

РЕШЕНИЕ

№ 29567

гр. София, 10.09.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в
публично заседание на 28.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора Стоянова, като разгледа дело номер **8798** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс.

Образувано е по жалба „АВТО-БОЙС“ ООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителите Б. М., Х. П., С. П. и Г. Д., чрез адв. И., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002221002597 от 30.05.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция /ТД/ на Националната агенция за приходите /НАП/ - С., потвърден с Решение № 1269 от 15.08.2022 г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” /ДОДОП/ С. при Централно управление /ЦУ/ на НАП.

В жалбата се твърди, че РА е незаконосъобразен като издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Твърди се, че в хода на ревизията данъчните задължения на дружеството са били установени въз основа на списък от Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ /И./, който нямал характер на първичен счетоводен документ, а съдържал вторична информация, представена в табличен вид от трета неучастваща в производството страна. Посочено е, че в решението на ДОДОП, с което е потвърден обжалваният акт е прието, че по време на втората ревизия са били извършени съпоставка и задълбочен анализ на курсистите, обучавани от ревизираното дружество, но такъв анализ нито бил представен на дружеството, нито бил обсъден в ревизионния доклад, поради големия обем на информацията, поради което жалбоподателят счита, че такъв не е извършен. Обръща внимание, че според практиката на И. до 2014 г., когато кандидат – курсистите от една школа са повече от половината от бройката нужна за изпит, то протоколът от изпита се допълвал с имена на курсисти от други школи, поради което представените списъци от И. не съдържали

коректно въведена информация. На следващо място сочи, че в справката на И. са включени и лица, които са били записани и отписани в един и същи ден, но въпреки това за тях НАП е начислила като платена цената за целия курс. Навеждат се твърдения за липса на компетентност на органа, издал заповедта, с която е удължен срокът на ревизията. Твърди се, че по посочените в жалбата до административния орган възражения за допуснати технически грешки в обжалвания акт относно размера на дължимото публично вземане, липсва произнасяне. С горните аргументи се иска отмяна на РА. Претендира се присъждане на сторените разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез процесуалния си представител адв. И., поддържа жалбата и моли съда да кредитира събраните писмени доказателства, както и да приеме, че определените задължения на дружеството са въз основа на списъци от И., които са некоректно изготвени и неправилно анализирани. Счита, че е следвало да се извърши анализ и сравнение с протоколите от изпитите, в които е посочено в коя школа се явява всеки курсист. Сочи, че в списъка на И. присъстват курсисти, записани от предходни години. Като безспорно установено в хода на съдебното дирене приема, че се касае за 179 лица, за които са установени допълнителни приходи 39 000 лв. и върху тази данъчна основа е определен корпоративен и косвен данък. Сочи, че грешката е в електронния регистър на И., а именно: два дни преди да стартира му между 31.05.2014 г. и 01.07.2014 г. година са били записани всички курсисти от предишни години. Така за тези 179 лица, за които дружеството е имало картони на хартия, представени по време на ревизията и пред ДОДОП, е следвало да бъде извършена подробна проверка и да се установи, че същите са били курсисти в предходни години и не следва да участват в определяне на данъчната основа на задължения на дружеството, което не е сторено. На следващо място сочи, че включването на лица, вписани и отписани в един и същи ден, е грешка, като за тези лица са определени 14 000 лв. задължения. С оглед на горното, адв. И. сочи, че така са определени задължения върху некоректен списък, там където агенцията е посочвала „не“, данъчните органи са анализирали, че лицето се е явило, но не е издържало изпита, поради което са кумулирани 4 допълнителни часа на стойност от 160 лв. за много хора, което обстоятелство формирало големи задължения за жалбоподателя. Подчертава, че в хода на съдебното производство е установено, че в списъка на И. са вписани лица от други школи, които са били с автомобили и инструктори към други дружества. Претендира разноски. Алтернативно, в случай че съдът не уважи жалбата, моли при определяне на размера на юрисконсултското възнаграждение да се съобрази с Наредбата за минималното адвокатско възнаграждение. Представя писмени бележки /л. 618/, които поддържа.

Ответникът – директорът на ДОДОП-С., чрез процесуалния си представител юрк. П. Т., представя молба /л.784/, в която излага съображения за законосъобразност на ревизионния акт и претендира юрк. възнаграждение.

Административен съд - София-град, I отделение, 6-ти състав, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Между страните не е спорно, а и от приложените по делото доказателства се установява, че ревизията е повторна и е възложена във връзка с Решение № 611/15.04.2021 г. на директора на ДОДОП-С.. С цитираното решение на ревизиращите органи е указано да съпоставят данните от получената от И. справка с ангажираните от дружеството касови книги и частично представените картони на обучавали лица.

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002221002597-020-001/29.04.2021 г., връчена на 10.05.2021 г., с която е възложено извършването на ревизия на „АВТО-БОЙС“ ООД за определяне задълженията на дружеството по

ЗДДС за отделните Данъчни периоди от 01.12.2014 г. до 31.12.2019 г. и за корпоративен данък за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Първоначалната ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002221002597-020-002/10.08.2021 г., издадена от И. М. Р., в качеството му на заместник на А. Г. М., по силата на Заповед № РД-84-2200-587/04.08.2021 г. на и.д. директор на ТД на НАП С. /цитирана в решението на директора на ОДОП/. Със същата срокът за приключване на ревизията е продължен до 08.10.2021 г. ЗИЗВР е връчена електронно на ревизираното лице /РЛ/ на 01.10.2021 г. /л. 27/.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22002221002597-092-001/04.05.2022 г. /л.28/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложения за установяване на задължения.

Ревизията е приключила с процесния РА № Р-22002221002597-091-001/30.05.2022 г., издаден и електронно подписан от А. Г. М. - орган, възложил ревизията, и А. Б. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията /л. 137/.

В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД.

Установено е, че през ревизирания период декларираната основна дейност на дружеството е била свързана с обучение на водачи на превозни средства с код по НКПД 8553. Във връзка с дейността, от ревизираното дружество е представено разрешение № 3139 от 16.10.2012 г. за извършване на обучение на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на МПС на територията на ОО „АА“ - С. област.

С протокол № Р-22002221002597-П.-001 от 17.06.2021 г. са приобщени събраните при първата ревизия документи /л.2144 и сл. от пр./.

На основание чл. 37 ДОПК на ревизираното лице са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22002221002597-040-001/22.06.2021 г. /л.123 от пр./ и ИПДПОЗЛ № Р-22002221002597-040-002/06.10.2021 г. /л.125 от пр./, с които са изискани множество документи, включително съдържащи информация за всеки обучаван какви услуги са предоставяни, всички картони на обучаваните лица за периода от 01.12.2014 г. -31.12.2019 г. като е посочено, че същите представляват първични счетоводни документи, които следва да бъдат съхранявани; данни за проведени междинни изпити, данни за платени суми за обработка на документи, както и данни и документи за потреблението на закупените горива, които не са били заведени в счетоводната отчетност.

На ревизираното лице е връчено Уведомление № Р-22002221002597-113-001/06.10.2021 г. по чл.124, ал.1 от ДОПК /л.121 от пр./, с което същото е информирано, че основата на облагане с ДДС и корпоративен данък ще бъде определена по реда на чл.122 и сл. от ДОПК, тъй като са налице данни за укрити/неотчетени приходи от извършени услуги в ревизирания период.

На основание чл. 57 от ДОПК са изискани документи и обяснения от трети лица - Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ /ЙААА/; „Е. България“ с ЕИК[ЕИК]; „Интерспийд“ с ЕИК[ЕИК]; „Йони 2000“ с ЕИК[ЕИК]; „Кристал - 200“ с ЕИК[ЕИК], „Л. - Б.“ с ЕИК[ЕИК]; „О. България“ с Е. [ЕИК]; „Н. Петрол“ е ЕИК[ЕИК]; „Петрол“ АД с ЕИК[ЕИК]; „Т. Нет В.“ с ЕИК[ЕИК] и М. В. Г..

Към административната преписка, от ревизираното лице е приложено писмо, изх. № 08-17-911/23.09.2009 г. от Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ /л.348 от пр./, в което е посочено, че при повторно и всяко следващо явяване кандидатите могат да бъдат представяни на изпит от друг учебен център, поради което броят на кандидатите представени за изпит в общия случай е различен от броя на обучените кандидати за придобиване на

правоспособност за управление на МПС от съответния учебен център.

От Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ е представена справка на всички обучени или обучаващи се кандидати за периода 01.01 .2014 г. - 31.12.2019 г. за разрешението на „АВТО-БОЙС“ ООД /л.349 и сл. от пр./. В справката лицата са посочени с трите им имена, единен граждански номер, номер на картоната и датата, на която са вписани, както и други данни - учебен план, вътрешни изпити и изпити пред И.. В представения списък за всеки от курсистите е посочено колко пъти се е явявал на изпит за правоспособност - вътрешен или пред И. /теоретичен и практически изпит/, на кои дати и какви оценки е получил. Получените от ИА „Автомобилна администрация“ данни са от електронен регистър, който агенцията поддържа, считано от 01.01.2014 г. В хода на административното производство е безспорно установено, че в процесния регистър данните за обучавани лица, категорията за правоспособност, дата на вписване, дата на приключване и положени вътрешни изпити се декларират и вписват физически от обучаващата организации, в конкретния случай - ревизираното лице.

Съгласно указанията в Решение № 611/15.04.2021 г., ревизиращите са съпоставили данните от получената от И. справка с представените от дружеството касови книги и картони на обучавани лица, съдържащи част от изискваната информация, както следва:

При съпоставка на плащанията от кандидатите за придобиване на правоспособност за управление на МПС и справката на И. са установени финансови постъпления от лица, за които РЛ е декларирало, че курсът на обучение е приключил или не е конкретизирана дата на приключване, но същите са платили частично или изцяло стойността на основния курс на обучение. За лица включени в анализа И. не са представени данни за положени вътрешни и външни изпити. Констатирано е, че за ревизирания период приходите от тези лица са в размер на 31 425.00 лв. по данни от касова книга, отбелязани като ефективно внесени. Съпоставката се съдържа в справка „Обработени данни И. и съпоставка“, страница „Недекларирани плащания от кандидати“ в таблица 2. Данните за всеки един от кандидатите са анализирани и в забележка са описани констатациите по лица. Данните са обобщени по години, вид задължение и констатирани факти и обстоятелства, подробно описани на стр. 101-121 от РД, т.16.2.3.

При съпоставката между справката от електронен регистър на кандидатите на И., плащания от обучаващи се и представени данни и документи са констатирани неотчетени приходи. Установено е, че независимо от наличието на завършен курс на обучение, по данни от представените документи и справката от електронен регистър, са декларирани приходи в по-малък размер от стойността на курса, деклариран от РЛ. Съпоставката и анализът на данните са представени в таблица 3 – „Курсисти завършили обучение“, на файл „Обработени данни И. и съпоставки“, страница „Недекларирани плащания от клиенти“. В забележка са представени всички допълнителни данни, презумпциите на ревизиращия екип и анализ за всяко от обучаваните лица. В РД е посочено, че процесният анализ обхваща само приходите от лица, за които е констатирано, че не е декларирана цялата такса за основно обучение, които дружеството декларира с код 81 в дневниците по ДДС, за който са издавани само фискални бонове. В представените в таблицата данни не са включени лица, за които е констатирано, че няма разминаване между дължима й декларирана сума за основен курс на обучение и междинен изпит. В таблицата не са включени таксите за вътрешни и външни изпити, допълнителните часове практика. Обобщените констатации от анализа на данните в процесната таблица са описани по години и вид задължения /ДДС й корпоративен данък/ на стр. 121-129 от РД, т.16.2.4.

При анализа на справка от електронен регистър при И. и представените данни от касова книга, ревизиращите органи са установили недекларирани приходи от обучавани кандидати общо 436 човека. Данните са представени във файл „Обработени данни И. и съпоставки“, страница

„Неотчетени приходи“. При определяне на основата за облагане, ревизиращият екип е включил приходи съобразно данните от електронния регистър – вписване - приключване, междинен изпит, положени вътрешни и външни изпити. Анализът е извършен по лица и е посочен в колона „Констатации“. В колона приход за съответната година са описани конкретните включени такси, след което е дадена общата стойност на недекларираните от РЛ приходи за периода. Начислените такси са в размер, деклариран от РЛ, съобразно ценоразписа на дружеството за съответния период. Общо от анализа на данните е констатиран приход по години, с вкл. ДДС, както следва: за 2014 г. - 37 580.00 лв.; за 2015 г. - 26 750.00 лв., за 2016 г. - 28 571.00 лв., за 2017 г. - 26 120,00 лв.; за 2018 г. - 18 660,00 лв. и за 2019 г. - 35 340,00 лв.

На база констатираните факти за неотчетени приходи по предоставени услуги, ревизиращият екип е анализирал данните за дати на вписване, приключване, междинен изпит, положени вътрешни и външни изпити и за всеки един от кандидатите е определена дата на данъчно събитие на предоставената услуга. Данните са представени във файл „Обработени данни И. и съпоставки“, страница „Дата на данъчно събитие - неотчетени приходи“. Обобщени по периоди данните са описани в табличен вид на стр. 129-130 от РД и стр. 159-160 от РД.

В хода на ревизията от „АВТО-БОЙС“ ООД е представен списък с лица, които според него никога не са записвани и обучавани. Във файл „Обработени данни И. и съпоставки“, страница „Дата на данъчно събитие - неотчетени приходи“, таблица 2 конкретно са отделени данните във връзка с тези лица. Органите по приходите са посочили, че лицата са отбелязани от компетентен орган - И., като положили външни теоретически и практически изпит, а за да се явят на такъв, според приложимата правно-нормативна уредба, лицата следва не само да знаят номера на сертификата за обучение на РЛ, но и да представят удостоверение за положен вътрешен изпит, издаден от обучаващата организация.

Установява се, че ревизираното лице е представило данни за осъществени разплащания от клиенти и съответното им деклариране през периода 2010-2013 г. /преди ревизирането/. Във връзка с декларираното от дружеството и представените копия на касови книги са установени фактически декларираните разплащания за цитирания период, ревизиращият екип е анализирал данните и е констатирал, че за целите на вярното представяне на състоянието на дружеството в счетоводните отчети, лицето е следвало да отрази процесиите плащания за периода на фактическо предоставяне на услугите.

За определяне на разходите за основната дейност на дружеството, ревизиращият екип е взел предвид декларираните и документално обосновани разходи за материали, стоки и услуги от дружеството, както и декларираните трудови възнаграждения и дължими ЗОВ.

Във връзка с констатациите за неотчетени приходи, ревизиращият екип е приел, че към същите са относими и недекларираните разходи по фактури за горива, подробно описали в т. 153 от анализа, на стр. 27-89 от РД и в таблица на стр. 132 от РД.

На база констатациите в раздел III, т. 1-16 от ревизионния доклад и на основание чл. 122, ал. 4 във връзка с чл. 122, ал. 1 и 2 от ДОПК, ревизиращият екип е определил основа за облагане с данък върху добавената стойност като е увеличил декларираните данни в регистрите по продажби с:

- недекларираните приходи по облагаеми доставки на услуги на курсисти, за които е установено наличие на частично признато за облагане с ДДС плащане във връзка с предоставената услуга. Констатираните факти са подробно описани в т. 16.2.3 от РД и таблица 2 на файл „Обработени данни И. и съпоставки“, страница „Недекларираните плащания от кандидати“.
- с констатирани неотчетени приходи при съпоставката между справка от електронен

регистър на кандидатите на И., плащания от обучаващи се и представени данни и документи, описани подробно в т. 16.2.4 на раздел III на РД и таблица 3 от файл „Обработени данни И. и съпоставки“, страница „Недекларирани плащания от кандидати“.

Въз основа на горните установявания на ревизираното лице са начислени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност за периодите от м.12.2014 г. до м. 12.2019 г. в размер общо на 34 512.57 лв. и следващите се лихви в размер на 17 423,68 лв.

За целите на определяне на основата за облагане с корпоративен данък и на база направените в хода на ревизията констатации, ревизиращият екип е увеличил декларираната от дружеството данъчната основа с приходите, описани подробно в т. 3 от Раздел V от РД, както следва:

За 2014 г.

- в размер на 441,67 лв. - приходи, признати преди 2014 г., които следва да бъдат признати през ревизирия период, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал.2, т. 16,2.3 и Раздел V, т. 3.1.;
- в размер на 8 525,00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.4 и Раздел V, т. 3.2;
- в размер на 31 216,67 Лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.5 и Раздел V, т. 3.3;
- в размер на 2 650.00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.7 и Раздел V, т. 3.4. .

На база направените констатации, при определените па основата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, ревизиращият екип е коригирал в намаление декларираната от дружеството данъчна основа, с разходите, описани подробно в т. 1 и т.2 от Раздел V, част Фактически и правни основания за облагане, както следва;

- Разходи за горива и Г. в размер на 4 835,67 лв.;
- Признати разходи във връзка с приход по т. 3.1. в размер на 41,67 лв.
- Признати разходи във връзка с приход по т. 3.2. в размер на 1 275,63 лв.

С оглед на горното и на основание чл. 122 ал. 1 от ДОПК, за 2014 г. е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък в размер на 58 373.05 лв.

За 2015 г.

- В размер на 833,33 лв. - приходи, признати преди 2015 г., които следва да бъдат признати през ревизирия период, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.3 и Раздел V, т. 3.1.;
- В размер на 14 658,33 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.4 и Раздел V, т. 3.2;
- В размер на 22 292,00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.5 и Раздел V, т. 3.3;
- В размер на 341,37 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.7 и Раздел V, т. 3.4. ,

На база направените констатации, при определените на основата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, ревизиращият екип е коригирал в намаление декларираната от дружеството данъчна основа, с разходите, описани подробно в т. 1 и т.2 от Раздел V, част Фактически и правни основания за облагане, както следва:

Разходи за горива и Г. в размер на 3 077,96 лв.;

Признати разходи във връзка с приход по т. 3.1. в размер на 3 550,00 лв. Признати разходи във връзка с приход по т. 3.2. в размер на 612,82 лв.;

Непризнати приходи, отчетени през 2015 г. - 83,33 лв.

Въз основа на горното и на основание чл. 122 ал. 1 от ДОПК, за 2015 г. е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък в размер на 50 491.24 лв.

За 2016 г.

В размер на 1 083,33 лв. - приходи, признати преди 2016 г., които следва да бъдат признати през ревизирия период, описани в Раздел III анализ по чл. 122, ал.2, т. 16,2,3 и Раздел V, т. 3.1.;

В размер на 14 091,67 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.4 и Раздел V, т. 3.2;

В размер на 23 768,00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2,5 и Раздел V, т. 3.3;

В размер на 991,67 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел П1, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.7 и Раздел V, т. 3.4.

На база направените констатации, при определените на основата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, ревизирият екип е коригирал в намаление декларираната от дружеството данъчна основа, с разходите, описани подробно в т. 1 и т.2 от Раздел V, част „Фактически и правни основания за облагане“, както следва:

-Разходи за горива и Г. в размер на 4 831.61 лв.;

-Признати разходи във връзка с приход по т. 3. 1. в размер на 1 062,50 лв.

-Непризнати приходи, отчетени през 2016 г. 291,67 лв.

На основание чл. 122 ал. 1 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък за 2016 г. в размер на 26 076,51 лв.

За 2017 г.

-В размер на 3 116,67 лв. - приходи, признати преди 2017 г., които следва да бъдат признати през ревизирия период, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.3 и Раздел V, т. 3.1.;

-В размер на 12 675,00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.4 и Раздел V, т. 3.2;

-В размер на 21 767,00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.5 и Раздел V, т. 3.3;

На база направените констатации, при определените на основата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, ревизирият екип е коригирал в намаление декларираната от дружеството данъчна основа, с разходите, описани подробно в т. 1 и т. 2 от Раздел V, част Фактически и правни основания за облагане, както следва:

-Разходи за горива и Г. в размер на 8 729,37 лв.;

-Признати разходи във връзка с приход по т. 3.1. в размер на 2 108,33 лв.

-Признати разходи във връзка с приход по т. 3.2. в размер на 229,52 лв.

На основание чл. 122 ал. 1 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък за 2017 г. в размер на 11 624,41 лв.

За 2018 г.

-В размер на 991,67 лв. - приходи, признати преди 2018 г., които следва да бъдат признати през ревизирия период, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал.7. т. 16,2,3 и Раздел V, т. 3.1.;

-В размер на 5 705,83 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III. анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.4 и Раздел V. Т. 3.2;

-В размер на 15 550,00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.5 и Раздел V, т. 3.3;

-В размер на 800,00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122., ал. 2, т. 16.2.7 и Раздел V, т. 3.4.,

На база направените констатации. При определените на основата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК,

ревизиращият екип е коригирал в намаление декларираната ОТ дружеството данъчна основа с разходите, описани подробно в т. 1 и т. 2 от Раздел V, част Фактически и правни основания за облагане, както следва:

- Разходи за горива и Г. в размер на 9 993,50 лв.;

- Признати разходи във връзка С приход по т. 3.1. в размер на 2 258,33 лв.

- Непризнати приходи, отчетени през 2018 г. - 250,00 лв.

На основание чл. 122 ал. 1 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък за 2018 г. в размер на 4 723,41 лв.

За 2019 г.

- В размер на 5 833,33 лв. - приходи, признати преди 2019 г., който следва да бъдат признати през ревизиращия период, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал.2, т. 16.2.3 и Раздел V. т. 3.1.;

- В размер на 6 228,33 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.4 и Раздел V, т. 3.2;

- В размер на 29 450,00 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.5 и Раздел V, т. 3.3;

- В размер на 1 041,67 лв. - недекларирани приходи, описани в Раздел III, анализ по чл. 122, ал. 2, т. 16.2.7 и Раздел V, т. 3.4;

- Неправомерно приспадналата данъчна загуба в размер на 5 650,64 лв.

На база направените констатации, при определените на основата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, ревизиращият екип е коригирал в намаление декларираната от дружеството данъчна основа, с разходите, описани подробно в т. 1 и т. 2 от Раздел V, част Фактически и правни основания за облагане, както следва:

- Разходи за горива и Г. в размер на 10 844,75 лв.;

- Признати разходи във връзка с приход по т. 3.1. в размер на 3 783,33 лв.

- Признати разходи във връзка с приход по т. 3.2. в размер на 1 091,73 лв.

- Непризнати приходи, отчетени през 2019 г. - 4 150,00 лв.

На основание чл. 122 от. 1 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък за 2019 г. в размер на 52 072,27 лв.

Установени са допълнителни задължения за корпоративен данък за ревизираните периоди в размер общо на 16 188,75 лв. и следващите се лихви в размер на 7 963,91 лв.

При административното обжалване на РА жалбоподателят е оспорил констатациите на органите по приходите като сочи, че същите са произволни и недоказани, а актът е издаден при допуснати съществени процесуални нарушения. Изложил е аргумент, че ревизията е удължена от некомпетентен орган, тъй като липсвала заповед за заместване на А. Г. М., което според ревизираното лице води до нищожност на ревизионния акт. Възразил е срещу определянето на задължения с твърдения, че органите по приходите не са спазили указанията на директора на дирекция ОДОП С., дадени в Решение №611/15.04.2021 т., както и че извършеното облагане не е съобразено с формирането на цена за курс в дружеството. Жалбоподателят е възразил и срещу използването на справка на И. с аргументи, че съдържа информация за лица, които никога не са били курсисти на „АВТО БОЙС“ ООД. В подкрепа на това твърдение е приложил писмо на И. и е посочил, че в повторната справка фигурират 44 лица, които са записвани и отписани в един и същи ден. Посочва, че независимо от указанията на директора па дирекция ОДОП С., в хода на втората ревизия не са събрани протоколите от изпитите на тези лица, както и че твърдението на ревизиращите органи, че всички лица са заплатили пълен курс обучение при явяване пред ДАИ е неправилно.

В постановеното от директора на Дирекция ОДОП решение тези възражения на жалбоподателя

са приети като неоснователни. На първо място, решаващият орган е приел за неоснователно възражението на лицето, че срокът за извършване на ревизията е продължен от некомпетентен орган, тъй като липсвала заповед за заместване на органа, издал първата ЗВР. В тази връзка е посочил, че срокът за приключване на ревизията е продължен със ЗИЗВР № Р-22002221002597-020-002/10.08.2021 г., издадена от И. М. Р., в качеството на заместник на А. Г. М., по силата на Заповед № РД-84-2200-587/04.08.2021 г. на и.д. директор на ТД на НАП С.. Като правилно е приел решението на ревизиращите органи да проведат ревизията по особения ред по чл.122-124 от ДОПК, въз основа на липсата/непредставянето на документи /картоните на обучаваните курсисти/, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, което обстоятелство пречат за възможността за установяване на основата за данъчно облагане. Решаващият орган е приел, че изводът за укрити приходи е обоснован с констатираните съществени разминавания в броя на записаните кандидати за придобиване на правоспособност за управление на МПС по данни от ИА „Автомобилна администрация“ и броя на записаните в представената справка от ревизираното дружество, както и обстоятелството, че в счетоводната отчетност не са намерили отражение покупки на горива, които са основен материал за независимата икономическа дейност на дружеството - обучение на водачи на превозни средства.

Посочено е, че в хода на ревизията са констатирани следните нередовности: не са декларирани лица, на които е проведено обучение, липса на всички картони за обучение, липса на списъци за обучение по групи, отчитане на приходи в нарушение на счетоводните стандарти, записване на кандидати и съответното им деклариране в други отчетни периоди, липса на вътрешни правила, които да уточняват взаимоотношенията и процесите на работа. Прието е, че са спазени законовите изисквания, регламентирани с нормите на чл. 122 - чл. 124 от ДОПК, като на лицето е връчено Уведомление №Р-22002221002597-113- 001/06.10..2021 г., в което е посочено, че са констатирани данни за неотчетени приходи от извършени услуги; на задълженото лице е предоставен 14-дневен срок за ангажиране на доказателства и вземане на становище и е изискано попълването на декларация по образец. Подробно е обсъдена представената в хода на ревизионното производство справка от И., като е посочено, че в регистъра на агенцията данните за обучаваните лица, категорията за правоспособност, дата на вписване, дата на приключване и положени вътрешни изпити се декларират вписват физически от обучаващата организация, в конкретния случай - ревизираното лице. За неоснователни са приети и твърденията в жалбата, че не са спазени указанията на решаващия орган. В тази връзка е посочено, че на стр. 91-96 от РД, органите по приходите подробно са описали дадените от директора на дирекция ОДОП С. указания и извършените във връзка с тях действия, като в допълнение е посочено, че установените при първата ревизия задължения по ЗДДС са били в размер на 167 068,23 лв. /главница/, а за корпоративен данък - 83 037,80 лв., а при настоящата ревизия, след като е направен подробен анализ по отношение на формирането на цената за всеки курсист, установените допълнителни задължения по ЗДДС възлизат на 34 512,57 лв., а за и за корпоративен данък - на 16 188,75 лв. Решаващият орган е посочил, че при определяне на основата за облагане, ревизиращият екип е включил приходи, съобразно данните от електронния регистър - вписване, приключване, междинен изпит, положени вътрешни и външни изпити. Анализът е извършен по лица и е посочен в колона „Констатации“, а в колона „Приход за съответната година“ са описани конкретните включени такси, след което е дадена общата стойност на недекларирания от РЛ приход за периода. Обърнато е внимание, че начислените такси са в размер, определен съобразно ценообразяването на дружеството за съответния период и в тази връзка, решаващият орган е приел за неоснователни изложените в жалбата възражения по отношение на цените.

В обобщение с Решение № 1269 от 15.08.2022 г. на директора на дирекция ОДОП, РА е потвърден изцяло за установените допълнителни задължения в размер общо на 76088.91 лв., в т. ч. по Закона за добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 34 512.57 лв. и лихви в размер на 17 423.68 лв. и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 16 188.75 лв. и лихви в размер на 7963.91 лв.

По делото са изготвени Съдебно-счетоводна експертиза и две допълнителни заключения към нея, както следва:

В заключението по изготвената ССЧЕ, вещото лице е посочило, че в Таблица № 1 и № 1 А са изброени всички 179 лица от първоначалното заключение, като срещу всяко от тях е записана информацията, намерена от вещото лице в таблиците, изготвени от Изпълнителна агенция автомобилна администрация и качени на диск, намиращ се в делото на л.144. Посочило е, че за всяко едно от тези лица експертизата е прочела и анализирила посочената информация в изготвените от И. файлове. Установено е, че увеличението на приходите е посочено в кол. 11 на Таблица № 1, а начисленият допълнително ДДС е посочен в кол. 12 на Таблица № 1. Основанията, на които са начислени приходите са описани в кол.8. В Таблица № 1А също в кол.8 е посочена допълнителна информация за всеки един приход, за който има такава. По отношение на допълнително начислените приходи по ЗКПО, вещото лице е посочило, че за изброените в първоначалното заключение 179 лица, същите са изчислени в общ размер на 32,566.67 лв., а допълнително начисления ДДС за тях е в размер на 2,239.95 лв. Според вещото лице, така определеният размер на тези приходи следва да се коригира в намаление с разходи, описани подробно в т. 1 и т.2 от Раздел V, част Фактически и правни основания за облагане от РД. Експертизата е пресметнала за всяка от годините какво е съотношението на тези определени разходи към допълнително установените от ревизиращия орган приходи е както следва: за 2014 г. - 0.144; за 2015 г. - 0.192; за 2016 г. - 0.155; за 2017 г. - 0.295; за 2018 г. - 0.542; за 2019 г. - 0.412.

Установените от експертизата допълнително приходи по задача 1, след приспадане на съответстващите към тях разходи са, както следва: за 2014 г.- 13,103.93 лв., за 2015 г.-2,511.53 лв., за 2016 г.-1,830.84 лв., за 2017 г. -2,138.50 лв., за 2018 г. -580.13 лв., за 2019 г.-4,517.80 лв. Общо определен размер на нетното увеличение за лицата по задача 1, съгласно РД - 24,682.73 лв.

Установените от експертизата допълнително ДДС по задача 1 са, както следва: за 2014 г. - 196.67 лв.; за 2015 г. - 331.66 лв.; за 2016 г.- 294.99 лв.; за 2017 г.-201.65 лв.; за 2018 г. - 1.67 лв. и за 2019 г.- 1,213.31 лв. Общо - 2,239.95 лв.

В заключени, вещото лице е посочило, че размерът на данъка по ЗКПО се формира на базата на всички приходи и разходи на данъчнозадълженото лице, като се вземат предвид и всички увеличения и намаления на финансовия резултат. Данъкът се дължи върху окончателната данъчна основа, след приспадане на внесения корпоративен данък. Въз основа на горното, определените от вещото лице допълнителните задължения на „Авто бойс“ ООД в РД, са както следва: за 2014 г. - 13,103.93 лв. x 10 % корп. данък = 1,310.39 лв.; за 2015 г. -2,511.53 лв. x 10 % корп. данък = 251.15 лв.; за 2016 г. - 1,830.84 лв. x 10 % корп. данък = 183.08 лв.; за 2017 г. -2,138.50 лв. x 10 % корп. данък = 213.85 лв.; за 2018 г. - 580.13 лв. x 10 % корп. данък = 58.01 лв. и за 2019 г. -4,517.80 лв. x 10 % корп. данък = 451.78 лв. Общо корпоративен данък: 2,468.26 лв. Допълнително начисленият ДДС е в размер на 2,239.95 лв.

В допълнителното заключение от 18.10.2024 г., вещото лице сочи, че Експертизата е отговорила в допълнителното заключение на този въпрос, като се е базирала на списъка с лица, представен от жалбоподателя при първоначалната експертиза, приложен към задача 5 от първоначалната експертиза. В допълнителната експертиза отговора на първата част на въпрос 4 се отнася за тези лица в списъка по задача 5 от първоначалната експертиза. Логично, вещото лице е приело при

допълнителната експертиза, че втората част от въпрос 4 също се касае за тези 20 човека по задача 5 от първоначалното заключение.

Относно разминаванията между констатираното от НАП и отчетността на дружеството, експертизата е дала отговор на тази част от въпроса в допълнителната експертиза. Посочило е в кои периоди е реализиран прихода за дружеството Таблица № 1 (стр.32) в констативно-съобразителната част на заключението. Периодите, в които е отразен прихода, са посочени в колона „Дата“ на „Заплатена такса“. Отчело е, относно дублираните два пъти имена, че приходът е пресметнат за 6 човека. Обобщило е въз основа на какви документи са определени задълженията: В справки, намиращи се на диск (л. 144), са изброени лица, за които ревизиращият орган е начислил суми, съгласно основанията в РД. Лицата, фигуриращи в тези справки са част от списък, намирайки се в първата страница на файла, съдържащ се на диска. Списъкът с курсисти е предоставен от И.. В Таблица № 4 (стр.46) са изброени лицата, като срещу всяко лице е посочено каква сума, кога е платена и съответно дали е частично платена или пълната такса е платена.

В хода на съдебното производство е събрана информация от И., касаеща изпитни протоколи от проведени изпити за придобиване на правоспособност за управление на МПС, справки за курсисти, преподаватели, издадени разрешения и друга информация относно провеждани курсове и изпити, касаещи ревизирания учебен център.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу подлежащ на обжалване по съдебен ред административен акт, след като е изчерпано задължителното административно обжалване, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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.

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от ЗВР № № Р-22002221002597-020-001 / 29.04.2021 г., ревизията е възложена от А. Г. М. на длъжност началник сектор при ТД на НАП -С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП-С., а за ръководител на ревизията е определена А. Б. Г. – главен инспектор по приходите. РА е издаден от органа, възложил ревизията – А. Г. М., и определеният със ЗВР ръководител на ревизията –А. Б. Г., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

По отношение на възражението на жалбоподателя, че срокът на ревизията е продължен от некомпетентен орган, следва да се има предвид следното: Действително, ЗИЗВР № № Р-22002221002597-020-002/10.08.2021 г., с която е изменена първоначалната ЗВР № Р-22002221002597-020-001/29.04.2021г. и е определен нов срок на ревизията - да завърши до 08.10.2021г. е издадена от И. М. Р., в качеството си на заместник на А. Г. М., началник на сектор при ТД на НАП С.. В решението на ответника, на стр.21 по делото се посочва, че ЗИВЗР е издадена от И. М. Р., в качеството на заместник на А. Г. М., по силата на конкретно посочена заповед – Заповед № РД-84-2200-587/04.08.2021г. на и.д. директор на ТД на НАП-С.. Но дори и

да не е налице такова оправомощаване с посочената заповед, спомената в решението, но не се открива приложена по делото, липсата ѝ като доказателство по преписката, не обуславя нищожност на РА, тъй като от основно значение е първоначалното възлагане на ревизията от А. Г. М., която е издала РА. Евентуално, липсата на компетентност за И. М. Р. да измени заповедта за възлагане от титуляр, би могла да постави под въпрос законосъобразността на процесуалните действия на ревизиращите органи след тази заповед до издаване на РД. Доколкото и събраните доказателства по двете ревизии са приобщени по делото и съдът е инстанция по същество, то недоказването на компетентност на лицето, удължило срока на ревизията, не опорочава РА до степен нищожност, нито обуславя неговата незаконосъобразност като унищожаем на другите основания.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете на органите по приходите, са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на РА. Видно от представените удостоверения за електронно връчване, жалбоподателят е надлежно уведомен чрез системата на НАП ИС "Контрол" за издадената заповед за възлагане на ревизия. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности, като са приобщени тези от първата ревизия и са събрани такива по указанията на решаващия орган.

По материалната законосъобразност на РА:

Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размера на последните, а също и на осигурителния доход, са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4, ДОПК, законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа.

Между страните не се спори, че процесното ревизионно производство се е развило именно по реда на чл. 122 ДОПК, като основата за облагане с корпоративен данък и ДДС за периода 2014 г. – 2019 г. е определена при извършен анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 ДОПК в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл. 122 ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Основанията по цитираната разпоредба следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти, обосноваващи някоя от хипотезите на чл. 122, ал. 1 ДОПК.

В настоящия случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т.2, т.4 и т.5 от ДОПК – укрити приходи, защото в счетоводството има неотчетени фактури за горива, които били основен материал за независимата икономическа дейност на дружеството – обучение на водачи на превозни средства и предполагат укрити приходи от такава дейност, констатирани съществени разминавания в броя на записаните кандидати за придобиване на правоспособност за управление на МПС при съпоставка на декларираното от лицето в справка и данните от И., това че при поискване на картони на обучавани курсисти, които определят като първични счетоводни

документи, на база на които следва да се формира себестойността на предоставените услуги на курсистите, не са представени изцяло, лицето казва, че не са съхранени, предвид по кратките срокове затова в заповед на министъра на образованието и науката, съгласно чл.153, т.1 от ЗДвП, но ревизиращите казват, че като първичен счетоводен документ трябва 10 г. да се съхраняват, съгласно чл.12, ал.1, т.2 от ЗСч и най-сетне също клиентите, на които са предоставяни услуги, не са завеждани аналитично, нарушен СС 1, т.4.1-4.3. Оттук водената счетоводна отчетност според ревизиращите органи е в нарушение на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти. Решаващият орган в решението си е мотивирал наличието на основание само по чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК.

Съдът намери, че от органите по приходите не е обосновано наличието на основанията за прилагане на особения ред за облагане по чл.122 от ДОПК, както се сочат в РА, РД и решението.

1. Първото основание, което се посочва от ревизиращите органи е това по чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК (налице са данни за укрити приходи или доходи) – в случая неотчетени разходи за гориво, с което се осъществява дейността от дружеството и твърдяно несъответствие между броя на курсистите по данните на И. и декларираните от лицето приходи. Н. разходи за гориво сами по себе си не са равнозначни на укрит приход, косвено могат да бъдат и само доколкото се обвързват с посочени приходи. Неотчитането на разходи не може да обоснове автоматично извод за реализирани и укрити приходи. Закупуването на гориво е безспорно основен елемент в дейността на една автошкола, но не всяко количество следва непременно да бъде свързано с проведено обучение и получени такси от курсисти. Горивото може да бъде използвано и за други цели (служебни или лични), може да остане непрекъснато в наличност или да бъде отчетено в следващи периоди. Затова и директното преизчисляване в учебни часове на цялото гориво, какъвто е подходът в акта не е напълно достоверен, почива на едно предположение. Поради това неотчитането на разходи за гориво само по себе си не е доказателство за укрити приходи, а представлява единствено косвен белег, който в съвкупност с други данни би могъл да бъде обсъждан. В конкретния случай органите по приходите не са установили конкретна връзка между несчетоводното отразяване на гориво и реално осъществени и недекларирани услуги на курсисти, не се прави пряка и не се обосновава конкретна връзка между отделните разходи-конкретните несъответствия в приходите спрямо курсистите. Поради това съдът намира, че този аргумент самостоятелно не може да послужи като основание за определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК.

2. Второто основание, посочено от ревизиращите органи е по чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК (липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството счетоводство или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред), което според органите по приходите е липсата на аналитичност в счетоводното отчитане. Съдът не споделя този извод. Съгласно закона, предпоставка за облагане по особения ред е не само нарушението на счетоводното законодателство, но и произтичащата от него невъзможност да се определи основата за облагане. В случая не се установява липса на счетоводна отчетност, нито такова водене, че да не дава възможност за установяване на основа за данъчно облагане. При разпита на вещото лице в с.з. на 28.10.2024г. (л.786-787) същото пояснява, че не е водена аналитична счетоводна отчетност по лица, която касае плащане на допълнително обучение, допълнителни такси на изпитите, иначе е водено поименно за основния курс, тоест не е налице липса на аналитично водене като цяло, а частично. Освен това, в случая органите по приходите са разполагали с данни от И., с касова книга, с представени фактури и справки, въз основа на които е било възможно да се извърши съпоставка и анализ. Липсата на част от учебни картони

или аналитични регистри не обосновава автоматично укриване на приходи, нито прави невъзможно определянето на данъчната основа. Следователно това основание не може да бъде възприето като достатъчно за приложение на чл. 122 ДОПК. В този смисъл решение № 6871/23.06.2023г. по административно дело № 6683 / 2022 г, в което се приема следното, в случай, в който като основание за провеждане на ревизията по особения ред органите по приходите са приели чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК: „За да е налице основанието по т.4 трябва или дружеството да няма счетоводство (каквито констатации липсват в ревизионния акт) или воденото счетоводство да не позволява определянето на основата за облагане с данъци. Във всички случаи липсата на аналитична отчетност не обосновава директно приложението на това основание за облагане по аналог, а само тогава, когато препятства определянето на основата за облагане с данъци.“

3. Що се отнася до наведеното основание по чл.122, ал.1, т.5 от ДОПК (документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване) - органите по приходите са приели, че липсата на учебни картони за курсистите представлява основание за облагане по особения ред по чл. 122, ал. 1, т. 5 ДОПК, което съдът не намира за основателно съображение. Учебните картони са документи, част от учебната документация, която се съхранява по реда на специалния закон – чл. 153, т. 1 ЗДвП и издадените въз основа на него нормативни документи от министрите на образованието и науката и транспорта, определящи срок за съхранение от 2 години – признато е като срок от ревизиращите органи на стр. 9 от РД, л.32 по делото. Дружеството не е нарушило изискванията на специалната уредба и не може да бъде санкционирано за неизпълнение на по-дълъг срок по общия ред на ЗСч. Освен това липсата на картони не означава автоматично, че е невъзможно да се определи данъчната основа – органите по приходите са разполагали с данни от И., с касова книга, фискални бонове и др., обяснения на курсистите и др. Следователно несъхраняването на картоните, след предвидения затава срок, не може да бъде възприето като достатъчно основание за приложение на чл. 122 ДОПК и за извеждане на извод за укрити приходи.

Поради изложеното съдът приема, че в конкретния случай не са налице материалноправните предпоставки за прилагане на чл. 122 ДОПК и определяне на данъчните задължения по особения ред.

Но дори и да се приеме, че ревизията е обосновала формално наличие на основание по чл.122, ал.1 от ДОПК, съчетавайки изводи за неотчетени разходи с твърдение, че са налице несъответствия между декларирано пред И. и отчетени приходи, данъчната основа трябва да е ясно определена и обоснована, за да може данъчното облагане, макар и по аналог, да се доближава максимално до обективната истина и законоустановеност на данъчните задължения.

Съдът, след анализ на изложеното в РД, РА и ССЧЕ, приема, че ревизията не е установила по един безспорен начин размера на приетите за укрити приходи от услуги за шофьорски курсове и оттука данъчната основа и данъците са необосновано определени.

В основата на процесното данъчно облагане са неотчетени разходи за гориво и несъответствия между отчетеното при ревизираното лице и данните от И.. Тъй като при първата ревизия не са били изяснени основанията за прилагане на особения ред, то са дадени конкретни указания, които според съда не са спазени стриктно при новата ревизия и съответно отново са довели до издаване на незаконосъобразен РА.

Така например от съдържанието на РД, въпреки пространното изложение, не може да се изведе какъв е конкретният резултат от указаната и необходима за изясняване на данъчната основа съпоставка на представената от „АВТО БОЙС" ООД справка за курсистите през проверявания период с получените от И. данни, както и с отчетените в счетоводството на дружеството приходи.

Препраща се към файл на оптичен носител „ОБРАБОТЕНИ ДАННИ И. И СЪПОСТАВКА“, който е наличен по делото, но несъответствията не са възпроизведени ясно в съдържанието на РД – кои приходи, от кои услуги, за кои лица, явили се на съответните изпити, с колко точно отчетените приходи по шофьорски курсове са по малко от отчетените от лицето. Противно на указанията несъответствията не са подробно описани и конкретизирани в тяхната пълнота и изчерпателност - с посочени ЕГН, име, вид учебен план - категория и т. н. и съпоставени с данните при ревизираното лице. Решаващият орган посочва, че изпълнение на указаниято е видно от изложеното на стр.91 до стр.96 на РД (което е на л.73 до л.77 по делото), но на посочените страници не се открива в пълнота такова описване на всички несъответствия в доклада съпоставени с данните от счетоводството на лицето.

Не се установява да е взето предвид, че в справката на И. фигурират лица, които не са курсисти на „АВТО БОЙС" ООД, а примерно са се явили на изпит, това че са вписани и отписани изброени лица, в едни и същи ден, както и дублиране на имена. По този начин основата върху, която е поставено облагането, освен неясна като конкретни параметри, е и недостатъчно достоверна, за да се приеме за обективно и законосъобразно установена.

Включително и с експертните заключения, съдът е в невъзможност да установи в пълнота за ревизираните периоди конкретните несъответствия, свързането им с неотчетените разходи за гориво и с отчетеното като приход при лицето от дейността. Поради това, облагането върху неточно и неясно установена данъчна основа е незаконосъобразно и противоречи на принципите на обективност и законоустановеност. Дори и при прилагането на презумпцията по чл.124, ал.2 от ДОПК, констатациите са верни до доказване на противното, ако се подкрепят от доказателствата, а съдът дължи да провери в какво точно се изразяват и какъв е размерът на укритите приходи, в случая представляващи несъответствията между счетоводство и И.. РА и мотивиращият го РД не съдържат ясно и в пълнота индивидуализиране на лицата, конкретните плащания и несъответствието с декларираното от лицето, конкретните суми, приети от органа по приходите за недекларирани и какво точно същите представляват. Административният орган е възприел механично, че всички лица, фигуриращи в справките на И., са преминали обучение и са заплатили пълната такса за курс, без да са посочени доказателства за реално постъпили суми. Назначените ССЧЕ не внесоха необходимата яснота и не позволяват да се направи категоричен извод за реален размер и конкретно основание за получаване, на всеки един от приходите, които се твърдят за укрити, същевременно потвърдиха част от разминаванията. Данните от И. могат да имат косвен характер, но не могат сами по себе си да установят реализиране на приходи. Вписването на лице в регистъра на И. не е равнозначно на приключено обучение и постъпил приход за пълно обучение, тъй като част от лицата се отказват, част се явяват единствено на изпит срещу по-ниска такса, а други плащания се осъществяват в следващи години.

Оттук тази неяснота се пренася и при облагането с ДДС.

Действително, първата съдебната инстанция по ДОПК е такава по същество, но съдът е в невъзможност да определи както размера на твърдените несъответствия за всеки от данъчните периоди и изчерпателно кои от тях действително представляват услуги от дейността на дружеството, за които е дължимо заплащане от лицата, фигуриращи в списъците на И., за които са получени суми и не са отчетени.

По горните съображения съдът намери РА за незаконосъобразен и следва да се отмени.

По разностите: При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски, каквито той претендира и представя списък и доказателства за плащане. Следва да му се присъдят платените държавна такса и депозити за вещо лице общо в размер на 2627 лв., а адвокатското възнаграждение е възстановимо само за съдебната инстанция (неоснователно в това

производство се претендират хонорари за защита при административното обжалване), като поради прекомерност и с оглед практиката на СЕС – решението по дело С-438/22 , се намали до справедлив размер от 6000 лв. или общо 8627 лв. разноски по делото.

Воден от горното съдът,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002221002597-091-001/30.05.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1269 от 15.08.2022 г. на директора на Дирекция “ОДОП” - С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Директора на Дирекция „ОДОП“-С. да заплати на „АВТО-БОЙС“ ООД, с ЕИК[ЕИК] разноски по делото в общ размер на 8627 лв. (осем хиляди шестотин двадесет и седем лева).

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред ВАС на РБ в 14 дневен срок от съобщаването.

Съдия: