

РЕШЕНИЕ

№ 3011

гр. София, 17.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,
в публично заседание на 28.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Мая Георгиева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **12349** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220316007998-091-001 / 01. 08. 2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1648 / 20. 10. 2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон. Счита, че не е налице недобросъвестно поведение от негова страна. По същество се иска отмяна на оспорения акт. Претендира разносните по делото.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика - С., чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Подробни съображения излага в писмени бележки.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220316007998-020-001 от 15. 11. 2016 г., изменена със ЗВР № Р-22220316007998-020-002 / 09. 02. 2017 г., издадени от П. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“, е възложено извършването на ревизия

на [фирма], за определяне на задълженията по ЗДДС за периода 01. 05. 2014 г. – 31. 10. 2016 г., както и за корпоративен данък за периода 01. 01. 2014 г. – 31. 12. 2015 г. Ревизията е следвало да завърши до 14. 04. 2017 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22220316007998-092-001 / 07. 06. 2017 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, не са постъпили писмени възражения.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № 22220316007998-091-001 / 01. 08. 2017 г., издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията.

С жалба вх. № 53-03-1768 / 15. 08. 2017 г., е оспорен РА по административен ред.

С решение № 1648 / 20. 10. 2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, оспорения РА е потвърден. Решението е връчено на електронен адрес на 24. 10. 2017 г.

С жалба вх. № 53-04-777/ 31. 10. 2017 г. издадения РА е оспорен и по съдебен ред.

С атакувания в настоящото съдебно производство Ревизионен акт № 22220316007998-091-001 / 01. 08. 2017 г., издаден от органи по приходите при ТД НАП С., потвърден с Решение № 1648 / 20. 10. 2017 г., на директора на Дирекция „ОДОП”, на жалбоподателя [фирма], [населено място], са определени задължения по ЗДДС в общ размер на 329 636,61 лв., ведно с лихви в размер на 68 564,43 лв., както и е определен корпоративен данък в размер на 115 281,06 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 22 671,69 лв., като данъчната основа е определена по реда на чл. 122 от ДОПК и съответно е начислен корпоративен данък и ДДС върху нея.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

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

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия. Видно е, че РА е подписан с електронен подпис, като по делото са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА.

При издаването му обаче е допуснато твърдяното от жалбоподателя нарушение на материалния закон и съществено нарушение на административнопроизводствените правила.

По отношение на отказаното право на данъчен кредит.

С оспорения РА е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 4 023, 67 лв. по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

От страна на органите по приходите, са извършени насрещни проверки, отразени в съответните протоколи, при което е установено, че доставчиците не са открити на декларираните адреси.

По тези причини и поради липсата на подадени годишни данъчни декларации и годишни финансови отчети за съответните години, органите по приходите са приели, че не са налице реално осъществени облагаеми доставки.

В същото време, решаващия орган само е отразил приетото от ревизиращия екип, без обаче да изложи никакви мотиви, защо приема жалбата за неоснователна в тази си част, поради което е лишил страната от една инстанция по направеното оспорване.

Съдът намира изводите на органите по приходите, за необосновани.

В случая действително, не са открити доставчиците, но само това не е основание за отказ от признаване на право на данъчен кредит.

Видно е, че предмет на доставки са различни видове дрехи и обувки, като от страна на жалбоподателя са представени копия от фактурите и фискални бонове. В същото време жалбоподателят се занимава именно с продажба на такива стоки и е естествено да се снабдява отнякъде с тях. От друга страна органите по приходите са констатирани, че за процесните периоди [фирма] има наето едно лице, [фирма] има две лица на трудов договор, а [фирма] – 4 лица, а само [фирма] и [фирма] нямат наети лица, но доколкото се касае за доставка на стоки, не е необходим персонал, а това може да се извършва и от управителя на дружеството.

Фактът, че дружествата не са подали ГДД или ГФО не може да се вмени във вина на жалбоподателя, както и неоткриването на доставчиците му.

Изрично в решение от 13. 02. 2014 по дело С-18/13 на СЕС се сочи, че въз основа на обективни данни, представени от органите по приходите, следва да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама, като по делото няма представени такива данни, дори въобще не се твърди такова нещо, от страна на приходната администрация.

В решение от 06. 12. 2012 г. по дело С-285/11 на СЕС, се сочи, че не се допуска на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.

Видно от издадения РД (стр. 25- 29 от същия, където се коментират тези доставки), никъде не се сочи за наличието на данъчна измама, както и за знание от страна на ревизираното лице, че тези сделки са част от измама с ДДС. Такива мотиви не са изложени и от страна на решаващия орган, като както беше посочено, всъщност той въобще не се е произнесъл по жалбата в тази си част.

Следва да се отбележи, че е налице още едно нарушение в хода на ревизията, тъй като по отношение на [фирма] въобще не е извършена проверка. Съставения протокол за извършена проверка само констатира, че управителя и едноличен собственик на капитала е починал, без да са налице данни за правопримемство, поради което дори не е извършена проверка на адреса, да се установи, дали фактически няма служители на място.

Липсата на извършена проверка по отношение на този доставчик прави изводите по отношение на него необосновани и недоказани.

В същото време, видно от заключението на вещото лице, по изслушаната и приета по делото съдебно – счетоводна експертиза, процесните фактури са заплатени изцяло, като същите са намерили отражение в счетоводството на жалбоподателя, като са заверени съответните сметки, а също така същите са отразени в дневниците за продажби и справките – декларации по ЗДДС на доставчиците.

С оглед гореизложеното съдът намира за основателна жалбата в тази си част.

По отношение на установените задължения по ЗДДС.

С оспорения РА са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 329 636,61 лв., ведно с лихви в размер на 68 564,43 лв., като в хода на ревизията е прието, че са налице недекларирани приходи, произтичащи от извършени и неотразени продажби на стоки, като данъчната основа е определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

Установено, е че основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е търговия с разнообразни стоки – облекло, обувки, бельо, домашни потреби и др., като дружеството осъществява дейността си в нает обект, находящ се в [населено място],[жк], [улица].

От отдел „Оперативни проверки“ при ТД на НАП С. са извършени контролни действия – наблюдение в обекта, стопанисван от ревизираното дружество, както следва: на 13.03.2017 г., 14.03.2017 г., 15.03.2017 г., 16.03.2017 г., 17.03.2017 г., 27.03.2017 г., 28.03.2017 г., 29.03.2017 г., 30.03.2017 г. и 31.03.2017 г. Резултатите от извършените проверки са обективирани в съответни протоколи, където са описани издадените дневни финансови отчети с посочен общ оборот от деня, приобщени като доказателства към процесната ревизия. За десетдневния период на наблюдението в обекта е реализиран оборот общо в размер на 12 295,31 лв. Разчетеният оборот за наблюдавания период е сравнен с оборота за всички периоди от датите на регистрация на ЕКАФП. Данните са взети от информационната система на НАП – ПП „Фискални устройства с дистанционна връзка“. Органите по приходите са съпоставили данните от оборотите през периода, в който са извършвани наблюдения в обекта с отчетените приходи за същия месец но за друга година /м. 03.2015 г. с общ оборот 14 232,98 лв./. От извършените съпоставки, ревизиращите са установили, че през 10-те дни на наблюдение дружеството е отчело почти същият размер на приходи, колкото за един цял месец.

Също така, при извършени оперативни проверки в търговския обект в [населено място],[жк], [улица] са установени нарушения – неиздаване на фискален бон при контролни покупки, за които нарушения са съставени актове за установяване на административни нарушения /АУАН/ №0185750/10.11.2016 г., №0185749/10.11.2016 г., №0294422/10.11.2016 г. и №0020256/10.11.2016 г. и са издадени съответните наказателни постановления. През 2015 г. на ревизираното дружество също са издадени 3 броя АУАН, отново за неиздаване на фискални бонове от ЕКАФП.

При извършена оперативна проверка са обезпечени доказателства от търговския обект, като е свалена информация от използвания програмен продукт за управление на складовите наличности „ГенСофт“. Съгласно предоставената информация от управителя на [фирма], продажбите се намират в таблици PRODAWA и PRODAWA ITEMS, като таблиците са свързани по полета DATETIME. От наличната информация в таблица, са установени данни за извършени продажби за периода от м. 05.2013 г. до м. 01.2015 г., съдържащи се в 15 9363 записа за сметки.

Поради тази причина органите по приходите са посочили, че съдържанието на базата данни дава достоверна информация за реализираните приходи от търговския обект, поради което е от значение за данъчното облагане на дружеството.

От наличната в базата данни информация е установено, че към момента на проверката се съхраняват данни само за периода от м. 05.2013 г. до м. 01.2015 г., като в базата данни липсва информация за останалия ревизиран период. Установено, е че сумата на продажбите, съдържаща се в базата данни от използвания програмен продукт от дружеството жалбоподател за периода на ревизията от 01.06.2014 г. до 31.01.2015 г., е в размер на 910 873,28 лв., а декларираните в справките-декларации за съответните

месеци /с включен ДДС/ за периода от 01.06.2014 г. до 31.01.2015 г., са в размер на 213 514,21 лв., като разликата е в размер на 711 042,70 лв.

След извършен анализ на информацията, снета от програмния продукт, извършените наблюдения и декларираните данни за периода органите по приходите са формирали извод, че дружеството е укрило приходи в размер на 1/3 от декларираните и са определили коефициент, с който са коригирали извършените продажби от дружеството. Същият коефициент е изчислен за периодите, в които липсва информация от свалената такава от програмния продукт на „ГЕНСОФТ“ – от м. 02.2015 г. до м. 10.2016 г. Коефициентът е равен на 2,07 и е изчислен като приходите, установени за периода на наблюденията през м. 03.2017 г. са разделени на декларираните приходи от дружеството през м. 03.2015 г. С така получения коефициент ревизиращите са коригирали декларираните продажби от [фирма] за посочения период от м. 02.2015 г. до м. 10.2016 г.

От управителя на ревизираното дружество са дадени обяснения, че в магазина има инсталиран програмен продукт „ГЕН СОФТ“, чрез който се следи движението на стоките, а не самите продажби. Същите се регистрират и отчитат от ЕКАФП, наличен в обекта.

Установеното е дало основание на ревизиращия екип да приеме, че са налице данни за укриване приходи, което е обстоятелство по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, поради което на ревизираното дружество е връчено Уведомление на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22220316007998-113-001/24.02.2017 г., че данъчната основа за облагане за ревизираните периоди по ЗДДС и ЗКПО ще бъде определена по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

Поради изложените причини облагането е извършено не по общия ред, а по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, като за периода от м. 06.2014 г. до м. 01.2015 г. е взета предвид информацията, свалена от „ГЕНСОФТ“, а за периода от м. 02.2015 г. до м. 10.2016 г., извършените продажби от РЛ са коригирани с коефициент равен на 2,07.

Сумата на извършените продажби за периода 01.06.2014 – 31.01.2015 г. от данните в програмния продукт е общо в размер на 910 873,28 лв., където е включен ДДС в размер на 151 812,21 лв.

За данъчните периоди от м. 02.2015 г. до м. 10.2016 г. данъчната основа е определена като за целта декларираните продажби през ФУ са умножени с коефициент 2,07. Коефициентът е получен като средният дневен размер на реално отчетения оборот за периода на наблюдението /13.03.2017 г. – 17.03.2017 г. и 27.03.2017 г. - 31.03.2017 г./ е разделен на отчетения през ФУ среден дневен оборот за период преди наблюдението за същите дати на друга отчетна година – м. 03.2015 г. Среднодневният оборот е изчислен като оборотите за търговския обект при наблюдението са сумирани /10 246,09 лв./ и са разделени на 10 /броя на дните от наблюдението/, получен е средно на ден оборот в размер на 1 024,61 лв. Среднодневният деклариран оборот е изчислен като декларираните обороти за търговския обект в базата данни на НАП за м. 03.2015 г. са сумирани /11 860,82 лв./ и са разделени на 24 /броя работни дни от месеца/, получен е средно на ден оборот в размер на 494,20 лв. Така е изчислен коефициент за корекция 2,07. Данъчната основа на извършените продажби за периода от м. 02.2015 г. до м.10.2016 г., декларирани от дружеството общо в размер на 419 827,81 лв. е коригирана с коефициент 2,07, в резултат на което е формирана нова данъчна основа за облагане в общ размер на 869 043,55 лв. Определен е дължимия върху нея данък върху добавената стойност в общ размер на 173 800,82 лв.

Предвид изложеното, с РА допълнително е начислен ДДС в размер на 325 612,94 лв. за периодите от 01.05.2014 г. до 31.10.2016 г.

Съдът намира, че в хода на ревизията са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Видно от Уведомление изх. № Р-22220316007998-113-001/24.02.2017 г., в него е посочено, че данъчната основа за облагане за ревизираните периоди по ЗДДС и ЗКПО ще бъде определена по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - налице са данни за укрити приходи или доходи.

В същото време, в РД се сочи като основание - чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане.

Видно е, че на ревизираното лице са връчени няколко искания за представяне на документи и писмени обяснения, като такива са представени в указания срок. Осигурен е и достъп до счетоводната документация, както и до информация от компютрите на дружеството, поради което не може да се приеме, че не е представена счетоводна отчетност.

От друга страна, доколкото се касае за ревизия при особени случаи, е недопустимо да се връчи уведомление, че облагането ще се извърши по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а впоследствие да се сочи такова по реда на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК.

В същото време, няма основание да се приеме, че информацията от програмния продукт на „ГенСофт“ съдържа данни за неотчетени продажби.

На управителя на [фирма] е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, който е представил такива. Видно е обаче, че така представените обяснения не са надлежно приобщени с протокол от органите по приходите, поради което не става ясно как същите са ценени в хода на ревизията.

От друга страна, в отговора на искането (стр. 1006 от адм. преписка – приложение № 5), управителя на [фирма] е посочил, че няма сключен договор с фирма [фирма], тъй като тази фирма не е работила още активно с тяхната програма. Програмата е инсталирана **в демо режим** в края на 2016 г. и не е интегрирана със системи за разплащане.

При това положение, независимо от по-нататъшните обяснения относно съдържанието на папките, съдът намира, че неправилно и в нарушение на материалния закон е приложен реда по чл. 122, ал. 1, т. 2 или т. 4 от ДОПК.

Както се сочи изрично, инсталираната програма е само в демо (демонстрационен) режим, поради което същата не може да послужи за основание да се приеме, че документира реално извършени продажби.

Издадените на дружеството наказателни постановления за неиздаване на касови бележки, също не са основание за преминаването към особения ред за облагане, тъй като същите могат да доведат единствено до реализиране на административно-наказателната отговорност на лицето, като същото вече я е понесло, тъй като е заплатило наложените санкции.

Съдът намира, че подхода, който е възприел органа, чрез определяне на коефициент за корекция, не почива нито на някаква утвърдена методика, нито на закона. Избрания период – м. 03. 2015 г. е напълно произволен и не става ясно защо точно този период е възприет, а не някой друг. Основателни са доводите в жалбата, че дори и да се вземе

оборота, който е установен на база на десетдневните ежедневни проверки и който е 12 295 лв. за пълни 30 дни би бил по – малко от 37 000 лв. (12295.3), докато генерирания на базата на програмния продукт излиза почти 114 000 лв. на месец, което не почива на обективни данни.

В тази връзка следва да се отбележи, че в хода на ревизията няма констатации, че дружеството има неосчетоводени фактури за покупки на стоки, въпреки че е извършена инвентаризация на наличните стоки, поради което не става ясно така изчислените от органите по приходите обороти, от продажба на кои стоки е дошла.

В хода на настоящото производство е изслушана и приета, неоспорена от страните, съдебно-счетоводна експертиза, която съдът кредитира изцяло, като компетентно изготвена и в съответствие с останалия събран по делото доказателствен материал.

Видно от заключението на вещото лице, ако органите по приходите при изчисляване на коефициента за корекция бяха взели предвид приходите за м. 03. 2016 г., вместо използвания от тях м. 03. 2015 г., то този коефициент щеше да 0,916, а не използвания от тях 2,07 и всъщност дружеството нямаше да дължи нищо.

При това положение съдът намира, че използвания от ревизиращия екип коефициент не почива на реални данни и всъщност неправилно е преминато към облагане по особения ред тъй като всъщност няма реално установени, обективни данни, сочещи за укрити приходи. В случая органите по приходите са взели произволни данни, без да установят от къде произтичат тези разлики и без да се изследва получената и продадена стока, въпреки че им е осигурен достъп и е извършена инвентаризация на наличната стока. В конкретния случай, органите по приходите не са установили обективно основанията за прилагането на ревизия по аналогия и не са го подкрепили със съответните доказателства, за да е оправдано установяването на задължения по особен ред.

Следва да се отбележи също така, че при извършена служебно проверка от страна на съда на интернет страниците на АССГ и ВАС, които са общодостъпни и за страните, се установи, че с РА № Р-22220317004148-091-001 / 22. 01. 2018 г. са установени задължения на [фирма] по ЗДДС за периода от 01. 11. 2016 г. до 31. 08. 2017 г. и по ЗКПО за 2016 г., като отново е използван особения ред по чл. 122 от ДОПК и приложен коефициент за корекция на данъчната основа.

С решение № 6116 / 25. 10. 2018 г. по адм. д. № 4770 / 2018 г. по описа на АССГ, е отменен изцяло горепосочения ревизионен акт. Решението на АССГ е оставено в сила с Решение № 5747 / 16. 04. 2019 г. по адм. д. № 284 / 2019 г. по описа на ВАС – I отд.

По отношение на корпоративния данък.

С оспорения РА допълнително е установен корпоративен данък по ЗКПО в общ размер на 115 281,06 лв. за 2014 г. и 2015 г. и са начислени лихви за забава в размер на 22 671,69 лв., вследствие на увеличението на данъчната основа във връзка с доставките по ЗДДС и „установените“ недекларирани продажби.

С оглед изложените по-горе мотиви за липсата на основания за увеличаване на данъчната основа, съдът намира жалбата за основателна и в тази си част.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на Административен съд София-град приема, че обжалвания ревизионен акт е незаконосъобразен, поради съществено нарушение на административнопроизводствените правила и нарушение на материалноправни разпоредби - отменителни основания по чл. 146, т. 3 и т. 4 от

АПК.

От страна на жалбоподателя е направено искане за присъждане на разноските по делото, което с оглед изхода на спора, е основателно. По делото от страна на жалбоподателя са направени разноси в размер на 50 лв. – държавна такса и 650 лв. депозит за съдебно – счетоводна експертиза или общо 700 лв. Доказателства за заплатено адвокатско възнаграждение, няма представени, поради което такова не се присъжда.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I–во отделение – 5 състав:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22220316007998-091-001 / 01. 08. 2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1648 / 20. 10. 2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, с който са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 329 636,61 лв. и лихви за забава в размер на 68 564,43 лв., както и е определен корпоративен данък в размер на 115 281,06 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 22 671,69 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” - С., да заплати на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], направените по делото разноси, в размер на 700 (седемстотин) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: