

# РЕШЕНИЕ

№ 51

гр. София, 06.01.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 26.11.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **2196** 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. ДОПК.

Жалбоподателят [фирма] с ЕИК[ЕИК] оспорва изцяло ревизионен акт (РА) №Р-22221518001379-091-001/12.10.2018 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ 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, с който са установени задължения за довносяне по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 9 826,36 лв. и лихви в размер на 531,30 лв., отнасящи се за 2017 г. и задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 23 842,71 лв. и лихви в размер на 2 044,54 лв., отнасящи се за данъчни периоди от 29.08.2017 г. до 31.01.2018 г.

Жалбоподателят твърди в жалбата си, че РА е незаконосъобразен, необоснован и недоказан. Като нарушение на материалния закон сочи посочването в Заповедта за възлагане на ревизията(ЗВР) на период, през който дружеството не е било регистрирано в търговския регистър. Излагат се съображения за нарушение на служебното начало, доколкото установената от органа по приходите фактическа обстановка не е изяснена и доказана. Оспорва се доказателствената стойност на установените данни за реалните продажби, върху софтуерния продукт „П.“ в компютъра, находящ се в търговския обект. Според жалбоподателя, няма данни, че този софтуерен продукт е използван в счетоводната дейност на дружеството. Моли съда да отмени изцяло оспорения РА, потвърден с Решение № 40/09.01.2019г. на

директора на Д“ОДОП“.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. П., която поддържа жалбата. Претендира за направените по делото разноски.

Ответникът - директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", [населено място], при ЦУ на НАП, представляван от юрисконсулт С., изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира присъждане на направените по делото разноски, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена за възможността да встъпи в производството, не се представлява и не изразява становище по жалбата.

Съдът като взе пред вид становищата на страните и събраните по делото доказателства, прие за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221518001379-020-001/12.03.2018 г., връчена по електронен път на 22.03.2018 г., изменена със заповеди: №Р-22221518001379-020-002/19.06.2018 г. и №Р-22221518001379-020-003/09.07.2018 г., издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. и задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 29.08.2017 г. до 31.01.2018 г. Заповедите са връчвани на жалбоподателя по електронен път.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад(РД) №Р-22221518001379-092-001/10.09.2018 г., връчен на жалбоподателя на 17.09.2018 г. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК от жалбоподателя е направено на 28.09.2018г. възражение, съдържащо съображения, поддържани и в настоящата жалба. Видно от мотивите на РА, възражението е прието за неоснователно.

Ревизионното производство е приключило с издаване на оспорения РА, с който са установени задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 23 842,71 лв., лихви върху тях в размер на 2 044,54 лв. и за корпоративен данък в размер на 9 826,36 лв. и лихви в размер на 531,30 лв. Допълнително установените задължения касаят всички ревизирани периоди и са в резултат на определена данъчна основа по реда на чл. 122 - 124 от ДОПК поради установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно - „наличие на данни за укрити приходи или доходи“. Изводът за укрити приходи е направен въз основа на констатации от извършена проверка в обекта на дружеството, при която е установен оборот в използвания програмен продукт, значително отличаващ се от оборота, регистриран в работещото в обекта фискално устройство.

Ревизираното дружество [фирма] с ЕИК[ЕИК] е вписано в Търговския регистър при Агенция по вписванията на 17.05.2017г. Дружеството се представлява от А. В. Б., който е и едноличен собственик на капитала. През ревизирания период упражняваната дейност е свързана с ресторанти и заведения за бързо хранене. Дейността е извършвана в търговски обект- пицария „А.“ с адрес: [населено място],[жк], до блок 77, на основание договор за наем от 01.06.2016г., сключен с Г. Г. К.- наемодател, срещу месечен наем от 200 лв. До 01.11.2016г. търговски обект- пицария „А.“ е стопанисвана от [фирма] - свързано лице с жалбоподателя. За периода 01.11.2016г.-30.04.2017г. обектът е стопанисван от [фирма] с едноличен собственик Г. К., която е назначена по трудов договор в дружеството-жалбоподател. Не се спори, че А. Б. и Г. К. нямат сключен граждански брак, като имат родени две деца.

Отчитайки посочените обстоятелства, органът по приходите е приел, че А. Б. и Г. К. са свързани лица по смисъла на §1, т.3 от ДР на ДОПК(т.3. "Свързани лица" са: а) съпрузите, роднините по права линия, по съребрена - до трета степен включително; и роднините по сватовство - до втора степен включително, а за целите на чл.123, ал.1,т.2 - когато са включени в общо домакинство; б) работодател и работник;).

В обекта, ревизираното дружество има фискалното устройство с № 2К117908, № на ФП 50141285 и въведено в експлоатация от 30.05.2017г.

Констатирано е, че в заведението е използван програмен продукт „Pointer“(П.), който поддържа автоматична връзка с работещото в обекта ФУ. Извършено е обезпечаване на доказателства, чрез копиране на информация от и на технически носител от използвания компютър в търговския обект. За обезпечаване на доказателствата е съставен ПИП Кд 78 №0313108/30.01.2018 г. и Протокол за предприемане на действия за обезпечаване на доказателства /ППДОД/ №0019867/30.01.2018 г., като всички действия, извършени от контролните органи са подробно описани в Приложение №1 към горепосочения ПИП. При проверката са събрани като доказателства - 2 идентични екземпляра финализирани оптични носители DVD + R /предадени с приемо-предавателни протоколи, съгласно Заповед №РД-01-830/25.06.2015 г. на 30.01.2018 г. на служител от отдел „Информационни системи“ и на 31.01.2018 г. на служител от отдел „Ревизии“/. С приемо-предавателен протокол от 01.02.2018 г. е получен диск със свалената база данни. Изготвен е А. проект на база обезпечената информация. Обект на анализ са таблици, в които се съхранява информация за извършените продажби и издадените фискални бонове, данни за сервизни и специални функции на приложението, редакции, изтриване и други събития, т. е. данни за всички операции, извършени в продукта.

С Протокол №0809337/21.06.2018 г. е присъединено описание на базата данни на ПП „Pointer“, получено с писмо вх. №11-53-03-81/30.06.2016 г. в деловодството на ТД на НАП С., офис К. поляна. В предоставената информация от [фирма] има описание на програмните продукти „Pointer“, предназначени за управление на търговската дейност на магазин, ресторант, хотел и описание за ползваните таблици. Информацията за извършените продажби се съдържа в таблица card\_day. Предоставената информация от [фирма] е присъединена с протокол №0788880/09.07.2018 г.

Информацията за продажбите от ПП „Pointer“ е обработена с помощта на ПП А.. От таблица card\_day са установени данни за извършени операции за периода от 03.01.2015 г. до 30.01.2018 г., съдържащи се в 108494 записа за операции с номера на документи /ID/ от №96728 до №206209 включително.

Данните, попадащи в обхвата на ревизията, са за извършени продажби за периода 01.06.2017 г. до 31.01.2018 г. (когато обектът е стопанисван от [фирма]), които са с номер от 181286 до 206209 включително. В резултат са установени данни за извършени продажби, обобщени по месеци, както следва: за м. 06.2017 г. - 34 855,43 лв.; за м. 07.2017 г. - 44 585,05 лв.; за м. 08.2017 г. - 40 999,03 лв.; за м. 09.2017 г. - 33 475,09 лв.; за м. 10.2017 г. - 28 437,68 лв.; за м. 11.2017 г. - 27 418,66 лв.; за м. 12.2017 г. - 25 019,85 лв. и за м. 01.2018 г. - 26 581,01 лв. или общо за периода от 01.06.2017 г. до 31.01.2018 г. - 261 371,80 лв. Същевременно, съгласно данните от подадените Z-отчети чрез фискалното устройство на [фирма], са отчетени други стойности, както следва: за м. 06.2017 г. - 8 538,33 лв.; за м. 07.2017 г. - 8 058,66 лв.; за м. 08.2017 г. - 11 405,37 лв.; за м. 09.2017 г. - 7 608,34 лв.; за м. 10.2017 г. - 4 752,34 лв.; за м. 11.2017 г. - 2 673,54 лв.; за м. 12.2017 г. - 2

994,85 лв. и за м. 01.2018 г. - 2 029,24 лв. или общо за периода от 01.06.2017 г. до 31.01.2018 г. - 48 060,67 лв.

Ревизиращият екип приема данните, които са свалени от програмния продукт „П.“ и на база на тях извършва анализа и съпоставката за отчитане на продажбите в търговски обект-пицария „А.“ за периода 01.06.2017- 31.12.2017г. Съпоставят се данните от подадени към НАП от дружеството отчети на фискалните устройства с дистанционна връзка (Отчети 2) за периода 01.06.2017 - 31.12.2017 г. и анализират данни от ПП „П.“ на обект пицария „А.“ за извършените продажби. Съпоставката се извършва, чрез сравнения за календарен месец за съответната година.

При извършена съпоставка от органа по приходите е установено, че двете дружества [фирма] и [фирма], които са стопанисвали търговския обект не са отчитали продажби, като дружеството „А.М.2017“ е достигнало оборот от 45 667,50лв., след което търговския обект започва да се стопанисва от дружеството 0жалбоподател, като по този начин се избягва регистрацията по ЗДДС.

При извършена проверка в ПП VAT 14 относно извършени продажби към двете дружества, е установено, че онлайн платформите [www.amam.bg](http://www.amam.bg) и [www.bgmenu.com](http://www.bgmenu.com), които осигуряват продажба на храна, са издали фактури за извършени услуги на стойност 19 688,00лв. Стойността на услугата е около 15-20% от извършените продажби чрез онлайн платформите, което според органа по приходите също потвърждава, че са укрити реализирани продажби.

В хода на ревизията са изготвени ИПДПОЗЛ до [фирма] и [фирма]. В отговор дружествата са представили документи, в т. ч. справки за направени поръчки и извършени доставки на хранителни продукти за пицарията в [населено място],[жк], до [жилищен адрес] обобщени по месеци и стойност. От предоставените данни от електронните платформи за рекламиране продуктите на ревизираното дружество и съответно осъществените продажби чрез същите, ревизиращият орган е изчислил, че реализираният оборот за периода от 01.06.2017 г. до 31.12.2017 г. е в размер на 64 816,54 лв. /13 294,31 лв. чрез [фирма] и 51 522,23 лв. чрез [фирма]/, което превишава деклариания оборот чрез касов апарат от ревизираното дружество за същия период в размер на 46 031,43 лв. От друга страна, ревизираното дружество е извършвало продажби и на място в търговския обект „Пицария А.“. Направено е заключение, че обезпечената информация от ПП на търговския обект на дружеството отговаря на действително реализираните продажби от [фирма].

Управителят на ревизираното дружество е представил писмени обяснения, в които пояснява че ПП“Pointer“, не е собственост на [фирма]. При наемане на заведението ПП е бил инсталиран на компютъра и управителят е свързал касовия апарат към него за по-лесно маркиране на поръчките. В началото е маркирал на компютъра и отпечатвал стокова разписка през нефискален принтер, а фискалния бон го маркирал ръчно на касовия апарат и го прикрепвал към стоковата разписка. Така се получавали обървания. Затова се обърнал към Я. софт, откъдето е закупил касовия апарат и те го настроили за работа с компютъра. Започнали да печатат фискални бонове направо от компютъра. Твърди, че в ПП има артикули и продукти, които той не предлага. Опитал се е да ги премахне, но не е успял. Установил, че и някои продажби не са извършени от него. Невъзможно било изтриването им. Поинтересувал се защо се получава така и му било обяснено (не се споменава от кого), че ПП може да има две или повече работни места и всички те са свързани и използват една база данни и събират информация за всички продажби. Само от главния компютър можело да има пълн

административен достъп. От компютъра, на който е инсталирано допълнително работно място, както е в случая, е имал права, но можел да променя цени и продукти и това го устройвало. Така че решил да е в този вид, докато си закупи собствен ПП.

Действията по обезпечаване на доказателствата, документирани в протокола не са оспорени по реда на чл.41 ДОПК, което е указано в самия протокол, връчен лично на управителя на ревизираното дружество, подписал го без възражение. Следва да се приеме, че обезпечаването е произвело своето действие и съставеният протокол се ползва с доказателствена сила по чл.50, ал.1 ДОПК. Протоколът за предприемане на действия за обезпечаване на доказателства /ППДОД/ №0019867/30.01.2018 г. е официален свидетелстващ документ, съставен по установения ред и форма от органите по приходите в кръга на правомощията им, поради което съставлява годно доказателство за извършените от органите по приходите действия и за установените факти и обстоятелства. В случая това са събраните при проверката данни от програмния продукт, наличен в находящия се в обекта компютър, където ревизираното лице е упражнявало дейността си.

На основание така установените в рамките на проведената ревизия факти и обстоятелства, органите по приходите са взели решение за преминаване към облагане по особения ред на чл.122-124 от ДОПК, поради наличието на обстоятелството по чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК – наличие на укрити приходи от продажби.

В тази връзка на [фирма], е връчено Уведомление №Р-22221518001379-113-001/16.07.2018 г. по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, с което дружеството е известно, че основата за облагане с корпоративен данък и с ДДС за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Заедно с уведомленията е връчено и ИПДПОЗЛ, с което са изискани декларации и справки. От дружеството са представени документи по електронен път.

Ревизиращият орган е извършил анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1 - 16 от ДОПК и прилагайки особения ред на облагане по чл.122 и сл. ДОПК е определил данъчната основа за облагане с корпоративен данък и с ДДС за данъчните периоди в обхвата на ревизията.

В частта за КД по ЗКПО, е извършена съпоставка между реализирания оборот от дружеството от датата на започване на дейността до 31.12.2017 г., извлечен от ПП на НАП - „Фискални устройства с дистанционна връзка“ и отчетения оборот, съгласно свалената информация от ПП „Pointer“. Установена е данъчна основа, на основание чл. 122 от ДОПК, подробно описана в РД, както следва: Общо приходи - 223 146,22 лв., в т. ч. декларирани от лицето приходи - 50 440,56 лв. и неотчетени приходи -172 705,66 лв.; Общо разходи - 121 891,30 лв., в т. ч. декларирани от лицето разходи - 47 449,19 лв. и призната отчетна стойност на закупените стоки - 74 442,11 лв. Декларираният данъчен финансов резултат: печалба в размер на 2 991,37 лв. е увеличен със сумата от 98 263,55 лв. /172 705,66 лв. – 74 442,11 лв./. Така се установява данъчна основа за облагане с корпоративен данък за 2017 г. в размер на 101 254,92 лв. Дължимият корпоративен данък е в размер на 10 125,50 лв. От тази сума е внесен данък в размер на 299,14 лв. и остава за довносяне – 9 826,36 лв. За закъснението е начислена лихва в размер на 531,30 лв. на основание чл.175 от ДОПК. във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми.

В частта по ЗДДС, анализирайки стойността на неотчетените обороти по

месеци, ревизиращият орган е заключил, че в м. 07.2017 г. дружеството е надвишило задължителния оборот от 50 000,00 лв. за регистрация по ЗДДС. Реализираният облагаем оборот е в размер на 79 440,48 лв., поради което е следвало да подаде заявление за регистрация при условията на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС до 14.08.2017 г. Дружеството е регистрирано по ЗДДС считано от 24.01.2018г. Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходи, а съгласно ал. 4 на същата разпоредба, задълженията се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК. [фирма] не е подало заявление за регистрация до 14.08.2017 г. Предвид това, на основание чл. 102, ал. 3, т. 1, във връзка с чл. 67 от ЗДДС, за периодите от 29.08.2017 г. до 31.01.2018 г. ревизиращият орган е начислил ДДС върху месечна данъчна основа, формирана на база стойността на действително извършените продажби /по данни от ПП „Pointer“/. Конкретните данни за начисления ДДС са поместени на стр. 24 от РД. Общо начисленият ДДС по този ред за периодите от 29.08.2017 г. до 31.12.2017 г. е в размер на 19 729,55 лв. Тъй като [фирма] не е било регистрирано по ЗДДС и не е подавало справки-декларации по ЗДДС с дневници за покупки и продажби и не е приспадало данъчен кредит за покупки, то резултатът за ревизираните данъчни периоди на 2017 г. е определен в размер на начисления от органите по приходите данък за съответния период.

За данъчен период 01.01.2018 - 31.01.2018 г. е подадена справка-декларация по ЗДДС с вх. №22151602264/12.02.2018 г. Деклариран е резултат за периода - ДДС за възстановяване в размер на 81,28 лв. Съгласно извършения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК е определена данъчна основа за извършените доставки и дължимия ДДС. Установеният размер на приходите от продажби е 26 581,01 лв., а данъчната основа за облагане с ДДС е в размер на 22 150,84 лв. Върху тази данъчна основа начисленият ДДС е в размер на 4 430,17 лв. За данъчна основа на получените доставки ревизиращият екип е приел данъчната основа на декларираните в дневниците за покупки включени фактури с право на ползване на пълен данъчен кредит, тъй като не са установени нарушения относно законовите изисквания при упражняване на това право, а именно в размер на 317,01 лв. Установеният резултат за периода е ДДС за внасяне в размер на 4 113,16 лв. /4 430,17 лв. – 317,01 лв./.

Според разпоредбата на чл.124, ал.2 ДОПК, когато ревизията е извършена по реда на чл. 122, фактическите констатации в РА се смятат за верни до доказване на противното, когато те са подкрепени от събраните доказателства. Съответно, в тежест за жалбоподателя е оборването на констатациите в РА.

В случая, за изясняване на фактическата обстановка по делото, по искане на жалбоподателя, се назначи комплексна експертиза – счетоводна и техническа, която да отговори на въпроси, съдържащи се в писмената молба на жалбоподателя, като по делото е прието експертното заключение. Същото ще

бъде обсъдено в мотивите на настоящия съдебен акт.

Жалбата е допустима, като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от ревизираното лице, до компетентния съд, след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА.

РА е валиден, като издаден от компетентен орган - органът, възложил ревизията и ръководителят на ревизията съгласно приложимата редакция на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, при спазване на формата, предвидена в чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Ревизията в възложена от компетентен орган съгласно оправомощаващата заповед на директора на ТД на НАП – [населено място], от орган по приходите и в кръга на неговите правомощия. Ревизионното производство е приключило в установения от чл. 114, ал. 2 от ДОПК срок, надлежно определен от органа, който я е възложил и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. РА съдържа всички реквизити, предвидени в чл. 120 от ДОПК и е съставен като електронен документ с квалифицирани електронни подписи. Ревизионен доклад е съставен в срок и е връчен на дружеството-жалбоподател при спазване разпоредбата чл. 117, ал. 4 от ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните мотиви:

Неоснователно е твърдението за нарушение на материалния закон, водещо до нищожност, поради нарушение на чл. 113, ал.1, т.4 ДОПК – посочване на период на ревизията за корпоративен данък от 01.01.2017г. до 31.12.2017г., като не е отчетен факта, че ревизираното дружество е вписано в търговския регистър на 17.05.2017г., т.е. ревизира се период през който дружеството не е съществувало.

В теорията и практиката на административното правораздаване могат да се открият няколко основни критерии, по които следва да се прави разграничение между нищожни и незаконосъобразни административни актове. Нищожността на един административен акт е порок, който е толкова тежък, че прави абсолютно невъзможно санирането му.

На първо място, като безспорен критерий за нищожност, е очертана липсата на компетентност на административния орган да издаде акта. В разглеждания случай ревизията е възложена от компетентен по смисъла на чл. 112 от ДОПК орган, оправомощен със заповед на Директора на ТД на НАП, [населено място], а самият РА е издаден от орган по приходите, упълномощен със Заповед, подписана от органа, възложил извършването на ревизията. Основание за обявяване на нищожност представлява и установяване на обстоятелството, че административен акт е издаден въз основа на друг нищожен административен акт, което в настоящия спор също липсва. Нищожен би бил и акт, който не е издаден въз основа на закон или подзаконов нормативен акт, но същият засяга правата и законните интереси на адресатите му. В случая РА е издаден на основание конкретна норма от ДОПК. На последно място, като критерий за нищожност може да се приеме засягане на установената в закона форма при издаването на акта, до степен на същественост толкова сериозна, че да може да се приравни на липса на акт – липса на волеизявление, липса на всякакви мотиви, устно волеизявление, когато според закона е задължителна писмена форма и др. Посочените основания за нищожност не се установиха в настоящето

производство.

Елемент от задължителното съдържание на ЗВР, съгласно чл.113, ал.1, т. 4 от ДОПК е посочване на ревизирия период. В Глава петнадесета на ЗКПО-“ДЕКЛАРИРАНЕ И ВНАСЯНЕ НА КОРПОРАТИВНИЯ ДАНЪК”, в чл. 92 е регламентирано, че данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък. Годишната данъчна декларация се подава в срок до 31 март на следващата година в Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице, като с годишната данъчна декларация се подава и годишният отчет за дейността. Не е спорно, че жалбоподателят е данъчно задължено лице по ЗКПО, конкретно съобразно предвиденото в разпоредбите на чл. 2, ал.1, т.1 вр. чл. 3, ал.1, т.1 ЗКПО. След като КД се определя за данъчния финансов резултат за съответната календарна година, то правилно в ЗВР е посочен като период цялата календарна 2017 г. От органа по приходите е отчетен момента на регистриране на търговското дружество, като за периода до регистрацията не са определяни задължения. В този смисъл е неоснователно възражението на жалбоподателя за нищожност на РА, съответно на ЗВР, тъй като е спазена изискуемата се от закона форма на актовете.

Съдът намира, че процедурата по издаване на оспорения ревизионен акт е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и не са налице процесуални нарушения, засягащи неговата законосъобразност в цялост.

Извършените от приходната администрация действия по обезпечаване на доказателствата на основание чл. 40, ал. 1 от ДОПК чрез копиране на информация от и на технически носители, даващи възможност за възпроизвеждането ѝ, са редовни, а събраните доказателства са годни да удостоверят обективизираните в тях данни. В конкретния случай, приложение намира законово разписана възможност за събиране на доказателства в хода на административното производство по чл. 54, ал. 3 от ДОПК, съгласно която органът по приходите има право да събере като доказателства разпечатки на данни от технически носители, ако се установи, че са създадени или ползвани от субекта, като се смята, че данните са създадени или ползвани от субекта, ако се съдържат в компютрите или други технически носители, намиращи се на местата, където тези лица упражняват дейността си. Данните са свалени от информационните файлове на програмния продукт за отчитане на продажби в стопанисвания от жалбоподателя от длъжностни лица в кръга на правомощията им, по установения ред и форма. Протоколът от проверките са съставени в присъствието на проверяваното лице, което е присъствало през цялото време на съответно извършваната проверка и го е подписал без заявени резерви и възражения. Протоколите за извършена проверка на органите по приходите в проверявания търговски обект са официални документи, съставени по установения ред и форма от органите по приходите в кръга на правомощията им, измежду които е бил и служител от отдел "Информационни системи" в ТД на НАП – [населено място]. Протоколите съставляват пълно доказателство за извършените от органите по приходите



действия и за установените факти и обстоятелства, съгласно чл. 50, ал. 1 от ДОПК. Събраните при проверката доказателства и протоколите, обективиращи извършените от органите по приходите действия, са надлежно приобщени към настоящото ревизионно производство. Тяхната доказателствена стойност не е оборена.

Неоснователно е наведеното твърдение за манипулиране на програмния продукт "П.", тъй като компютърът би могло, хипотетично, да се ползва и от външни лица. Това, според жалбоподателя, опорочавало доказателствената стойност на протоколите.

Не е спорно, че от страна на органите по приходите са взети необходимите технически мерки за запазване на автентичността на копираната информация при обработка на обезпечената информация от органите по приходите, съдържаща се на техническите носители, чрез анализиращия програмен продукт "А. А.". Данните не са променили параметрите си, т. е. след първоначалното записване информацията на оптичния носител и след осъществения анализ чрез специализирания софтуер, изетите при проверката данни не са се променили, информацията не е манипулирана и е в първоначалния си вид. При анализа на информацията от програмния продукт не са констатирани липсващи поредни или дублирани номера. Няма данни за изтриване или добавяне записи с информация за извършвани продажби. От анализирания данни е установено, че за периода от 01.06.2017г. до 31.01.2018г., когато търговския обект е стопанисван от жалбоподателя, съответните операции са с № от 181286 до 206209 вкл., на обща стойност 261 371,80 лв., като същевременно данните от касовия апарат сочат за оборот от 48 060,67 лв.

Не се доказва, вкл. и от заключението на вещото лице-компютърен специалист, че е оказвана външна манипулация върху програмния продукт за периода, през който жалбоподателят е ползвал компютъра, а той не спори че го е ползвал през целия ревизиран период. Според вещото лице програмният продукт като такъв, не би могъл да се манипулира през интернет. Програмният продукт визуализира записите от базата данни с която работи, тоест при манипулация на информацията в базата данни би могло да се манипулира крайния резултат. Според вещото лице, за да се манипулира базата данни с коректни записи, манипулацията трябва добре да се запознал със нейната структура, и форматирането на записите. Това води на извод, че за външни лица това би представлявало значителна трудност. При проверка на място, вещото лице е установило, че към момента на проверката продажбите, реализирани в търговския обект се записват в базата данни на програмния продукт „Р.“ като с оглед замърсеност и други визуални индикации, може обосновано да се предположи, че въпросния компютър не е местен в близък интервал от време (около 12-15 месеца), но няма как да се твърди същото за по-дълъг период от време. Програмният продукт „Р.“ не е счетоводен софтуер, а такъв на който се води отчетността е „Б. М.“. Във връзка с възражението на жалбоподателя, следва да се посочи, че съгласно чл.54, ал.3 ДОПК се приема, че данните са създадени или използвани от субекта, ако се съдържат в компютрите или други технически носители, намиращи се на местата, където тези лица упражняват дейността си, където

се съхранява или води счетоводството им или върху които единствено лицето има контрол, както е и в процесния случай.

При анализа на събраните по делото доказателства, съдът намира, че ревизионното производство, приключило с оспорения РА, правилно е проведено по особения ред на чл. 122 - 124 от ДОПК, даващ възможност определеният в съответния материален закон размер на данъка да се приложи към установена от органа по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК данъчна основа тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Според чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване на РА 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. Посоченото основание по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - данни за укрита приходи или доходи, е обосновано в резултат на анализа и съвкупната преценка на констатациите от проверката и събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Установеното от органите по приходите, че декларирания продажби от ревизирувания търговец за процесния период са в много по-малък размер от тези, установени в хода на извършената проверка и направен анализ, е предпоставка за наличие на данни за укрита приходи. Както е при проверката в търговския обект, обективизирана в съставения протокол, в архивните данни на съответните програмни файлове на информационния продукт, съществуват данни за ежедневни продажби и за издадените фискални бонове. Извършените при проверката действия са имали за цел да установят всички продажби в търговския обект на ревизирувания търговец - тези които са били насочвани към фискалния принтер, и тези които не са били насочвани към съответното фискално устройство, и съответно не са намерили отражение в отчетите от фискалните устройства.

Безспорно в случая са налице данни и доказателства за извършени, но неосчетоводени от ревизирувания субект сделки във връзка с установената като работеща програма за отчитане на продажба. Предвид установеното несъответствие между размера на приходите, отчетени с фискалните устройства на обекта и декларирани от дружеството от една страна и тези от базата данни, установени в инсталирания софтуер с програма за отчитане на продажбите от друга страна, правилно от страна на приходната администрация се приема за установено наличието на данни за укрита приходи. Действително софтуерът не е фискално устройство по смисъла на Наредба № Н-18 на МФ, но същият безспорно е използван в дейността на търговеца във връзка с осъществяване продажбите в обекта, проверен от органите по приходите. В този смисъл и базата данни на този програмен продукт в същността си касае именно извършени продажби в обекта, за управлението на осъществяваната търговска дейност в който, същият са използва. Жалбоподателят разполага с процесуална възможност в хода на производството по обжалване на ревизионния акт да опровергае установените фактически констатации, като ангажира съответните доказателства, във връзка с обективно осъществения данъчен фактически състав, както и да докаже, чрез пълно насрещно доказване, че размерът на облагаемата му

данъчната основа е друг, а не установеният от ревизиращите органи. Съдът намира, че данните в програмния продукт отразяват извършени доставки, които са облагаеми такива по смисъла на ЗДДС и независимо, че не съставлява счетоводен документ, съдържа подробна информация за осъществените продажби и продажни цени, получени плащания и т. н., поради което от съдържанието им обосновано могат да се направят изводи, каквито е направил ревизиращият орган. Правилността на заключенията на ревизиращия орган се потвърждава и от събраните доказателства от извършените насрещни проверки на [фирма] и [фирма], при които се установява, че в периода 01.06.2017г. - 31.12.2017 г. през двете онлайн платформи са направени доставки общо за 64 816,54 лв., при декларирани от жалбоподателя за същия период доставки на стойност 46 031,43 лв. Това са продажбите извън тези, извършвани в самия обект.

Производството по чл. 122 от ДОПК е такова на определяне на дължими данъци по аналог, поради което за органа по приходите не съществува задължение да извърши пълно, надлежно осчетоводяване. Напротив, такова облагане е резултат от неправомерно поведение на жалбоподателя, поради което същият следва да търпи неблагоприятни последици. След като очевидно жалбоподателят не е водил редовно счетоводство, то неотнормено е заключението на вещото лице-счетоводител, което при анализ на данни относно дейността на [фирма] за периода 01.06.2017 - 31.01.2018 г. е установило, че за посочения период дружеството е закупило стоки за 23 579,56 лв. Твърдението на дружеството, че работи със 100% надценка, не е подкрепено с писмени доказателства.

С оглед гореизложеното, следва да бъде прието, че е налице хипотезата на чл.122, ал.1, т.2 ДОПК-укрити приходи, даваща основание за провеждане на ревизията по особения ред. Правилно приходният орган е определил данъчната основа при използване на критериите, посочени в чл.122, ал.2 ДОПК, на база на доказателствата, събрани в ревизионното производство и изхождащи от самото ревизирано лице, което не ангажира доказателства, опровергаващи тези констатации. Константна е съдебната практика, че чрез критериите, посочени в чл.122, ал.2 ДОПК, приходният орган определя данъчна основа, която в максимална степен да е близо до тази данъчна основа, която би била налице при отсъствие на някоя от хипотезите на чл.122, ал.1 ДОПК. Правилно приходният орган е приел, че спрямо ревизираното дружество е налице хипотезата на чл.122, ал.1, т.2 ДОПК, като констатациите в тази насока, в това число и относно начина на определяне на данъчната основа, видът и размерът на определените данъчни задължения по ЗКПО и ЗДДС, не са опровергани от задълженото лице.

С оглед на така изложеното подадената жалба като неоснователна и недоказана, следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора дължимото съгласно чл. 161, ал. 1, изр. последно от ДОПК юрисконсултско възнаграждение в полза на администрацията, следва да се присъди в размер на 1617,35лв., определено съгласно чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г.(при материален интерес 36 244,91лв.) за минималните размери на адвокатските възнаграждения .

По изложените съображения и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

## **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК], съдебен адрес: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт №Р-22221518001379-091-001/12.10.2018 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ 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, потвърден с Решение № 40/09.01.2019г. на директора на Д“ОДОП“ [населено място] при НАП, с който са установени задължения за довносяне по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 9 826,36 лв. и лихви в размер на 531,30 лв., отнасящи се за 2017 г. и задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 23 842,71 лв. и лихви в размер на 2 044,54 лв., отнасящи се за данъчни периоди от 29.08.2017 г. до 31.01.2018 г.

**ОСЪЖДА** Пицария А." Е. с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 1617,35 лв.

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

Решението да се съобщи на страните чрез изпращане на преписи от него по реда на чл. 137 от АПК.

## **СЪДИЯ:**