

# РЕШЕНИЕ

№ 5685

гр. София, 11.10.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 15.09.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **2704** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на М. Е. П., действаща в качеството си на ЕТ „Милена Пилева – Екофорест“, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22220219000440-091-001/18.11.2021 г., изменен с решение № 190/03.02.2022 г., на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Обжалва се ревизионния акт в частта, потвърдена с решението на дирекция ОДОП, по отношение на допълнително установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.06.2016 г., м.10.2016 г., м.05.2017 г. и м. 11.2017 г., както и в частта на установени задължения за данък върху доходите от дейност като ЕТ за 2016 г. и 2017 г., ведно с начислените лихви. Поддържа се, че РА, в обжалваната му част, е незаконосъобразен, необоснован и неправилен, поради нарушение на материалния закон и допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Претендира се присъждане на разноски.

В съдебно заседание жалбоподателката не се явява и не е представлявана. В депозирана молба дава становище по хода и по съществуващото на делото, като претендира разноски за държавна такса и за внесения депозит за изготвената по делото експертиза.

Ответникът – Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, представляван от юрк. В., оспорва жалбата, като излага становище за неоснователност

на същата. Поддържа, че изводите в РА са обосновани и законосъобразни. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СП, редовно уведомена, не изпраща представител и не взема становище в производството.

Административен съд София – град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намира следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия № Р-222202 19000440-020-001/23.01.2019 г. /л. 25/, връчена на 29.01.2019 г. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на М. Е. ПИЛЕНА с ЕТ „МИЛЕНА ПИЛЕВА - ЕКОФОРЕСТ", за определяне на задълженията на лицето по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 07.06.2016 г, до 31.12.2018 г., по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за годишен и авансов данък върху доходите от дейност па ЕТ за периодите от 07.05.2015 г. до 31.12.2018 г., за данък върху доходите на физическите лица от свободни професии, граждански договори и др. за периодите от 07.05.2015 г. до 31.12.2018 г., за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 07.05.2015 г. до 31.12.2018 г., за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г., за осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване /ДОО/ и за универсален пенсионен фонд /УПФ/ за осигурител за периодите от 07.05.2015 г. до 31.12.2018 г. и за самоосигуряващи се лица за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. и за здравноосигурителни вноски за осигурители за периодите от 07.05.2015 г. до 31.12.2018 г. и за самоосигуряващи се лица за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. За ръководител на ревизията е определена А. К. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители" ГДО, в изпълнение на Писмо от заместник изпълнителния директор на НАП, изх. №11-03-14#1 от 17.01.2019 г. по регистъра на ЦУ на НАП. С последващи Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22220219000440-020-002/22.03.2019 г., ЗИЗВР № Р-22220219000440-020-003/24.04.2019 г., е определен срок за приключване на ревизията до 28.06.2019 г.

На ревизираното лице е връчено Уведомление № Р-22220219000440-113-001/13.01.2020 г., с което е уведомено, че в хода на ревизията са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - наличие на данни за укрити приходи или доходи, поради което основата за облагане с данъци и осигурителният доход за установяване на задълженията от ЗОВ за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122-124 а от ДОПК. Връчено е и Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК № Р-22220219000440-139-001/13.01.2020 г. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са били връчени шест искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които са представени документи и обяснения.

Изпратено е писмо изх. № 11-00-451/17.04.2019 г. до Специализирана прокуратура /СП/ /и напомнително писмо изх. №11-00-451/10.06.2019 г. за предоставяне на достъп на ревизиращия екип до събраните доказателства, както и предоставяне на копия от документите събрани по реда на НПК по пр. пр. № 1617/2018 т. по описа на СП, който имат значение за определяне на задълженията за данъци на М. Е. П. с ЕТ „МИЛЕНА

ПИЛЕВА – ЕКОФОРЕСТ“. В ТД па НАП С. с вх. №11-00 451 #2/23.06.2020 г. са получени документи от СП, пр.пр. № 1617/2020 г. от 23.06.2020 г.

Със Заповед на изпълнителния директор на НАП № Р-22220219000440-ЗИД-001/21.06.2019 г. срокът за приключване на ревизията е продължен до 27.09.2019 г. и със Заповед № Р-22220219000440-ЗИД-002/24.09.2019 г. на изпълнителния директор на НАП този срок отново е продължен до 27.01.2020 г. Така определеният срок е бил продължен съответно: със Заповед на изпълнителния директор на НАП № Р-22220219000440-ЗИД-003/21.01.2020 г. - до 27.04.2020 г.; със Заповед на изпълнителния директор на НАП № Р-22220219000440-ЗИД-004/07.04.2020 г. - до 27.07.2020 г.; със Заповед на изпълнителния директор на НАП № Р-22220219000440-ЗИД-005/15.07.2020 г - до 28.12.2020 г.

Със Заповед № Р-22220219000440-023 001/11.12.2020 г. ревизията спряна и е възобновена със Заповед № Р-22220219000440-143-001/09.06.2021 г., издадени от органа възложил ревизията.

За резултатите от ревизията с съставен Ревизионен Доклад /РД/ № Р-22220219000440-092-001/20.09.2021 г. /л.82/, срещу който е подадено възражение с вх. №18-00-8 //79/05.11.2021 г. Същото е обсъдено от органите по приходите и с преценено като частично основателно.

Ревизията е приключила с издаването на ревизионен акт № Р-22220219000440-091-001/18.11.2021 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 при ТД на НАП - ръководител на ревизията. РА е връчен на 18.11 .2021 г. по електронен път.

С РА са установени допълнително задължения общо в размер на 14 424,27 лв., в т.ч. по ЗДДФЛ за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г. и 2018 г. общо в размер на 1 206,00 лв. и са начислени лихви върху тях в размер на 669,72 лв.. за данък върху доходите от стопанска дейност на ЕТ за 2016 г. и 2017 г. общо в размер на 5 375,00 лв. и са начислени лихви върху тях в размер на 2 158,58 лв. и по ЗДДС данъчни периоди м. 06.2016 г., м. 10.2016 г., м. 05.2017 г. и м. 11.2017 г. общо в размер на 3 442,09 лв. и са начислени лихви в размер на 1 572,88 лв. В частта по ЗДДС е установен ДДС за прихващане или възстановяване в размер на 1 115,00 лв., който е прихванат от установения ДДС за внасяне и след прихващането е определен ДДС за внасяне в размер на 2 327,09 лв., ведно с лихви в размер на 1 572,88 лв.

В хода на ревизията е било установено, че ЕТ е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по фактури за покупка на торове и препарати, издадени от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД; за агротехнически услуги от ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ – КОМЕРС“; за агротехнически услуги от ЕТ „АГРОКОМЕРС – ЖОЗЕФ ФЕГАЛИ“; за покупка на лозарска машина и дълбокоразрохквач от „КАМТ“ АД; за нотариални такси и счетоводни услуги. От значение за установените задължения са единствено фактурите, издадени от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, тъй като по тях са правени корекции на декларираните резултати.

Установено е, че доставчикът е издал 6 бр. фактури - № [ЕГН]/17.06.2016 г., № 10078/31.10.2016 г., № 8160/11.05.2017 г. и № 8726/09.11.2017 г. са издадени за доставки на торове и препарати за растителна защита, а фактури № 10063/30.09.2016 г. и № 10211/31.10.2017 г., са с предмет на доставките семена от пшеница и рапица. За този доставки е бил приложен специалният режим на обратно начисляване па данъка. Доставчикът не е начислил данък, а от ревизираното лице са били издадени

протоколи, включени в дневника за покупки и дневника за продажби за съответния период.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са приели, че не е доказано реалното извършване на доставките, както и че липсват доказателства за предаване на стоките и транспортирането им. Прието е, че дори и да са вложени в дейността на търговеца стоки като тези, предмет на доставките - семена, торове и препарати, това не доказвало че въпросните материали са закупени именно от посочения доставчик.

С оглед на това с ревизионния акт не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по 4 фактури, издадени от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД за данъчни периоди м. 06.2016 г., м. 10.2016 г., м. 05.2017 г. и м. 11.2017 г. общо в размер на 3 442,09 лв.

Установено е, че в подадените ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за ревизираните периоди от ревизираното лице са декларирани доходи от дейност на ЕТ. За 2015 г. са били декларирани приходи 0,00 лв., общо разходи 67,96 лв., счетоводна загуба 67,96 лв., финансов резултат след преобразуване - данъчна загуба в размер на 67,96 лв., задължителни осигурителни вноски 0,00 лв., годишна данъчна основа 0,00 лв., съответно задължение за данък 0,00 лв., направени авансови вноски 0,00 лв.

За 2016 г. са били декларирани счетоводна печалба 7 680,13 лв., увеличения на финансовия резултат 0,00 лв., намаления на финансовия резултат 67,96 лв. в т.ч. 67,96 лв. на основание чл. 70 от Закона за корпоративното подоходно облагане, финансов резултат след преобразуване - данъчна печалба в размер на 7 612,17 лв., авансово внесени осигурителни вноски 650,16 лв., окончателни осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО, включително за минали години 1 313,79 лв., годишна данъчна основа по чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ 5 648,22 лв., данък върху годишната данъчна основа /15 %/ в размер на 847,23 лв., преотстъпен данък върху годишната данъчна основа на основание чл. 48, ал. 6 от ЗДДФЛ 508,00 лв., направени авансови вноски за годината 0,00 лв., дължим данък за довносяне 339,00 лв., отстъпка 5 % по чл. 53 от ЗДДФЛ 16,95 лв., данък за довносяне 322,05 лв., внесен на 17.02.2017 г.

За 2017 г. са били декларирани счетоводна печалба 27 285,60 лв., данъчна печалба в размер на 27 285,60 лв., внесени задължителни осигурителни вноски 1 929,60 лв., окончателни осигурителни вноски, включително за минали години 3 969,76 лв., годишна данъчна основа по чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 21 386,24 лв., данък върху годишната данъчна основа /15%/ 3 207,94 лв., преотстъпен данък върху годишната данъчна основа на основание чл. 48, ал. 6 от ЗДДФЛ в размер на 1 924,00 лв., направени авансови вноски за годината 0,00 лв., данък за довносяне 1 283,00 лв., отстъпка 5% по чл. 53 от ЗДДФЛ в размер на 64,15 лв., данък за довносяне, намален с отстъпката - 1 218,85 лв., внесен на 31.01.2018 г.

За 2018 г. са били декларирани общо приходи в размер на 27 298,59 лв., общо разходи в размер на 19 033,64 лв., счетоводна печалба 8 264,95 лв., увеличения на финансовия резултат 1 257,12 лв. в т.ч. 1 257,12 лв. годишни счетоводни разходи за амортизации /чл. 54, ал. 2 от ЗКПО/, намаления на финансовия резултат 1 257,12 лв., в т.ч. 1 257,12 лв. годишни данъчни амортизации /чл. 54, ал. 1 от ЗКПО/. данъчна печалба в размер на 8 264,95 лв., задължителни осигурителни вноски, внесени авансово през годината 1 701,36 лв., окончателни осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО, включително за минали години 596,30 лв., годишна данъчна основа по чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ 5 967,29 лв., данък върху годишната данъчна основа /15%/ 895,09 лв., преотстъпен данък върху годишната данъчна основа на основание чл.48, ал. 6 от ЗДДФЛ 0,00 лв., направени

авансови вноски за годината 0,00 лв., дължим данък за довносяне 895,09 лв., отстъпка по чл. 53 от ЗДДФЛ 44,75 лв., данък за довносяне 850,00 лв., който е внесен на 30.01.2019 г.

Установено е, че за 2015 г. и 2016 г., основната дейност на дружеството е отглеждане на други многогодишни насаждения и за 2017 г. и 2018 г. - отглеждане на грозде. Същевременно, в хода на ревизията е установено, че приходите са основно от продажба па пшеница и рапица. За ревизираните периоди ЕТ нямал назначени работници по трудови правоотношения или извънтрудови правоотношения. Дейността се финансирала с приходи от дейността, субсидии /плащания/ от ДФ „Земеделие“ и поучени заеми, отразени по кредита на сметка 151 и по кредита на сч. сметка 1591.

В хода на ревизията е установено, че от ЕТ „МИЛЕНА ПИЛЕВА - ЕКОФОРЕСТ" са отчетени по сметка 601 разходи за материали /семена, торове и препарати/ по фактури, издадени от „ТОПАЗ МЕЛ" ООД, като за 2016 г. са в размер на 11 105,10 лв. и за 2017 г. - в размер на 8 508,31 лв.

С оглед направения извод в по отношение на задълженията по ЗДДС за липса на реални доставки по издадените фактури от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, органите по приходите са приели, че така отчетените разходи не следва да бъдат признати за данъчни цели поради липса на документална обосновааност по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО.

С РА на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с 10, ал. 1 от ЗКПО е извършена корекция в увеличение на декларираните счетоводни финансови резултати съответно за 2016 г. със сумата от 11 105,10 лв. и за 2017 г. със сумата от 8 508,31 лв. След корекцията за 2016 г. е установена данъчна печалба в размер на 18 717,27 лв. Внесените авансово осигурителни вноски са в размер на 650,16 лв. и окончателните осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО са в размер на 1 313,79 лв. След приспадането им, е установена годишна данъчна основа по чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 16 753,32 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 2 513,00 лв., при деклариран от ЕТ дължим данък по ЗДДФЛ за доходи от стопанска дейност за 2016 г. в размер на 847,23 лв.

След корекцията на декларирания счетоводен финансов резултат за 2017 г. по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сумата от 8 508,31 лв., е установена данъчна печалба в размер на 35 793,91 лв. Задължителните осигурителни вноски по КСО и ЗЗО, внесени авансово през 2017 г. са в размер на 1 929,60 лв. Окончателните осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО; включително за минали години са 3 969,76 лв. След приспадане на осигурителните вноски е установен годишна данъчна основа по чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 29 894,55 лв. и дължим данък върху годишната данъчна основа /15%/ в размер на 4 484,18 лв., при деклариран данък в размер на 3 207,94 лв.

Установено е, че ЕТ е преотстъпил данък по реда на чл. 48, ал. 6 от ЗДДФЛ за 2016 г. в размер на 60% или сума в размер на 508,00 лв. и за 2017 г. в размер на 1 924,00 лв. /60 % от 3 207,94 /. Преотстъпеният данък за 2016 г. в размер на 508,00 лв. е инвестиран в закупен и платен през 2017 г. актив на обща стойност 4 190,50 лв. без ДДС. Преотстъпеният данък, в размер на 1 924,00 лв., е инвестиран в закупен и платен през 2018 г. актив на обща стойност 5 270,00 лева без ДДС.

За придобитите активи от ЕТ са били представени фактури за закупена нова земеделска техника, а преотстъпеният данък не превишавал 50 на сто от стойността на актива. Активите също така са били придобити при пазарни условия между

несвързани лица.

Органите по приходите приели, че в случая не са изпълнени изискванията на чл. 189б, ал. 2, т. 3 от ЗКПО за преотстъпване на данъка, която разпоредба била приложима субсидиарно съгласно препращащата норма на чл. 48, ал. 6 от ЗДДФЛ. Конкретно, съобразно установените обстоятелства е прието, че не е изпълнено изискването дейността по производство на непреработена растителна и животинска продукция да продължи да се осъществява за период от поне три години след годината на преотстъпване. Изтъкнато е, че за 2017 г. и 2018 г. приходите са от продажба на земеделска продукция, различна от декларираната от лицето /производство на грозде/, а именно от продажба на пшеница и рапица. Същевременно за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. от търговеца не са декларирани в регистрите по ЗДДС извършени доставки. Декларираните за 2019 г. приходи в размер на 4 222,55 лв. произтичат единствено от получено финансиране, но не и от извършване на дейността като земеделски производител. В ГДД за 2020 г. са декларирани приходи в размер на 3 931,58 лв., които също са единствено от финансиране. За периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. в регистрите по ЗДДС не са декларирани извършени доставки.

Направен е извод, че не са изпълнени изискванията за преотстъпване на данъка.

С оглед на това с РА е установен полагащ се данък от дейност на ЕТ за 2016 г. в размер на 2 513,00 лв., внесени авансови вноски 0,00 лв., отстъпка по чл. 53 от ЗДДФЛ от 5 % или 16,95 лв., внесен от КТ данък в размер на 322,05 лв. и данък за довносяне в размер на 2 174,00 лв., ведно с лихва от 1 004,35 лв.

За 2017 г., с РА е установен полагащ се данък от дейност на ЕТ в размер на 4 484,18 лв., внесени авансови вноски 0.00 лв., отстъпка по чл. 53 от ЗДДФЛ от 5% или 64,15 лв., данък за довносяне в размер на 4 419,85 лв., внесен от ЕТ данък в размер на 1 218,85 лв., данък за довносяне в размер на 3 201,00 лв., ведно с определената лихва от 1 154,23лв.

Общо установените допълнително задължения за внасяне на данък върху доходите от дейност на ЕТ по чл. 48. ал. 2 от ЗДДФЛ са в размер на 5 375,00 лв. и лихви върху тях в размер на 2 158,58 лв.

Ревизионният акт е бил обжалван пред директора на Дирекция „ОДОП“, който с Решение № 190/03.02.2022 г. е отменил РА в частта на установените допълнително задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г. и 2018 г., ведно със съответните лихви, а в останалата част - на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2016 г., м. 10.2016 г., м. 05.2017 г. и м. 11.2017 г., и в частта на установените задължения за данък върху доходите от дейност като ЕТ за 2016 г. и 2017 г., ведно със съответните лихви, РА е потвърден.

**При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:**

Обжалва се в срок подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА**, по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява 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. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание.

Съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията. Конкретното ревизионно производство е започнато със ЗВР № - 22220219000440-020-001/17.08.2012 г., издадена от П. Т. П., началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Според ал. 2, т.1 на същата разпоредба ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. В случая ЗВР е издадена от П. Т. П., на длъжност Началник сектор в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Видно от т. I.15 от приложената на л. 21 Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. П. Т. П. е изрично оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. С оглед на това, съдът намира, че ЗВР е издадена от компетентен орган, в рамките на материалната му компетентност. Спазен е срока за издаване на ревизионния доклад по чл. 117, ал. 1 ДОПК, като същият е с изискуемото съдържание, съгласно ал. 2, т. 1-10 на същата разпоредба. Същият е връчен на ревизираното лице и му е даден 14-дневен срок за подаване на писмени възражения. Такива са били направени и приети за частично основателни от органите по приходите. В конкретния случай ревизията е възложена от компетентен орган. От компетентен орган с оглед разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК е издаден и процесния ревизионен акт. Същият е с необходимото съдържание съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 1 ДОПК.

В хода на съдебното производство по инициатива на ревизираното лице е назначена, изслушана и приета без възражения от страните съдебно-счетоводна експертиза /л. 307-316/ със следните задачи:

1. Налице ли са данни в счетоводството на жалбоподателя и контрагента „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД за сключени договори помежду им за периода м.06.2016 г. -м.11.2017 г.? Получавал ли е жалбоподателят доставки от други контрагенти през същия период?

2. Извършвани ли са плащания по фактурите, кога и в какъв размер?

3. Съдържат ли фактурите по процесните сделки нормативно определените реквизити, вписани ли са съответно в дневниците за покупки и дневниците за продажби, както и в справките – декларации за данъчен период 2016 – 2017 г., начислен ли е ДДС по тях, съгласно изискванията на ЗДДС при спазване на принципите на ЗСч.

4. Налице ли са данни за извършените доставки, същите да са признати и осчетоводени приходи, съответно разходи в счетоводната отчетност на двете

дружества, които да са в съответствие с приложимото законодателство и счетоводните стандарти?

5. Налице ли е документална обосновааност за извършените доставки?

6. Имали данни за реализирана продукция в следствие на получените от „Топаз Мел“ ООД доставки?

Вещото лице е извършило проверка на доказателствата по делото, като е изследвало справка за извършени доставки от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, главна книга с-ка 401; справка за извършени продажби от ЕТ „Милена Пилева - Екофорест“, главна книга с/ка 411 по контрагент; оборотна ведомост за м.06.2016г. и м.11.2017г.; дневници за покупки за месеци 05, 06, 10 и 11.2017г., дневници за продажби за м.07.2016, м.07.2017 и м.09.2017г. и справки –декларации.

На първия поставен въпрос, вещото лице е посочило в заключението си, че от предоставени данни от счетоводството на ЕТ „Милена Пилева - Екофорест“ може да бъде направен анализ единствено на извършени счетоводни операции с контрагент „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД. Не са били предоставени сключени договори за извършените доставки. Предоставена е справка за осчетоводяване на включените в РА фактури за доставка на торове, препарати и семена с контрагент „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД. Посочено е, че в счетоводството на жалбоподателя се води сметка 401 Доставчик по име на Контрагент, което позволявало да се извлича аналитична и хронологична информация за направените счетоводни операции по доставчик. При осчетоводяване на фактурите разхода е отнесен по: Д-т сметка 601 Разход за материали и сметка 4531 ДДС на Покупките, срещу К-т сметка 4011 „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД.

Плащането на задължението към доставчик е осчетоводено по Д-т сметка 4011 Т. М. ООД на К-т сметка 5031 Банка ДСК.

Вещото лице посочва, че за периода ЕТ е получавал и други доставки, а именно: от „ДИМ АБА“ ЕООД – разход за счетоводни услуги, натрупани Дебитни 20140 лева и Кредитни обороти 2 160 лева. Крайно Кредитно салдо 240лв.; от ЕТ „Миню Стайков – Комерс“ – разход за агротехнически услуги, рента, натрупан Дебитен и Кредитен оборот 37 597,75 лева, няма крайно салдо дължим остатък за плащане; от нотариус В. М. – разход за нотариални такси натрупан Дебитен и Кредитен оборот 88,80 лева, няма крайно салдо дължим остатък за плащане.

Вещото лице е анализирано приложените на стр. 1677 до 1710 от папка Приложение 8 извлечения от банкова сметка с IBAN BG 78 STSA 930000 2277 8554, титуляр ЕТ „Милена Пилева -Екофорест“, като е установило, че на 06.02.2017г. с Платежно нареждане № 0299 000700 033108 с Дебитна операция е извършен превод сумата от 12 893,52 лева с основание плащане по фактури към сметка в У. Б. на „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, а на 28.11.2017г. с



Платежно нареждане № 0299 000700 019456 с Дебитна операция е извършен превод сумата от 10 161,30 лева с основание плащане по фактури към сметка в У. Б. на „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД.

За периода 01.06.2016г до 30.11.2017г. по с-ка 4011 „Топаз Мел“ ООД е констатирано, че няма начално салдо, реализиран е дебитен оборот 23 055,50 лева, Кредитен оборот 23 055,50 лева, от което извод, че всички получени доставки от „Топаз Мел“ ООД са платени от ЕТ „Милена Пилева - Екофорест” и няма налично крайно салдо за задължение към доставчика.

Вещото лице е направило анализ на реквизитите, присъстващи в съставените първични документи, подробно описани в таблица 1 от експертизата, и приложените копия /стр.321-327 от папка Приложение 3/ предоставени от „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД. Посочено е, че фактура № 8160/11.05.2017г, фактура № 8725/09.11.2017; фактура № 10063/30.09.2016г.; фактура № 10078/31.10.2016г.; фактура № 10211/31.10.2017 г. и фактура № [ЕГН]/17.06.2016 г. съдържат нормативно определените реквизити, съгласно изискванията на ЗС и Н.. Съдържат наименование и номер на документа, /изписан с арабски цифри/, дата на издаване, име, адрес и единен идентификационен код от Търговския регистър или единен идентификационен код по Булстат, предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция. Положени са подписи на Получател на стоката и С. на фактурата, с изключение на фактура № [ЕГН]/ 17.06.2016 г.

Установено е, че във фактури № 10063/30.09.2016 г. и 20211/31.10.2017 г. няма начислен ДДС с посочено основание за начисляване, съгласно чл.163а, ал.2 от ЗДДС, обратно начисляване с протоколи по чл. 117 от ЗДДС е извършено от Получателя ЕТ „Милена Пилева - Екофорест”.

В заключение вещото лице посочва, че процесните фактури са въведени в дневниците за покупки и дневниците за продажби и участват във формиране на данъчния резултат, съгласно изискванията на ЗДДС и ЗС.

На следващо място вещото лице е посочило, че на стр. 329-333 от папка Приложение 3 е налична главна книга на „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, сметка клиент 411 11868 ЕТ „Милена Пилева - ЕКОФОРЕСТ”, от която е направена констатация, че сумите от реализирани продажби са осчетоводени по Д-т с/ка 411 11868 ЕТ „Милена Пилева - ЕКОФОРЕСТ” и К-т с/ка 702 Приходи от продажби на стоки и К-т 4532 ДДС на Продажбите.

За периода 01.06.2016 г. до 30.11.2017г. по с-ка 411 11868 ЕТ „Милена Пилева - ЕКОФОРЕСТ” е констатирано, че няма начално салдо, реализиран е дебитен оборот 23 055,50 лева, Кредитен оборот 23 055,50 лева, от което следва да се направи извод, че всички извършени доставки от Т. М. са платени от ЕТ „Милена Пилева -Екофорест” и няма налично крайно салдо за вземания от клиент.

Заключението на експертизата е, че са налице данни за осчетоводени

приходи, съответно разходи в счетоводната отчетност на двете дружества, които да са в съответствие с приложимото законодателство и счетоводните стандарти.

По отношение на въпрос дали е налице документална обосновааност за извършените доставки, вещото лице правилно е отклонило поставения въпрос, с аргумент, че се касае за правен въпрос който е извън компетентността му.

Съгласно предоставена справка за извършени продажби от ЕТ „Милена Пилева - ЕКОФОРЕСТ” в таблица 2 на експертизата и при направен преглед на фактурите за покупка, вещото лице е посочило, че са закупени семена с фактури № [ЕГН]/30.09.2016г - закупени семена рапица общо 6,860 бр.на стойност 2 163 лева; с ф-ра [ЕГН]/31.10.2017г са закупени семена пшеница – 80 кг. на стойност 240 лв.

Вещото лице е посочило, че има данни за реализирана продукция – рапица съгласно ф-ра [ЕГН]/28.07.2017г. и [ЕГН]/04.09.2017г., в следствие на получените от „ТОПАЗ МЕЛ” ООД доставки. Съдът следва да отбележи, че закупената рапица е на с-ст 2 163 лв. а реализираните продажби по фактура №4/28.07.2017 г. е в размер на 25 939,86 лв. с контрагент „Топаз Трейд“ ЕООД, с едноличен собственик на капитала М. С., който е и съдружник и управител на „Топаз мел“ ООД, а по фактура №5/04.09.2017 г., продажбата е реализирана на ст-ст 6555,00 лв., с управител М. П., а ЕТ „Милена Пилева – Екофорест“ е съдружник. В тази връзка и с оглед свързаността на контрагентите съдът не се доверява на вещото лице, че е налице последваща реализация на продукцията – рапица.

Както беше посочено по-горе, РА е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл. 120, ал. 1 ДОПК задължителни реквизити - името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт. Ревизионният доклад е подписан от всички органи, които са участвали в ревизионното производство. В ТР № 5/22.6.2015 г. на ВАС е посочено, че „макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслажда върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт“.

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 твърдените 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 ревизирия субект.

Прилагайки реда по чл. 122 от ДОПК с ревизионния акт с определена данъчна основа за облагане за 2018 г. в размер на 14 899.09 лв., в която се включват 14 569,51 лв. - данъчна основа на доходите от трудови правоотношения и 329,58 лв. – установен размер на укрити доходи. Върху данъчна основа от 14 899,09 лв. е налице задължение за - данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 1 489,90 лв. Предвид авансово удържан данък в размер па 1 456,97 лв.. с РА е определен данък за довносяне за 2018 г. в размер на 32,00 лв. и лихва от 8,29 лв.

Съгласно трайната съдебна практика, установеното несъответствие между притежавано имущество, придобити доходи и извършени разходи следва да е в годишен аспект предвид това, че данъчната основа за облагане на доходите на физическите лица е на годишна база, така както е предвидено в материалния закон. Подходът се базира на оценка на имущественото и финансово състояние на физическото лице в началото и в края на ревизирия данъчен период, като успоредно с това се анализират и получените през годината доходи и други източници на финансиране, за да се прецени дали е налице някое от обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

Между страните не е спорно, че по сметка на [община] на 17.06.2015 г. са постъпили два превода от ЕТ „МИЛЕНА ПИЛЕВА - ЕКОФОРЕСТ" - в размери 9540,00лв. и 5 440,00 лв. /общо 14980,00 лв./ с основание -- участие в търг за предоставяне под аренда на имоти частна общинска собственост за трайни насаждения. В счетоводството на ЕТ не е отразено предоставяне на въпросната сума от собственика М. П. на ЕТ „МИЛЕНА ПИЛЕВА – ЕКОФОРЕСТ“. Внесеният депозит от 14 980,00 лв. е възстановен по сметка на ЕТ на 22.07.2015 г., сумата впоследствие е възстановена от едноличния търговец на физическото лице. Сумата от 14 980,00 лв. е включена както в приходната част, така и в разходната част на извършената съпоставка за 2015

1 . В годишен аспекти при анализа на имущественото състояние на лицето за 2015 г. е установено превишаване на доходите над разходите в размер на 2 467,76 лв. Независимо от това при хронологично проследяване движението на парични средства за периода от 01.01.2015 г. до 17.03.2015 г. органите по приходите са установили към 17.06.2015 г. разполагаеми парични средства в размер на 3 235,41 лв.. съответно са приели, че след извършено плащане на депозитите общо в размер на 14 980,00 лв. е налице недостиг на средства в размер на 11 744,59 лв.

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 с ревизионния акт неправилно е формирана данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК за облагане с данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 12 074.87 лв. включваща годишна данъчна основа за доходи от трудови правоотношения и размер на 330,28 лв. и установен недостиг на средства в размер на 11 744,59 лв. Недостигът от 11 744,59 лв. е установен на базата на изготвен „паричен поток“ по дни за част от годишния период, за който е дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Съгласно разпоредбата на чл. 17 от ЗДДФЛ. данъчната основа за облагане на доходите е годишна. Именно поради това в практиката е залегнало разбирането, че несъответствието между реализираните доходи и извършените разходи следва да е налице към края на съответния данъчен период. При определяне на основата за облагане с данъци, дори и при особения ред на чл. 17.7. от ДОПК, трябва да се формира обща стойност, независимо, че към определени моменти може да е налице несъответствие между приходи и разходи. Установените укрити доходи в моментните им размери съставляват основание за извършване на облагане по особения ред по чл. 122 от ДОПК, но не и база за облагане. Този принципен подход се потвърждава както от съдържанието на материалните закони, така и от процесуалните норми на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, а в този смисъл е и трайната практиката на ВАС. С оглед установеното превишаване на доходите над разходите за 2015 г. в годишен аспект, не е налице основание сумата от 11 744,59 лв., установена като недостиг на средства към 17.06.2015 г., да бъде третирана като облагаем доход, който не е деклариран от лицето.

Допълнително установените задължения за 2018 г. произтичат от констатираното при съпоставката на имущественото състояние на лицето с установено превишаване на разходите над получените доходи в размер на 329,58 лв. За да е налице основание за прилагане на особения ред за облагане, при сравнението между доходите и разходите на лицето следва да е налице несъответствие, което трябва да е съществено и да насочва ясно и недвусмислено към извода, че наличното имуществено и финансово състояние не е възможно да бъде такова, ако лицето вярно и честно е представило своите доходи, приходи и т.н. В конкретния случай несъответствието в размер на 329,58 лв. в годишен аспект не може да се квалифицира като съществено, т.е. липсва подлежащ на облагане

недеклариран доход, формиращ данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК. Отделно от това, за 2016 г. и 2017 г. е констатирано превишаване на доходите над разходите в размери, значително надвишаващо констатирания за периода недостиг на парични средства.

При тези изводи, изводът за укриване на доходи, като основание по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК за извършване на ревизията по особените правила, се явява необосновано и неправилно. Всъщност това е приел и горестоящия решаващ орган, отменяйки РА в частта, с която са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 и 2018 г. След като не е налице твърдяното превишаване, изводът за наличие на укривани доходи, който съдът намира за неправилен, то и основанието по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК не е налице, поради което неправилно ревизиращият екип е извършил ревизията по особения ред по чл. 124, ал. 1 ДОПК.

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 твърдените 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 ревизиращия субект.

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. Приходните органи са направили извод, че са налице данни за укривани доходи от жалбоподателката, които тя е предоставила на ЕТ за участие в тръжните процедури.

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.

Решаващият орган е приел, че в случая неправилно е приложен чл. 122 ДОПК, тъй като паричния поток е смятан за дни, а не на годишна база и е отменил РА в тази му част. Именно обаче от това произтича и направения извод за наличие на укрити доходи. След като решаващият орган е приел, че неправилно е приложена посочената разпоредба и е отменил РА в тази му част, който е влязъл в сила в тази си част, то и основанието за провеждане на ревизията по особения ред не е налице. Изрично е посочено в решението, че неправилно е определена данъчната основа за 2015 г., тъй като паричният поток е изчислен по дни за част от годишния период, за който е дължим данъка по чл. 48 ЗДДФЛ. Недоказването на наличието на основание за провеждане на ревизията по особения ред води до последица незаконосъобразност и на издадения ревизионен акт.

Крайният извод на настоящата инстанция е, че жалбата е основателна и като такава следва да бъде уважена, а РА, като неправилен и незаконосъобразен, следва да бъде отменен.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски в размер на 950 лв. за внесена държавна такса и депозит за вещото лице. Жалбоподателката не е изпълнила задължението си да внесе разликата между определеният окончателен размер на възнаграждението за вещото лице и реално внесенния депозит, в размер на 350 лв. за която сума същата следва да бъде осъдена да заплати по сметка на съда.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София-град, I отделение, 21 състав,

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на М. Е. П., действаща в качеството си на ЕТ „Милена Пилева – Екофорест“, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22220219000440-091-001/18.11.2021 г., изменен с решение № 190/03.02.2022 г., на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите да заплати на М. Е. П., действаща в качеството си на ЕТ „Милена Пилева – Екофорест“, ЕИК[ЕИК] сума в размер на 950 лв., представляваща сторени по делото разноски.

**ОСЪЖДА** М. Е. П., действаща в качеството си на ЕТ „Милена Пилева – Екофорест“, ЕИК[ЕИК], да заплати по сметка на Административен съд София-град сума в размер на 350 лв., представляваща невнесена част от възнаграждението за вещото лице.

**РЕШЕНИЕТО** може да се обжалва в 14-дневен срок с касационна жалба пред ВАС чрез АССГ от съобщаването му.

Решението **ДА СЕ СЪОБЩИ** на страните, по реда на чл. 138 АПК.

**СЪДИЯ:**