

# РЕШЕНИЕ

№ 6956

гр. София, 21.11.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47 състав**, в публично заседание на 15.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Катя Аспарухова**

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **3437** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ЕКС КОМЕРС“ ЕООД ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ /РА / №Р-22221519007969-091-001 от 07.08.2020г. издаден от Р. Р. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“, възложител на ревизията и от М. К. М. на длъжност главен инспектор по приходите –ръководител на ревизията ведно с РАПРА №П-22221520137113-003-001 от 25.08.2020г., в частта му потвърдена с РЕШЕНИЕ №152 от 27.01.2021г. на директора на дирекция „ОДОП“, с която са установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.02.2014г., от м.06.2014г. до 03. 2018г. и м.05.2018г., м.07.2018г., м.10.2018г. и м.11.2018г., както и по ЗКПО за данъчни периоди от 2013г. до 2018г., които задължения са в общ размер по ЗДДС от 53 673,75лв. и по ЗКПО, както следва КД за 2014г. в размер на 406,41лв., КД за 2015г. в размер на 7511,65лв., КД за 2016г. в размер на 5 681,49лв., КД за 2017г. в размер на 11 892,04лв. и КД за 2018г. в размер на 4 555,09лв., общо КД в размер на 38 872,49лв./главница и лихви/.

По изложените в жалбата съображения за процесуални нарушения и противоречие с материалния закон– се моли да се уважи същата и да се отмени РА в оспорената му част, ведно с потвърждаващото го решение. На първо място се изтъква, че органите по приходите са тълкували събраните факти в противоречие с формалната и правна

логика. Относно приложението на процедурата –се визира, че не са били налице данни за преминаване към ревизия по чл.122,ал.1 т.2 от ДОПК -данни за укрита доходи. Подчертава се, че тези укрита доводи следва да се докажат, а не да има само съмнения. В тази връзка -не се споделя извода, че има основания за допълнително начисляване на ДДС и КД, които следвали от разминаванията между декларираното от РЛ и от справките от „С.“ и „Е.“. Твърди се, че всяка една продажба е декларирана и всяка фактура е осчетоводена. Твърди се, че в РА няма и доказателства за неосчетоводени банкови преводи. С оглед изложеното –се прави извода, че няма основания за допълнително определените задължения, поради което се моли да се уважи жалбата.

В съдебно заседание жалбата се поддържа от адв.Д..

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОДОП“ –ЦУ на НАП –се представлява от юрк.Й., която оспорва жалбата и моли като неоснователна да се отхвърли. Претендира юрк.възнаграждение. Представят се писмени бележки.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. ГРАД КАТО СЪОБРАЗИ СТАНОВИЩАТА НА СТРАНИТЕ, НАМЕРИ ЗА УСТАНОВЕНО СЛЕДНОТО:**

Жалбата е в срок от адресат на акта, с правен интерес от оспорването на същия, поради което следва да се разгледа по съществото ѝ.

По процедурата:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221519007969-020-001/ 06.12.2019г., връчена електронно на 11.12.2019г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на „ЕКС К.“ Е. за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 01.2013г. до м. 12.2018г. и по ЗКПО за данъчни периоди от 2013г. до 2018г..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221519007969-092-001/08.06.2020г., връчен електронно на 09.06.2020г.. В срока по чл.117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221519007969-091-001/07.08.2020г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 10.08.2020г..

По реда на чл.133, ал. 3 от ДОПК с РАПРА №П-22221520137113-003-001 от 25.08.2020г. са отстранени технически грешки в РА, като в Таблица №2 Прихващане е променена сума за прихващане от 3 945,48лв. на 7 050,11лв.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД.

„ЕКС КОМЕРС“ ЕООД е извършвало търговия с електронни цигари, чрез електронен магазин с домейн [www.geneticsvape.com](http://www.geneticsvape.com).

С Протокол №Р-22221519007969-П.-001/11.12.2019г. са приобщени доказателства, събрани в хода на проверка за анализ на данни в електронен формат за период от 2014г. до 2018г., приключила с Протокол №П-22221518161984-073-001/ 06.12.2019г..

В хода на проверката са предприети следните процесуални действия:

На основание чл.37 ал. 3, чл. 53 и чл.56 ал.1 от ДОПК на дружеството са връчени

ИПДПОЗЛ с изх. №П-22221518161984-040-001/03.10.2018г. и №П-22221518161984-040-002/09.05.2019г.. В отговор на 22.10.2018г. и 28.05.2019г. са постъпили: документи, счетоводни регистри, контролни ленти от ФУ и декларация за съгласие за разкриване на банкова тайна. Представени са месечни оборотни ведомости, хронологични регистри на счетоводни сметки и писмени обяснения „Онлайн търговия на дребно с електронни цигари е извършвана, чрез уебсайт, като заявки от клиенти се извършва по телефона. Поръчаните стоки са заплащани с наложен платеж, чрез куриерско дружество. Стоките се съхраняват в офиса на дружеството. Базата данни на ИС за управление на дейността се съхранява на нает сървър. Липсва връзка между счетоводния модул и модулът за поръчки от интернет магазина“.

На основание чл.37, ал.5 от ДОПК са извършени и други процесуални действия, запитвания до куриерски дружества и банкови институции.

До „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, ЕИК[ЕИК] е изготвено ИПДПОТЛ изх. №П-22221518161984-041-001/18.09.2018г., с което е изискана справка в електронен вид за събраните в полза на „ЕКС К.“Е. суми от наложен платеж и пощенски парични преводи. В отговор са представени данни на хартиен и оптичен носител, а именно: договор и анекси за куриерски услуги, електронна справка с пощенските пратки от и за проверяваното дружество, електронни справки за изплатени наложени платежи, както и разходни касови ордери за изплатени суми в полза на лицето.

От доказателствата е установено, че дружеството е изпратило 18 873 куриерски пратки за период от м.01.2013г. до м. 08.2018г. и е получател на суми от наложени платежи и пощенски парични преводи в общ размер на 973 595,57лв.. Обобщени месечни данни за получените суми са подробно описани в табличен вид /стр. 4-5 от Протокола/.

До „СПИДИ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] е изготвено ИПДПОТЛ изх. №П-22221518161984-041-002/18.09.2018г., с което е изискана справка в електронен вид за събраните в полза на „ЕКС К.“ Е. суми от наложен платеж и пощенски парични преводи. В отговор са представени данни на хартиен и оптичен носител, а именно: договор за куриерски услуги, електронна справка с пощенските пратки от и за проверяваното дружество, електронни справки за изплатени наложени платежи, както и разходни касови ордери за изплатени суми в полза на лицето.

От доказателствата е установено, че дружеството е изпратило 296 куриерски пратки за период от м.01.2013г. до м. 08.2018г. и е получател на суми от наложени платежи и пощенски парични преводи в общ размер на 34 225,12лв. Обобщени месечни данни за получените суми са подробно описани в табличен вид /стр. 5 от Протокола/.

До „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД е изготвено ИПДПОТЛ №П-22221518161984-041-003/11.06.2019г.. Получен отговор по писмо с вх. №53-00-2876#5/09.07.2019г..

До „ОББ“ АД е изготвено ИПДПОТЛ №П-22221518161984-041-004/11.06.2019г.. Получен отговор по писмо с вх. №53-00-2876#4/05.07.2019г..

От приложените банкови извлечения е установено, че от дружеството са заплащани преобладаващо митни сборове и ДДС при внос.

С ПП Arbutus Analyzer /специализиран софтуер за анализ на данни/ е направена съпоставка между издадените от лицето фискални бележки съгласно информацията от представените от него контролни ленти на електронен носител /КЛЕН/ и изплатените наложени платежи, като са търсени съвпадения по дата и сума на фискален бон и

съответно сума на наложения платеж. Извършен е сравнителен анализ във формат /Е./ за период от 01.01.2013г. до 31.08.2018г.. От всяка фискална бележка са формирани следните полета: номер на ФУ, номер на ФБ, дата на издаване, сума на ФБ, начин на плащане. Извлечените данни са съпоставени с предоставени справки от куриерските дружества /по дата и сума от всяка една товарителница за изпратена стока и получен НП или ППП/, при което е установено несъответствие в големи размери. Данните по месеци са обобщени в табличен вид /стр. 6-9 от Протокола/.

В хода на проверката след анализ на данни в електронен формат на дружеството са установени несъответствия между събраните суми от наложени платежи/пощенски парични преводи в полза на „ЕКС КОМЕРС“ ЕООД и издадените фискални бележки по доставките чрез „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД. При извършената съпоставка на предоставените справки от куриерските дружества и ангажираните от дружеството данни са установени недеklarирани приходи от извършена онлайн търговия. При извършеният анализ са взети под внимание издадените фискални бележки и възстановените от дружеството суми на клиенти, чрез наложен платеж. В резултат е установено, че не са издадени фискални бележки и не са отчетени приходи от извършени продажби в размер на 324 550,06 лв. включително не е начислен ДДС в размер на

54 091,68 лв., които не са декларирани.

В хода на ревизията са предприети следните процесуални действия:

На основание чл.37 ал. 3, чл.53 и чл.56 ал. 1 от ДОПК на дружеството са връчени ИПДПОЗЛ с изх. №Р-22221519007969-040-001/17.12.2019 г., №Р-22221519007969-040-002/30.03.2020 г. и №Р-22221519007969-040-003/04.05.2020г. С вх. №53-00-3802#1/ 15.01.2020г. са представени: изисканите документи от счетоводството-оборотни ведомости и хронологии на сметки, както и нотариално заверена декларация, диск с файл и декларация на хартиен носител.

Управителят на „ЕКС К.“ Е. сочи, че дружеството не е извършвало и не извършва дейност чрез търговски обекти /магазини/, като целият оборот е формиран, чрез онлайн търговия и изпращане на пратки с наложен платеж до клиенти. Относно установените несъответствия е представена писмена декларация от Б. М. Г., ЕГН [ЕГН], ведно с 5 приложения съдържащи номера на товарителници, нотариално заверени с дата 14.01.2020г.. Лицето декларира, че за период 2013г. – 2018 г. е използвало услугите на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ ЕАД, като е изпращал стоки с наложен платеж, чрез „профила“ на „ЕКС К.“ Е., поради по-добрите ценови условия, които дружеството е договорило с куриерите. В тази връзка от управителя /А. Д./ е депозирана и електронна таблица, в която са посочени събраните суми по товарителници от А. Д., в качеството на физическо лице, Б. М. Г. и върнати пратки от клиенти.

Извършена е проверка на Б. М. Г., приключила с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНТ/ №П-22221420023627-141-001/20.05.2020г.

От лицето е изискана информация за изпратени стоки с марката Bowlex, чрез „профила“ на „ЕКС К.“ Е., включително информация за количество и цена. В отговор с вх. №53-00-5802#3/13.05.2020г. е представено писмено обяснение, договор за продажба на стоки и приемо-предавателен протокол. Уточнено е, че стоките с марка Bowlex са фитнес уреди, на стойност 950лв..

В представеното писмено обяснение е заявено следното: „Чрез С. и Е. съм изпращал пратки за периода 01.01.2013г. до 31.12.2018г.. Те са били електронни

цигари и консумативи за тях. Мисля, че съм прасал и един или два пъти и фитнес уреди. Тъй като нямам фирма съм използвал профила на мой познат-А. Д., която фирма ползваше търговски отстъпки при пратките. Фирмата се казва „Екс Комерс“ ЕООД. Изпращам подробна справка по електронен път."

От представения в електронен вариант отговор за изпратени стоки от името на „ЕКС КОМЕРС“ ЕООД от Б. М. Г. ревизиращите са установили, че общият размер на наложените платежи е 256 552,53лв., като по години същите са, както следва: 29 774,13лв. за 2013г.; 14 441,99лв. за 2014г.; 26 968,78лв. за 2015г.; 60 468,70лв. за 2016г.; 71 086,16лв. за 2017г. и 53 812,77лв. за 2018г..

Приходните органи са извършили анализ на събраните данни от товарителниците, отчетите от ФУ и декларираниите продажби в отчетните регистри по ЗДДС „дневници за продажби“, в резултат на което е констатирано, че за някои от месеците липсват декларирани продажби, съответно за други декларираниите продажби надвишават действително извършените.

При извършен сравнителен анализ с РД е установена разлика в декларираниите данни за 2014г. и същите декларирани пред нотариуса, като органите по приходите са взели предвид декларирано през нотариуса, тоест за 2014г. е деклариран оборот в размер на 8 597,30лв.. От представените таблици ревизиращият екип е установил, че от сумите по товарителниците, които са в общ размер 1 007 038,65лв. следва да се приспадат общо 314 023,59 лв., представляващи, както следва:

- изпратени от Б. М. Г. в размер на 250 707,84 лв.;
- изпратени от А. Д. /физическо лице/ в размер на 2 678,00 лв.;
- върнати пратки в размер на 60 637,75 лв.

Във връзка с посочените като върнати пратки са инициирани насрещни проверки на случаен принцип на 5 лица: Т. Д. Г., С. А. В., Н. Л. АРАБСКИ, Д. Н. С. и Ю. Д. Д., които са потвърдили, че са закупували от сайта продукти, но с оглед периода не пазят документи за поръчките получавани чрез куриарските дружества. Сочат, че са връщали някои от изделията, поради разлика с поръчаното.

В резултат на установеното са обобщени данните по месеци /стр.11-13 от РД/ за получените суми от куриерските дружества, откритите съвпадения при съпоставката и разминаването, с данни за общо получени, върнати и получени от А. Д., Б. Г., продажби на ревизираното лице, съвпадения, разлика за облагане, ДО за облагане с корпоративен данък и общо начислен ДДС от ревизията.

Ревизиращите органи са приели, че са налице факти и обстоятелства за определяне на данъчна основа за облагането с корпоративен данък и ДДС по особения ред, тъй като е налице хипотезата на по чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК – налице са данни за укрити приходи или доходи.

На „ЕКС К.“ Е. е връчено Уведомление по реда на чл.124,ал.1 от ДОПК с изх. №Р-22221519007969-113-001/17.12.2019г., за това че данъчната основа за определяне на задълженията му по ЗДДС и ЗКПО за ревизираните периоди, ще бъдат определени по особения ред поради наличие на данни за укрити приходи.

Спазена е разпоредбата на чл. 124, ал. 3 от ДОПК, като е изискано с ИПДПОЗЛ №Р-22221519007969-040-001/17.12.2019г. попълването на декларация по утвърден образец за установяване на имущественото и финансовото състояние при установяване на обстоятелствата по чл.122, ал. 1 за ревизираните периоди.

На основание чл.122, ал. 2 от ДОПК е направен анализ на всички относими към лицето обстоятелства, а именно видът и характера на фактически осъществяваната

дейност, платените данъци, мита, такси, вноски и други публични вземания за отделните данъчни периоди; движението и остатъците по банковите сметки и други.

Относно определените задължения по ЗДДС:

За извършените доставки:

По реда чл.25, ал. 3, т. 4 от ЗДДС, за дата на данъчното събитие при доставката на стоки при електронната търговия се приема датата, на която доставчикът получи плащането - при продажба чрез поръчка по пощата или по електронен път, а не на датата на прехвърляне на правото на собствеността върху стоката. Размера на данъка за всеки конкретен период е изчислен, като е спазена реда на чл.53, ал. 2 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/. В резултат на гореизложеното, съобразно събраните и изследвани документи и доказателствени средства и след анализ на обстоятелствата по чл.122, ал. 2 от ДОПК, допълнително на основание чл.86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС, като на основание чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДПДВ/ са начислени лихви за просрочие.

За получените доставки:

В хода на ревизията са установени дублирани фактури в отчетните регистри, в резултат на което е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в двоен размер за данъчни периоди: м.07.2017г. в размер на 45,96 лв., м. 09.2016г. в размер на 4,00 лв. и м.07.2018г. в размер на 66,65лв.. В резултат с РА са извършени корекции на декларираните резултати във връзка с неправомерно ползваното право на приспадане на данъчен кредит.

Относно определените задължения по ЗКПО:

При ревизията е констатирано, че дружеството прилага двустранна форма на счетоводно записване, като същото е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч/ и Счетоводните стандарти за малки и средни предприятия /НССФОМСП/ и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан.

Предвид установените данни за укрити приходи в размери и по периоди, подробно описани в РД е определена данъчна основата за облагане с корпоративен данък по реда на чл.122, ал. 2 от ДОПК. За определяне на укритите приходи при ревизията са взети установените несъответствия, представляващи постъпления на парични суми, за които и не са издавани фискални бележки. Гореизложеното е възприето в констатациите на ревизионния доклад и мотивите на РА и е обосновано с наличието на хипотезата на чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК.

На основание чл.78 от ЗКПО е коригиран счетоводния финансов резултат с установените не отчетени приходи по години, както следва:

- 2013г. - приход в размер на 18 157,70 лв.;
- 2014г. - приход в размер на 26 757,67 лв.;
- 2015г. - приход в размер на 47 858,08 лв.;
- 2016г. - приход в размер на 43 743,38 лв.;

- 2017г. - приход в размер на 103 607,34 лв.;
- 2018г. - приход в размер на 30 334,22 лв.

В резултат с РА са променени декларираните данъчни резултати за всеки един от ревизираните периоди и са определени допълнителни задължения за корпоративен данък. На основание чл. 9 от ЗКПО, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесения данък е начислена лихва за забава.

При оспорването на РА пред ответника, последният с РЕШЕНИЕ №152 от 27.01.2021г. е приел следното:

Посочил е, че допустимостта на образуваното производство -съгласно чл. 109, ал. 1 от ДОПК- не се образува производство за установяване на задължения 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. Срокът е преклузивен и се прилага служебно като неспазването му - води до нищожност издадения ревизионен акт. Така, доколкото ЗВР №Р-22221519007969-020-001/06.12.2019г. е от посочената дата –то ревизията е възложена след изтичане на преклузивния срок относно задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м.01.2013г. до м. 11.2013г., поради което е констатирано, че РА е нищожен, поради което е прогласен за такъв.

**По същество на спора:** не са споделени доводите за неприложението на чл.122 от ДОПК.Визирано е, че прилагането на нормата цели преодоляване на изрично предвидените законови пречки пред ревизионното производство и създава условия за попълване или направо заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията по материалните закони. Установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е за органите по приходите. С оглед изложеното е посочено, че необходимите предпоставки за това облагане са обосновани с доказателства, които по категоричен начин сочат наличието на данни за укрити приходи подлежащи на облагане с пряк и косвен данък.

Визирано е, че спорът се свежда до това дали ревизираният търговец е действителен получател на парични суми по наложени платежи във връзка с продажба на ел. цигари. В случая събраните данни, получени на технически носители по електронен път по установения нормативен ред за събиране на информация от ревизирания субект, съгласно чл.54, ал. 5 от ДОПК, съставляват

годно доказателствено средство. Такова доказателствено средство е и представените от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД справки, които съдържат информация за датите на вземане на пратката по наложените платежи, изплатени в полза на „ЕКС К.“ Е.. Подчертано е, че в разпоредбите на ДОПК се съдържат специални правила относно доказателствената стойност на данните от технически и електронни носители на информация и компютърни данни за ревизираните субекти или техни контрагенти, които в случая са спазени, поради което и съставените протоколи и получените данни от технически и електронни носители на информация, съставляват годни доказателствени средства, обосноваващи констатациите в процесния ревизионен акт.

Допълнено е, че относно обработката на тяхното съдържание, - подходът на органите по приходите не е свързан с редакция или видоизменяне на получените данни, а единствено с въвеждането им в специализиран софтуер, позволяващ по-лесната и автоматизирана обработка на данните, но анализът по съществуването си е същият като извършваният по документи на хартиен носител. П. програмен продукт на практика позволява по-лесната съпоставка на данните по събраните доказателства /счетоводни данни, справки и данните от контролните ленти на електронен носител/, без същите да се променят или избраните функционалности да влияят върху резултата от съпоставката.

Визирано е, че органите по приходите са извършили анализ на събраните по описаните по-горе начини данни, чрез съпоставка за наличие на кореспонденция между документа за плащане и товарителницата за доставката е направена, като резултатите от тази съпоставка са обективирани в посочения по-горе файл „Несъвпадащи.xls“.

Направен е извода от ответника, че изводите на органите по приходите са обосновани, като е доказано наличието на обстоятелство, обосноваващо извършването на ревизията по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК. Констатираното от органите по приходите обстоятелство е относимо както към облагането с данък върху добавената стойност, така и по отношение на това с корпоративен данък.

Маркирано е, че по отношение на установяването на конкретния размер на задълженията за данък върху добавената стойност и корпоративен данък, жалбоподателят не излага конкретни съображения.



Съгласно чл.122, ал. 2 от ДОПК за определянето на основата за облагане с ДДС органите по приходите са извършили анализ в раздел IV на ревизионния доклад на относимите към съответното лице обстоятелства. На основание чл. 122, ал. 2, т. 1, т. 4, т. 5, т. 8, т. 9, т. 15 и т. 16 от ДОПК за определянето на основата за облагане с корпоративен данък и данък върху добавената стойност са взети предвид справката за получени суми по наложени платежи от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД и представените документи и справки от ревизираното лице в хода на ревизията и в хода на проверката, присъединени с Протокол №П-22221518161984-073-001/06.12.2019г.. Съобразени са представените хронологични счетоводни справки на сметки 411, 401, 60, 70 за ревизираните периоди.

При определяне на задълженията на жалбоподателя за целите на анализа, описан в раздел IV на ревизионния доклад, като дата, на която следва да се признае приходът, и съответно за целите на облагането с данък върху добавената стойност, за дата на възникване на данъчното събитие, е приета датата, на която доставчикът получи плащането - при продажба чрез поръчка по пощата или по електронен път.

По смисъла на §1, т. 12 от **Закона за пощенските услуги** /ЗПУ/, „наложен платеж“ е пощенска услуга, при която пощенската пратка се доставя на получателя срещу заплащане на определена от подателя сума. В конкретния случай доставчикът на стоката я предава на куриера, който от своя страна я доставя на получателя, срещу заплащане на определена от подателя сума /стойността на стоката/. От друга страна куриерът събира определената от подателя сума и след това в зависимост от договореностите им, я превежда по банков път или му я изплаща във брой.

В описания случай извършваната от доставчика на стоката от електронния магазин дейност е съотносима с дадената в § 1 от ДР на **Наредба №Н-18 на МФ от 13.12.2006 г. за отчитане на продажби в търговски обекти чрез фискални устройства**. Дефиниция за „разносна търговия“, състояща се в продажба на стоки или услуги извън търговския обект по предварителна заявка, при която доставката се извършва от нает от доставчика персонал. По реда на чл. 25, ал. 2 от Наредбата при разносна търговия, фискалната бележка се издава от интернет търговеца при окомплектовката на заявката и се предава на разносвача, който от своя страна следва да я предаде на купувача при получаване на

плащането.

Направен е извода, че в конкретния случай органите на приходната администрация са съобразили основните правила за облагане по ЗКПО и ЗДДС и при наличието на предпоставките, предвидени в нормата на чл.122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, са взели предвид всяко от относимите за жалбоподателя обстоятелства, съгласно чл.122, ал. 2 т. 1 - 16 от ДОПК, и по този начин са определили основата за облагане с преки и косвени данъци за всеки един от ревизираните данъчни периоди. Спрямо така определената данъчна основа е приложена данъчната ставка за съответния данък в резултат на което са определени и следващите се фискални задължения за ревизираното дружество.

Не на последно място следва да се отбележи, че предвид извода за наличие на обстоятелства, обосноваващи облагането по реда на чл.122 от ДОПК е приложима разпоредбата на чл.124, ал. 2 от ДОПК. Последната въвежда оборима презумпция за вярност на фактическите констатации на органите по приходите до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено от събраните доказателства, както е в настоящия случай. В случая не са ангажирани доказателства оборващи общия размер на укритите приходи или общия брой на недеklarираните доставки, извършени от жалбоподателя, тяхната цена, включително размера на дължимите пряк и косвен данък за съответните периоди.

Констатирано е, че за не внесените в срок дължими данъци се дължат лихви по чл. 175 от ДОПК и чл. 1 от ЗЛДТДПДВ.

С оглед изложеното РА за д.период 01.2013г.11.2013г.. е обявен за нищожен, а е потвърден за данъчни периоди м. 02.2014 г., от м. 06.2014г. до м. 03.2018г., м. 05.2018г., м. 07.2018 г., м.10.2018 г. и м. 11.2018 г. и по ЗКПО за данъчни периоди от 2013г. до 2018 г. –ПРЕДМЕТ НА СПОРА. В останалата част жалбата е оставена без разглеждане, което също не е предмет на спора.

**В СЪДЕБНОТО ПРОИЗВОДСТВО** е изслушано заключението на в.л.М. Н., което съдът напълно кредитира. Видно от същото на л.262 – от таблиците на куриерските фирми не се установяват конкретни данни за вида на продадената стока - вид, марка, модел и количество, поради което не може да бъде определена доставна цена/себестойност на продадените стоки. В.л. сочи, че стойността на продажбата на всяка пратка е стойността на изплатената сума от наложен платеж или пощенски паричен превод.

В.л. е констатирало, че през ревизираните периоди основната дейност на „Екс Комерс“ ЕООД е онлайн търговия на дребно с електронни цигари като дружеството извършва продажби чрез собствен електронен магазин с домейн [www.geneticsvape.com](http://www.geneticsvape.com). За извършване на дейността си дружеството не разполага със склад и съхраняване наличната стока в офиса на дружеството в [населено място],[жк], [улица]бл.8 / обяснение л. 165/. Във връзка с извършваната онлайн търговия дружеството е получател на суми от наложени платежи и парични преводи, събирани от „Еконт Експрес“ ООД и „Спиди“ АД.

Следва да се има предвид, че в.л. е основало изводите си на информацията получена от „С.“ -/файл с всички изпратени пратки от „Екс Комерс“ ЕООД - Файл с всички пощенски пратки с получател „Екс Комерс“ ЕООД - Договор между „Спиди“ АД и „Екс Комерс“ ЕООД - Справка за всички изплатени суми по наложени платежи на „Екс Комерс“ ЕООД общо в размер на 33 443,08лв. за 296 бр. пратки/. В тях е посочено, че сумите са изплатени на „Екс Комерс“ ЕООД в брой, по приложените РКО. В.л. визира, че от справките е видно, че предмета на доставката към клиенти на „Екс Комерс“ ЕООД са техника, мостри, течност, консумативи за ел. цигари, документи.

Също е изпратена информация от „Е.“, от която се установява, че „Екс Комерс“ ЕООД е изпращач по 18 873бр. куриерски и пощенски пратки за периода от 01.01.2013г. до 31.08.2018г. и е получател по събрани суми от наложени платежи и пощенски парични преводи в общ размер на 973 595,57лв., изплатени суми за периода от 01.01.2013г. до 31.08.2018г.. Предметът на тези пратки е разнороден- бъркалки, ел.цигари, кожа, картомайзери, никотинова течност, изкуствена кожа, консумативи, деканг, наколенки, пълнители, къси панталони, батерии и др..

Също, за да обоснове заключението си в.л. е установило, че от представената счетоводна отчетност се констатира, че в счетоводството на „Екс Комерс“ ЕООД приходите от продажби на стоки се признават и отчитат въз основа на отчетени обороти от ЕКАФП. Продадената стока се изписва текущо въз основа на данните за отчетени продажби. Към 31.12. на всяка календарна година **е налична стока надвишаваща неколккратно изписаната продадена такава:**

-За отчетната 2013г. „Екс Комерс“ ЕООД е продал стоки на обща стойност 37х.лв. за които са отчетени и признати приходи 51х.лв. Към 31.12.2013г. е налична стока на стойност 136х.лв.

-За отчетната 2014г. „Екс Комерс“ ЕООД е продал стоки на обща

стойност 38х.лв. за които са отчетени и признати приходи 49х.лв.  
Към 31.12.2014г. е налична стока на стойност 122х.лв.

-За отчетната 2015г. „Екс Комерс“ ЕООД е продал стоки на обща стойност 9х.лв. за които са отчетени и признати приходи 13х.лв.

-Към 31.12.2015г. е налична стока на стойност 114х.лв.

-За отчетната 2016г. „Екс Комерс“ ЕООД е продал стоки на обща стойност 46х.лв. за които са отчетени и признати приходи 70х.лв.

-Към 31.12.2016г. е налична стока на стойност 207х.лв.

-За отчетната 2017г. „Екс Комерс“ ЕООД е продал стоки на обща стойност 92х.лв. за които са отчетени и признати приходи 128х.лв.

Към 31.12.2017г. е налична стока на стойност 188х.лв.

-За отчетната 2018г. „Екс Комерс“ ЕООД е продал стоки на обща стойност 96х.лв. за които са отчетени и признати приходи 129х.лв.

Към 31.12.2018г. е налична стока на стойност 265х.лв..

В.л. основава изводите си на представените от РЛ месечни оборотни ведомости за периода от 01.01.2013г. до 31.08.2018г., хронологични регистри на всички сметки. Представени са фактури за покупка на стоки - платове, шивашки материали, пропилен гликол, кожа. Сочи, че общо получени доставки за периода от 01.01.2013г. до 31.08.2018г. са в размер на 446755,82лв. и ДДС 89 302,72лв..

Представен е и МД за внос на стоки - електронни цигари и консумативи. За периода от 01.01.2013г. до 31.08.2018г. за реализиран внос на стоки на стойност 431 982,70лв. и ДДС 86 387,00лв. В.л. сочи, че видно от същите се касае за разнородни стоки - по вид, модел, количество, единична цена и стойност. Представени са и фактури за продажби към клиенти.

РЛ е декларирало, че няма връзка между счетоводния модул и модулът за поръчки от интернет магазина.

**Следователно –от ПРАВНА СТРАНА СЪДЪТ намира следното:**

РА е издаден от ръководителя на ревизията и от възложилия ревизията орган, поради което на основание чл.119, ал.2 от ДОПК се прави извода, че се касае за компетентен орган. Ангажирани са и данни за ел.подпис.

В производството не са допуснати съществени процесуални нарушения. Относимите факти са установени правилно –за същите има констатации в РД, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е част от РА. В тази връзка и съдът намира, че правилно ревизиращите органи са приели, че са налице факти и обстоятелства за определяне на данъчна основа за облагането с

корпоративен данък и ДДС по особения ред, тъй като е налице хипотезата на по чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК –укрити приходи или доходи. РЛ е уведомено за това че данъчната основа за определяне на задълженията му по ЗДДС и ЗКПО за ревизираните периоди, ще бъдат определени по особения ред поради наличие на данни за укрити приходи. В тази връзка е спазена и разпоредбата на чл.124, ал. 3 от ДОПК, като е изискано с ИПДПОЗЛ №P-22221519007969-040-001/17.12.2019г. попълването на декларация по утвърден образец за установяване на имущественото и финансовото състояние при установяване на обстоятелствата по чл.122, ал. 1 за ревизираните периоди. Също така на основание чл.122, ал. 2 от ДОПК е направен анализ на всички относими към лицето обстоятелства, а именно вида и характера на фактически осъществяваната дейност, платените данъци, мита, такси, вноски и други публични вземания за отделните данъчни периоди; движението и остатъците по банковите сметки и други.

От представените и необорени доказателства /справките от съответните куриерски дружества/ се установява, че са били налице и основанията за извършване на ревизията по особения ред, тъй като са установени несъответствия между събраните суми от наложени платежи/пощенски парични преводи в полза на „ЕКС КОМЕРС“ ЕООД и издадените фискални бележки по доставките чрез „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД. Гореизложеното е довело до извода, че има недеklarирани приходи от извършена онлайн търговия. Следва да се има предвид, че по обяснения на управителя на РЛ са приспаднати пратките, изпратени от Зл. /от Б. М. Г. в размер на 250 707,84 лв./, както и пратките от управителя като ФЛ /в размер на 2 678,00 лв./ и върнатите пратки /в размер на 60 637,75лв./. По отношение на тези обстоятелства /за недеklarирани приходи от онлайн търговия/ няма разлики и с констатираното от вещото лице, че към 31.12. на всяка календарна година е налична стока надвишаваща неколkokратно изписаната продадена такава. Следователно правило е подходено към ревизия по чл.122 от ДОПК и в тази връзка не са допуснати каквито и да е процесуални нарушения. По съществото – установените факти в оспорената част на РА правилно са тълкувани. Обосновано ответникът е констатирал, че констатираното от органите по приходите обстоятелство за приложението на чл.122 от ДОПК е относимо - както към облагането с данък върху добавената стойност, така и по

отношение на това с корпоративен данък. Правилно е маркирано, че по отношение на установяването на конкретния размер на задълженията за данък върху добавената стойност и корпоративен данък, жалбоподателят не е изложил никакви съображения, а само възражения за липса на укрити доходи. /Първоначално направените възражения за изпращани пратки от 3-то лице Б. Г., на управителя на РЛ и върнатите пратки са били съобразени и сумите подвадени./ В тази връзка обаче не е спорно, че данните за укрити доходи – се основават изцяло на представените факти за изпратените пратки от „Е.“ и „С.“. Съдът следва да допълни, че за тях установеното от органите по приходите и от заключението на в.л- не са различни. В заключението на в.л. подробно е проследено какви пратки са изпратени и как е осъществявана дейността на дружеството, но и безспорно е констатирано, към края на всяка календарна година налична стока надвишаваща неколккратно изписаната и продадена такава. В.л. се е опитало да проследи от таблиците на куриерските фирми дали има конкретни данни за вида на продадената стока - вид, марка, модел и количество, но такива не са налични, поради което в.л. е направило заключението, че не може да бъде определена доставна цена/себестойност на продадените стоки. Въз основа на изложеното -в.л. сочи, че стойността на продажбата на всяка пратка е стойността на изплатената сума от наложен платеж или пощенски паричен превод.

В тази връзка СЪДЪТ се солидализира с правните изводи на ответника за това какво е по смисъла на §1, т. 12 от *Закона за пощенските услуги /ЗПУ/*, „наложен платеж“ -/ пощенска услуга, при която пощенската пратка се доставя на получателя срещу заплащане на определена от подателя сума/. Правилно е направен извода, че в конкретния случай доставчикът на стоката я предава на куриера, който от своя страна я доставя на получателя, срещу заплащане на определена от подателя сума /стойността на стоката/. От друга страна куриерът събира определената от подателя сума и след това в зависимост от договореностите им, я превежда по банков път или му я изплаща във брой. Следователно – към тази дейност правилно е маркирано, че е приложим в §.1 от ДР на Наредба №Н-18 на МФ от 13.12.2006г. за отчитане на продажби в търговски обекти чрез фискални устройства за това какво е „*разносна търговия*“. /Същата се състои в продажба на стоки или услуги извън търговския обект по предварителна заявка, при която доставката се извършва от нает от доставчика персонал/.

Видно е, че съгласно чл.25, ал. 2 от Наредбата при разносна търговия, фискалната бележка се издава от интернет търговеца

при окомплектовката на заявката и се предава на разносвача, който от своя страна следва да я предаде на купувача при получаване на плащането. Съответно – по чл.25, ал. 3, т. 4 от ЗДДС, за дата на данъчното събитие при доставката на стоки при електронната търговия се приема датата, на която **доставчикът получи плащането** - при продажба чрез поръчка по пощата или по електронен път, а не на датата на прехвърляне на правото на собствеността върху токвата. В тази връзка СЪДЪТ прави извода, че обосновано при определяне на задълженията на жалбоподателя -за дата на възникване на данъчното събитие, е приета датата, на която доставчикът получи плащането - при продажба чрез поръчка по пощата или по електронен път

Правилно е установено, че размера на данъка за всеки конкретен период е изчислен, като е спазена реда на чл.53, ал. 2 от **Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/**. В резултат на гореизложеното, съобразно събраните и изследвани документи и доказателствени средства и след анализ на обстоятелствата по чл.122, ал. 2 от ДОПК, допълнително на основание чл.86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС, като на основание чл. 1 от **Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДПДВ/** са начислени лихви за просрочие.

Следователно – въз основа на изложеното – правилно с РА са установените задълженията по ЗДДС, потвърдени с решението на ответника, за данъчни периоди: м.02.2014г., от м.06.2014г. до м.03.2018г., м.05.2018г., м. 07.2018г., м.10.2018г. и м.11.2018г., поради което в тази част жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли. Съдът следва да маркира, че за дан.период м.12.2014г, м.02.2015 и м.10.2018г. макар да се не дължи ДДС /поради декларираната по-голяма сума за възстановяване от установената/ са установени различия т.е. установен е дължим ДДС, поради което данъкът за възстановяване по СД се намалява. Напр. за м.12.2014 има СД с ДДС за възстановяване от 2818,50лв., но при ревизията се установява дължимо ДДС от 819,46лв., която сума е приспадната от 2818,50лв., поради което за периода като краен резултат не се дължи ДДС за внасяне. В тази част обаче предвид това, че има корекция – независимо от крайния резултат- РА е предмет, както на контрол пред ответника, така и пред съда.

**За КД- потвърден е РА от 2013 до 2018г.- СЪДЪТ приема**, че правилно е прието установено от органите по приходите, че след

като има данни за укрити приходи в размери и по периоди, подробно описани в РД, то следва да се промени и определената данъчна основата за облагане с корпоративен данък по реда на чл.122, ал. 2 от ДОПК.Обосновано е визирано, че за определяне на укритите приход при ревизията са взети установените несъответствия, представляващи постъпления на парични суми, за които и не са издавани фискални бележки.

С оглед изложените факти, които не се променят и от закл. на вещото лице – правилно на основание чл. 78 от ЗКПО е коригиран счетоводния финансов резултат с установените не отчетени приходи по години, както следва:

- 2013г. - приход в размер на 18 157,70 лв.;
- 2014г. - приход в размер на 26 757,67 лв.;
- 2015г. - приход в размер на 47 858,08 лв.;
- 2016г. - приход в размер на 43 743,38 лв.;
- 2017г. - приход в размер на 103 607,34 лв.;
- 2018г. - приход в размер на 30 334,22 лв.

Въз основа на това е определен КД за 2014г. в размер на 406,41лв., КД за 2015г. в размер на 7511,65лв., КД за 2016г. в размер на 5 681,49лв., КД за 2017г. в размер на 11 892,04лв. и КД за 2018г. в размер на 4 555,09лв., ведно с лихвите или общо КД в размер на 30 046,68лв..

Конкретно следва обаче да се има предвид, че за 2013г. е установено, че е подадена а ГДД с деклариран счетоводен резултат загуба от 12 727,29лв., авансови вн. не са правени. В тази връзка, правилно е прието, че трябва ФР /финансовия резултат/ да се увеличи със сумата от 18 665,55лв., но са направени изводи за неправилно пренасяне на загубите от предходните 5 години /2008-2012/. Така е визирано, че при загубата за 2012г., правилата за пренасяне на загубата- изискват тя може да се приспадне, ако е реализирана от последните 5 години, порази което са приспаднати и загубите от 2011г. и 2012г. общо в размер на 35 572,54лв.. Обосновано така е направен крайния извода, че остатъкът за пренасяне към 2013г. е 29 637,28лв. загуба. Съответно дори и при увеличения ФР от 18 665,55лв.- няма и не се установява КД.

За 2014г. е установен КД от 406,41лв., тъй като е прието, че от ГДД е декларирана печалба от 6 943,74лв.- като ФР следва да се увеличи с 27 262,52лв..

Така за 2015г. също пир деклариран КД от 197,94лв. на база деклариран С. печалба от 27 258,44лв.- и направено увеличение



на ФР обосновано /въз основа на недеklarираните доставки/ от 48 362,93лв. е прието, че се дължи КД за 2015г. в размер на 7511,65лв..

За 2016г. по подадената ГДД е декларирана печалба от 13 071,53лв. като е увеличен ФР със 43 798,23лв. и съответно е определен КД за 2016г. в размер на 5681,49лв..

За 2017г. по подадената ГДД е декларирана печалба от 15 313,07лв., ФР е увеличен с 105 019,01лв., поради което е определен КД за 2017г. в размер на 11 892,04лв..

За 2018г. подадената ГДД е декларирана печалба от 15 216,7елв., ФР е увеличен с 31 902,78лв., поради което е определен КД за 2017г. в размер на 4555,09лв..

Тези фактически констатации, изцяло се споделят от състава и не се променят от констатациите на в.л..

Следователно и в тази част жалбата е изцяло неоснователна и следва да се отхвърли.

Не е спорно, че има издаден РАПРА №П-22221520137113-003-001 от 25.08.2020г./л.57/ за направените със същия корекции /поправена таблица 1 в частта на ДДС с приспадане на надвнесени суми за посочените 6 данъчни периода/, който е част от оспорения РА. Основанията за издаването на РАПРА са обосновани.

Относно разноските: общия размер на задълженията е КД от 38 872,49лв. /лихви и главница/ и ДДС от 53 673,75лв. също лихви и главница / резултат като се приспадат от таблицата от общия сбор от 101 238,54 сумата от 8692,30лв.- за 2013г., в която част РА е обявен за нищожен, както и 38 872,49 КД/, поради което върху тях следва да се начисли юрк.възнаграждение или съгласно Наредба №1/2004г чл.7, ал.2, т.4 - 3 306лв.- следва да се присъди юрк.възнаграждение.

ВОДИМ СЪДЪТ

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна жалбата на „ЕКС КОМЕРС“ ЕООД ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ /РА / №Р-22221519007969-091-001 от 07.08.2020г. издаден от Р. Р. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“, възложител на ревизията и от М. К. М. на длъжност главен инспектор по приходите –ръководител на ревизията, ведно с РАПРА №П-22221520137113-003-001 от 25.08.2020г., в частта му потвърдена с РЕШЕНИЕ №152 от 27.01.2021г. на директора на

дирекция „ОДОП“, с която са установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.02.2014г., от м.06.2014г. до 03.2018г. и м.05.2018г., м.07.2018г., м.10.2018г. и м.11.2018г., както и по ЗКПО за данъчни периоди от 2013г. до 2018г., които задължения са в общ размер от **53 673,75лв.** общо главница и лихви и по ЗКПО, както следва: КД за 2014г. в размер на 406,41лв., КД за 2015г. в размер на 7511,65лв., КД за 2016г. в размер на 5 681,49лв., КД за 2017г. в размер на 11 892,04лв. и КД за 2018г. в размер на 4 555,09лв., или общо КД в размер на **38 872,49лв.** /30 046,68лв. главница и 8825,81лв. лихви/.

ОСЪЖДА „ЕКС КОМЕРС“ ЕООД ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица] да заплати на НАП сумата от 3306лв. юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба в 14-дневен срок чрез АССГ пред ВАС от съобщаването му.

Съдия: