

# РЕШЕНИЕ

№ 5295

гр. София, 08.08.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав**, в публично заседание на 04.07.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгени Стоянов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **11034** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Производството е образувано по жалба на „Проекто Консулт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [община], ПК 1309, [улица], представлявано от Л. В. Д., чрез адвокат А. С. Ч., срещу РА № Р – 22002221004487 – 091 – 001 / 04.05.2022 г., издаден от Е. М. С. – главен инспектор по приходите и Р. Т. З. - главен инспектор по приходите, потвърден и изменен с Решение № 1706 от 24.10.2022 г. на заместник – директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

В жалбата са изложени аргументи, че така издаденият РА е незаконосъобразен, неправилен, немотивиран и издаден при съществено нарушение на процесуалните правила и неправилно тълкуване на материалноправните разпоредби на ЗКПО и ЗДДС, както и на процесуалните разпоредби на ДОПК и АПК. Не е индивидуализирана хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, която е приложена при извършване на ревизията. Според жалбоподателя не е необходимо да се изготвя и представя счетоводен и данъчен амортизационен план, доколкото в случая е налице тристранна операция по смисъла на чл. 15 ЗДДС. Движимите вещи не влизат на територията на България и не подлежат на амортизация. В жалбата е посочено, че е недопустимо един и същ орган по приходите – Р. З. – да участва и в двете производства (ревизионни) при явна предубеденост на тълкуване и приложимост на материалноправните разпоредби на ЗКПО и ЗДДС и дейността на ревизираното дружество. Не е трябвало да се прилага чл. 122 ДОПК.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. А. Ч.. Претендират се

разноски по делото.

Ответникът – Директор на Дирекция „ОДОП“ - редовно призован, представлява се от юрисконсулт А.. Твърди, че жалбоподателят не е посредник в тристранна операция. Не е доказал нито в ревизионното производство, нито в съдебното производство това си качество с надлежните и необходими документи. Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение, съобразно изхода на спора.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител за участие в производството. Не изразява становище по съществуващото на спора.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

„ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] електронен адрес: [електронна поща] и [електронна поща], има за предмет на дейност: Връзки с обществеността и реклама, медиа мониторинг, цялостни рекламни стратегии - продуктови и персонални, стратегии за кризисни ситуации, имидж-мейкинг, лобистка дейност, обучаване на медийно поведение, аудиовизуална и мултимедийна комуникация, продуциране на програми, събития на живо, видео спотове, рекламни спотове, музикални спотове, връзки с медии, корпоративни комуникации, филмов и телевизионен монтаж, организиране на събития и семинари, производство на рекламни продукти, консултантски услуги, управление на европейски проекти, управление на човешки ресурси, търговия на едро и дребно, покупка на стоки или други вещи с цел препродажба, търговско представителство и посредничество, внос и износ на леки и лекотоварни автомобили и мотоциклети с цел препродажба в Европейският и извън Европейският съюз. Както и всяка друга дейност, която не е забранена от закона. Дружеството се управлява и представлява от Л. В. Д..

Срещу дружеството „Проект Консулт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е проведено ревизионно производство. Ревизията е повторна и е възложена във връзка с Решение №1057/12.07.2021 г. на директора на дирекция ОДОП, С..

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002221004487-020-001/04.08.2021 г., връчена на 11.08.2021 г. Възложено е извършването на ревизия на „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.03.2019 г. до 30.04.2020 г. и за корпоративен данък за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. Определен е срок за приключване до три месеца от датата на връчване на заповедта, в случая до 11.11.2021 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22002221004487-020-002/10.11.2021 г. и №Р-22002221004487-020-003/09.12.2021 г., срокът за приключване на ревизията е продължен съответно до 10.12.2021 г. и до 11.01.2022 г.

Цитираните заповеди са издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002221004487-092-001/31.03.2022 г., срещу който е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Същото е счетоно за неоснователно, видно от мотивите на РА.

Ревизията приключва с РА №Р-22002221004487-091-001/04.05.2022 г., издаден от Е.

М. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 09.05.2022 г. по електронен път.

Ревизиращият екип е предприел действия за извършване на ревизията по особения ред, регламентиран в чл. 122 от ДОПК. Съгласно чл. 122 ДОПК, озаглавен „Ревизия при особени случаи“, органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно [Закона за счетоводството](#) 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 (чл. 122, ал. 1, т. 4 ДОПК).

Съставено е и е връчено на дружеството Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК изх. №Р-22002221004487-113-001/22.12.2021 г., с което ревизираното дружество е информирано, че са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК и данъчната основа ще бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Уведомлението е връчено по електронен път на 29.12.2021 г. Заедно с уведомлението, органите по приходите са връчили и трето ИПДПОЗЛ №Р-22002221004487-040-003/22.12.2021 г., с което е изискано попълване на декларации по образец по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за 2018 г., 2019 г. и 2020 г.; документи, доказващи декларираните приходи и разходи в годишните данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. и 2019 г. - фактури за покупки и продажби, сключени договори с клиенти и доставчици, приемо-предавателни протоколи и др.

На 12.01.2022 г., по електронен път, от ревизираното дружество са представени копия на декларираните в дневник продажби инвойс-фактури за продажби.

За целите на ревизията, с протокол №Р-22002221004487-П.-001/10.11.2021 г. са приобщени събраните доказателства при предходната ревизия, приключила с РА №Р-22221020003472-091-001/13.04.2021 г., включително аналитични регистри на счетоводни сметки за част от ревизирания период /от 01.01.2020 г. до 30.04.2020 г./.

Присъединените документи са подробно описани на стр. 4-6 от РД.

С Протокол №Р-22002221004487-П.-002/10.11.2021 г. са приобщени събраните доказателства от производство № П-22221020199529, извършено на дружеството във връзка с обмен на информация с данъчната администрация на Италия, включително и хронологични регистри на счетоводни сметки за периода 01.10.2019 г. - 31.12.2020 г., по отделни доставчици и оборотна ведомост за 2019 г. Съгласно представените от управителя обяснения, „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД извършва онлайн покупки и продажби, които не засягат границите на Република България. Дружеството не е задължено да подава декларации по система „Интрастат“, защото търговията не се осъществява между Република България и страните-членки на Европейския съюз. Международни и вътрешни за страната товарителници, стокосен поток, относно придобитите стоки, пътни листа или друг разходно-оправдателен документ за използване на МПС - няма. „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е регистрирано и оторизирано да участва в търговия за употребявани автомобили: [www.bca.com](http://www.bca.com), [www.leaseplan.com](http://www.leaseplan.com), [www.vwe.com](http://www.vwe.com). Това са трите най-големи и най-предпочитани дружества за търговия на употребявани автомобили в Европа, защото всяко МПС е с

пълна сервизна история и изрядна документация. Има договореност и споразумение между дружествата. Покупката се извършва онлайн, а плащането към доставчика по банков път. След направената покупка от Холандските търгове, МПС-то е на склад, докато се вземе от новия собственик – клиента на „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД. Застраховката влиза в цената на автомобила, а всички съпътстващи документи идват с куриер – Д.. След направена онлайн продажба, същите пътуват отново с куриер към новия собственик на автомобила. „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД осъществява своите доставки чрез собствен онлайн портал <https://besocialbulgaria.wixsite.com/mysite>, след запитване на клиенти. Приобщени са искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ № П-22221020199529-040-001/22.01.2021 г. и представените в отговор документи, справки и декларации.

Не са представени: договори с доставчици и клиенти; международни и вътрешни за страната товарителници; протоколи по чл. 117 от ЗДДС за начисления данък; месечни оборотни ведомости за ревизираните периоди, главни книги, амортизационен план, хронологичните регистри на част от счетоводните сметки, с изключение на описаните по-горе; аналитични счетоводни регистри, идентифициращи конкретен артикул за сметките за стоки, както и аналитичност по доставчици и клиенти, идентифицираща доставчик и клиент и съответен документ за покупка и продажба. Не са представени декларации - за търговските обекти, за местонахождението на активите, за задълженията към кредитори/доставчици и др.

Констатирани са основанията по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК – липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /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, са унищожени не по установения ред. Както беше посочено по-горе, връчено е Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, с което лицето е информирано, че основата за облагане ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Определен е 14-дневен срок за представяне на доказателства и вземане на становище. В отговор, от дружеството не е депозирано писмено становище и не са представени декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

След анализ на събраните доказателства, издателите на акта са констатирали основания за корекция на декларираните от жалбоподателя резултати за периодите в обхвата на ревизията:

#### 1. Относно установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО

Ревизиращият екип е установил, че в данъчната основа за облагане с корпоративен данък за 2018 г. следва да участват разходи в размер на 38 291, 07 лв., представляващи разходи за възнаграждения и осигуровки на назначените по трудови правоотношения лица и разходи по фактури от доставчици-нотариални такси и др. По отношение на приходите е прието, че в данъчната основа за облагане с корпоративен данък следва да участва декларираните от дружеството приходи в подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО в размер на 49 954, 84 лв. За финансовата 2018 г., ревизиращият екип е определил данъчната основа за облагане с корпоративен данък в размер на 11 663, 77 лв. и дължим данък в размер на 1 166, 38 лв.

За финансовата 2019 г. приходите са определени в размер на 12 934 619,83 лв.

Съгласно представена ГДД по чл. 92 от ЗКПО задълженото лице е декларирало приходи от стопанска дейност в размер на 1 824 659, 43 лв., в т. ч. нетни приходи от

продажби в размер на 1 773 566, 44 лв. В публикувания отчет за приходите и разходите /ОПР/ за 2019 г. декларираните приходи са в размер на 1 825 хил. лв., в т.ч. 1 740 хил. лв. приходи от продажба на стоки, 33 хил. лв. приходи от услуги, 51 хил. лв. положителни разлики от промяна на валутни курсове и 1 хил. лв. - други приходи. Съгласно декларираните данни за 2019 г. са осчетоводени приходи от продажби на стоки по кредита на сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“ в размер на 1 740 365, 99 лв. Отчетната стойност на продадените стоки, осчетоводени по кредита на сметка 304 „Стоки“ е в размер на 1 739 665, 99 лв. В същото време са декларирани получени заеми от трети лица в големи размери. В оборотната ведомост са отразени задължения към доставчици към 31.12.2019 г. в размер на 903 888,37 лв., което е около половината от размера на всички покупки за периода.

Ревизиращият екип е формирал извода, че вероятността за не разплащане на такъв голям дял от задълженията към доставчици е почти нищожна, предвид факта, че ревизираното лице извършва покупки от големи европейски търговци на автомобили, от които е малко вероятно да бъде получена стока, без да е платена. Договори за разсрочено плащане на задълженията с доставчиците не са представени.

В хода на ревизията са приобщени събраните по реда на ДОПК доказателства от друго производство, което е във връзка с обмен на информация с данъчната администрация на Италия, относно търговските взаимоотношения на ревизираното дружество и италианското дружество клиент. Посоченото италианско дружество не е декларирало получени доставки от „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД. Предвид изложеното, както и с оглед липсата на аналитични счетоводни регистри, даващи информация за конкретните продажби на автомобили по марка, модел, цена и контрагент, фактури за извършени продажби и непредставянето на доказателства за извършени ВОД, ревизиращият екип е приел, че дружеството е укрило приходи от извършени продажби и отчетените размери на данъчните основи са занижени.

От ревизираното дружество са представени единствено копия на декларираните в дневник продажби инвойс-фактури за продажби, издадени на следните европейски контрагенти: VICA ALEX KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG с VIN HU25866364; LOYAL EUROCONNECT KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG с VIN HU27109470, EU CAR S. DI GHANNAM AMER с VIN IT04035660713; M. ABDURAMMAN A. с VIN IT09449831008 и AMARELO SOBERBO - UNIPESOAAL LDA с VIN PT515244546.

Констатирано е от ревизиращите, че за 2019 г. най-голям е броят на издадените фактури към италианските контрагенти (61 фактури от общо отразените в дневниците 63). В издадените фактури на италианските и португалското дружество като основание за начисляване на ДДС е вписан чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, който касае мястото на изпълнение при доставки на услуги. Независимо от това, във всички фактури посоченият предмет на доставка е „продажба на автомобил“, и същите са отразени в кл. 15 на СД по ЗДДС – данъчна основа на ВОД на стоки. Липсва информация за марка, модел, номер на рама и други идентификационни данни на автомобила.

Във фактурите към унгарските дружества (издадени през 2020 г.) като основание за начисляване на данък е вписан чл. 15 от ЗДДС. Посоченият предмет на доставка е определен модел и марка на автомобила, като в част от фактурите е вписан и номер на рама. Съгласно дадените обяснения от управителя на ревизираното дружество „Стоков поток относно придобитите стоки – няма“, с което е потвърден изводът, че не

е възможно да се определи видът на продадените автомобили.

На следващо място в анализа, ревизиращият екип е съобразил наличната в счетоводството на ревизираното лице информация за надценка при продажбата на автомобилите. Доколкото дейността на „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е в У. и Италия, органите по приходите са били затруднени да използват аналози при определяне приходите от продажба на автомобили, поради което са анализирали приходите от продажби на ревизираното лице за следващата отчетна година, въз основа на представена оборотна ведомост за 2020 г. В посочената оборотна ведомост са декларирани приходи от продажби на стоки в размер на 2 016 587,50 лв. и отчетна стойност на продадените стоки в размер на 1 329 888,92 лв. От посочените стойности е установено, че процентът на надценка е 51,64% и такъв процент /50%/ е приложен и за продажбите през 2019 г.

Така приходите от продажби на автомобили за 2019 г. са определени на 2 609 498, 99 лв. (отчетната стойност на продадените стоки в размер на 1 739 665,99 лв., увеличена с 50 %).

На следващо място, тъй като в хода на ревизията са установени разминавания между декларираните данни от ревизираното лице и тези декларирани от неговите доставчици в системата VIES – органите по приходите са формирали извода, че „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е получавало стоки (автомобили), които са укрити.

За по-голямата част от установените несъответствия, ревизираното лице само е извършило корекция и е издало Протоколи по чл. 117 от ЗДДС, които са декларирани през м. 06. 2020 г. С издаването на Протоколите по чл. 117 от ЗДДС „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД потвърждава получаването на В. от съответните европейски контрагенти. Относно неотстранените несъответствия, от самото ревизирано дружество са представени обяснения, според които „всички пропуснати фактури ще бъдат включени в дневника на покупки, но преди всичко трябва фактурите да стигнат до „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД физически.“. Това е прието за потвърждение на факта, че осъществените В. не са декларирани в пълен размер.

Недекларираните В. за 2019 г. са в общ размер на 3 284 993, 00 Евро, описани по контрагент, размер и период на стр. 31- 32 от РД. Начисленият от ревизираното лице ДДС през м. 06.2020 г. по протоколи е в размер общо на 1 165 596,65 лв., при данъчна основа 5 827 982,46 лв.

Тъй като в хода на ревизията не са представени доказателства за наличието на складови помещения и други обекти извън територията на България - Х., Германия и Б., където да се съхраняват закупените МПС, органите по приходите са достигнали до извода, че същите се реализират веднага и дружеството няма складови наличности.

Ревизиращият екип е приел, че недекларираните В. за 2019 г. в общ размер на 3 284 993,00 Евро /6 424 887,80лв./ са укрити придобивания и съответно са налице и укрити приходите от продажби. Съобразно изложеното в т.1.1. и ползваната надценка от дружеството в размер на 50%, приходите от продажба са определени на 9 637 331,70 лв. (отчетна стойност 6 424 887,80 лв. увеличена с 50%).

Относно разходите за 2019 г. – същите са определени на 8 215 687,20 лв.

Съгласно подадена ГДД по чл. 92 ЗКПО за 2019 г., декларираните разходи са в размер на 1 796 809,88 лв. В публикувания отчет за приходите и разходите за 2019 г. декларираните разходи са в размер на 1 797 хил. лв., в т.ч. балансова стойност на продадени стоки – 1 740 хил. лв.; разходи за амортизации – 1 хил. лв., отрицателни разлики от промяна на валутни курсове – 51 хил. лв. и разходи за лихви и други

финансови разходи – 5 хил. лв.

В резултат на изложеното, по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК от ревизиращите е определена основа за облагане с корпоративен данък за 2019 г. в размер на 4 718 932, 63 лв. /приходи в размер на 12 934 619, 83 лв. – разходи 8 215 687, 20 лв./. В съответствие с разпоредбата на чл. 122, ал. 1 от ДОПК, според която установеният от съответния закон размер на данъка се прилага към определената по реда на ал. 2 основа, са установени задължения за корпоративен данък в размер на 471 893, 26 лв.

## 2. Относно установените задължения по ЗДДС

В хода на ревизията са установени разминавания между декларираните данни от ревизираното лице и тези декларирани от неговите доставчици в системата VIES, поради което органите по приходите са формирали извода, че в случая са налице укрити В.. За част от установените несъответствия, ревизираното лице е издало Протоколи по чл. 117 от ЗДДС, които са декларирани през м. 06.2020 г.

Относно получените доставки и данъчния кредит е констатирано, че за ревизирувания период „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е упражнило право на приспадане в размер на 629 559, 43 лв. за декларирани покупки на стоки – употребявани автомобили при вътреобщностното им придобиване, за което са съставени протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС, подробно описани на стр. 56-61 от РД.

В хода на ревизията е установено, че стоките, които са предмет на В. от холандски и немски доставчици не са пристигали на територията на страната. Посочено е, че по силата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, предоставяйки идентификационния си номер по ДДС, „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е осъществило В. на стоки от холандски и немски доставчици с място на изпълнение на територията на Р.България, въпреки че стоката не пристига на нейна територия. Съгласно чл. 84 от закона данъкът за тези придобивания е изискуем от ревизираното лице и то го е начислило с посочените протоколи по чл. 117, но не подлежи на приспадане. На основание чл. 69, ал. 1, т. 3 от ЗДДС на „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е отказан данъчен кредит в размер на 629 559, 43 лв.

При тези установявания е издаден РА № Р – 22002221004487 – 091 – 001 / 04.05.2022 г., издаден от Е. М. С. – главен инспектор по приходите и Р. Т. З. - главен инспектор по приходите. Недоволен от така издадения РА жалбоподателят го оспорва по административен ред пред Директора на Дирекция „ОДОП“ – С.. Жалбоподателят оспорва изцяло ревизионния акт, с който на дружеството са установени допълнителни задължения в размер общо на 1 655 216,05 лв., в т. ч. по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 882 690,52 лв., за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 469 868,40 лв. и лихви за просрочие в размер общо на 302 657,13 лв. Излага своите съображения и отправя искане за отмяна на акта, като нищожен, неправилен и незаконосъобразен.

Директорът на Дирекция „ОДОП“ е приел, че с оглед коректно очертаване на предмета на оспорване и предвид факта, че не са извършени корекции на декларираните от лицето резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди м. 03.2019 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., и не са определени лихви, за жалбоподателя не е налице правен интерес от оспорване на акта в тази част. Налице е хипотезата на чл. 88, ал. 1, т. 3 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/.

В резултат на административния контрол Директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. е извършил преценка на мотивите, изложени в РА, приложените по административната преписка доказателства и възраженията на ревизираното лице и в оспорената част на

установения резултат по ЗДДС за отделните данъчни периоди м. 05.2019 г., м. 06.2019 г., м. 07.2019 г. и м. 09.2019 г., ведно със съответните лихви, го е отменил.

В друга част оспореният по административен ред РА № Р-22002221004487-091-001/04.05.2022 г. е изменен по следния начин:

- установения резултат по ЗДДС за м. 11. 2019 г., данък за внасяне в размер на 191 027, 87 лв. определям на 187 057, 54 лв., ведно със съответните лихви;
- установения резултат по ЗДДС за м.02.2020 г., данък за внасяне в размер на 119 905,48 лв. определям на 112 668,91 лв., ведно със съответните лихви;
- установения резултат по ЗДДС за м.03.2020 г., данък за внасяне в размер на 57 849,15 лв. определям на 52 099,40 лв., ведно със съответните лихви;
- установения резултат по ЗДДС за м.04.2020 г., данък за внасяне в размер на 53613,80 лв. определям на 40 309,46 лв., ведно със съответните лихви;
- установения резултат за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 471 893,26лв., определям на 380 448,16 лв., ведно със съответните лихви.

Ревизионният акт № Р-22002221004487-091-001/04.05.2022 г. в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за м. 10.2019 г., м. 12.2019 и м. 01.2020 г., както и за корпоративен данък за 2018 г., ведно със съответните лихви, е потвърден.

В хода на съдебното производство е назначена и изготвена съдебно – счетоводна експертиза. Вещото лице посочва, че видно от представената информация в табличен вид покупната цена на всички МПС, описани в Ревизионния доклад е в размер на 2 940 500 евро или 5 751 118,12 лв.

Видно от представената информация в табличен вид продажната цена на всички МПС, съгласно представени фактури е в размер на 5 964 620,56 евро или 11 665 783,83 лв.

Разликата между покупната и продажната цена на всички МПС е в 3 024 120,56 евро или 5 914 665,71 лв.

Видно от представената информация в табличен вид жалбоподателят не е начислил данък добавена стойност (ДДС) по процесните фактури (инвойс), като е посочил основания за неначисляване на ДДС чл. 15 от ЗДДС и чл. 21, ал. 2 от ЗДДС.

Вещото лице посочва, че данъкът добавена стойност (ДДС) не е начислен по съответните фактури и съответно такъв не е намерил отражение във вторичната счетоводна отчетност на дружеството „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД.

Вещото лице дава подробен отговор и на въпроса: Извършените вътрешнообщностни доставки на стоки, по които „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е била купувач на съответното МПС (посочени по РД и РА) били ли са предмет на други вътрешнообщностни доставки, по които „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е била страна продавач на същите тези МПС ?

Отговорът на този въпрос е оформен в табличен вид. Видно от информацията, според вещото лице „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е била купувач на определени МПС (посочени по РД и РА), които са предмет на други вътрешнообщностни доставки, по които „ПРОЕКТО КОНСУЛТ“ ЕООД е била страна продавач.

В хода на съдебното производство е постъпила информация от страна на Главна дирекция „Гранична полиция“ при МВР. От отговора е видно, че в АИС „Граничен контрол“ в периода от 01.02.2013 г. до 26.05.2023 г. з МПС с посочените данни няма записи за преминавания през ГКПП на Република България. Изрично е посочено, че при гранична проверка на пътни превозни средства (ППС) без регистрационни номера, които се транспортират на автобуси и платформи, данните за тях не се



регистрират, доколкото представляват стока. След 01.01.2007 г. лицата, които се ползват от правото на свободно движение, съгласно правото на Съюза, не подлежат на задължителна проверка в АИС „Граничен контрол“, поради което във Фонда няма изчерпателна информация. (л. 454 – 455 от делото).

В хода на съдебното производство е постъпила информация от Агенция „Митници“, Централно митническо управление. От отговора се установява, че МПС с конкретен номер на рама, няма запис на данни. В писмото е посочено, че по силата на чл. 28 от ДФЕС съюзните стоки се движат свободно на митническата територия на ЕС и не подлежат на митнически контрол и надзор. По тази причина не може да се предостави информация за нуждите по настоящото дело, дали по отношение на изброените автомобили е извършена ВОД или В. (л. 461 – 462).

*При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:*

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, в съдебното производство съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган. Съдът намира, че ревизията е възложена от оправомощено за това лице, а ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентните органи по приходите, в изискуемата от закона форма. На основата на наличните по делото доказателства, РА е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от Е. М. С. на длъжност началник на сектор, със сертификат номер 50652023f86b3630 (на дата 04.05.2022 г.) и от Р. Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите, със сертификат номер 69dc517141ac9643 (на дата 04.05.2022 г.)

Информационната система „Контрол“ е софтуерно приложение в подкрепа на контролната дейност в НАП, което е разработено и внедрено по силата на сключен договор, в изпълнение на проект „Надграждане на Системата за управление на приходите чрез разработване на софтуерно приложение в подкрепа на контролната дейност в НАП – Информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК №10-31-3С от 03.02.2011 г. Одобреното задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронно управление (ЗЕУ), Закона за киберсигурност (ЗК) и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност (ЗУФСЗНС). Система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самия подпис, ползвайки системното време на сървъра на приложението.

Настоящата инстанция констатира, че РА е издаден в резултат на надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл. 113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл. 120 от ДОПК. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този

смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

Настоящият състав на съда намира за неоснователни изложените в жалбата аргументи, че е недопустимо един и същ орган по приходите – Р. З. да участва и в двете производства (първоначална и повторна ревизия). Не са налице доказателства, които да водят до извод, че тя е била явно предубедена. Също така съдът намира, че не е нарушена разпоредбата на чл. 3, ал. 1 ДОПК, която установява правилото, че органите по приходите са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица. Действително, част от обстоятелствата не са в полза за „Проекто Консулт“ ЕООД, но това не обуславя пристрастност на органите по приходите.

Съдът намира, че не е нарушена и разпоредбата на чл. 5 ДОПК, обратно на изложеното в жалбата. Съгласно тази разпоредба, органите по приходите са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изяснят фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания. Въпрос на конкретна преценка по съществуващото на делото е дали жалбоподателят „Проекто Консулт“ ЕООД е предоставил всички необходими счетоводни документи при първата ревизия, в каквато насока са твърденията на ревизираното лице.

Предметът на делото по настоящото производство се очертава като такъв за установен резултат по ЗДДС за м. 11. 2019 г., данък за внасяне в размер на 187 057, 54 лв., ведно със съответните лихви; установения резултат по ЗДДС за м. 02.2020 г., данък за внасяне в размер на 112 668, 91 лв., ведно със съответните лихви; установения резултат по ЗДДС за м. 03.2020 г., данък за внасяне в размер на 52 099, 40 лв., ведно със съответните лихви; установения резултат по ЗДДС за м. 04.2020 г., данък за внасяне в размер на 40 309,46 лв., ведно със съответните лихви.

Установен резултат за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 380 448, 16 лв., ведно със съответните лихви.

По ЗДДС за м. 10. 2019 г. в размер на 161987, 74 лева, ведно със съответната лихва (40590, 18 лева).

По ЗДДС за м. 12. 2019 г. в размер на 37898, 12 лева, ведно със съответната лихва (8854, 13 лева).

По ЗДДС за м. 01.2020 г. в размер на 37538, 26 лева, ведно със съответната лихва (8446, 78 лева)

Корпоративен данък за 2018 г. в размер на 1166, 38 лева, ведно със съответната лихва (366, 14 лева).

*По отношение на задължението по ЗДДС*

През ревизирания период 01.03.2019 г. – 30.04.2020 г. жалбоподателят „Проекто Консулт“ ЕООД е извършвал онлайн покупки и продажби на употребявани автомобили. Декларирани са В. от холандски и немски доставчици. Не се начислява ДДС от страна на дружеството по отношение на декларираните В. за ревизирания период. По реда на чл. 53, ал. 1 ЗДДС дружеството прилага нулева данъчна ставка за този вид данък. Декларирани са доставки към П., Италия и Ч..

Въз основа на събраните в хода на съдебното производство доказателства съдът намира, че от дружеството „Проекто Консулт“ ЕООД са изискани протоколи по чл. 117 ЗДДС. С тези протоколи (задължителни в определени хипотези) жалбоподателят е извършил т. нар. „самоначисляване“ на данък във връзка с описаните в РД доставки от

определени дружества от Х. и Германия. Приобщени са протоколи от дата 20.06.2020 г. (извън ревизирия период). Управителят на „Проекто Консулт“ ЕООД е предоставил обяснения в смисъл, че глобалната епидемична обстановка е направила невъзможно събирането на всички фактури. Посочено е от него, че всички пропуснати фактури ще бъдат включени в дневника на покупки, но преди всички тези фактури трябва да стигнат до „Проекто Консулт“ ЕООД физически.

Законосъобразен е изводът от органите по приходите, че като се вземе предвид реално извършваната дейност на доставчиците, липсата на своевременно осчетоводяване и деклариране на доставките от страна на дружеството „Проекто Консулт“ ЕООД, както и на предоставени в цялост документи за последващи продажби, неустановеният точен вид, характер и място на изпълнение на доставките, то дружеството – жалбоподател действително е получавало стоки – автомобили. Основателно се приема, че установените разлики в декларираното е укрит приход.

От доказателствата по делото се установява, че дружеството е нарушило счетоводния принцип на чл. 3, ал. 3 от ЗСч. – предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на базата на документална обосновааност на стопанските операции и факти при спазване изискванията за създаване на документи.

Органите по приходите са направили заключение, което не се оборва по настоящото дело, а именно, че към 31.12.2019 г. салдото по сметка 401 „Доставчици“ е кредитно и е в размер на 903 988, 37 лева. Към 30.04.2020 г. същото салдо е в размер на 1 099 777, 88 лева. Дружеството, чрез своя управител заявява, че не разполага с документи, които да установяват транспортирането на съответните автомобили.

Изводът, който са налага от правна гледна точка е, че по силата на чл. 62, ал. 2 ЗДДС, мястото на изпълнение на вътреобщностно придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Придобиването на стоки, осъществено под идентификационен номер, издаден в страната, не се облага на територията на България, когато лицето разполага с доказателства, че В. е обложено в държавата – членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.

Дружествата от Х. и Германия осъществяват ВОД по смисъла на националното им законодателство, който е съответен на чл. 7, ал. 1 ЗДДС. Доколкото се касае за ВОД, фактурите, които се издават на „Проекто Консулт“ ЕООД са с нулев ДДС (видно от копия на фактурите, които се съдържат в Приложението към материалите от делото). В приложенията към делото копия на фактури е посочен идентификационния номер на дружество „Проекто Консулт“ ЕООД и това, че данъкът е изискуем от него.

Тоест, по силата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, възниква В. с местоизпълнение на територията на Република България. Това е така, независимо от обстоятелството, че стоката реално не пристига на територията на Република България. Данъкът в тези хипотези, на основание чл. 84 ЗДДС, е изискуем от дружеството – жалбоподател. Данъкът върху добавената стойност е самоначислен от „Проекто Консулт“ ЕООД с протоколи по чл. 117, ал. 2 ЗДДС. Тези протоколи са включени от дружеството в дневниците за покупки и продажби за ревизирия период. Действително, съгласно разпоредбата на чл. 62, ал. 3 ЗДДС този ред няма да се приложи само ако „Проекто Консулт“ ЕООД докаже, че придобиването на стоката е обложено в Италия, У. и П.. Основателни са аргументите на органите по приходите, че обективно дружеството не е регистрирано за целите на облагането в тези три държави. То не разполага и с ДДС

номер, под който да извършва В. в тези три държави.

В обобщение трябва да се посочи, че законосъобразно в РА, включително и след изменението му за определени периоди чрез решението на Директора на ОДОП, са определени задължения по ЗДДС за дружеството „Проект Консулт“ ЕООД, както следва: м. 10 от 2019 г. 161 987, 74 лева и лихва към 04.05.2022 г. в размер на 40 590, 18 лева; м. 12 от 2019 г. 37 898, 12 лева и лихви към 04.05.2022 г. в размер на 8854, 13 лева; м. 01 от 2020 г. 37538, 26 лева и лихви към 04.05.2022 г. в размер на 8446, 78 лева;

както и установеният резултат по ЗДДС, изменен с решението на Директора на ОДОП за м. 11. 2019 г., данък за внасяне в размер на 187 057, 54 лв., ведно със съответните лихви; установения резултат по ЗДДС за м. 02.2020 г., данък за внасяне в размер на 112 668, 91 лв., ведно със съответните лихви; установеният резултат по ЗДДС за м. 03.2020 г., данък за внасяне в размер на 52 099, 40 лв., ведно със съответните лихви; установения резултат по ЗДДС за м. 04.2020 г., данък за внасяне в размер на 40 309,46 лв., ведно със съответните лихви.

#### *По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит*

За ревизирия период „Проект Консулт“ ЕООД е предявило право на данъчен кредит в размер на 629 559, 43 лв. за декларираните покупки на стоки – употребявани автомобили при вътреобщностното им придобиване, за което са съставени протоколи по чл. 117 ЗДДС, подробно описани на с. 56 – 61 от Ревизионния доклад.

Съдът намира за основателни аргументите на органите по приходите, че не са налице основания за приспадане на сумата от 629 559, 43 лв. за декларираните В. на стоки. Настоящият състав намира, че обратно на твърдяното от жалбоподателя, не са налице доказателства за „тристранни операции“. Като специфична форма на вътреобщностна търговия тристранните операции представляват последователно сключени договори за продажба на една и съща стока между регистрирани по ДДС лица в три различни държави членки на ЕС. В тези случаи предметът на сделката се транспортира директно от държавата на доставчика до държавата на получателя, без да преминава през държавата на посредника. Последният придобива собствеността върху стоката само по документи. В този смисъл тристранната операция позволява да се избегне облагането с ДДС на две последователно извършени ВОД, съответно В., като доставката се облага само веднъж в лицето на получателя. Целта е да се прехвърлят данъчните приходи в държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на доставяните стоки.

С разпоредбата на чл. 15 от ЗДДС е дадено легално определение на понятието за тристранна операция. Това е доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са налице едновременно следните условия: регистрирано лице в държава членка А /прехвърлител/ извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б /посредник/, което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В /придобивач/; стоките се транспортират директно от А до В; посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; придобивачият начислява ДДС като получател по доставката.

При наличие на тристранна операция прехвърлителят извършва вътреобщностна доставка към посредника, за който това е вътреобщностно придобиване, но на основание чл. 62, ал. 5 от ЗДДС - с място на изпълнение в държавата членка, където

стоките пристигат. По силата на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС това вътреобщностно придобиване е освободено от облагане за посредника. Данъчнозадълженото лице при тристранна операция е придобиващият. Съгласно чл. 15, т. 4 от ЗДДС, придобиващият начислява ДДС като получател по доставката.

След съпоставка на насрещните тези и възражения на страните съдът намира, че в тази му част спорът е правен и се концентрира върху въпроса дали са осъществени тристранни операции или вътреобщностни придобивания. Настоящият състав на АССГ намира, че не са налице тристранни операции, тъй като не е установено кое е придобиващото по сделките лице и начислило ли е то ДДС като получател. Според съда в случая е приложима разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, която предвижда, че мястото на изпълнение е на територията на страната и в случаите, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната.

Както вече беше посочено, легалната дефиниция за тристранна операция се съдържа в чл. 15 ЗДДС, определящ я като доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са налице едновременно следните условия: 1. регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б (посредник), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В (придобиващ); 2. стоките се транспортират директно от А до В; 3. посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; 4. придобиващият начислява ДДС като получател по доставката. По аргумент от чл. 17, ал. 3 ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобиващ в тристранна операция е държавата членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС.

В алинея 3 на чл. 9 се съдържа законова фикция, съобразно която в случай че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС би станал изискуем, се счита, че вътреобщностното придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника (в този смисъл Решение № 1063 от 02.02.2016 г. по адм. дело № 3162 / 2015 г., ВАС, Първо отделение).

Основателни са аргументите на органите по приходите, че ако лицето докаже, че това вътреобщностно придобиване е обложено и в държавата членка по пристигане на стоката, приложение намира специалният режим на корекции на чл. 62, ал. 4 от ЗДДС, разписан в чл. 10 от ППЗДДС, който се основава на механизъм за намаляване на начисления данък по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС и чл. 9 от ППЗДДС, като позволява да се коригира двойното данъчно облагане. Предоставянето на право на приспадане по общия ред в този случай би могло да лиши чл. 62, ал. 4 от ЗДДС от полезно действие, тъй като лицето, след като се е ползвало от право на приспадане в страната /държавата членка, издала идентификационния номер/, вече не би имало интерес да установи облагането на разглежданото вътреобщностно придобиване в държавата членка по пристигане на пратката или на транспорта. Това би могло в крайна сметка да застраши прилагането на основното правило, според което при вътреобщностно придобиване мястото на облагане се намира в държавата членка на пристигане на пратката или на транспорта, а именно държавата членка на крайно потребление. Не е приложим общият ред на ЗДДС.

Във връзка с изложеното значение има и посоченото в Решението на Съда на ЕС по съединени дела С – 536 / 08 и С – 539 / 08, с което е разяснено, че когато стоките са обложени като вътреобщностни придобивания, за които се приема, че са осъществени в държавата членка по идентификация, съгласно чл. 28б, А, параграф 2, първа алинея от Шеста директива, но не са били в действителност внесени в посочената държава членка, не може да се счита, че посочените сделки пораждат „право на приспадане“ по смисъла на чл. 17 от Шеста директива. ( в този смисъл също и посоченото вече Решение № 1063 от 02.02.2016 г. по адм. дело № 3162 / 2015 г., ВАС, Първо отделение).

Споделят са аргументите на органите по приходите, че в разглежданата хипотеза правото на данъчен кредит въз основа на протоколите по чл. 117, ал. 1 ЗДДС ще възникне при условие, че „Проект Консулт“ ЕООД беше регистрирано за целите на ДДС в Италия, У. и П. и в издадените му фактури беше посочено не българският, а идентификационния номер на „Проект Консулт“ ЕООД в тези три държави. В тази хипотеза за дружеството – жалбоподател ще възникне В. с място на изпълнение в Италия, У. и П.. Тогава данъкът ще се дължи там, в тези три държави и разпоредбите на ЗДДС не биха били приложими. При кумулативното наличие на тези условия за „Проект Консулт“ ЕООД би възникнало право на приспадане на данъчен кредит. Тези условия обаче не се доказаха да са налице, включително и в хода на съдебното производство.

#### *По отношение установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО*

Според чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства. От цитираните разпоредби в ДОПК е видно, че е достатъчно да е налице едно от обстоятелствата, визирани в чл. 122, ал. 1 от ДОПК, за да се предприемат действия по извършване на ревизия при особени случаи. В случая ревизиращите са приели за налични основанията по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК, а именно:

когато липсва или не е представена счетоводна отчетност според Закона за счетоводството и документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци липсват са налице основания за извършване на ревизия при особени случаи.

На „Проект Консулт“ ЕООД е връчено Уведомление № Р-22002221004487-113-001/22.12.2021 г., с което ревизираното лице е известно за установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК. В издаденото уведомление е посочено, че основата за облагане с корпоративен данък за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. На задълженото лице е предоставен 14-дневен срок за ангажиране на доказателства и вземане на становище. Изискано е и попълването на декларации по образец.

Органите по приходите са определили данъчната основа за облагане с корпоративен данък чрез прилагане на особения ред по чл. 122 -124 от ДОПК, тъй като е установено, че липсват документи, необходими за установяване на основата за облагане с данъци и това, че воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане. Въз основа на представената оборотна ведомост за 2020 г. е установено, че процентът надценка е 51, 64. За продажбите през 2019 г. е приложен такъв процент (50 %).

Установено е, че от „Проект Консулт“ ЕООД не са представени: договори с доставчици и клиенти; международни и вътрешни за страната товарителници; месечни оборотни ведомости за ревизираните периоди (представена е годишна оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г.), главни книги, амортизационен план; хронологични регистри на счетоводни сметки (с изключение на представен хронологичен регистър на сметка 301/01 „Доставки“); аналитични счетоводни регистри с аналитичност идентифицираща конкретен артикул за сметките за стоки, както и аналитичност за доставчици и клиенти, идентифицираща доставчик и клиенти и съответен документ за покупка и продажба.

Съдът намира, че са били налице предпоставките за осъществяване на ревизия по реда на особеното производство. Ревизия по чл. 122 от ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, което означава, че наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. Задължението да установи по безспорен начин наличието на специалното обстоятелство по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, обосноваващо провеждането на ревизията по особения ред, е регламентирано в тежест на ревизиращите органи. След като в хода на ревизията бъдат събрани достатъчно доказателства, чиято съпоставка и анализ да доказват наличието на някое/някои от основанията по чл. 122, ал. 1 от кодекса, ревизиращите органи, в условията на оперативна самостоятелност, следва да вземат решение дали данъчните задължения на ревизираното лице ще бъдат определени по общия или по специалния ред и въз основа на кои изброени в чл. 122, ал. 2 от ДОПК критерии.

Действително така определената данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК вероятно се различава от обективно осъществения данъчен фактически състав. Обосновани са обаче аргументите на органите по приходите, че това се дължи на неправомерно поведение на данъчно задълженото лице.

На практика в данъчната основа за облагане с корпоративен данък органите по приходите са включили само приходите, във връзка с придобиванията на автомобилите, които задълженото лице „Проект Консулт“ ЕООД е декларирало със закъснение. Действително на практика дружеството само е потвърдило получаването им през 2019 г. (л. 23 от решението на ОДОП, с което ЗКПО за 2019 г. е изменено). От данъчната основа по ЗКПО са изключени недеklarираните от ревизираното лице придобивания, установени единствено въз основа на разминавания с данните, получени по линията на международния обмен на информация. Действително за тези сделки не са налице убедителни доказателства.

Основателни са аргументите на органите по приходите, че от определената от органите по приходите основа за облагане с корпоративен данък за 2019 г. трябва да се изключат и приходи в размер на 603 285, 50 лева. Тази сума представлява постъпили парични средства от банкови сметки в Германия и Х.. Тези суми са свързани именно с осъществените доставки на автомобили, които вече са включени в основата за облагане посредством прилагането на 50 % надценка към декларираните придобивания.

В обобщение: законосъобразно органите по приходите са определили данъчна основа за облагане в размер на 3 804 481, 56 лева. Дължимият корпоративен данък на „Проект Консулт“ ЕООД правилно е определен на 380 448, 16 лева.

В хода на съдебното производство беше изготвена съдебно – счетоводна експертиза. В нея, на първо място, подробно са анализирани фактурите, по повод на доставените

на дружеството „Проекто Консулт“ ЕООД автомобили, (колона 1), датите на издаването им (колона 2), контрагент (колона 3), предметът на доставката (колона 4), особености (рама – в колона 5), цена в евро (колона 6); цена в лева (колона 7).

Експертизата е систематизирала представените по делото продажни фактури (invoice) за доставка на МПС в табличен вид. В тази таблица са отразени номер на фактурата, по която „Проекто Консулт“ ЕООД е продавач (колона 1); дата, на която е издадена фактурата (колона 2); получател на фактурата, т. е. сделката, по която е издател е жалбоподателят (колона 3); предмет на доставката (колона 4); данъчна основа на сделката (колона 5); начислен ДДС по доставката (колона 6); посочено основание за неначисляване на ДДС (колона 8); къде се намира фактурата по делото (колона 9). Видно от заключението на вещото лице ДДС не е начислявано от „Проекто Консулт“ ЕООД. Посочени са различни правни основания за това – чл. 15 ЗДДС, чл. 21, ал. 2 ЗДДС.

Съдът, при съобразяване с чл. 202 ГПК, намира, че не трябва да кредитира заключението на вещото лице в частта по т. 2. В отговора на въпроса вещото лице прави правни изводи, които не обвързват съда. В заключението е посочено, че жалбоподателят не е начислил ДДС по фактурите, предмет на делото, като са посочени чл. 15 и чл. 21, ал. 2 ЗДДС. Становището на вещото лице е изразено по следния начин: не се дължи ДДС върху разликата между покупната и продажната цена, тъй като съгласно чл. 15 и чл. 21, ал. 2 ЗДДС доставките не са облагаеми на територията на страната. В тази му част заключението дава отговор на правен въпрос, който не кореспондира с останалите писмени доказателства по делото.

Беше посочено, че е постъпила информация от страна на Главна дирекция „Гранична полиция“ при МВР. От отговора е видно, че в АИС „Граничен контрол“ в периода от 01.02.2013 г. до 26.05.2023 г. за МПС (предмет на ревизионното производство) с посочените данни няма записи за преминавания през ГКПП на Република България. Изрично е посочено, че при гранична проверка на пътни превозни средства (ППС) без регистрационни номера, които се транспортират на автобуси и платформи, данните за тях не се регистрират, доколкото представляват стока. След 01.01.2007 г. лицата, които се ползват от правото на свободно движение, съгласно правото на Съюза, не подлежат на задължителна проверка в АИС „Граничен контрол“, поради което във Фонда няма изчерпателна информация. (л. 454 – 455 от делото). Тоест фактът, че тези автомобили не са влизали на територията на страната не се установява на основата на това доказателство. Това, което е от основно значение обаче е, че този факт не е и спорен по настоящото дело. Тезата на органите по приходите е, че ДДС се дължи независимо, че стоката реално не е влизала на територията на Република България.

По същия начин трябва да се оцени и постъпилата информация от Агенция „Митници“, Централно митническо управление. От отговора се установява, че МПС с конкретен номер на рама, няма запис на данни. В писмото е посочено, че по силата на чл. 28 от ДФЕС съюзните стоки се движат свободно на митническата територия на ЕС и не подлежат на митнически контрол и надзор. По тази причина не може да се предостави информация за нуждите по настоящото дело, дали по отношение на изброените автомобили е извършена ВОД или В. (л. 461 – 462). Отново трябва да се посочи, че този факт не е спорен по делото. Обстоятелството, че тези автомобили не са влизали на територията на Република България не означава, че за тях не се дължи ДДС.

В заключение трябва да се посочи, че РА в оспорената му част е законосъобразен и



трябва да бъде потвърден. Съдебният контрол по настоящото производство води до извод, че РА е законосъобразен и обоснован, като издаден от компетентен орган и в съответната форма, при спазване на процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. (арг. от чл. 160, ал. 2 ДОПК)

По отношение на разносните съдът намира, че искането на ответника, с оглед изхода на спора, е основателно. При материален интерес от 907 594, 44 лева е приложим чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения - при интерес от 500 000 лв. до 1 000 000 лв. - 24 650 лв. плюс 3 % за горницата над 500 000 лв.. На ответника трябва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 36 877, 83 лева.

Съдът установи, че в протокол от съдебно заседание от дата 04.07.2023 г. е определили окончателно възнаграждение за вещо лице за изготвена експертиза в размер на 1200 лева. С това определение съдът е задължил жалбоподателя в 10 – дневен срок считано от уведомяването да представи по делото доказателства за внасяне по депозитната на АССГ на сумата от 700 лева, представляваща разликата между вече внесеното и определеното в съдебно заседание възнаграждение за вещо лице. Жалбоподателят е бил предупреден, че в случай на неизпълнение на задължението за внасяне на допълнително определения депозит, съдът ще нареди принудително събиране на сумата. Съобщението за това е връчено лично на адв. Ч. на дата 10.07.2023 г. В указания от съда срок депозитът не е внесен. С оглед на това и предвид обстоятелството, че е необходимо предприемане на действия по принудително изпълнение, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати по сметката на АССГ сумата от 700 лева - депозит за вещо лице.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161 от ДОПК, Административен съд – София-град, Трето отделение, 45 – ти състав,

### **Р Е Ш И:**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Проекто Консулт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [община], ПК 1309, [улица], представлявано от Л. В. Д., чрез адвокат А. С. Ч., срещу РА № Р – 22002221004487 – 091 – 001 / 04.05.2022 г., издаден от Е. М. С. – главен инспектор по приходите и Р. Т. З. - главен инспектор по приходите, потвърден и изменен с Решение № 1706 от 24.10.2022 г. на заместник – директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „Проекто Консулт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати в полза на НАП сумата от 36 877, 83 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

ОСЪЖДА „Проекто Консулт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати по сметката на АССГ сумата от 700 лева – невнесен депозит за вещо лице.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението до страните.

### **СЪДИЯ:**