

РЕШЕНИЕ

№ 5454

гр. София, 29.08.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 57 състав, в публично заседание на 31.01.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Георгиева

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **199** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на В. М. А., действаща чрез [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез адв. В. Я. срещу ревизионен акт № Р – 22002216005112 -091 – 001/27.04.2017г., издаден от А. Г. М., орган, възложил ревизията и Б. В. М., ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен и потвърден с решение №1110/14.07.2017г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на жалбоподателката по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2009г. в размер на 2 331. 29 лева главница, за 2011г. в размер на 786 лева главница, за 2013г. в размер на 927 лева главница и съответните лихви. В частта на установените задължения по чл. 26 от ЗДДФЛ за ЕТ и по ЗДДС е изцяло отменен с решение №1110/14.07.2017г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С.. С решение на АССГ, 43 с-в РА е отменен. С решение №51/03.01.2019г. на ВАС по адм. дело №11442/2018г. решение на АССГ №4755/12.07.2018г. по адм.дело №9871/2017г. е отменено и върнато за разглеждане от друг състав.

В настоящото производство се иска отмяна на ревизионния акт в оспорената част. Правят се възражения за допуснати съществени нарушения на процесуалните правила в хода на ревизионното производство. Жалбоподателката счита, че разходите за издръжка и живот през ревизираните периоди са неправилно изчислени като са взети

данните от НСИ и повторно същите разходи по фактури, издадени от доставчиците на комунални услуги. Неправилно е прието, че за процесните години е налице недостиг на средства при съпоставяне на приходите и разходите, защото в паричния поток в графа „постъпления“ не са отразени всички парични суми, постъпили по банковата сметка на жалбоподателката. При включването на движението на паричните средства по банковите сметки (постъпления и разходи) е налице превишение на приходите над разходитев този смисъл и Съдебно –счетоводна експертиза, а не недостиг на средства за всички данъчни периоди, за които са установени задължения. От страна на приходната администрация не са установени основания за провеждане на ревизията по особения ред на чл. 122 и следващите от ДОПК, което е в тяхна доказателствена тежест. В хода на съдебното производство доводите се поддържат от упълномощен процесуален представител. Представени са писмени бележки. Направено е искане за присъждане на разноски за съдебното производство по представен списък по чл. 80 от ГПК. Оспорва се искането за заплащане на юрисконсултско възнаграждение на ответника.

Ответникът, чрез упълномощения си процесуален представител прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана.Прави искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, счита за изяснено от фактическа и правна страна следното:

От фактическа страна: С ревизионен акт /РА/, спрямо В. М. А., ЕГН [ЕГН] в качеството ѝ на [фирма] били установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС ведно с лихви за забава в общ размер на 18 740,05 лв., годишен и авансов данък по чл. 26 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за дейност като едноличен търговец /ЕТ/, ведно с лихви за забава в общ размер на 2 066,01 лв. и данък по чл. 17 от ЗДДФЛ в общ размер на 4 821,29 лв., ведно с определените лихви за забава в размер на 2 654,14 лв., за период от 2009 до 2013г. Така установените задължения, предмет на спора, произтичат от:

1/. Начислен ДДС в общ размер на 30 412,79 лв. за извършени от ревизираното лице продажби по неотчетени фактури за покупка на стоки и лихви за забава към тях в общ размер на 18 740,05 лв.;

2/. Допълнително установени задължения за годишен данък на ЕТ в общ размер на 3 993,19 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 2 066,01 лв.;

3/. Допълнително установени задължения за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в общ размер на 4 821,29 лв., вследствие на установено превишение на разходите над приходите и лихви за забава към тях в общ размер на 2 654,14 лв.

Относно начисленият ДДС

По данни от информационната система на НАП било установено, от ревизиращия екип, че дружествата „С. Т.“ АД, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са издавали фактури на ЕТ „В. А.“, които ревизираният търговец не бил отчетел в счетоводните си регистри. Наред с неотчетените фактури е установено несъответствие между отчетените разходи съгласно Книгата за разходите и представените разходи в Отчета за приходите и разходите /ОПР. С представени документи и писмени обяснения [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ЕТ „Е.-В. Р.“ и [фирма] били потвърдили извършването на декларираните от тях продажби към ревизираното лице. Уточнено било, че при предаване и приемане на стоките не са съставяни приемо-предавателни протоколи, а се издавано единствено фактури. Видно от констатациите в РД [фирма] представя само справка за издадените ревизираното лице фактури, без да са налични самите фактури. Въз основа на съвкупната преценка на събраните доказателства е прието, че ЕТ е действителният получател на стоки по фактурите, издадени от „С. Т.“ АД, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], една част от които не са намерили отражение в счетоводството на ревизираното лице. Формиран е извод, че задълженото лице е получило стоки, които не са отчетени в счетоводните му регистри и по-конкретно в книгата за разходите. Независимо от липсата на фактури, издадени [фирма], е прието, че ЕТ е действителният получател на стоките. За да приемат за установено това данъчните органи са посочили, че „издателите са редовни доставчици и имащи капацитет за извършване на доставките, стойностите на незаприходените фактури, издадени от тях, не се отличават съществено от стойностите на останалите, които са отчетени в счетоводството на търговеца и вида на доставените стоки е свързан с основната икономическа дейност както на ревизираното лице, така и на доставчиците.“ Предвид горното е прието, че процесните стоки са преминали в патримониума на ЕТ и са участвали в търговския му оборот, но не са намерили отражение в счетоводните му регистри. С оглед на това е прието, че стоките са реализирани на територията на страната, без да е отчетен прихода от продажбите. Горното е наложило извод, че са налице данни за укрити приходи. С оглед на това е прието, че са изпълнени условията, регламентирани в чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – налице са данни за укрити приходи или доходи, даващи основание данъчната основата да бъде определена по реда на чл. 122 ДОПК. В изпълнение на изискванията на чл. 124, ал. 1 от ДОПК е връчено Уведомление №Р-22002216005112-113-001/11.01.2017 г., с което ревизираното лице е уведомено, че основата за облагане с годишен и авансов данък по чл. 26 от ЗДДФЛ на ЕТ за данъчните периоди от 01.01.2009 г. до 31.12.2013 г. и данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.01.2009 г. до 31.12.2012 г., ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК, а именно определена по предвидения в ДОПК особен ред, уреден в чл. 124, ал. 2 от кодекса за периодите от м. 01.2009 г. до м. 07.2009 г. ЕТ е достигнал облагаем оборот в размер на 53 480,76 лв., което по силата на чл. 96 ал. 1 от ЗДДС, представлява основание за задължителна регистрация по закона. Констатирано е, че на основание цитираната разпоредба, 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 14.08.2009 г.

Жалбоподателката оспорила изцяло РА, като неправилен, незаконосъобразен и постановен при съществени нарушения на процесуалните правила, регламентирани в ДОПК. Твърдяла, че от РА не става ясно по какъв начин са формирани сумите, вписани в Таблица 1 на акта, както и правното основание, на което се дължат. По същество изложила доводи, че не е взето предвид обстоятелството, че доставчиците по неосчетоводените фактури, които, освен това подчертава, че не е получила, са начислили ДДС. Поради това счита, че са обложени с данък едни и същи фактури, което от своя страна води до двукратно определяне на данък. Твърди, че тези фактури никога не са били връчвани и не са подписвани от нея. Намира, че в случая се касае за злоупотреба с данни и не е доказано, че е действителният получател по фактурите. Директор на Дирекция „ОДОП“ частично възприема аргументите, изложени в жалбата като приема при постановяване на своето решение, че в хода на ревизията, не е доказан фактът, че именно ЕТ „В. А.“ е действителният получател на стоки по неосчетоводените фактури, издадени от [фирма]. Това е така, тъй като единственото доказателство в тази връзка представлява справка за издадени фактури с получател ревизираното лице и включването им в дневниците за продажби на доставчика. Видно от представените в табличен вид приходи от неосчетоводени фактури, ревизираното лице е достигнало прага за задължителна регистрация по ЗДДС за периодите от м. 01.2009 г. до 07.2009 г., т.е. за период по-кратък от 12 последователни месеца. Основен дял за формиране на този облагаем оборот, обаче, имат приходите по неосчетоводените фактури, издадени от [фирма]. Видно от представените в табличен вид на стр. 79-92 от РД неосчетоводени фактури за периодите от м. 01.2009 г. до м. 07.2009 г., с изключение на три фактури, издадени от [фирма] на обща стойност 111,49 лв., всички останали приходи са формирани от неосчетоводени фактури, издадени от [фирма]. Тоест изчисленият от органите по приходите облагаем оборот в размер на 53 480,75 лв. за периодите от м. 01.2009 г. до м. 07.2009 г. не би могъл да бъде формиран без участието на приходите, за които се твърди, че са реализирани от продажбата на стоките по тези фактури. Не само това, но видно от изчислените приходи по неосчетоводени фактури за цялата 2009 г., облагаемият оборот не би могъл да достигне 50 000,00 лв., без участието на фактури, издадени от [фирма].

След като не е доказан по категоричен начин фактът, че едноличният търговец е действителният получател по процесните фактури, то няма основание да се приеме, че действително е достигнат и прагът за задължителна регистрация по смисъла на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. Като едноличен търговец, неподлежащ на задължителна регистрация по смисъла на чл. 96, ал. 1 по ЗДДС и извършващ търговска дейност търговия на дребно, задълженото лице е упражнило правото си на избор за облагане с патентен данък по ЗМТД. За да подлежи на облагане с патентен данък, задълженото лице следва да отговаря кумулативно на условията, регламентирани в чл. 61з, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗМТД. Съгласно цитираната разпоредба субект на облагане с патентен данък може да е физическо лице, включително и едноличен търговец, което извършва дейности посочени в приложение №4 към закона, при условие, че оборотът на лицето за предходната година не превишава 50 000,00 лв. или лицето не е регистрирано по ЗДДС, с изключение на регистрацията на вътреобщностно придобиване по чл. 99 и чл.

100, ал. 2 от ЗДДС.

Характерно за този вид данък е, че размерът му е определен в твърда цена, в зависимост от упражняваната дейност и не се влияе от реализираните приходи. Съгласно чл. 63з, ал. 2 от ЗМТД, за извършваната патентна дейност, лицата по ал. 1 не се облагат по реда на ЗДДФЛ. Директор на Дирекция ОДОП преценил, че няма основания за задължителна регистрация на ревизираното лице по ЗДДС, поради което няма основание за промяна на избрания режим на облагане и преминаване към облагане по общия ред, регламентиран в чл. 26 от ЗДДФЛ. С оглед на това, не са налице основание за определяне на годишен и авансов данък на ЕТ. Съгласно чл. 63з, ал. 2 от ЗМТД, за извършваната патентна дейност, лицата по ал. 1 не се облагат по реда на ЗДДФЛ. По силата на чл. 61и, ал. 2 от ЗМДТ, когато в рамките текущата данъчна година оборотът на лицето превиши 50 000,00 лв. или лицето се регистрира по ЗДДС, то се облага по общия ред на ЗДДФЛ.

Директор на Дирекция ОДОП, приема, предвид гореизложените съображения, няма основания за задължителна регистрация на ревизираното лице по ЗДДС, поради което няма основание за промяна на избрания режим на облагане и преминаване към облагане по общия ред, регламентиран в чл. 26 от ЗДДФЛ.

Съдът намира, че оспореният РА е издаден от компетентен орган, при спазване на административно-производствените правила. При издаването на оспорения акт ревизиращият екип е взел предвид следното: Констатирано било несъответствие на извършените разходи с получените приходи и доказаните ресурси и е установено, че е налице обстоятелството по [чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 на ДОПК](#). На основание [чл. 124, ал. 1 от ДОПК](#) е изготвено и връчено уведомление на ЗЛ, изискани са декларации по [чл. 124, ал. 3 от ДОПК](#), определен е срок за представяне на доказателства и за вземане на становище. На основание [чл. 122, ал. 2 от ДОПК](#), след като са взети предвид всяко от относимите към задълженото лице обстоятелства, подробно описани в РД и събраните в хода на ревизията по реда на ДОПК доказателства, ревизиращият екип установява, че е налице несъответствие между получените приходи и направените разходи. В хода на съдебното производство, с цел опровергаване на фактическите констатации в ревизионния акт, не бяха събрани допълнителни доказателства.

Настоящият съдебен състав не споделя изводите на ревизиращия екип и на решаващия орган за наличието на предпоставките по [чл. 122, ал. 1, т. 2 т. 7 от ДОПК](#).

Събраните в хода на производството останали доказателства и тяхната съвкупна преценка, съобразно правилата за доказване установени в ДОПК, налагат извода, че в конкретния казус не са налице доказателства за превишаване на разходите спрямо приходите, точно обратното. С оглед на обстоятелствата, които съдът намира за установени по делото, констатациите на ревизиращите органи се оказват безпочвени, изградени в резултат на превратно тълкуване на фактите и обстоятелствата и на предположения и презумпции, обосновани на косвени данни, без наличието на преки доказателства. За да се пристъпи към особения ред на определяне на данъчна основа по [чл. 122 и сл. от ДОПК](#), условията и основанията за това следва да бъдат пряко и безспорно доказани. Едва след това идва ред на законоустановените презумпции,

изграждани по ал. 2, с помощта на които органите по приходите е допустимо да достигнат до приблизително верен резултат при определяне на данъчната основа за ревизираните периоди. Напротив, от съдържанието на РА и същественото му противоречие с изготвения РД по никакъв начин не става ясно въз основа на какви конкретни факти и обстоятелства са определени вменените на жалбоподателя задължения. При така направените изводи от съда, съобразно доказателствата, събрани в хода на процеса, при липсата на основания за прилагане на особения ред на [чл. 122 от ДОПК](#), изчислената данъчна основа в РА следваше на свой ред да бъде доказвана в процеса с преки доказателства от страна на ответника и това да се постигне по безспорен начин. Това не бе сторено в хода на настоящия процес.

Това е така, защото всички изводи се базират на взаимноизключващи се аргументи и действително не става ясно, как са формирани облагаемите данъчни основи, за всяка една от спорните години. В Ревизионния акт №Р-22002216005112-091-001/27.04.2017г. в частта мотиви е посочено: Ревизираното лице е следвало да премине от режима на патентно облагане към облагане по общия ред по ЗДФЛ и да се регистрира по ЗДДС. На база на това решение, са определени задължения по ЗДФЛ, годишен и авансове данък по ЗДФЛ и на ЕТ и данък върху доходите на ФЛ – свободни професии, граждански договори и др., както и по ЗДДС.

Решението на Директор на Дирекция ОДОП отменя всички така определени данъци и изменя и частично потвърждава тези, формулирани като данък върху доходите на ФЛ – свободни професии, граждански договори и др. От мотивите на РА следва как са определени, стр.32 по адм. дело №9871/17г., на Първо отделение, 43 състав "За периода от 01.01.2009 г. – 31.12.2013г. лицето е декларирирало доходи от наем, доходи от дейност, както бе посочено неправомерно определена, като подлежаща на облагане с окончателен патентен данък – търговия на дребно." Това твърдение е невярно, защото с цитираното решение на Директор на Дирекция ОДОП тази констатация е опровергана, в смисъл ,че няма основание за промяна на облагането с патентен данък, защото такъв оборот от над 50 000лв. ,не е бил реализиран, няма фактури или др. доказателства за това. По натам в мотивите се сочи, че не са декларирани получени заеми , задължения и вземания от други лица. Установени са обстоятелствата по чл. 122,ал.1, т.7 ДОПК – декларираните и получени доходи не съответстват на финансовото състояние. Определена е данъчна основа за облагане с ДДФЛ по реда на чл. 122 ал.2 и ал. 4 ДОПК., на основание чл.122, ал.1 от ДОПК към определената по този ред данъчна основа е приложена ставка съгласно чл. 48 ал.1 от ДОПК в размер 10 на сто. В ревизионния доклад на стр. 85 в графата фактически и правни

изводи за основание за облагане е посочено следното : „при едноличните търговци са възможни два режима на данъчно облагане. Първият е съгласно ЗДДФЛ с 15 % от реализираната печалба. Вторият е съгласно Закона за местните данъци и такси с патентен данък, който се определя съобразно вида патентната дейност (Съгласно Приложение №4 от ЗМДТ)В съответствие с изискванията на закона, ревизираното лице е упражнило правото си на избор да бъде обложено с патентен данък. Патентно облагане – патентен данък е пряк, годишен, определя се като подоходен, но не се съотнася към фактически реализирания доход, а е окончателен и е установен в твърд размер....Търговецът трябва да отговаря на следните условия, оборотът му за предходната отчетна година да не превишава 50 000 лв. и ЕТ да не е регистриран по ЗДДС....Когато в рамките на текущата година , данъчна , оборотът превиши 50 000 лева едноличните търговци се облагат по ЗДДФЛ. Тъй като лицето е стигнало облагаемия оборот от 50 000 лв. през 2009 г., следва да се премине към облагане по ЗДДФЛ. Прието е и че е следвало да се регистрирал по ЗДДС. На база на тези съждения за реализиран оборот над 50 000 лв. са направени изводи за наличие на предпоставки за приложение на чл. 122 ДОПК и съответно на база предполагаеми данъчни основи са начислени и данъчни ставки. Така проведеното производство е незаконосъобразно. За да приложат ЗДДФЛ, чл. 17 вр. чл. 48 и чл.122 ДОПК, органите на приходната администрация са приели, че не е приложим режима по ЗМДТ, поради реализиран финансов резултат над над 50 000 лева, и приложимост на чл. чл.122 ,ал.1, т.7 ДОПК поради разлика на превишени разходи над приходите. На база на тази грешна правна конструкция е приложен неправилно закона. Както става ясно от решението на Директор на Дирекция ОДОП, по – голяма част от оборота е формиран на база издадени фактури от [фирма]. За тях обаче в Решение №1110/14.07.2017г. се прима, че няма реални доставки и не могат да бъдат зачетени, липсват и самите фактури, липсват приемо-предвателни протоколи. Точно по тази причина, съдът намира, че липсват всякакви предпоставки за приложение на чл. 17 ЗДДФЛ, който препраща към чл.26 ал.2 ЗДДФЛ, който от своя страна предвижда, че облагаемия доход не включва финансовия резултат формиран от дейности, които се облагат с патентен данък по ЗМДТ. Като веднъж е приел, че няма основание за преминаване на режим на облагане по ЗДДС и ЗДДФЛ, понеже реално не е достигнат оборота от 50 000 лв, а след това е направил точно това , органът по приходите е приложил неправилно закона и РА следва да бъде отменен изцяло в частта на частичното изменение и

потвърждаването за 2009 г.

Воден от горното, на основание [чл. 160, ал. 1 от ДОПК](#), съдът

Р Е Ш И:

Отменя изцяло Ревизионен акт №Р-22002216005112-091-001/27.04.2017 г. изменен в оспорената част на установените резултати за данък по чл. 17 от ЗДДФЛ, като определения резултат за данъчен период 2011 г. в размер на 1 014,00 лв. определям на 786,00 лв., ведно със съответните лихви за забава и определения за резултат за данъчен период 2013 г. в размер на 1 502,00 лв. определям на 927,00 лв., ведно със съответните лихви за забава.

Отменя Ревизионен акт №Р-22002216005112-091-001/27.04.2017 г., в оспорената част на установения резултат за данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2009 г.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите - Дирекция ОДОП, [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на В. М. А. , действаща чрез ЕТ „В. А.“ЕИК[ЕИК],чрез адв. В. Волева със съдебен адрес:гр. С., [улица], вх.А,ет.4 сума в размер на 7 270 лева./ седем хиляди двеста и седемдесет лева/ съдебни разноски.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14-дневен срок от съобщението за изготвянето му пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ :