

РЕШЕНИЕ

№ 6685

гр. София, 10.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 13.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **2920** 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 Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба вх.№ 53-04-206/07.03.2022г. по описа на ОДОП С. при ЦУ на НАП от ЕТ „Агрика –Камелия Димитрова“ с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление –гр.С.,[жк], вх.А, ет.8, ап.20, представляван от К. М. Д. чрез адв.Д. Е., срещу издаденият на дружеството Ревизионен акт № Р-22221419000438-091-001/18.11.2021г., издаден от П. Т. П. орган, възложил ревизията и А. К. Н. –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 268/17.02.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен. Не са налице законовите предпоставки на чл. 122 от ДОПК, поради което установените данъчни задължения по чл.17 от ЗДДФЛ са необосновани.

Излагат се аргументи че необосновано органът по приходите не е признал правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за доставки по издадени фактури от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД. Излагат се аргументи, че са представени в пълен обем писмени доказателства – счетоводна документация, фактури, приемо –предавателни протоколи, въз основа на които се доказва по несъмнен начин получените доставки на стоки от процесния доставчик.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от процесуалният си

представител адв.Д. Е., който поддържа жалбата и моли съда да отмени оспореният ревизионен акт. Претендира разноски по представен списък.Представя писмени бележки

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалният си представител юрисконсулт Б., оспорва жалбата, намира, че в съдебното производство не са представени такива доказателства, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка, напротив събраните доказателства изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – чрез процесуалния си представител прокурор Д.К., изразява становище за неоснователност на жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен по електронен път на 29.11.2021г. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 13.12.2021г. /вх. № 34-00-327 по описа на ТД –НАП С./. Решение № 268/17.02.2022г. на Директора на ОДОП С. е връчено по електронен път на 21.02.2022г. Жалба с вх.№ 53-04-206/07.03.2022г. и адресирана до АССГ е подадена на 07.03.2022г. т.е. в законния 14- дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221419000438-020-001/ 23.01.2019 г., връчена по електронен път на 01.02.2019г., изменяна със Заповеди № Р-22221419000438-020-002/ 18.02.2019г., № Р-22221419000438-020-003/22.03.2019г., № Р-22221419000438-020-004/ 24.04.2019г. , № Р-22221419000438-020-005/ 21.06.2019г., № Р-22221419000438-020-006/ 24.09.2019г., № Р-22221419000438-020-007/ 22.01.2020г., № Р-22221419000438-020-008/ 07.04.2020г., № Р-22221419000438-020-009/ 15.07.2020г., спирана със Заповед№ Р-22221419000438-023-001/ 11.12.2020г. и възобновена със Заповед №Р-22221419000438-143-001/ 09.06.2021 г., е възложено извършване на ревизия на К. М. Д. с регистрация като ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“ за определяне на задълженията на лицето за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и вноски за ДОО, ЗО и УПФ - за самоосигуряващи се за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г.; за данък върху доходите на физическите лица – свободни професии, граждански договори и др., годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ, данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения и вноски за ДОО, ЗО и УПФ - за осигурители за периодите от 07.05.2015 г. до 31.12.2018 г. и за ДДС за данъчните периоди от 02.06.2016 г. до 31.01.2019 г. Определен е краен срок за приключване на ревизията до 29.06.2021 г.

Всички цитирани заповеди са издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповеди на директора на ТД на НАП С. №РД-01-803/07.06.2017г., №РД-01-818/10.05.2019 г. и

№РД-01-128/18.02.2020г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221419000438-092-001/20.09.2021 г., връчен по електронен път на 20.09.2021 г. Във връзка с депозирана от страна на ревизираното лице молба е издадено Уведомление №Р-22221419000438-РУС-001/11.10.2021 г. за продължаване на срока за подаване на възражение и представяне на доказателства по ревизионния доклад до 04.11.2021 г. Срещу РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №17-00-133#69/04.11.2021 г., което е обсъдено от ревизиращия екип и преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221419000438-091-001/18.11.2021 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. К. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 29.11.2021 г.

Настоящата ревизия е първа за посочените периоди и видове задължения.

Предмет на оспорване по делото са допълнителни задължения в общ размер на 189 661,05 лв., включващи данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) в размер на 228,00 лв., годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за доходи от стопанска дейност като едноличен търговец в размер на 8 484,00 лв., ДДС в размер на 140 734,33 лв. и лихви за просрочие в общ размер на 40 214,72 лв..

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Решение № 268/17.02.2022г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“ –С.. С оглед на изложеното, доводите въведени с жалбата за нищожност на ревизионния акт са неоснователни.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от

органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращият екип е изследвал всички факти и обстоятелства, които са от значение за доказване на реалността на доставката на стоки и на предоставените транспортни услуги, както и обективната възможност на доставчиците да ги извършат. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган.

В хода на ревизията са извършени множество процесуални действия, включително и насрещни проверки. С Протокол №Р-22221419000438-П.-001/11.06.2021 г. са приобщени съставеният протокол и доказателствата, събрани в хода на извършена насрещна проверка на К. М. Д. с ЕТ „АГРИКА - КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“. Приобщени са и писмени доказателства от висящо досъдебно производство - пр. пр. №1617/2018 г. по описа на Специализирана прокуратура.

През ревизираните периоди жалбоподателят К. М. Д. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ и по силата на чл. 6 от с.з. е носител на задължението за данъци върху доходи, придобити от източници в Република България и в чужбина. Констатирано, че същата е неомъжена. В периодите от м.01.2015 г. до м.06.2015 г. К. Д. е била ученичка в 22 Средно езиково училище „Г.С. Р.“ и е била осигурявана на това основание до завършване на средното ѝ образование. В

периодите от м.07.2015 г. до м.05.2016 г. е осигурявана като студент в Медицински университет - С.. От м.05.2016 г. до м.12.2018 г. К. Д. е била самоосигуряващо се лице чрез ЕТ „АГРИКА-КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“.

Установено е, че лицето е регистрирано по смисъла на Търговския закон (ТЗ) и вписано в Агенция по вписванията на 07.05.2015 г., като ЕТ „АГРИКА - КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“. Регистрацията на едноличния търговец по реда на ЗДДС датира от 02.06.2016 г.

1. За данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ:

Установено е, че за ревизираните периоди К. Д. е подавала годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ, с попълнени приложения №2 за доходи от стопанска дейност като ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“, с посочени кодове на основна дейност 0121 – отглеждане на грозде и 0111 – отглеждане на зърнени (без ориз) и бобови растения и маслодайни семена. Със същите са декларирани доходи от дейността на задълженото лице като едноличен търговец, в т.ч.: за 2015 г. - данъчна загуба в размер на 76,00 лв.; за 2016 г. - данъчна печалба в размер на 18 904,11 лв.; за 2017 г. - данъчна печалба в размер на 23 289,61 лв. и за 2018 г. - данъчна печалба в размер на 14 320,29 лв. К. Д. а не е работила по трудов договор. Установено е, че въз основа на Заповед на ректора на Медицински университет – С. на К. Д. са изплатени стипендии за 2016 г. и 2017 г. съответно в размер на 285,00 лв. и 190,00 лв.

Не са установени доказателства за притежавано движимо и недвижимо имущество и сделки с такова, респ. за възможност за получаване на доходи от продажба на имущество.

Считано от 20.04.2016 г. ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“ е съдружник в „ТЕРА ГРЕЙН“ ООД с дялово участие към 31.12.2018 г. в размер на 140,00 лв.

Анализирани са притежаваните банкови сметки и са изследвани движенията по същите. Установени са и са взети под внимание началните и крайните салда.

Ревизиращият екип е констатирал, че жалбоподателя не е сключвал застрахователни договори и не е получавал застрахователни премии и обезщетения през ревизираните периоди. Не притежава движими ценности, няма вземания от трети лица и задължения към такива в качеството си на физическо лице, не е придобил имущество по безвъзмезден начин и не притежава акции и дялове в задгранични дружества, движима и недвижима собственост в чужбина, както и получени доходи от източник извън страната.

По отношение на извършените от лицето разходи ревизиращите са се позовали на данни, декларирани от К. Д., както и от регистрирани по ЗДДС доставчици на стоки и услуги в подадените от тях дневници за продажби с посочен получател ревизираното лице, данни и доказателства, предоставени от мобилни оператори, доставчици на комунални и битови услуги, държавни и общински органи.

Въз основа на горната информация е извършена съпоставка на притежаваното имущество и направените разходи с получените от К. Д. доходи за ревизираните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. Съобразени са относимите обстоятелства съгласно чл. 122, ал. 2 от ДОПК, които в случая са визираните в т. 1, 2, 3, 4, 8 и 14. В резултат на съпоставката не е установено несъответствие за 2015 г. и 2017 г. За ревизираните периоди 2016 г. и 2018 г. е установено превишение на разходите над получените доходи, съответно в размер на 478,26 лв. и 1 810,59 лв. Тези несъответствия са възприети от ревизиращите като доходи с неустановен произход, за които липсват данни и доказателства да са необлагаеми или освободени от облагане

по смисъла на ЗДДФЛ. В тази връзка и по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК са определени годишни данъчни основи, подлежащи на облагане с данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ, както следва:

- за 2016 г. – годишна данъчна основа в размер на 478,26 лв. и полагащ се данък в размер на 47,00 лв. и

- за 2018 г. – годишна данъчна основа в размер на 1 810,59 лв. и полагащ се данък в размер на 181,00 лв.;

При така установените задължения и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви в общ размер на 68,62 лв.

Задълженията на лицето са определени по реда на чл.122 от ДОПК, поради установени данни за укрита приходи или доходи. За периодите 2016г. и 2018г. разходите на лицето превишават неговите приходи. За размерът на формираният недостиг няма доказателства, тези средства да са декларирани и обложено т.е. налице са укрита приходи.

Неоснователни са изложените аргументи в жалбата относно липса на предпоставки за приложение на чл.122 от ДОПК, както и твърдението, че ревизиращият екип е определил наличието на средства към конкретна дата и месец, а не за целия едногодишен период.

Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени от закона в разпоредбата на чл.122, ал. 1, т. 1 – т. 7 от ДОПК. В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите правилно са приели, че за процесните периоди е изпълнен фактическият състав на чл. 122. ал. 1 т. 2 от ДОПК. Налице са данни за укрита доходи от жалбоподателя, макар и в несъществен размер, които не са декларирани по надлежния ред. Спазена е нормативно регламентираната процедура за това по чл. 124 от ДОПК - задълженото лице е уведомено по предвидения в закона ред и от него е изискано да декларира точният размер на доходите и извършени разходи за ревизираните периоди с декларация по чл. 124. ал. 3 от ДОПК. Изследвани са относими обстоятелства за определяне на данъчните основи, регламентирани в чл. 122. ал. 2 от ДОПК. а именно: платени данъци и осигурителни вноски, движение и остатъци по банкови сметки, сключени договори и др., данни за които са описани в констативната част на РД.

В случая, органите по приходите са установили наличие на обстоятелства за провеждане на ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК и в рамките на оперативната си самостоятелност са взели решение за преминаване към особения ред за установяване на данъчните основи.

Установени са данни за недеklarирани доходи, въз основа на което е възникнал недостиг на парични средства за покриване на констатираните разходи на жалбоподателя, чийто размер изцяло е съобразен от ревизиращия екип с декларираниите от К. Д. разходи, както и от останалите писмени доказателства, които са посочени изчерпателно в РД. Размерът на установените разходи не се оспорва от жалбоподателя. Изводите на решаващият орган в тази насока са

законосъобразни. Правилно е посочил, че именно ревизираното лице е декларирало разполагаема парична сума към 01.01.2015 г. в размер на 5 000,00 лв. и извършени годишни разходи за издръжка и живот в размер на едва 1 250,00 лв. за всяка от ревизираните години. Други доходи и разходи не са декларирани. Същевременно, в резултат на предприетите от органите по приходите процесуални действия са установени извършени разходи за пътувания, финансиране на ЕТ, подробно посочени в РД.

Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 1 от ДОПК, в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по 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 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи оспорващият. Следователно, в производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 от ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдяните от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За да се приложи обаче презумпцията по чл.124, ал. 2 от ДОПК, фактическите констатации, на които се позовават органите по приходите следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирания субект.

В конкретния случай, съдът приема, че са налице безспорни доказателства, въз основа на които както и органите по приходите са приели, че са налице основанията на чл.122 ал.1 т.2 от ДОПК, в тази насока бяха изложени аргументи и мотиви в настоящото съдебно решение.

Действително, в конкретния случай с РА са констатирани несъответствия между доходи и имущество на ревизираното лице за 2016 г. и 2018 г., чийто размер е несъществен и на основание чл. 35, ал. 6 от ЗДДФЛ, сумите, възприети като укрити доходи биха могли да бъдат квалифицирани като придобити от всички други източници, които не са изрично изброени в ЗДДФЛ. Независимо от това, с оглед обхвата на ревизионното производство и резултатите от същото, преценката на органите по приходите е обоснована. Не без значение е и обстоятелството, че ревизираният субект не е ошетен по никакъв начин, доколкото в случая размерът на задължението би бил един и същи, без значение дали е приложен общият или специалният ред за определяне на данъчната основа за облагане.

2. За доходи от стопанска дейност като едноличен търговец:

По делото не е спорно, че ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“ е получило финансиране по схеми и мерки, администрирани от ДФ „Земеделие“, както следва: за 2016 г. общо в размер на 6 417,95 лв.; за 2017 г. общо в размер

на 432 555,86 лв. и за 2018 г. общо в размер на 9 996,52 лв.

В хода на ревизията е установено, че на 11.10.2017 г. ревизираното лице е получило плащане от ДФ „Земеделие“ в размер на 421 689,00 лв., което е отразено счетоводно по кредита на сметка 753 „Финансиране на дълготрайни активи“. Целевото финансиране не е използвано през 2017г. за дейността на ЕТ „А. – К. Д.“, тъй като на същата дата, по -голяма част от получените средства в размер на 420 000,00 лв. са предоставени под формата на заем на „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД, съгласно договор за паричен заем от 22.06.2017г. През 2018г „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД е върнало на ЕТ сумите, заети по силата на цитирания договор. Въз основа на договор за паричен заем от 16.08.2018г. „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД, в качеството на заемодател е предоставило средства на заемателя ЕТ „А. – К. Д.“. Към 31.12.2018г. задълженията на ревизираното лице към „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД, произтичащи от цитирания договор са в размер на 340 652,00 лв.

През 2018 г. ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“ не е отчетел приход от лихви в размер на 1 757,22 лв., дължими по силата на сключения на 22.06.2017г. договор за паричен заем със „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД. На основание чл. 78 от ЗКПО с посочената сума е извършено увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат на ЕТ за 2018 г.

Конкретни доводи във връзка с извършеното от органите по приходите увеличение на финансовия резултат за 2018г. на ЕТ в жалбата не се излагат.

През ревизираните периоди ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“ е отчетел разходи по дебитата на счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ за покупка на семена, торове и препарати по фактури, издадени от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, в т.ч.: за 2016 г. в размер на 11 673,00 лв.; за 2017 г. в размер на 13 172,96 лв. и за 2018 г. в размер на 19 601,00 лв., които подробно са разгледани от настоящия съдебен състав във връзка с определените задължения на жалбоподателя по ЗДДС.

Въз основа на формирания извод на органите по приходите, че не са осъществени реални доставки по ЗДДС на основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО е извършено допълнително увеличение на декларираните счетоводни финансови резултати за отделните отчетни периоди със стойността на така отчетените разходи. В допълнение към това е установена разлика в размер на 123,81 лв. между декларираните в подадената ГДД разходи за 2018г. и отчетените такива по обратна ведомост. В счетоводството на ревизираното лице не е установен осчетоводен разход в посочения размер, поради което на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО с цитираната сума е увеличен счетоводният резултат за 2018 г.

В резултат на извършените корекции са формирани годишни данъчни резултати по години, както следва:

- за 2016 г. – данъчна печалба в размер на 30 577,11 лв. при декларирана от лицето данъчна печалба в размер на 18 904,11 лв. По реда на чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ е приложена 15% данъчна ставка. Съобразено е наличието на

кумулятивно изпълнение на изискванията на чл. 189б от ЗКПО за преотстъпване на данък за 2016 г. При тези обстоятелства е установен дължим данък върху годишната данъчна основа, намален с преотстъпения данък в размер на 2 592,57 лв. при деклариран от ревизирия субект полагащ се данък в размер на 841,62 лв.;

- за 2017 г. – данъчна печалба в размер на 36 462,57 лв. при декларирана от лицето данъчна печалба в размер на 23 289,61 лв. По реда на чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ е приложена 15% данъчна ставка. За 2017 г. не е установено кумулативно изпълнение на изискванията на чл. 189б от ЗКПО за преотстъпване на данък, независимо от декларираното от търговеца. След приспадане на отстъпка в размер на 5% по реда на чл.53 от ЗДДФЛ е установен дължим данък в размер на 4 533,00 лв. при деклариран от ревизирия субект полагащ се данък в размер на 1 023,00 лв.;

- за 2018 г. – данъчна печалба в размер на 35 802,32 лв. при декларирана от лицето данъчна печалба в размер на 14 320,29 лв. След приспадане на авансови и окончателни задължителни осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО, включително за минали години е приложена предвидената, в чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ, данъчна ставка. С РА е установен дължим данък в размер на 4 773,00 лв. при деклариран от ревизирия субект полагащ се данък в размер на 1 550,00 лв.

С оглед така установените задължения и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок задължения са начислени лихви в общ размер на 2 909,94 лв.

Изводите на ревизиращите органи и решаващият орган са обосновани и законосъобразни. Във връзка с неправомерното приспадане на правото на данъчен кредит по ЗДДС, подробно обсъдено в частта по ЗДДС, на основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО е извършено допълнително увеличение на декларираните счетоводни финансови резултати, поради което е установено и допълнително данъчно задължение по ЗКПО за 2017г. и 2018г. Съобразен е и факта на неотчитане на приходи от лихви във връзка със сключен договор за заем от 22.06.2017г. между жалбоподателя и „СИС Индустрийс“ ООД, което обстоятелство не се оспорва от жалбоподателя.

3. За задължения по ЗДДС:

Определянето на задълженията за ДДС не е извършено по особения ред, предвиден в чл. 122 от ДОПК, а по реда и на основанията в ЗДДС.

Жалбоподателят е декларирал продажби на пшеница, рапица и ечемик, които са в режим „обратно начисляване на ДДС“, регламентиран с разпоредбата на чл. 163а, ал. 2 от ЗДДС, при който данъкът за доставките е изискуем от получателя – регистрирано по ЗДДС лице. Получатели по тези фактури са „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, „ТОПАЗ ТРЕЙД“ ЕООД, и „ТЕРА ГРЕЙН“ ООД. Установени са и извършени освободени доставки – получени лихви по заем, предоставен на „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД и приходи от отдаване под наем на земя.

По отношение на получените доставки е установено, че ревизирият субект е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставка на торове и препарати, агротехнически услуги, лозарска машина и други, свързани с дейността му.

При извършена насрещна проверка на прекия доставчик „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, в качеството му на доставчик на торове, препарати, семена, посадъчен лозов материал и различни агротехнически мероприятия, от последния в хода на ревизията не са представени доказателства. Органите по приходите са извършили преглед и анализ на доказателства, събрани при ревизия на „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД за установяване на задължения за периоди, съвпадащи с процесните периоди на ревизия за жалбоподателя. Относими писмени доказателства не са установени.

От ЕТ „Агрика – Камелия Димитрова“ са представени копия на фактури, приемо-предавателни протоколи, договори, доказателства за плащане. След анализ на събраните доказателства ревизиращият екип е приел, че в случая не е доказан произходът на продадените на ЕТ „А. – К. Д.“ стоки. Не са представени и документи, удостоверяващи тяхното транспортиране и предаване на ревизираното лице, респ. прехвърлянето на собствеността. По никакъв начин не е доказано и извършването на фактурираните съпътстващи услуги (напр. ръчно засаждане на лози, привързване на лозички към подпорни колчета, поливане на лозов масив, оран, култивиране, ръчно опаковане и т.н.). С оглед установеното е прието, че не са налице доказателства за реално осъществени доставки между страните и основания за приспадане на данъчен кредит.

Във връзка с горното е констатирано, че и данъкът, отразен от ревизирия субект в протоколи по чл. 117 от ЗДДС за покупка на стоки от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, за които е приложим режима на обратно начисляване на ДДС съгласно чл. 163а от ЗДДС, е начислен неправомерно.

След съставянето на РД №Р-22221419000438-092-001/20.09.2021 г. и връчването му на ревизираното лице на 20.09.2021 г., с вх. №17-00-133/29.09.2021 г. са представени документи от страна на „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД Същите са обсъдени от ревизиращия екип преди издаването на оспорения РА. При анализа на ангажираните доказателства - копия на договори, фактури, платежни документи, приемо-предавателни протоколи, счетоводни справки на сметки, фактури, издадени от предходни доставчици и т.н. е установено, че отново липсват такива, които да удостоверят транспортирането на стоките и извършването на съпътстващите услуги по изграждане и обработка на лозови масиви.

Предвид липсата на доказателства за реално получени доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, на ЕТ „А. – К. Д.“ е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД в общ размер на 140 734,33 лв.

По делото допълнително са приети писмени доказателства, изходящи от

счетоводството на ЕТ „Агрика – Камелия Димитрова“ – фактури, издадени от жалбоподателя към „Сис индустрийс“ ООД за продадено грозде, отгледано от жалбоподателя, както и извлечения от главна книга – сметка „доставчици“ и сметка „клиенти“ на „Топаз Мел“ ООД.

В хода на съдебното производство е допуснато до изслушване съдебно –счетоводна експертиза. Заключение е прието от съда и същото не е оспорено от страните. Съгласно изводите на вещото лице, между ЕТ „Агрика –Камелия Димитрова“ и „Топаз Мел“ ООД има сключени договори за периода 2016г.-2018г., като в табличен вид е посочена датата на сключване на договорите, сключените анекси, техният предмет и изготвените приемо –предавателни протоколи за получаване на стоките/услугите. Предмет на договорите са доставка на стоки и/или услуги- посадъчен материал, доставка на материали и изграждане на подпорна конструкция на лозя, доставка на допълнителни материали, доставка на лозарски колове, извършване на агротехнически услуги за създаване на нови лозя. В заключението е посочено, че жалбоподателя не е ползвал други доставчици, свързани за изграждане на лозовия масив в [община].

По отношение на доставяните семена, торове и препарати, вещото лице е констатирало, че не е имало сключвани договори между жалбоподателя и „Топаз Мел“ ООД, но въпреки това в периода юни 2016 – декември 2018г. са били доставяни семена , торове и препарати, за което има издадени фактури.

По всички спорни доставки са извършвани плащания по банков път. Всички издадени фактури са включени в дневниците за продажби на „Топаз Мел“ ООД, респективно в дневниците за покупки на жалбоподателя и са намерили отражение в месечния данъчен резултат. Към получените фактури за доставка на семена ЕТ „Агрика – Камелия Димитрова“ е издала протокол за обратно начисляване по чл.163а ал.2 от ЗДДС. Осчетоводяването на фактурите е извършено в съответствие със ЗДДС, при спазване на принципите на Закона за счетоводството. Всички направени разходи по изграждане на лозовия масив са осчетоводени по сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“

Въз основа на получените от „Топаз Мел“ ООД доставки, вещото лице е посочило, че има данни за реализирана продукция, като в табличен вид е конкретизирало вида на продукцията - рапица, пшеница, ечемик, които са продадени на „Топаз Трейд“ ЕООД и „Тера Грейн“ ООД, а произведеното грозде е продадено на „СИС индустрийс“ ООД.

Съдът кредитира експертното заключение, като изготвено въз основа на всички доказателства по делото, включително и допълнително представените от счетоводството на жалбоподателя и от счетоводството на “Топаз Мел“ ООД.

Съгласно чл.68 ал. 1 т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата се налага извод, че стоките и услугите трябва да

са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка ревизиращите органи правилно са изследвали реалността на доставката и са извършили всички възможни процесуални действия по ДОПК с цел събиране на максимален обем доказателства.

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който включва и начисляването на ДДС по издадените от доставчика на получателя фактури, за което по делото не се спори, че е изпълнено. Липсата обаче на реално осъществена доставка, дори да са изпълнени всички останали законови изисквания, никога не води до възникване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на данъчен кредит, поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, които цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези

доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос, относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности.

Няма спор, че спорните фактури са осчетоводени и надлежно са декларирани в отчетните регистри по ЗДДС. Редовно воденото счетоводство обаче и извършените плащания по фактурите от страна на жалбоподателя не води автоматично до извода за реалност на спорните доставки. Ангажираните документи и техният анализ, не могат да удостоверят по безспорен начин действително настъпили данъчни събития. Сред събраните документи липсват такива, от които да е видно кога и къде са натоварени фактурираните стоки; по какъв начин, с какви превозни средства и от кого са транспортирани същите; на кое място конкретно са били разтоварени и съхранени до момента на крайната реализация; кои са лицата, приели и предали стоките.

За нуждите на облагането по ЗДДС понятието услуга е дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Видно от цитираната правна норма, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. При доставките на услуги е относимо изследване, дали при възлагане на услугата, страните са договорили по конкретен начин вида, количеството, качеството, единичната и общата цена на услугата и какви отделни компоненти формират договорената цена, защото единствено при индивидуализиране в достатъчна степен на възложената услуга, може да се направи извод за наличие на реални търговски отношения с конкретен предмет и реално уговорени насрещни престации. Конкретният предмет е гаранция и за конкретно приемане на резултата от изпълнение на услугата. / В този смисъл т.37 от Решение от 27.03.2014г. С-151/13 Le R. d'Or и т.40 от Решение на СЕС от 20.06.2013г. по дело С-653/2011/. По делото не са налични данни, информация и доказателства за съпътстващите услуги и обстоятелствата, свързани с тях.

По делото не е установено кои са лицата, фактически извършили фактурираните услуги. Както е посочил и решаващият орган, доставчикът разполага с необходимата кадрова и техническа обезпеченост за изпълнение на доставките. С оглед мащаба на дейностите, развивани от доставчика „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, обаче, липсват категорични доказателства, че фактурираните към ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“ стоки и услуги не са вложени в собствената му дейност и че действително са получени от ревизираното лице.

Този извод, се потвърждава и с факта, че контрагентите на ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“ - „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ – КОМЕРС“, ЕТ „АГРОКОМЕРС – ЖОЗЕФ ФЕГАЛИ“, „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД, „ВИН.С. ИНДУСТРИЙС“ ООД и други, са собственост и/или се представляват от М. С. С. и/или членове на семейството му (съпруга, син). Видно от наличните доказателства, с нотариално заверено обратно писмо от 23.06.2015г. К. М. Д. е декларирала, че в качеството си на едноличен търговец с фирма ЕТ „АГРИКА – КАМЕЛИЯ ДИМИТРОВА“, във връзка с осъществяваната от нея търговска дейност, в т.ч. и при създаване, засаждане, отглеждане и прибиране на реколтата от дълготрайни насаждения, ще действа изцяло от името и за сметка на М. С. С. и действителният притежател на всички имуществени и неимуществени права, които ще придобие в качеството си на ЕТ ще бъде посоченото лице.

Решаващият орган е констатирал, че идентични нотариално заверени декларации са подписали и други еднолични собственици, част от които чрез своите ЕТ се явяват съдружници и в „ТЕРА ГРЕЙН“ ООД, а именно. ЕТ „МИЛЕНА ПИЛЕВА – ЕКОФОРЕСТ“, ЕИК[ЕИК]; ЕТ „АГРОКРАСИ - КРАСИМИР ЙОРДАНОВ“, ЕИК[ЕИК]; ЕТ „БИОПЛАНТ - НИКОЛАЙ ТРИФОНОВ“, ЕИК[ЕИК] и ЕТ „ТАНИВА - ТАНЯ ЙОРДАНОВА“, ЕИК[ЕИК]. Въз основа на изложеното, съдът намира за законосъобразен изводът на решаващия орган, че наличните доказателства свидетелстват за верига от дружества и/или еднолични търговци, които с издаването на фактури помежду си, контролират размера на задълженията за данъци, в т.ч. и за ДДС.

Ангажираните писмени доказателства от жалбоподателя не удостоверяват по безспорен начин, че доставките са действително извършени и получени от посочените във фактурите лица.

Видно от приложените доказателства, преобладаващата част от получените финансираня по схеми и мерки на ДФ „Земеделие“ не са послужили за финансиране на дейността на ревизирания търговец, а са предоставени в заем на едно от посочените лица, като впоследствие същото се явява и заемодател.

Неоснователни са твърденията, изложени в жалбата и в писмените бележки на процесуалния представител на жалбоподателя, че ревизиращият екип не е изследвал задълбочено всички факти и обстоятелства. Напротив както в ревизионния акт, така и в решението на директора на Д“ОДОП“ –С. са обсъдени детайлно спорните доставки, полученото финансиране от ДФЗ, голяма част, от което не е използвано целево, а е предоставено в заем на

дружество, част от установената верига от дружества, контролирани от М. С. С. или членове на неговото семейство. Не са налични доказателства за физическите лица, които конкретно са изпълнили счетоводно отразените услуги, липсват и всякакви доказателства за осъществения транспорт на стоките по спорните доставки.

Предвид всичко изложено, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Съдът при изложените по –горе мотиви, приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и при съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона,

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл.161 ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл.8 ал.1 т.5 от Наредба № 1 /2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения / в приложимата редакция/ следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 4426,61 лв.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1, пр.1 и пр.4 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на ЕТ „Агрика –Камелия Димитрова“ с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление –гр.С.,[жк], вх.А, ет.8, ап.20, представляван от К. М. Д. чрез адв.Д. Е., срещу издаденият на дружеството Ревизионен акт № Р-22221419000438-091-001/18.11.2021г., издаден от П. Т. П. орган, възложил ревизията и А. К. Н. –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 268/17.02.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, с който са установени допълнителни задължения в общ размер на 189 661,05 лв., в т.ч. данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016 г. и 2018 г. в размер на 228,00 лв.; годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за доходи от стопанска дейност като едноличен търговец за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2018 г. в размер на 8 484,00 лв. и ДДС за данъчни периоди . 06.2016 г. м. 09.2016 г., м. 10.2016 г., м. 05.2017 г., м. 09.2017 г., м. 11.2017 г., м. 05.2018 г., м. 06.2018 г., м. 07.2018 г., м. 08.2018 г., м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г в размер на 140 734,33 лв., и лихви за просрочие в общ размер на 40 214,72 лв.

ОСЪЖДА ЕТ „Агрика –Камелия Димитрова“ с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление –гр.С.,[жк], вх.А, ет.8, ап.20, представляван от К. М. Д. да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата от 4426,61 лева / четири хиляди четиристотин двадесет и шест лева и шестдесет и една стотинки / разноски за юрисконсултско

възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: