

РЕШЕНИЕ

№ 4587

гр. София, 12.08.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 14.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **3100** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на Р. Д. Д. в качеството му на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], вх. А, ет. 3, ап. 11, срещу ревизионен акт № Р-22002217008587-091-001 / 10.09.2018 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията, и А. Б. Г. - ръководител на ревизията в частта, в която е потвърден с решение № 243 от 11.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. - в частта на установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2011 г. до 31.07.2014 г., за годишен авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.01.2011 г. до 31.12.2014 г., за вноски за ДОО за самоосигуряващи се и ЗО за самоосигуряващи се за данъчни периоди от 01.03.2011 г. до 31.12.2014 г., ведно с определените лихви.

В жалбата се сочи, че обжалват Ревизионен акт, в посочената част е незаконосъобразен, издаден в нарушение на процесуалните норми и материално – правните разпоредби.Излага се, че не са налице основанията за прилагане на чл. 122 от ДОПК и следователно определените допълнително данъчни задължения са без основание.Твърди се, че от събраните в процеса на ревизията доказателства, не е доказано да е извършено плащане от страна на [фирма] по спорните фактури по описаните доставчици.Липсват и доказателства, че същият е извършил доставка.Счита, че неправилно са определени и дължимите осигурителни вноски.Иска се отмяна на Ревизионен акт № Р-22002217008587-091-001 / 10.09.2018 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията, и А. Б. Г. - ръководител на ревизията в частта, в

която е потвърден с решение № 243 от 11.02.2019 г. на Директора на дирекция ОДОП-С..В съдебно заседание по делото се претендират и направените в производството по делото разноски, за които се представя списък на разноските.Допълнителни съображения се излагат и в постъпили по делото писмени бележки.

Ответникът - Директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна и недоказана.Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи проверка на законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за установени следните обстоятелства по делото:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002217008587-020-001/08.12.2017 г., връчена на 12.12.2017 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22002217008587-020-002/08.03.2018 г. и ЗИЗВР №Р-22002217008587-020-003/11.04.2018 г., издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Р. Д. Д. с [фирма] за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за отделните данъчни периоди от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г., годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ за данъчните периоди от 01.01.2011 г. до 31.12.2015 г., данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от 01.12.2011 г. до 31.07.2014 г., вноски за ДОО за самоосигуряващи се по КСО и вноски за здравно осигуряване за самоосигуряващи се по ЗЗО за данъчните периоди от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г. Същата е била оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е бил съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002217008587-092-001/01.08.2018 г.Ревизирият субект не е упражнил правото си на възражение срещу РД на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК. За ревизията е издаден РА №Р-22002217008587-091-001 от 10.09.2018 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. Б. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е бил връчен на 11.09.2018 г. по електронен път чрез активиране на електронна препратка, а впоследствие лично от ревизираното лице на 17.09.2018 г.

С ревизионния акт са установени допълнителни задължения, както следва:

- ДДС в общ размер на 27 709,74 лв. за извършени от ревизираното лице продажби по неотчетени фактури за покупка на стоки и лихви за забава към тях в общ размер на 15 286,35 лв.;

- годишен данък на ЕТ в общ размер на 5 778,07 лв., в резултат на неотчетени приходи от продажби по неосчетоводени фактури за покупка на стоки и лихви за забава към тях в общ размер на 3 004,71 лв.;

- задължения за вноски за ДОО за самоосигуряващи се в общ размер на 4 937,85 лв., вследствие на годишно изравняване на осигурителния доход въз основа на неотчетени приходи от продажби на стоки и лихви за забава към тях в общ размер на 3 429,93 лв.

- задължения за вноски за ЗО за самоосигуряващи се в общ размер на 2 303,67 лв., вследствие на годишно изравняване на осигурителния доход въз основа на неотчетени приходи от продажби на стоки и лихви за забава към тях в общ размер на 1 432,23 лв.

Ревизията е по повод Решение № 1796/13.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА №Р-22221416007236-091-001 от 23.06.2017 г., като переписката е върната за издаване на нов акт със задължителни указания.

С Протокол №1230986/12.02.2018 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на предходното ревизионно производство на Р. Д. Д., както и доказателства, събрани в хода на ревизионно производство на съпругата на лицето - Д. П. Д..

В хода на предходното ревизионно производство е било установено, че Р. Д. Д. е местно лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ и като такава, съгласно разпоредбата на чл. 6 от същия закон е задължено за данъци върху придобити доходи от източници в РБ и чужбина. Установено е, че семейното положение на задълженото лице е женен, има сключен граждански брак с Д. П. Д.. За ревизираните периоди жалбоподателят няма деца под 18 годишна възраст.

Съгласно РД, през ревизирания период лицето е извършвало търговия на дребно с хранителни стоки и цигари. Дейността се осъществява в наети търговски обекти, а именно: павилион № 2 с площ 9 кв. м. и павилион № 1, с площ 8 кв. м., находящи се в [населено място], подлеза на [улица]при „Полиграфически комбинат – Д. Б.“. Видно от констатациите в РД, задълженото лице няма регистрация по реда на ЗДДС. Констатирано е, че ревизираният субект води едностранно счетоводно записване, тъй като осъществява дейността си като едноличен търговец, дейността подлежи на облагане с годишен патентен данък и няма регистрация по ЗДДС. Предвид това Р. Д. Д. като ЕТ „РОБИ – Р. Д. води книга за приходи, книга за разходи и материална книга.

В информационната база данни на НАП е проследено наличие на регистрирани продажби на ревизираното лице от трети лица. Установено е, че в дневниците за продажби на [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] са включени фактури, издадени на [фирма], документиращи извършени продажби.

След проверка на счетоводната отчетност на едноличния търговец, е констатирано, че една част от фактурите, издадени от горепосочените доставчици, не са намерили

отражение в книга за разходите и материалната книга.

От приобщените с Протокол № 1230986/12.02.2018 г. доказателства, събрани при извършени в хода на предходната ревизия насрещни проверки на същите посочени доставчици е установено, че по издадените от [фирма] [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и неосчетоводени фактури от [фирма] фактури, няма категорични доказателства, че ревизираното лице е действителният получател на стоките, чиято продажба фактурите документират. Този извод е обоснован с обстоятелството, че освен фактурите от доставчиците не са представени други доказателства, удостоверяващи че именно ревизираното лице е получило стоките, предмет на фактурите. Същевременно с изключение на фактурите, издадени от [фирма], фактурите издадени от останалите доставчици не съдържат подпис на лицето, получило стоките от името и за сметка на ревизираното лице. Прието е, че макар и фактурите, издадени от [фирма] да съдържат подпис на получател, доколкото липсват идентификационни данни за лицето, положило подписа, ревизираното лице не може да бъде идентифицирано като действителен получател на стоките. Само по отношение на две фактури, издадени от [фирма] с предмет доставка на бира и 5 фактури, издадени от [фирма] с предмет доставка на кафе са налице данни, че същите са подписани от Р. Д. и Д. Д., за която е констатирано, че се намира в трудови правоотношения с едноличния търговец. Доколкото е установено, че фактурите са подписани именно от ревизираното лице и от лице, което се намира в трудови правоотношения с него, е приет за доказан фактът, че жалбоподателят е действителният получател на стоките, предмет на фактурите от двете дружества.

Въз основа на приобщените с Протокол №1230986/12.02.2018 г. доказателства, представени от [фирма] при извършена в предходната ревизия проверка е констатирано, че от доставчика са издадени значителен обем фактури, с получател ревизираното лице, описани в приложение №2 към РД. Една част от тези фактури, описани в приложение №3 към РД, жалбоподателят не е отчел в книгата за материални запаси.

По изложените съображения в Решение №1796/13.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., РО е приел, че в първата ревизия е доказан фактът, че ревизираното лице е действителният получател на стоки по фактури, издадени от [фирма] и неосчетоводени от ревизираното лице, които са съобразени от органите по приходите в процесното ревизионно производство и изложени в РД. Със същото са дадени указания да се извърши детайлен анализ на стоките, документирани с неосчетоводените фактури, като при определяне на неотчетените приходи от продажби да бъдат взети предвид само тези стоки, за които е установено, че са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя и не са предназначени за лична употреба.

В изпълнение на дадените указания и на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-220022170082587-040-001/02.02.2018 г., с което е изискано да посочи кои от закупените стоки по фактури, издадени от [фирма] са

използвани за лични нужди и кои за икономическата дейност на едноличния търговец. С искането от задълженото лице е изискано и да посочи размера на търговската надценка по видове стоки. От задълженото лице е представена писмена декларация, в която същото е посочило вида на стоките, които е купувало от [фирма] за лични нужди и за нуждите на домакинството и кои от тях е купувало за целите на дейността си като ЕТ. От декларацията е установено, че за лични нужди са закупувани предимно хранителни стоки като спагети, месо и местни изделия, хляб, мляко и млечни изделия, плодове и зеленчуци, нехранителни стоки като почистващи, перилни и санитарни материали, промишлени стоки и стоки за бита. За целите на дейността като едноличен търговец са закупувани предимно стоки от вида на захарни и шоколадови изделия, пакетирани храни, снаксове, кафе. В декларацията жалбоподателят е посочил търговска надценка по групи стоки: за млечни продукти – 10%, шоколадови и захарни изделия, бира, безалкохолни продукти, енергийни напитки, газирани и минерална вода – 20%, ядки, снаксове, солети – 30%, сандвичи – 35%. Стоките, за които е ползвал търговска отстъпка са цигари – 3%, сладолед – 6%, дъвки – 10%.

Анализ е извършен на издадените от [фирма] и неосчетоводени от ревизираното лице фактури. При извършения анализ са отделени стоките, за които предвид вида и количеството им е прието, че са обичайни за дейността на едноличния търговец и тези, за които е прието, че са за лична употреба.

Доколкото е формиран извод, че жалбоподателят е действителният получател на стоки по фактури, издадени от [фирма] и тези фактури не са намерили отражение в счетоводството на едноличния търговец, е прието, стоките са реализирани на територията на страната, без да е отчетен приходът от продажбите.

Горното е обосновоало ревизиращите да формират извод за наличие на укрити приходи – обстоятелство, регламентирано в чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, даващо основание основата за облагане с данъци да бъде определена по предвидения в ДОПК особен ред, уреден в чл. 124, ал. 2 от кодекса. В изпълнение на изискванията на чл. 124, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено уведомление №Р-22002217008587-113-001/09.05.2018 г., с което е уведомено, че поради установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК – установени данни за недеklarирани приходи от продажби, основата за облагане с годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за данъчните периоди от 01.01.2011 г. до 31.12.2015 г., данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчните периоди от 01. 01.2010 г. до 31.12.2015 г. и осигурителният доход за установяване на задължения за ДОО и ЗО за самоосигуряващи се за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г., съответно ще бъде определена по реда на чл. 122 - 124а от ДОПК.

При определяне на основата за облагане с данъци, са взети предвид относими към лицето обстоятелства, предвидени в разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Прието е, че стоките по неотчетените фактури са реализирани в данъчния период, в който същите са придобити, който за целите на ЗДДС е едномесечен, а за целите на облагане с годишен данък за ЕТ и формиране на осигурителния доход – годишен.

В табличен вид на стр. 4-8 от РД е представен начина, на определяна на приходите от продажби. При определяне на приходите от продажби по неосчетоводените фактури е взета предвид посочената от жалбоподателя търговска надценка. Определена е средна търговска надценка в размер на 23,75%, формирана като съотношение от сбора на посочените надценки и броя на посочените артикули. За цигарите, сладолед и дъвки е приета търговската отстъпка, декларирана от задълженото лице.

Въз основа на определените от ревизиращите органи приходи от продажби по неотчетени фактури и отчетените от ревизираното лице приходи от продажби, изложени в табличен вид е установено, че през месец 04.2010 г. жалбоподателят е достигнал облагаем оборот в размер на 51 765,26 лв. Това обстоятелство е възприето от приходните органи като основание за задължителна регистрация по ЗДДС по смисъла на чл. 96 ал. 1 от ЗДДС, тъй като облагаемият оборот е формиран от 01.01.2010 г., т. е. за период не по-дълъг от 12 месеца. Прието е, че на основание на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС ревизираното лице е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в 14-дневен срок от изтичане на данъчния период, през който е достигнало този оборот, а именно до 14.05.2010 г.

Предвид гореизложеното, на основание чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, считано от м. 12.2011 г. на ревизираното лице са определени задължения за ДДС за извършените от него продажби, формирани от приходите от неотчетените фактури и отчетените от задълженото лице приходи съгласно книга за приходите. Задълженията за ДДС са определени за периодите от м. 12.2011 г. до м. 07.2014 г., тъй като е установено, че в данъчен период м. 08.2014 г. облагаемият оборот на жалбоподателя е паднал под прага за задължителна регистрация по ЗДДС от 50 000,00 лв., поради което намира приложение ограничението, съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 3, т. 2 от ЗДДС.

Върху определената по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК основа за облагане с ДДС, на основание чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС и съгласно чл. 102, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, са установени задължения за ДДС в общ размер на 27 709,74 лв. за отделните данъчни периоди от м. 12.2011 г. до м. 07.2014 г.

Относно установените задължения за годишен и авансов данък на ЕТ:

Констатирано е, че за осъществяваната дейност – търговия на дребно, ревизираното лице е избрало да се облага с патентен данък по чл. 61з от Закона за местните данъци и такси. За целта за периодите от 2011 г. до 2015 г. е подавало годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ, с попълнено приложение №7 – доходи от дейност, подлежаща на облагане с окончателен годишен /патентен/ данък.

В хода на ревизията е установено, че оборотът на едноличния търговец през 2010 г. е превишил 50 000,00 лв., приходните органи са приели, че са отпаднали условията на чл. 61з от ЗМТД, даващи право на избор за облагане с патентен данък. Прието е, че са налице предпоставките на чл. 61и от ЗМДТ и задълженото лице следва да се облага по общия ред на ЗДДФЛ, от годината, в която

е достигнат този оборот. За доходи от дейност като едноличен търговец общия ред на облагане е предвиден в чл. 26, ал. 1 и чл. 28, ал. 2 от ЗДДФЛ.

На основание чл. 122, ал. 2, във връзка с установените обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, е определена и данъчна основа за облагане с годишен данък по ЗДДФЛ за ЕТ за 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г. Годишният облагаем доход от дейност като ЕТ е определен на база декларираните от задълженото лице приходи и приходите от неотчетените фактури. В резултат на горното са установени годишни данъчни основи и годишен данък за ЕТ по ЗДДФЛ, както следва:

- За отчетната 2011 г. – данъчна основа в 13 491,13 лв. и данък в размер на 2 023,67 лв.;
- За отчетната 2012 г. - данъчна основа в 9 043,85 лв. и данък в размер на 1 356,58 лв.;
- За отчетната 2013 г. - данъчна основа в 8 963,74 лв. и данък в размер на 1 344,56 лв.;
- За отчетната 2014 г. - данъчна основа в 7 021,79 лв. и данък в размер на 1 053,27 лв.;

Относно установени задължения за ДОО и ЗО за самоосигуряващи се:

В хода на ревизията е установено, че Р. Д. Д. е задължен да прави осигурителни вноски за ДОО на основание чл. 4, ал. 3, т. 2 от КСО и здравни осигуровки на основание чл. 40, ал. 1, т. 2 от ЗЗО. Констатирано е, че за ревизираните периоди задълженото лице е внасяло вноски за ДОО и ЗО върху минималния месечен размер на осигурителния доход за самоосигуряващите се лица. Предвид обстоятелството, че в хода на настоящата ревизия е установена промяна на облагаемите доходи за ревизираните периоди, органите по приходите са приели, че следва да се извърши годишно изравняване на осигурителния доход за самоосигуряващото се лице. На основание чл. 124а от ДОПК е определен годишен осигурителен доход за 2010 г., 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г., като са взети предвид приходите от продажби по неосчетоводените фактури. Определеният годишен осигурителен

доход е ограничен до размера на максималния осигурителен доход съгласно Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване /ЗБДОО/ за съответната година.

Определени са допълнителни задължения за ДОО и ЗО за самоосигуряващи се, както следва: За 2010 г. – ДОО – 1 669,70 лв. и ЗО – 834,85 лв.; за 2011 г. – ДОО – 1 504,30 лв. и ЗО – 676,09 лв.; за 2012 г. – ДОО – 712,68 лв. и ЗО – 320,30 лв.; за 2013 г. – ДОО – 698,42 лв. и ЗО – 313,89 лв.; за 2014 г. – ДОО – 352,75 лв. и ЗО – 158,54 лв.

Жалбоподателят е оспорвал изцяло РА като незаконосъобразен и постановен при съществени нарушения на процесуалните правила, регламентирани в ДОПК, като жалбата му е намерена за частично основателна.

С Решение № 243 от 11.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. е отменен РА № Р-22002217008587-091-001 / 10.09.2018 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията, и А. Б. Г. - ръководител на ревизията в оспорената част на установеното задължение за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2010год., както и в частта на установените задължения за вноски за ДОО за самоосигуряващи се за данъчните периоди от 01.01.2010год. до 31.12.2010год. и от 01.01.2011год. до 28.02.2011год., ведно с определените лихви за забава. И потвърден със същото решение, в частта на установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2011 г. до 31.07.2014 г., за годишен авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.01.2011 г. до 31.12.2014 г., за вноски за ДОО за самоосигуряващи се и ЗО за самоосигуряващи се за данъчни периоди от 01.03.2011 г. до 31.12.2014 г., ведно с определените лихви за забава.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в законоустановения срок и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на

пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите – възложилият ревизията, определен поименно и функционално със заповед на Директора на ТД на НАП. Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения.

Съгласно разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК не се образува производство за установяване на задълженията за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация. За получените доходи през 2010 г. жалбоподателят е имал задължение да подаде годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ до 30 април на следващата година. По аргумент на чл. 109, ал. 1 от ДОПК срокът за образуване на производство за установяване на задължения по ЗДДФЛ за този период започва да тече от 01 януари на 2012 г. и изтича на 31.12.2016 г.

Редът, начина и сроковете за деклариране на задължителните осигурителни вноски на самоосигуряващите лица, каквото е ревизираното лице, е регламентиран в КСО, ЗЗО и Наредба Н-8 от 29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица /Наредбата Н-8 от 2005 г./

Съгласно чл. 2, ал. 4, б. „а“ от Наредбата Н-8 от 2005 г. в действащата през 2010 г. и 2011 г. редакция, самоосигуряващите се лица подават декларация образец 6 еднократно до 30 април за дължимите осигурителни вноски за предходната календарна година. По силата на чл. 6, ал. 8 от КСО в действащата през 2010 г. редакция, окончателният размер на месечния осигурителен доход за лицата по ал. 7 /сред които са и самоосигуряващите се лица/ се

определя за периода, през който е упражнявана трудова дейност през предходната година въз основа на данните, декларирани в справка към годишната данъчна декларация по ЗДДФЛ и не може да бъде по-малък от минималния месечен осигурителен доход и по-голям от максималния месечен осигурителен доход. Окончателните осигурителни вноски се дължат от осигурените лица върху годишния осигурителен доход в размерите за фонд „Пенсии“ и за допълнително задължително пенсионно осигуряване в срока за подаване на данъчната декларация. Годишният осигурителен доход се определя като разлика между декларирания или определения с влязъл в сила ревизионен акт по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс облагаем доход от упражняване на съответната трудова дейност и сбора от доходите, върху които са внасяни авансово осигурителни вноски. Когато с данъчната декларация за предходната година са декларирани доходи, получени за извършена дейност през минали години, или е определен с влязъл в сила ревизионен акт по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс по-висок или по-нисък облагаем доход, лицето подава и коригираща справка за осигурителния доход за съответната година.

На основание чл. 40, ал. 1, т. 2 от Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/ в действащата през 2010 г. редакция, лицата по чл. 4, ал. 3, т. 1, 2 и 4 от КСО /сред които са самоосигуряващите се лица/ се осигуряват авансово върху месечен доход, който не може да бъде по-малък от минималния месечен размер на осигурителния доход за самоосигуряващите се лица и за регистрираните земеделски производители и тютюнопроизводители, определени със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване, и окончателно върху доходите от дейността и доходите по т. 3, през календарната година, съгласно справката към данъчната декларация по реда на чл. 6, ал. 8 от КСО; регистрираните земеделски производители и тютюнопроизводители, произвеждащи непреработена растителна и/или животинска продукция, не определят окончателен размер на осигурителния доход за тази дейност; вноските се внасят за сметка на самоосигуряващите се лица до 10-о число на месеца, следващ месеца, за който се отнасят, а окончателната осигурителна вноска най-късно в срока за подаване на данъчната декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ.

В обобщение следва, че самоосигуряващите се лица, каквото е ревизираното лице, са задължени да декларират в срок до 30 април размера на осигурителните и здравни вноски отнасящи се на предходната година. С декларацията по чл. 50 от ЗДДФЛ /също 30 април/ определят окончателния размер на осигурителния си доход. В конкретния случай за осигурителните и здравни вноски за 2010 г., както и за окончателният размер за осигурителния доход жалбоподателят е имал задължение да подаде декларация образец 6 и годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ до 30 април на 2011 г. По аргумент на чл. 109, ал. 1 от ДОПК срокът за образуване на производство за установяване на задължения за осигурителни вноски за ДОО и ЗО за 2010 г. започва да тече от 01 януари на 2012 г. и изтича на 31.12.2016 г. Съответно срокът за образуване на производство за установяване на задължения за осигурителни вноски за ДОО и ЗО за 2011 г. започва да тече от 01 януари на 2013 г. и изтича на 31.12.2017 г.

В конкретния случай производството по установяване на задължения за данък по ЗДДФЛ за 2010 г. и вноски за ДОО и ЗО за 2010 г. и 2011 г. е образувано със ЗВР №Р-22221416007236-020-001/19.10.2016 г., връчена на 06.12.2016 г. В тази връзка правилно е прието, че по отношение на задълженията за данък по ЗДДФЛ и задължителни осигурителни вноски за ДОО и ЗО за 2010 г. е спазен срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК, тъй като производството е образувано на 19.10.2016 г., а срокът изтича на 31.12.2016 г. Съответно не е изтекъл срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК за задълженията за осигурителни вноски за ДОО и ЗО за 2011 г., който изтича на 31.12.2017 г. В случая за изчисляване на срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК е датата на издаване на първата ЗВР №Р-22221416007236-020-001/19.10.2016 г. РА №Р-22221416007236-091-001 от 23.06.2017 г., издаден в резултат на приключилото ревизионно производство, образувано с цитираната заповед е отменен, а преписката е върната за нова ревизия. Следователно със ЗВР №Р-22002217008587-020-001/08.12.2017 г. не се поставя начало на ново ревизионно производство, а се възстановява висящността на производство по установяване на задължения за данък по ЗДДФЛ за периодите от 2010 г. до 2015 г., образувано със ЗВР №Р-22221416007236-020-001/19.10.2016 г. В този смисъл образуваното производство със ЗВР

№Р-22002217008587-020-001/08.12.2017 г. се явява продължение на образуваното със ЗВР №Р-22221416007236-020-001 от 19.10.2016 г.

Основанията за определяне на допълнителни задължения за ДДС, годишен и авансов данък за ЕТ по ЗДДФЛ, вноски за ДОО и ЗО, почиват на факта, че лицето е получило стоки, които не е отчетло при придобиването им. Единствено при наличие на категорични доказателства, че процесните стоки действително са получени от жалбоподателя може да се твърди наличието на реално извършени доставки, при последваща реализация на които не са отчетени приходи. Следва да се има предвид, че при неотчетени фактури, в които ревизираното лице е посочено като получател, е възможно както укриване на тези фактури поради неотчитане на последващите продажби, така и злоупотреба с ЕИК на посочения във фактурата получател, от страна на доставчика, както законосъобразно е било прието. Наличието на доставка с получател ревизираното лице, съставлява положителен факт, който следва да бъде доказан от страната, която го твърди. Доколкото в ревизионно производство, протекло по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК наличието на това обстоятелство се твърди от ревизиращия орган, в негова тежест е задължението да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт – извършени реални доставки на стоки.

Правилно е прието, че неотнесими към спора са възраженията, че не е доказано реално изпълнение на доставки на стоки по фактури, издадени от [фирма] [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], тъй като органите по приходите не са установили задължения на ревизираното лице във връзка с фактури, издадени от посочените доставчици.

Доставките по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], за които се твърди, че са получени от ревизираното дружество са доставки на стоки, 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 ЗЗД и чл. 327, ал.1 от ТЗ. 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. Сами по себе си те представляват 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 на тези родово определени вещи от останалите, които са предмет на съответните доставки, документирани със съответните фактури. В този смисъл предаването на стоките на ревизирания субект следва да се удостовери със съответните документи/приемно-предавателни протоколи, складови разписки, документи за транспорт и др., свързани с индивидуализацията на стоките/.

Видно от данните по преписката, органите по приходите са изискали доказателства за извършени доставки на стоки от доставчиците, издали фактурите, които фактури не са намерили счетоводно отражение при жалбоподателя. Освен фактурите от доставчиците не са ангажирани каквито и да е други доказателства, удостоверяващи, че именно ревизираното лице е действителния получател на стоките, чиято продажба е документирана с тези фактури.

Правилно е прието, че в конкретният случай не е спорна реалността на самите стопански операции, документирани с неосчетоводените от ревизираното лице фактури, а е спорен фактът, че точно жалбоподателят е действителният получател на фактурите, съответно стоките, чиято продажба е документирана с тях. За това, при липса на други документи, удостоверяващи предаване на стоките, наличието на подпис в процесните фактури, с данни на лицето получател, се явява съществен елемент, за удостоверяване кое е лицето, получило стоките.

При преценката дали ревизираното лице е действителен получател по фактури, издадени от и представени от [фирма] е бил взет предвид начина на покупко-продажба от търговските обекти от веригата „МЕТРО“. Самият доставчик в писмените си обяснения също е разяснил подробно механизма, по който се извършват продажбите, а именно, че продажбите се осъществяват към преносители на валидни клиентски карти. В частност фактическото предаване на стоките по фактури, издадени на [фирма] е станало на датата на извършване на съответната

продажба на приносителя на клиентската карта, който с плащането на фактурираната стойност, е потвърдил получаването на стоките съгласно общите условия. Единственият документ, който удостоверява получаването на стоките от клиента е фактурата, която се издава от „МЕТРО“ след плащането на цената. При закупуването и предаването на стоката не се съставят други документи, различни от приложените фактури. Информация за предмета на доставките, както и място/обекта откъдето са предадени стоките се съдържа именно в тях. Предаването на и получаването на стоките от клиента е станало в съответния обект/магазин на „МЕТРО“, съответно посочен в полето в горния ляв край на фактурите. Закупените стоки са заплатени от клиента на касите на магазина, в брой, с дебитна или кредитна карта на датата на извършване на съответната продажба, която и съвпада с датата на издаване на фактурата. Правилен е изводът, че след като продажбите са регистрирани на [фирма], то лице, овластено от едноличния търговец е извършило самата покупка.

Предвид гореизложеното и независимо, че фактурите, издадени от [фирма] не съдържат подпис на получател, то логично са налице основания да се приеме, че покупките /стоките/, които фактурите документират са извършени именно от ревизираното лице, доколкото са регистрирани на негова собствена клиентска карта. Същият извод не може да се направи относно твърденията на жалбоподателя, че не е получател на стоки по неосчетоводените фактури, предвид наличието и на осчетоводени такива, въз основа на едни и същи документи. При наличие на посочените доказателства не следва да се обсъждат гласни такива, които се сочат от жалбоподателя. Съдът не ги кредитира, тъй като в същите не е налице конкретика относно период и стойност на покупките, поради което и неизясняват относимите по делото факти.

Следователно доказан е фактът, че ревизираното лице е получател на стоки по фактури, издадени от [фирма] и посочените фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. След като жалбоподателят не е отчел фактурите в книгата за материални запаси, съответно е укрил придобиването на стоките, е основателен извода, че са укрити приходите от тяхната продажба.

С оглед гореизложеното съдът намира, че в хода на ревизията

органите по приходите са доказали наличие на хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Това е така, тъй като неосчетоводяване на фактури, документиращи продажба на стоки, представлява укриване на придобиването на стоките, което от своя страна води до укриване на приходите от тяхната реализация. Укриването на приходи представлява обстоятелство по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, даващо основание основата с данъци да бъде определена по особения ред, регламентиран в ал. 2 на чл. 122 и ал. 1 на чл. 124 от ДОПК.

На основание чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване 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 е подкрепено със събраните доказателства. В хода на производството жалбоподателят не е опровергал фактическите констатации на органите по приходите.

Правилно е определена и основата за облагане с ДДС и годишен данък на ЕТ по ЗДДФЛ. Видно от констатациите при определяне размера на неотчетените приходи от продажби са взети предвид само този вид стоки, които попадат в предмета на търговска дейност на жалбоподателя, съответно са изключени тези стоки, които съгласно дадените писмени обяснения са използвани за лична употреба. При определяне на приходите от продажби е съобразена декларираната от задълженото лице търговска надценка, като по отношение на цигарите е взета декларираната от задълженото лице търговска отстъпка. На база декларираните от задълженото лице приходи и установените приходи по неотчетени фактури органите по приходите са определили момента, в който жалбоподателят е достигнал прага за задължителна регистрация по смисъла на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС.

Не са налице противоречия в констатациите относно момента, в който е достигнат прагът за задължителна регистрация по ЗДДС. Видно от изложените данни за периодите от м. 01.2010 г. до м. 06.2010 г. са реализирани приходи в общ размер на 51 764,41 лв., формирани като сбор от декларираните от задълженото лице приходи от продажби на стоки и установените в хода на ревизията приходи от продажба на стоки по неосчетоводените фактури от [фирма]. Съгласно констатациите за периодите от м. 01.2010 г. до

м. 04.2010 г. е формиран оборот в размер на 51 765,26 лв. От началото на 2010 г. до м. м. 06.2010 г. са реализирани приходи в общ размер на 51 764,41 лв. Основателно тези приходи са възприети като облагаем оборот, доколкото същите са формирани от продажби на стоки. След като за задълженото лице е възникнало задължение за регистрация през 2010 г., то през 2011 г. е следвало да начислява ДДС за извършените от него облагаеми доставки.

С Указание изх. №20-00-113/12.06.2015 г. на зам. изпълнителния директор на НАП е указан начина на определяне на данъчната основа по чл. 122 от ДОПК за облагане с преки и косвени данъци, в случаите, в които са установени извършени продажби във връзка с неотчетени фактури. Съгласно същото, начинът на определяне на данъчната основа е поставен в зависимост от обстоятелството, дали ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит или няма право на такова, или заяви, че не желае да го упражни. В конкретния случай то няма право на приспадане на данъчен кредит, тъй като това право е преклудирано, поради неупражняването му в законоустановения срок. Предвид указанието, при формиране на данъчната основа за облагане с преки и косвени данъци, се взема предвид стойността на неотчетените фактури, с включен ДДС, тъй като той се явява невъзстановим данък. Стойността на фактурите с включен ДДС се увеличава с търговската надценка. За целите на облагане с ДДС към така формираната данъчна основа се начислява ДДС. Основата за облагане с годишен авансов данък върху неотчетените фактури се определя като общата стойност по неотчетените фактури с включен ДДС, увеличена с търговската надценка, се намали с отчетната стойност на стоките, представляваща сумата на неотчетените фактури, с включен ДДС. И на практика основата за облагане с годишен данък за ЕТ по ЗДДФЛ се явява търговската надценка. Правилно е приета надценката декларирана от ревизираното лице, като органът е подходил непредубедено по отношение на посочените данни, приемайки същите за верни.

Обосновано и законосъобразно на основание чл. 124а от ДОПК е определен годишен осигурителен доход за периодите от 01.03.2011 г. до 31.12.2011 г.; 2012 г.; 2013 г. и 2014 г., като са взети предвид приходите от продажби по неосчетоводените

фактури.Определеният годишен осигурителен доход е ограничен до размера на максималния осигурителен доход съгласно ЗБДОО за съответната година.

Съдът приема заключението на вещото лице по изпълнената по делото експертиза, като компетентно и обосновано, но изложените по- горе съображения обуславят извод за неоснователност на жалбата.

Така мотивиран Административен съд София-град

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Р. Д. Д. в качеството му на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], вх. А, ет. 3, ап. 11, срещу ревизионен акт № Р-22002217008587-091-001 / 10.09.2018 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията, и А. Б. Г. - ръководител на ревизията в частта, в която е потвърден с решение № 243 от 11.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. - в частта на установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2011 г. до 31.07.2014 г., за годишен авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.01.2011 г. до 31.12.2014 г., за вноски за ДОО за самоосигуряващи се и ЗО за самоосигуряващи се за данъчни периоди от 01.03.2011 г. до 31.12.2014 г., ведно с определените лихви.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ:

