, конкретни доводи, обосноваващи практическа невъзможност ревизията да бъде извършена по общия ред. В РД е цитирано А. от извършена проверка от инспектори в Отдел „Проверки“, но констатации от тази проверка не са интерпретирани изобщо. Липсват и каквито и да било мотиви в подкрепа на извод за нередовно водено счетоводство, като дори е констатирано, че „счетоводството на предприятието се осъществява в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството“. В случая ревизиращия орган е заявил намерение да определи данъчната основа за облагане с ДДС и корпоративен данък, чрез анализ на обстоятелствата в ал. 2 от чл. 122 от ДОПК, а е видно, че ревизиращият екип е извършил корекции на декларирания данъчен кредит в подадените справки-декларации по ЗДДС и документално необосновани според него разходи с конкретни суми, от взетите счетоводните регистри на дружеството. На следващо място следва да се отбележи, че органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на чл.

122, ал. 2 основа, ако до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя от декларация. За всяка от ревизираните години (2019 г. и 2020 г.) обаче са подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Този факт е изрично посочен в РД, РА и в решението на Директора на дирекция „ОДОП“, който факт сам по себе си изключва приложението на чл.122, ал.1 ДОПК.

Ответникът е направил опит с Решение № 1169/26.07.2022 г. да допълни мотивите на ревизионния акт, като е пояснява, че: *„В настоящия случай се касае за непредставяне на относими доказателства, но не и за липса на счетоводна отчетност, която да е пречка да се установят относимите към облагането на ревизираното лице факти, предвидени в хипотезите на относимите материални норми от данъчните закони. Тоест, не са налице основания за преминаване към особения ред за облагане. Наред с това органите по приходите не са изчерпили всички възможности за събиране на липсващите според тях доказателства /счетоводни регистри/, тъй като не са изпълнили изискванията на чл. 115 от ЗКПО и не са направили дори опит да посетят на място счетоводството на ревизираното лице.“*

Относно оспорената част по ЗКПО решаващият орган посочва, че: *„На практика органите по приходите са смесили реда за формиране на данъчна основа при „особени случаи“ по смисъла на чл. 122, ал. 2 от ДОПК с разпоредбите за формиране на данъчна основа по общия ред на материалния закон /чл. 26, т. 2, чл. 10 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО/“*.

На съдебен контрол обаче подлежи ревизионният акт, а не решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Каза се вече, че такива констатации и мотиви липсват в РД и в РА (който е възприел мотивите на доклада), като не се съдържат и други, отделни мотиви. За да е възможно констатациите на РА да се ползват с материална доказателствена сила (до доказване на противното), нормата на чл. 124, ал. 2 ДОПК поставя изискване, наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 да е подкрепено от събраните доказателства. По отношение процесния ревизионен акт това не е направено, защото изводите на ревизиращите, на практика се основават на предположения и на избирателно изследване на данни, които подкрепят „обвинителната“ им теза. О. извод за наличие на основанията по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК, в процесния случай е направен почти изцяло в резултат на „обосновани предположения“. За целите на облагането с ДДС и корпоративен данък, по реда на чл. 122 и сл. ДОПК такива предположения не са достатъчни.

При съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и въз основа на експертното заключение, Съдът намира, че изводите на органите по приходите са незаконосъобразни. Възприетият от ревизиращите органи по приходите процесуален подход за определяне данъчните задължения на „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД е неправилен. Те не са установили в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, не са обосновали този извод и не са го подкрепили със съответните доказателства, за да е оправдано установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред.

Поради това и при неустановяване наличието на обстоятелствата по чл.122, ал.1, т.4 и т.5 от ДОПК и при липсата на посочено в РА друго фактическо основание за провеждане на ревизията по чл.122 ал.1 от ДОПК в съдебното

производство съдът не може да потвърди РА при липса на фактическо основание, поддържано от органите по приходите за провеждане на ревизията по особени ред по чл. 122 от ДОПК. Поради това е и неприложима презумпцията по чл. 124 ал. 2 от ДОПК и произтичащото от нея разпределение на доказателствената тежест между страните.

В заключение - процесният Ревизионен акт №Р-22221721004926-091-001/26.04.2022 г., в частта, изменен и потвърден от ответника с Решение № 1169/26.07.2022 г. подлежи на отмяна, като незаконосъобразен и необоснован.

На основание чл.161, ал.1 ДОПК разноски се дължат на жалбоподателя, които са своевременно заявени по представен списък общо в размер на 4225,00 лв. (л. 341), от които платена държавна такса в размер на 25 лв., заплатен депозит на вещо лице общо в размер на 600,00 лева и заплатено в брой въз основа на договор за правна помощ, адвокатско възнаграждение в размер на 3600,00 лв. Претендираният размер на адвокатското възнаграждение съдът не намира за прекомерен, тъй като е близък до минимума, поради което следва да бъде присъден в пълнота. Възражението за прекомерност е неоснователно.

Предвид гореизложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, ДОПК, Административен съд София - град, 11-ти състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД издадения от органи по приходите при ТД на НАП – С. Ревизионен акт №Р-22221721004926-091-001/26.04.2022 г., В ЧАСТТА, в която е изменен и потвърден с Решение № 1169/26.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да възстанови на „ЕВРАЗИЯ-МОСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] разноските по делото в размер на общо 4225,00 (четири хиляди двеста двадесет и пет) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: