

РЕШЕНИЕ

№ 5212

гр. София, 08.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 15.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **9594** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчноосигурителния процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК по Булстат[ЕИК], [населено място], ж.к. Надежда III, бл.315 вх. Д ет.1 ап.72. представлявано от М. Д. Данаджисва. с адрес за призоваване [населено място], [улица]. ет.1, срещу РА № Р-22221318002893-091-001 от 22.01.19 г. и РА № П-22221319016546-003-001 от 23.01.19 г. за поправка на ревизионен акт № Р- 22221318002893-091-001 от 22.01.2019 г., издадени от И. М. Р. на длъжност Началник сектор и А. Л. И. на длъжност главен инспектор по приходите, потвърден с Решение № 823/13.05.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ [населено място].

С обжалвания РА № Р-22221318002893-091-001 от 22.01.2019 г., поправен с РА № П-22221319016546-003-001 от 23.01.2019 г. за поправка на ревизионен акт № Р-22221318002893-091-001 от 22.01.2019 г., на ревизираното дружество [фирма] са установени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2016г. в размер на 59 550.81 лева и лихви в размер на 10 951,61 лв., както и по ЗДДС в размер на 14 762,89 лева и лихви в размер на 3 227,31 лева за съответните данъчни периоди, както следва: 01.01.2016 г. - 31.12.2016 г., 01.01.2017 -

31.08.2017 г., 01.10.2017 г. - 31.10.2017г. и 01.11.2017г. -30.11.2017 г.

Жалбоподателят счита, че РА е незаконосъобразен, необоснован и противоречи на материално правните и процесуални разпоредби па ЗКПО. ЗДДС и ДОПК. Същият е издаден при съществени нарушения на административно производствените правила, при неправилно прилагане и тълкуване на правните норми, релевантни за извършената ревизия, както и в противоречие с фактическата обстановка. Въз основа на изложените в жалбата аргументи отправя искане за неговата отмяна.

В съдебно заседание оспорващото дружество, редовно призовано, се представлява от адв. Балкански, които прави искане РА да бъде отменен и представя писмени бележки.

Ответната страна – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“, редовно призовано, не изпраща представите.

СГП, редовно призована, не изпраща представител

Съдът след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Предмет на спора в административното производство са допълнително установени задължения общо в размер на 88 708,15 лв. в това число:

- ЗДДС общо в размер на 17 990,20 лв., от които 14 762,89 лв. - главница /начислен данък на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 122 от ДОПК/ за данъчни периоди от м. 01.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г. и лихви за просрочие в размер на 3 227,31 лв.

- ЗКПО за КД за 2016 г. в размер на 59 550,81 лв. и лихви за просрочие в размер на 10 951,61 лв.

Съгласно констатациите в РА основна дейност на [фирма] през ревизираните периоди е търговия на дребно с тютюневи и захарни изделия. Дейността се извършвала от четири обекти, находящи се в [населено място],[жк]: магазин в [жилищен адрес]; павилион на [улица]и [улица]; павилион на [улица] павилион в [жилищен адрес].

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане спрямо [фирма] били предприети процесуални действия, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК са неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице били връчени четири искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221318002893-040-001/01.06.2018 г., №Р-22221318002893-040-002/06.07.2018 г., №Р-22221318002893-040-003/07.09.18 г. и №Р-22221318002893-040-004/12.10.2018г.

В отговор били представени обяснения и документи - оборотни ведомости за ревизираните периоди /2012 г., 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г./; търговски документи; счетоводни регистри - дневник на сметки 702 „Приходи от продажби на стоки“, 304 „Стоки“, 401 „Доставчици“; инвентаризационни описи и др.

На основание чл. 45 от ДОПК, били извършени насрещни проверки на доставчици на ревизираното лице, между които [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Резултатите от проверките са обективирани в протоколи, описани подробно в РД.

С Протокол №Р-22221318002893-ППД-001/07.11.2018 г. е приобщен Протокол

№П-22221317099246-073-001/23.10.17 г. ведно със събраните към него доказателства за доставчици на цигари [фирма], [фирма], [фирма], във връзка с извършена проверка на ревизираното дружество за периодите от 01.01.2012 г. до 30.06.2017 г.

Направени били справки в информационния масив на НАП относно ревизираното лице и неговите доставчици. От анализа на същите е установено, че [фирма] не е отразило в дневниците на покупките, фактури, фигуриращи като издадени към него в дневниците на продажбите на [фирма], [фирма].

Във връзка с установени обстоятелства по чл. 122 от ДОПК на [фирма] е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22221318002893-113-001 от 07.09.18 г., Уведомление по чл. 17 от ДОПК №Р-22221318002893-139-001 от 07.09.18 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221318002893-040-003 от 07.09.18 г.

В отговор на връчените документи е представена декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за 2017 г., счетоводна политика, оборотна ведомост за 2016 г. и обяснения във връзка със счетоводна сметка 304 „Стоки“.

С Протокол №АА1247474/11.10.2018 г. е обективизирано извършването на проверка на счетоводната и търговска документация на [фирма].

По Закона за данък върху добавената стойност:

В хода на процесното производство било установено, че ревизираното лице не е отразило в дневниците на покупките фактури, издадени от [фирма] и [фирма], които са включени в дневниците на продажбите на дружествата – доставчици, като издадени към [фирма]. Предмет на доставките по фактурите били цигари.

При извършените насрещни проверки на [фирма] и [фирма], същите са потвърдили, че са издали към [фирма] фактури и са представили доказателства.

По отношение на [фирма] / [фирма]/ било установено, че в счетоводството на [фирма] не са отразени 251 фактури, издадени от [фирма] / [фирма]/, подробно описани в РД /стр. 13-19/ за данъчни периоди от м. 01.2012 г. до м. 11.2017 г.

За целите на извършената насрещна проверка [фирма] / [фирма]/ представило документи и обяснения, съгласно които продажбите във връзка с фактурите предмет на проверката били извършени чрез разносна търговия, като при този вид продажби фактурите са единствените документи, издавани във връзка с доставките. Нямаło съставени други документи – приемо-предавателни протоколи, стокови разписки и др. Заявките са правени в обектите на клиента от лице, което се е намирало там. Въз основа на заявките е издавана фактура. Непосредствено след това, стоката е заготвяна от своеобразния мобилен склад и е предавана на клиента заедно с фактурата. Служителят на [фирма], извършил продажбите и съответно предал стоките е К. И. И.. Стоката е приета от лицето, намиращо се в обекта на клиента, което е извършило и плащането. Мястото на товарене на стоката е склада на [фирма], находящ се в [населено място], [улица], №10, складове 40-41. Мястото на предаване на стоката са обектите на клиента, находящи се на адрес: [населено място],[жк], бл. 315; [населено място],[жк], бл. 527; [населено място], [улица]и [улица]; [населено място], [улица]. Плащането по всички фактури е извършено в брой. Транспортирането на стоките е извършено с МПС, собственост на [фирма]: Рено Мастер, рег. [рег.номер на МПС]. Върху посоченото превозно средство се е осъществявал контрол с GPS навигационна система.

За целите на насрещната проверка били представени - хронология на сметка 4111 „Клиенти в каса в лв.“ в кореспонденция със сметка 7022 „Приходи от продажба на стоки“ и сметка 4532; копия на проверяваните фактури /които не са подписани от получател/; подробна разпечатка от GPS навигационната система и доклад, към нея за движението и престоя на МПС - Рено Мастер, рег. [рег.номер на МПС] .

От извършения анализ на представените документи било установено следното: Представени са копия на фактурите, които не са подписани от ревизираното лице, но към тях е приложена подробна разпечатка /148 стр. за периодите от 21.06.2012 г. до 22.12.2017 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - Рено Мастер, рег. [рег.номер на МПС] , от която е видно № на GPS устройство, рег. № на МПС - СА9266РВ, име на клиент „К.“ с точно наименование на съответния търговски обект на клиента, начало на престой и край на престой. В тази разпечатка не е попълнено името на шофьора, но в обясненията проверяваното дружеството посочило неговото име - К. И. И..

От извършена проверка в информационния масив на НАП било установено, че К. И. И. е бил в трудово правни отношения с [фирма] в периодите от 18.01.2016 г. до 07.03.2018 г., което според органите по приходите доказва безспорно, че само стоките по фактурите, издадени през тези периоди /от 18.01.2016 г. до 27.11.2017 г./, са превозени и предадени на ревизираното лице и по този начин собствеността върху тях е прехвърлена при условията на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/.

По отношение на фактурите, издадени в периодите от 02.01.2012 г. до 13.01.2016 г. органите по приходите заключили, че не е доказано, че стоките по тях са получени от [фирма].

По отношение на [фирма] било установено, че в счетоводството на [фирма] не са отразени 87 фактури, издадени от [фирма], подробно описани в РД /стр. 20-22/.

За целите на извършената насрещна проверка на доставчика [фирма] е представило документи и обяснения, съгласно които всички доставки по проверяваните фактури са извършени с наети МПС-та за сметка на [фирма]. Превозните средства били управлявани от служители на доставчика, заемащи длъжността „снабдител, доставчик-търговски представител“. Имената на лицата са видни от GPS разпечатките, които са приложени. Стоковите разписки са за зареждане на бусовете, преди да тръгнат по маршрут към клиентите. Всички описани доставки са платени в брой на търговските представители. За плащанията към фактурите са издадени фискални бонове, като служителите на доставчика са съставители на фактурите. Фактурите са съставяни на място при клиента, чрез мобилно устройство за продажба, където е и приемо-предаването на стоката. Удостоверяването на предаването на стоките, е чрез тяхното заплащане от клиента. Фактурите издадени от съответно ЕКАФП са съхранявани в електронен вариант във вида, в който са предоставени съгласно чл. 42, ал. 3 на Закона за счетоводството /ЗСч/. Всички стоки по проверяваните фактури, [фирма] е придобило от [фирма] и [фирма].

Представени са: хронология на сметка 4110 „Клиенти“ с отразени плащания в брой към нея; сметка [ЕГН] „Приходи от продажба на стоки“ по вид, количество, стойност, търговска отстъпка; копия на фактурите, които не са подписани от получател; подробна разпечатка от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] и МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] .

От извършения анализ на представените при насрещната проверка документи било

установено:

Представени са копия на фактурите, които не са подписани от ревизираното лице, но към тях са приложени:

- подробни разпечатки /за периодите от 03.01.2017 г. до 25.08.2017 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , от които е видно рег. №на МПС - рег. [рег.номер на МПС] , име на клиенти в т. ч. [фирма] и адрес, начало на престой и край на престой; дата.

В разпечатките е попълнено име на шофьор – Красен П.; П. Н.; Р. С.;

- подробни разпечатки /за периодите от 26.08.2017 г. до 31.12.2017 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , от които е видно рег. №на МПС рег. [рег.номер на МПС] , име на клиенти в т. ч. [фирма] и адрес, начало на престой и край на престой; дата. В тези разпечатки е попълнено името на шофьор – П. Н.; К. М.; Р. С.;

- разпечатки /за период 2016 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , от които е видно рег. №на МПС - рег. [рег.номер на МПС] , без име на клиенти в т. ч. [фирма]; адрес; дата. В тези разпечатки е попълнено името на шофьор - Д. Б.; И. П.; И. Ц.; Красен П.; Р. С.; Ц. П.

- разпечатки/ за период 2015 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , от които е видно рег. №на МПС - рег. [рег.номер на МПС] , без име на клиенти в т. ч. [фирма]; адрес; дата. В тези разпечатки е попълнено името на шофьор – И. Ц.; И. П.; Г. Д.

- разпечатки /за периодите от 05.02.2014 г. до 31.12.2014 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , от които е видно рег. №на МПС - рег. [рег.номер на МПС] , без име на клиенти в т. ч. [фирма]; адрес; дата. В тези разпечатки не е попълнено името на шофьор.

От анализа на представените документи, органите по приходите са заключили, че само за периодите от 03.01.2017 г. до 31.12.2017 г. се доказало безспорно, че стоките по фактурите предмет на проверката са превозени и предадени на ревизираното лице и по този начин собствеността върху тях е прехвърлена при условията на чл. 24, ал. 2 от ЗЗД. За останалите фактури, предмет на проверката, за периодите от 05.02.2014 г. до 31.12.2016 г. не било доказано, че стоките по тях са получени от [фирма].

Съгласно изложените в РА фактически изводи относно доставките от [фирма] за периодите през 2016 г. и 2017 г. и [фирма] за 2017

г. било заключено, че фактури, издадени от тези доставчици, не са намерили отражение в счетоводството на ревизираното дружество. Стоките по тези фактури не били отразени количествено и стойностно в материалните сметки. В резултат на това е направен изводът, че получените стоки по тези фактури са реализирани на територията на страната/вътрешния пазар, като за тяхната продажба не е издаден документ, не е начислен данък, съответно не са отчетени приходи от тяхната последваща реализация, което е довело до намаляване на задълженията по ЗДДС.

От събраните доказателства в хода на ревизията било констатирано, че представените документи и справки не дават възможност на ревизиращите органи да установят основата за облагане с данъци за ревизираните периоди. Установено е наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 2 от ДОПК - липсвала или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч/ или воденото счетоводство не давало възможност за установяване на основата за данъчно облагане; налице са данни за укрити приходи или доходи.

Във връзка с установени обстоятелства по чл. 122 от ДОПК на [фирма] е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22221318002893-113-001 от 07.09.2018 г., с което ревизираното лице е уведомено, че основата за облагане по ЗДДС и ЗКПО ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

На [фирма] са връчени и Уведомление по чл. 17 от ДОПК №Р-22221318002893-139-001/07.09.18 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221318002893-040-003 от 07.09.18 г.

В отговор на връчените документи е представена декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за 2017 г., счетоводна политика, оборотна ведомост за 2016 г. и обяснения във връзка със счетоводна сметка 304 „Стоки“.

В резултат на установеното, органите по приходите пристъпили към определяне на данъчната основа за облагане с данък върху добавената стойност по особения ред, като взели предвид относимите към ревизираното лице, изброени в ал. 2 на чл. 122 от ДОПК обстоятелства.

За определяне на продажната цена на стоките, била взета предвид отстъпката в размер на 5%, декларирана и от ревизираното дружество.

Предвид това, че ревизираното лице нямало право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, поради изтекъл срок по реда на чл. 72 от ЗДДС, при определена данъчната основа органите по приходите взели предвид стойността на стоките по неотчетените фактури за покупки на стока с начисления за доставката ДДС, умножена с търговска отстъпка/ 5%, която е декларирана и от ревизираното лице.

Съгласно РА, така определената данъчна основа на продажбите, умножена по 20 на сто данъчна ставка по правилото под 100 представлявала дължимия ДДС – разлика между начислен ДДС и признат данъчен кредит /в случая 0,00 лв./, установен за довносяне при ревизията.

На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 122 от ДОПК, е начислен допълнително ДДС общо в размер на 14 762,89 лв., от които 9 113,70 лв. за данъчни периоди от м. 01.2016 г. до 12.2016 г. /вкл./ и 5 649,19 лв. за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г. /вкл./, м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г.

По Закона за корпоративното подоходно облагане:

В хода на ревизията било установено, че [фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат – печалба в размер на 13 117,54 лв., данъчен финансов резултат - печалба в размер на 13 205,04 лв. и внесен корпоративен данък в размер на 1 307,29 лв. При ревизията било установено, че декларираните обороти посочени в кл. 01 от СД за ДДС за 2016 г. са в размер на 1 251 838,17 лв. и същите не съответстват на осчетоводените общо приходи, като кредитен оборот на сметки 702 и 703 от ОПР и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г., които са в размер на 659 066,04 лв.

Съгласно РА за 2016 г. общата стойност на спорните неотчетени фактури /издадени от доставчиците [фирма] и [фирма]/ за покупка на тютюневи изделия била в размер на 52 078,27 лв., а тяхната продажна цена в размер на 54 682,18 лв., при 5% търговска отстъпка.

При ревизията е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2016 г., съответно с 54 682,18 лв. и намаление на счетоводния финансов

резултат съответно с покупната стойност в размер на 52 078,27 лв. Така посочените суми представлявали сумите на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година /2016 г./, но не са отчетени от ревизираното лице.

За 2016 г. ревизията е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, поради наличие на обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2, от ДОПК, във връзка с чл. 124 от ДОПК. В хода на ревизията е извършена съпоставка между получените приходи и извършените разходи през ревизирания период, като за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г., на основание чл. 122, ал. 1 от ДОПК, органите по приходите приложили установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях данъчна основа. Извършен бил анализ на обстоятелствата посочени в чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като взели предвид относимите към ревизираното лице.

При ревизията била определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък, както следва:

Счетоводен финансов резултат 13 117,54 лв.;

Общо увеличение на счетоводния резултат 649 151,69 лв. в т. ч.: отчетени счетоводни разходи за амортизация и разходи отчетени за глоби 1 697,38 лв.; стойност на неотчетени приходи – 647 454,31 лв.;

Общо намаления на счетоводния резултат, 53 688,15 лв. в т. ч.: отчетени данъчни разходи за амортизация 1 609,88 лв.; стойност на неотчетени разходи 52 078,27 лв.

Облагаема печалба 608 581,08 лв.; дължим данък 60 858,10 лв.; внесен данък 1 307,29 лв. и данък за довносяне в размер на 59 550,82 лв.

Жалбоподателят оспорил по административен ред РА в частта на определените с него задължения по ЗДДС в размер на 14 762,89 лв. за данъчни периоди от м. 01.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г., както и определените задължения по ЗКПО за корпоративен данък за 2016 г. и начислените лихви за просрочие. На следващо място излага съображения относно определяне на основата за облагане с КД по реда на чл. 122 от ДОПК. Счита, че липсват данни и доказателства за установените обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК. Допълва, че видно от оборотната ведомост за 2016 г., а също и от счетоводните справки от гр. 70, отчетените продажби в годишен размер били в съответствие със справките декларации за отделните данъчни периоди, т. е. налице е съответствие между декларираните продажби в СД по ЗДДС и счетоводно отразените от дружеството приходи. Сочи, че видно от оборотната ведомост, съдържаща данни за счетоводно отразените операции за 2016 г., размерът на отчетените приходи по сметките от гр. 70 е общо в размер на 1 251 827,64 лв. по счетоводни сметки, както следва: 702 „Приходи от продажби на стоки“ - 1 224 430,79 лв., 703 „Приходи от продажби на услуги“ – 7 317,38 лв. и 709 „Приходи от други продажби“ 79,47 лв. Според жалбоподателя, с процесния РА, в нарушение на принципа за съпоставимост на приходите и разходите за 2016 г., при преобразуване на резултата за целите на ревизията не са признати разходите, свързани със съответните приходи. В заключение моли АО за отмяна на РА в оспорваната част. Представя доказателства – оборотна ведомост, баланс и ОПР.

След анализ на установената фактическа обстановка, представените с административната преписка писмени доказателства и направените от жалбоподателя възражения, решаващият орган намира за законосъобразно следното:

На първо място, следвало да се отбележи, че по отношение на облагането по ЗДДС и облагането по ЗКПО във връзка с неотчетените приходи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] жалбата била твърде обща, без в същата да са посочени конкретни констатации и изводи на органите по приходите срещу които се възразява.

В жалбата изрично било посочено, че органите по приходите са увеличили финансовия резултат за 2016 г. с разликата от сумата от неотчетените фактури за покупка на тютюневи изделия в размер на 52 078,27 лв. и тяхната продажна цена от 54 682,18 лв. – изчислена при 5% търговска отстъпка, нещо което не е предмет на жалбата.

Предвид горното и това, че в жалбата не били изложени никакви конкретни съображения относно облагането по ЗДДС и облагането по ЗКПО във връзка с неотчетените приходи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], не било ясно оспорва ли жалбоподателят РА в тези му части, но въпреки това тази инстанция се е произнесла.

Относно допълнително установените задължения в следствие на неотчетени фактури за покупки на цигари от [фирма] и [фирма], АО намира РА за правилен и законосъобразен поради следните съображения:

Спорът в настоящия случай се свеждал до факта, ревизираното лице ли е реалният получател на издадените към него фактури от процесните доставчици, съответно на стоките – тютюневи изделия по фактурираните доставки, които не е отразил в счетоводството си.

Съгласно чл. 6 от ЗДДС доставка по смисъла на закона било прехвърляне на право на собственост върху стока, т. е. доставката е сделка между две страни. Пълното доказване на факта на осъществяването на една сделка изисквало ангажирането и анализа на всички относими писмени доказателства, в зависимост от спецификата на предмета на доставката.

В конкретния случай се касаело за доставки на стоки /цигари/, които са родово определени вещи, собствеността върху които се прехвърля с тяхното индивидуализиране, чрез отделянето им от съвкупността и предаването на стоката - аргумент от чл. 24, ал. 2 от з. и. /ЗЗД/ и чл. 327, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/.

Съгласно трайно установената практика на Върховния административен съд, при доставка, имаща за предмет родово определени вещи, тази индивидуализация на родовите стоки, тяхното отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род се постигала чрез издаване на приемо-предавателни протоколи, складови разписки, документи за транспорт и други, свързани с индивидуализацията на стоките. Сами по себе си те представлявали частно-правни документи и като такива не са снабдени с материална доказателствена сила, но в случая, наличието им би доказало, че между страните по доставките е била извършена индивидуализация, отделяне точно на тези родово определени вещи от останалите подобни,

които са предмет на съответните доставки, документиран с издадените фактури.

Видно от доказателствата по преписката, органите по приходите са изискали доказателства за извършени доставки на стоки /тютюневи изделия/ от доставчиците, издали фактури с получател ревизираното дружество, които обаче не са намерили отражение в неговото счетоводство.

Независимо, че доставчиците представяли само фактури, фискални бонове към тях и подробни разпечатки от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС, с които са транспортирани стоките до съответните обекти, без да ангажират други документи като приемо-предавателни протоколи и договори, следвало да се отчете обстоятелството, че при този вид доставки е налице константна търговска практика, при която освен фактури и фискални касови бележки, други документи не се съставяли и издавали от доставчиците. В подкрепа на този факт били дадените писмени обяснения от доставчиците, в които подробно е разяснен механизмът, по който са осъществявани процесните доставки. Отделно от това, несъмнено доставчиците удостоверявали наличие на материално-техническа обезпеченост за осъществяване на доставките.

Органите по приходите извършили проверка в счетоводството на ревизираното дружество, като установили, че процесните доставки не са заприходени от търговеца към датите на придобиването им и не били налични към края на отчетните периоди. По отразените в дневниците за покупки фактури, заведената стока е осчетоводена по дебита на сметка 304 „Стоки“, 4531 „Начислен данък при покупките“ и по кредита на 401 „Доставчици“, на синтетично ниво. Получените стоки не били завеждани по аналитичен вид, мярка, количество, единична цена и стойност. Сметка 304 е водена счетоводно само синтетично със стойности, без номенклатура и количество. В края на всеки отчетен период стоките са изписвани на база инвентаризационни описи, изготвяни на складова програма.

Установило се, че видът на стоките по осчетоводените доставки е идентичен с този по неосчетоводените фактури. Не е установена разлика в начина на документиране на осчетоводените и неосчетоводените доставки. Този факт бил в подкрепа на извода, че при процесните доставки не са съставяни други писмени документи, което е и допълнителен аргумент в подкрепа на извода, че жалбоподателят е действителният получател на стоки по неосчетоводени фактури.

При преглед на описа на процесните фактури в РД, РО установил, че в един и същи ден, доставчиците са издавали повече от една фактура, което логично водело към допускането, че при посещението на всеки от обектите е издавана отделна фактура.

Горното се потвърждавало и от представените подробни разпечатки от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС, с които са транспортирани стоките до обектите на [фирма], находящи се на адрес: [населено място],[жк], бл. 315; [населено място],[жк], бл. 527; [населено място],[улица]и [улица]; [населено място], [улица].

Освен това било видно, че не се касае за инцидентни доставки или за евентуален пропуск при счетоводното отразяване на покупките. Цитираните

доставчици били включили издадените фактури в дневниците за продажби и същите са се задължили с начисления данък към бюджета. Вярно е, че ревизираното дружество не се е възползвало от възможността да упражни правото си на данъчен кредит по тези фактури, но освен, че не е отчело покупките, [фирма] не е отчело и последващите продажби. Данъкът върху добавената стойност е косвен, многофазен и некумулятивен данък, който се включвал еднократно в крайната цена на стоката или услугата, като облагането само на добавената стойност се постигало чрез механизма на приспадане на данъчен кредит от всеки получател в поредицата от доставки по пътя на реализацията на стоката или услугата. [фирма] не е приспадало данъчен кредит по спорните фактури, тъй като същите не били включени от дружеството в дневниците за покупки и справките-декларации по ЗДДС през съответните данъчни периоди. Разпоредбата на чл. 51 от ДОПК изрично предвиждала, че вписванията в счетоводните книги се преценява според тяхната редовност /каквато очевидно за процесните периоди не е налице/, в съответствие с изискванията на ЗСч. и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. В случая, неупражняването на правото на данъчен кредит било в резултат на противоправното поведение на самото задължено лице. Основен принцип в правото гласял, че никой не може да черпи права от собственото си противоправно поведение.

С оглед горното, административната инстанция, приема за доказано извършването на доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по отношение на неосчетоводените от дружеството фактури, които били издадени от посочените доставчици, и към тях са приложени, съответно:

- за [фирма] подробна разпечатка /за периодите от 21.06.2012 г. до 22.12.2017 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - Рено Мастер, рег. [рег.номер на МПС] , от която е видно №на GPS устройство, рег.№на МПС - CA9266PB, име на клиент „К.“ с точно наименование на съответния търговски обект на клиента, начало на престой и край на престой с вписано името на шофьора - К. И. И.;

- за [фирма] - подробни разпечатки /за периодите от 03.01.2017 г. до 25.08.2017 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , от които било видно рег. №на МПС - рег. [рег.номер на МПС] , име на клиенти в т. ч. [фирма] и адрес, начало на престой и край на престой; дата и име на шофьор – Красен П.; П. Н.; Р. С.; подробни разпечатки /за периодите от 26.08.2017 г. до 31.12.2017 г./ от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , от които също било видно рег. №на МПС рег. [рег.номер на МПС] , име на клиенти в т. ч. [фирма] и адрес, начало на престой и край на престой; дата. В тези разпечатки е попълнено името на шофьор – П. Н.; К. М.; Р. С.;

Въпреки, че процесните доставчици не били представили подписани от задълженото лице фактури, при ревизията било установено, че за същите са налице доказателства за кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките, включително за транспортирането им до клиента, подробно са разяснили механизма за подаване на заявки и получаване на стоките, представили са копия от спорните фактури. Представените фактури

съдържали подробно описание на предмета на доставка, включително данни за вид, количество, единична цена и стойност. Съгласно становище №20-00-113 от 12.06.2015 г. на НАП в случаите, в които се докаже действителното получаване на стоките от ревизираното лице, следвало да се изключи възможността същите да са за лично потребление. В процесния случай, това обстоятелство се установило, предвид значителните количествата от едни и същи видове стоки. Освен това, жалбоподателят разполагал с четири обекта за търговия с цигари. Спорните фактурирани стоки били от номенклатурата, с която лицето извършвало търговска дейност. От това следвало, че с тези фактури се доказва доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, свързана с икономическата дейност на получателя.

Що се касае до извода, че получените стоки са били предмет на последващи продажби, същият се подкрепял от липсата на счетоводни данни за наличието им на склад при жалбоподателя. В този смисъл била и актуалната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/. В диспозитива на Решение от 05.10.2016 г, по дело C-576/15, [фирма], било посочено че член 2, параграф 1, буква „а“, член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73 и 273 от **Директива 2006/112/ЕО** относно общата система на ДДС и принципите на данъчен неутралитет, трябвало да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, по силата на която, когато в склада на данъчно задълженото лице липсват стоки, които са му доставени, и свързаните с тях данъчни документи не са отразени в счетоводството на данъчнозадължените лица, данъчната администрация може да презюмира, че данъчнозадълженото лице впоследствие е продало посочените стоки на трети лица и да определи данъчната основа за продажбите на посочените стоки на базата на фактите, които са й известни, в съответствие с правила, които не са предвидени в посочената директива.

Следвало да се отбележи, че основната цел на изследването на относимите обстоятелства, посочени в чл. 122, ал. 2 от ДОПК, е получаването на цялостна, макар и определена с относителна степен на вероятност, данъчна основа за облагане, която е сходна с данъчната основа, която би била установена, ако ревизионното производство се проведе по общите правила.

В хода на ревизионното производство била изследвана и анализирана търговската надценка, с която същият вид стоки, получени от цитираните доставчици са реализирани. Търговската надценка е определена на база декларираните от ревизираното лице счетоводни данни и писмени обяснения - декларация, съгласно, които надценката, с която е работено през годините на ревизирания период е в размер от 5% за цигарите и тютюневите изделия. Към формираната по реда на чл. 122 от ДОПК данъчна основа е приложена ставката за данък върху добавената стойност, установена в чл. 66, ал. 1 от ЗДДС - 20% и във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е определен размерът на дължимия ДДС за ревизираните периоди.

Съгласно разпоредбите на чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. В чл. 25, ал. 2 от ЗДДС се посочва, че данъчното събитие възниква

на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

Във връзка с определяне на датата на възникване на данъчното събитие ревизиращият екип взел предвид, че стоките са бързо оборотни, поради което е приел, че стоките са реализирани към края на данъчния период, през който същите са доставени на ревизираното лице. На основание чл. 122 от ДОПК, във връзка с чл. 66, ал. 1 от ЗДДС и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС, ревизиращият екип е определил ДДС за внасяне общо в размер на 14 762,89 лв. по недекларирани за периодите от м. 01.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г. приходи от продажби на стоки.

По силата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122, 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 със събраните доказателства. По силата на чл. 122, ал. 1 от ДОПК, за провеждане на ревизията при особени случаи е достатъчно да е налице едно от изброените в тази разпоредба обстоятелства. В случая било налице обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, тъй като воденото от ревизираното дружество счетоводство не дава възможност да се определи основата за облагане с ДДС. Това обстоятелство е обосновано със събраните в хода на ревизията доказателства. При определяне на основата за облагане с ДДС, органите по приходите са анализирали и взели предвид всички относими към лицето обстоятелства, предвидени в разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, подробно описани в констативната част на РА.

С оглед изложеното и предвид това, че жалбоподателят не сочи никакви аргументи, срещу констатациите и изводите на органите по приходите по отношение на облагането по ЗДДС, АО намира че, законосъобразно и обосновано ревизиращият екип е установил задълженията по ЗДДС за процесните периоди.

По отношение на облагането по ЗКПО, РО намира за законосъобразно следното:

Следвало да се отбележи, че с РА е извършено облагане по ЗКПО във връзка с неотчетените приходи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] по аналогичен начин на този за 2016 г., но жалбоподателят не оспорва облагането за 2017 г. по ЗКПО за КД.

По отношение на облагането по ЗКПО за 2016 г. на сумата в размер на 592 772,13 лв. административната инстанция намира, че в потвърждение на констатациите и изводите на органите по приходите са представените към жалбата доказателства, а също и изложените от жалбоподателя пояснения.

В жалбата било отбелязано, че видно от обратната ведомост /представена за целите на административното обжалване/, съдържаща данни за счетоводно отразените операции за 2016 г., размерът на отчетените приходи по сметките от гр. 70 е общо в размер на 1 251 827,64 лв. по счетоводни сметки, както следва: 702 „Приходи от продажби на стоки“ – 1 224 430,79 лв., 703 „Приходи от продажби на услуги“ – 7 317,38 лв. и 709 „Приходи от други продажби“ 79,47 лв.

Видно от горното, жалбоподателят потвърдил и приложил доказателства във

връзка с направените от органите по приходите констатации за размера на приходите на [фирма], които са посочени в СД по ЗДДС за 2016 г. /1 251 838,17 лв./.

Административната инстанция установила, че твърденията на ревизираното лице за съответствие между декларираните продажби в СД по ЗДДС и счетоводно отразените от дружеството приходи са неверни предвид това, че в подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г. [фирма] е декларирало нетни приходи от продажби в размер на 727 049,01 лв., а не 1 251 838,17 лв. /декларирани в СД по ЗДДС/.

Предвид горното, решаващия орган приел, че с обжалвания РА е извършено обективно и законосъобразно определяне на данъчните задължения на ревизирания субект по ЗКПО за 2016 г.

На база установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК и от активно легитимирана страна, имаща право и интерес от оспорване, тъй като обжалваният ревизионен акт създава нови публични задължения за дружеството, като по този начин неблагоприятно засяга неговата правна сфера. Ревизионният акт е обжалван в предвидения срок пред горестоящия в приходната администрация орган, който го е потвърдил. Изчерпването на реда на задължителното административно обжалване и постановленията от горестоящия орган резултат, както и подаването на жалба в рамките на предвидения в чл.156, ал.1 от ДОПК срок, налагат извод за нейната допустимост.

В настоящото производство съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган, в съответната форма и спазени ли са процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му. Преценявайки фактическите обстоятелства, релевантни за правния спор, съдът намира за установено следното:

Видно от приобщените по делото доказателства заповедите за образуване и движение на ревизионното производство са издадени от компетентен орган. Производството е приключило в определения срок с ревизионен акт, издаден от компетентни органи в предписаната от закона форма и съдържание.

Към материалите по делото са приобщени разпечатки от електронни документи, които представляват възпроизведени на хартиен носител електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, които материализират електронно изявление, подписано при условията на чл.13, ал.1 от с.з. От електронните документи и удостоверяванията към всеки от тях, съдът констатира, че разпечатаните документи са идентични с представените в електронна форма и са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени като техни автори. Законът придава значение на подписан документ на този електронен документ, към който е добавен квалифициран

електронен подпис. Неговата доказателствена сила е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. В настоящия казус, при проверка валидността на положените върху ЗВР подписи се установи, че същите са придружени от издадено от доставчика на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на дефиницията по чл.3, т.15 от Регламент (ЕС) № 910/2014г. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. При извършената служебна проверка се установява, че издател на ЗВР е Н.и.б.– началник сектор.

Решението, с което РА е потвърден, също е издадено в рамките на нормативно установения срок от компетентен орган.

В обобщение на горното и при дължимата пълна служебна проверка на валидността и законосъобразността на оспорвания РА, съгласно разпоредбата на чл.168 от АПК, вр.§2 от ДР на ДОПК, съдът приема, че оспореният РА е валиден административен акт, издаден след провеждане на ревизия, възложена от надлежно оправомощен административен орган, в определения от него срок. РА е издаден от компетентните органи - възложител на ревизията и ръководител на същата, и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Подписан е и от двамата органи по приходите с квалифициран електронен подпис, по смисъла на чл. 24 от Закона за електронния документ и електронния подпис. В съдържанието не само на ревизионния акт, но и на ЗВР, ЗИЗВР и РД е отразено, че са издадени чрез информационна система „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл.184, ал.1 от ГПК, вр. §2 от ДР на ДОПК. Същите са предоставени и на електронни носители, неоспорени от жалбоподателя.

Предвид горното, съдът намира, че обжалваният ревизионен акт не страда от пороци, водещи до неговата нищожност. Ревизионният доклад и ревизионният акт са съобщени на дружеството, като по този начин на ревизираното лице е осигурена възможност да упражни правото си на защита в пълен обем.

Относно допълнително установените задължения в следствие на неотчетени фактури за покупки на цигари от [фирма] и [фирма], съдът намира РА за правилен и законосъобразен поради следните съображения:

В настоящия случай се спори относно факта, ревизираното лице ли е реалният получател на издадените към него фактури от процесните доставчици, съответно на стоките – тютюневи изделия по фактурираните доставки, които не е отразил в счетоводството си.

Действително съгласно чл. 6 от ЗДДС доставка по смисъла на закона е прехвърляне на право на собственост върху стока, т. е. доставката е сделка между две страни. Пълното доказване на факта на осъществяването на една сделка изисква ангажирането и анализа на всички относими писмени

доказателства, в зависимост от спецификата на предмета на доставката. В конкретния случай се касае за доставки на стоки /цигари/, които са родово определени вещи, собствеността върху които се прехвърля с тяхното индивидуализиране, чрез отделянето им от съвкупността и предаването на стоката - аргумент от чл. 24, ал. 2 от з. и. /ЗЗД/ и чл. 327, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/.

Съгласно трайно установената практика на Върховния административен съд, при доставка, имаща за предмет родово определени вещи, тази индивидуализация на родовите стоки, тяхното отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род се постига чрез издаване на приемо-предавателни протоколи, складови разписки, документи за транспорт и други, свързани с индивидуализацията на стоките. Сами по себе си те представляват частно-правни документи и като такива не са снабдени с материална доказателствена сила, но в случая наличието им доказва, че между страните по доставките е била извършена индивидуализация, отделяне точно на тези родово определени вещи от останалите подобни, които са предмет на съответните доставки, документирани с издадените фактури.

От събраните по делото доказателства става ясно, че органите по приходите са изискали доказателства за извършени доставки на стоки /тютюневи изделия/ от доставчиците, издали фактури с получател ревизираното дружество, които обаче не са намерили отражение в неговото счетоводство.

Доставчиците на жалбоподателя са представили на РЕ само фактури, фискални бонове към тях и подробни разпечатки от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС, с които са транспортирани стоките до съответните обекти и не са ангажирали други документи като приемо-предавателни протоколи и договори, но следва да се отбележи, че при този вид доставки освен фактури и фискални касови бележки, други документи не се съставят и издават от доставчиците. В подкрепа на твърдението за реално извършени доставки са дадените писмени обяснения от доставчиците, в които подробно е разяснен механизмът, по който са осъществявани процесните доставки. Отделно от това, несъмнено доставчиците удостоверяват наличие на материално-техническа обезпеченост за осъществяване на доставките.

Ревизиращия екип е извършил проверка в счетоводството на ревизираното дружество, като е установено, че процесните доставки не са заприходени от търговеца към датите на придобиването им и не са налични към края на отчетните периоди. По отразените в дневниците за покупки фактури, заведената стока е осчетоводена по дебита на сметка 304 „Стоки“, 4531 „Начислен данък при покупките“ и по кредита на 401 „Доставчици“, на синтетично ниво. Получените стоки не са завеждани по аналитичен вид, мярка, количество, единична цена и стойност. Сметка 304 е водена счетоводно само синтетично със стойности, без номенклатура и количество. В края на всеки отчетен период стоките са изписвани на база инвентаризационни описи, изготвяни на складова програма.

Доказва се, че видът на стоките по осчетоводените доставки е идентичен с този по неосчетоводените фактури. Не е установена разлика в начина на документирани на осчетоводените и неосчетоводените доставки. Този факт е

в подкрепа на извода, че при процесните доставки не са съставяни други писмени документи, което е и допълнителен аргумент в подкрепа на извода, че жалбоподателят е действителният получател на стоки по неосчетоводени фактури.

След внимателно запознаване с описа на процесните фактури в РД, съдът също стигна до извода, че в един и същи ден, доставчиците са издавали повече от една фактура, което логично води към заключението, че при посещението на всеки от обектите е издавана отделна фактура, а това се потвърждава и от представените подробни разпечатки от GPS навигационната система за движението и престоя на МПС, с които са транспортирани стоките до обектите на [фирма], находящи се на адрес: [населено място],[жк], бл. 315; [населено място],[жк], бл. 527; [населено място],[улица]и [улица]; [населено място], [улица].

В случая не се касае за инцидентни доставки или за евентуален пропуск при счетоводното отразяване на покупките. Цитираните доставчици са включили издадените фактури в дневниците за продажби и същите са се задължили с начисления данък към бюджета. Вярно е, че ревизираното дружество не се е възползвало от възможността да упражни правото си на данъчен кредит по тези фактури, но освен, че не е отчетло покупките, [фирма] не е отчетло и последващите продажби. Данъкът върху добавената стойност е косвен, многофазен и некумулятивен данък, който се включва еднократно в крайната цена на стоката или услугата, като облагането само на добавената стойност се постига чрез механизма на приспадане на данъчен кредит от всеки получател в поредицата от доставки по пътя на реализацията на стоката или услугата. [фирма] не е приспадало данъчен кредит по спорните фактури, тъй като същите не са включени от дружеството в дневниците за покупки и справките-декларации по ЗДДС през съответните данъчни периоди. Разпоредбата на чл. 51 от ДОПК изрично предвижда, че вписванията в счетоводните книги се преценява според тяхната редовност /каквато очевидно за процесните периоди не е налице/, в съответствие с изискванията на ЗСч и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. В случая, неупражняването на правото на данъчен кредит е в резултат на поведението на самото задължено лице.

В тази връзка, съдът приема за доказано извършването на доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по отношение на неосчетоводените от дружеството фактури, които са издадени от посочените доставчици: [фирма] /за периодите от 21.06.2012 г. до 22.12.2017 г./, осъществени с МПС - Рено Мастер, рег. [рег.номер на МПС] , име на клиент „К.“ с точно наименование на съответния търговски обект на клиента, начало на престой и край на престой с вписано името на шофьора - К. И. И.; [фирма] /за периодите от 03.01.2017 г. до 25.08.2017 г./, осъществени с МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , име на клиенти в т. ч. [фирма] и адрес, начало на престой и край на престой; дата и име на шофьор – Красен П.; П. Н.; Р. С.; МПС - И., рег. [рег.номер на МПС] , от които също е видно името на клиенти в т. ч. [фирма] и адрес, начало на престой и край на престой, дата и името на шофьор – П. Н.; К. М.; Р. С. с подробни разпечатки от GPS навигационните системи за движението и престоя на цитираните автомобили.

Въпреки, че процесните доставчици не са представили подписани от задълженото лице фактури, по делото са налице доказателства за кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките, включително за транспортирането им до клиента, подробно е разяснен механизма за подаване на заявки и получаване на стоките, представени са копия от спорните фактури. Представените фактури съдържат подробно описание на предмета на доставка, включително данни за вид, количество, единична цена и стойност. В процесния случай, доставените стоки не са за лично потребление, това обстоятелство се установява, предвид значителните количества от едни и същи видове стоки. Освен това, жалбоподателят разполага с четири обекта за търговия с цигари. Спорните фактурирани стоки са от номенклатурата, с която лицето извършва търговска дейност. От това следва, че с тези фактури се доказва доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, свързана с икономическата дейност на получателя.

Получените стоки са с предмет на последващи продажби, този извод се подкрепя от липсата на счетоводни данни за наличието им на склад при жалбоподателя. В този смисъл Решение от 05.10.2016 г, по дело С-576/15, [фирма], е посочено че член 2, параграф 1, буква „а“, член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73 и 273 от **Директива 2006/112/ЕО** относно общата система на ДДС и принципите на данъчен неутралитет, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, по силата на която, когато в склада на данъчно задълженото лице липсват стоки, които са му доставени, и свързаните с тях данъчни документи не са отразени в счетоводството на данъчнозадължените лица, данъчната администрация може да презюмира, че данъчнозадълженото лице впоследствие е продало посочените стоки на трети лица и да определи данъчната основа за продажбите на посочените стоки на базата на фактите, които са й известни, в съответствие с правила, които не са предвидени в посочената директива.

Основната цел на изследването на относимите обстоятелства, посочени в чл. 122, ал. 2 от ДОПК, е получаването на цялостна, макар и определена с относителна степен на вероятност, данъчна основа за облагане, която е сходна с данъчната основа, която би била установена, ако ревизионното производство се проведе по общите правила.

В хода на ревизионното производство правилно е изследвана и анализирана търговската надценка, с която същият вид стоки, получени от цитираните доставчици са реализирани. Търговската надценка е определена на база декларираните от ревизираното лице счетоводни данни и писмени обяснения - декларация, съгласно, които надценката, с която е работено през годините на ревизирания период е в размер от 5% за цигарите и тютюневите изделия. Към формираната по реда на чл. 122 от ДОПК данъчна основа е приложена ставката за данък върху добавената стойност, установена в чл. 66, ал. 1 от ЗДДС - 20% и във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е определен размерът на дължимия ДДС за ревизираните периоди.

Съгласно разпоредбите на чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал

изискуем. В чл. 25, ал. 2 от ЗДДС се посочва, че данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

Във връзка с определяне на датата на възникване на данъчното събитие ревизиращият екип е взел предвид, че стоките са бързо оборотни, поради което е приел, че стоките са реализирани към края на данъчния период, през който същите са доставени на ревизираното лице. На основание чл. 122 от ДОПК, във връзка с чл. 66, ал. 1 от ЗДДС и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС, ревизиращият екип е определил ДДС за внасяне общо в размер на 14 762,89 лв. по недекларирани за периодите от м. 01.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г. приходи от продажби на стоки.

По силата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122, 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 със събраните доказателства. По силата на чл. 122, ал. 1 от ДОПК, за провеждане на ревизията при особени случаи е достатъчно да е налице едно от изброените в тази разпоредба обстоятелства. В случая е налице обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, тъй като воденото от ревизираното дружество счетоводство, към момента на проверката, не дава възможност да се определи основата за облагане с ДДС. Това обстоятелство е обосновано със събраните в хода на ревизията доказателства. При определяне на основата за облагане с ДДС, органите по приходите са анализирали и взели предвид всички относими към лицето обстоятелства, предвидени в разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, подробно описани в констативната част на РА.

С оглед изложеното и предвид това, че сочените от жалбоподателя аргументи не опровергават констатациите и изводите на органите по приходите по отношение на облагането по ЗДДС, съдът също намира че, законосъобразно и обосновано ревизиращият екип е установил задълженията по ЗДДС за процесните периоди.

По отношение на облагането по ЗКПО.

С РА е извършено облагане по ЗКПО във връзка с неотчетените приходи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] по аналогичен начин на този за 2016 г., а жалбоподателят не оспорва облагането за 2017 г. по ЗКПО за КД.

По отношение на облагането по ЗКПО за 2016 г. на сумата в размер на 592 772,13 лв. съдът намира, че се потвърждават констатациите и изводите на органите по приходите.

Жалбоподателят твърди, че в оборотната ведомост /представена за целите на административното обжалване/, се съдържат данни за счетоводно отразените операции за 2016 г., размерът на отчетените приходи по сметките от гр. 70 е общо в размер на 1 251 827,64 лв. по счетоводни сметки, както следва: 702 „Приходи от продажби на стоки“ – 1 224 430,79 лв., 703 „Приходи от продажби на услуги“ – 7 317,38 лв. и 709 „Приходи от други продажби“ 79,47 лв.

Жалбоподателят твърди и е приложил доказателства във връзка с направените от органите по приходите констатации за размера на приходите

на [фирма], които са посочени в СД по ЗДДС за 2016 г. /1 251 838,17 лв./.

Административната инстанция установила, а и от събраните по делото доказателства става ясно, че твърденията на ревизираното лице за съответствие между декларираните продажби в СД по ЗДДС и счетоводно отразените от дружеството приходи са неверни предвид това, че в подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г. [фирма] е декларирано нетни приходи от продажби в размер на 727 049,01 лв., а не 1 251 838,17 лв. /деклариран в СД по ЗДДС/.

Предвид горното, съдът приема, че правилно с обжалвания РА е извършено обективно и законосъобразно определяне на данъчните задължения на ревизирания субект по ЗКПО за 2016 г.

Съдът не кредитира заключението по изготвената ССЧЕ. Вещото лице е извършило проверка на място в счетоводството на жалбоподателя и е установило, че счетоводното обслужване на жалбоподателя за ревизирания период се е извършвало от „ТРАНС АКАУНТ“ ЕИК[ЕИК], съгласно договор за счетоводно обслужване от 01.01.2011г., от [фирма] ЕИК[ЕИК], съгласно договор за счетоводно обслужване от 01.01.2015г. и от [фирма] ЕИК[ЕИК], съгласно договор за счетоводно обслужване от 01.08.2016г. Съдът отчита факта, че заключението е изготвено близо една година след извършването на ревизията, жалбоподателят през този период е имал достатъчно време да организира счетоводството си, за да достигне резултата, описан в заключението на вещото лице. Следва да се отбележи, че в хода на ревизионното производство, по отношение на облагането по ЗДДС и облагането по ЗКПО във връзка с неотчетените приходи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] жалбоподателят не е представил доказателства, които да оборят констатациите и изводите на органите по приходите.

В обобщение на горното съдът намира ревизионния акт за издаден от оправомощен орган, в рамките на неговата компетентност и в установения от закона срок. РА е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК форма и съдържа подробно изложение на фактическите и правни основания за неговото постановяване. Съдържащите се в него фактически констатации са обосновани със събраните доказателства. Допълнително установените данъчни задължения са в съответствие с приложимите материално правни разпоредби, което обосновава извода на настоящия състав, че ревизионният акт е законосъобразен, а подадената срещу него жалба следва да бъде отхвърлена като неос-но-вателна и недоказана.

При този изход на спора и своевременно заявената претенция за присъждане на разноски, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК оспорваният следва да бъде осъден да заплати на Дирекция „ОДОП” – [населено място] су--мата от в размер на 3562.56 лв., представляваща направени по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение, определено при съобразяване с разпоредбите на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба №1/09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК Шуменският

административен съд

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалба на **[фирма]** с ЕИК по Булстат[ЕИК], [населено място], ж.к. Надежда III, [жилищен адрес]. представлявано от М. Д. Д., срещу РА № Р-22221318002893-091-001 от 22.01.19 г. и РА № П-22221319016546-003-001 от 23.01.19 г. за поправка на ревизионен акт № Р-22221318002893-091-001 от 22.01.2019 г., издадени от **И. М. Р. на длъжност Началник сектор и А. Л. И. на длъжност главен инспектор по приходите, с който на дружеството** допълнително са установени задължения, както следва:

- ЗДДС общо в размер на 17 990,20 лв., от които 14 762,89 лв. - главница /начислен данък на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 122 от ДОПК/ за данъчни периоди от м. 01.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г. и лихви за просрочие в размер на 3 227,31 лв.

- ЗКПО за КД за 2016 г. в размер на 59 550,81 лв. и лихви за просрочие в размер на 10 951,61 лв., потвърден с Решение № 823/13.05.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ [населено място].

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК по Булстат[ЕИК], [населено място], ж.к. Надежда III, бл.315 вх. Д ет.1 ап.72. представлявано от М. Д. Д., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП, разноски по делото в размер на 3562.56 лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България - [населено място] в 14-дневен срок от съобщаването чрез изпращане на препис по реда на чл.137 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: