

РЕШЕНИЕ

№ 2367

гр. София, 11.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 14.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10747** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от С. С. – управител, чрез адв. С. А. – САК, в качеството на пълномощник, срещу Ревизионен акт №Р-2200220006977-091-001/24.06.2021 г. издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1480/24.09.2021 г. по реда на чл. 156, ал. 4 от ДОПК от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С., с който на жалбоподателят е определено данъчно задължение по ЗДДС за данъчни периоди - 01.09.-30.09.2019 г. по ЗДДС – данък за внасяне в размер на 65 209,55 лв. и лихви – 10 716,83 лв., при деклариран ДДС за внасяне в размер на 2 890,18 лв.

Жалбоподателят твърди, че ревизионния акт е незаконосъобразен, необоснован и постановен при превратно тълкуване на закона. Счита за неправилни изводите на органа по приходите, че в хода на ревизията са установени предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Искането до съда е за отмяна на оспорения акт.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез адв. Д., поддържа жалбата и счита, че РА следва да бъде отменен. Претендира присъждане на направените по делото разноски, съобразно представен списък на разноските.

Ответникът по жалбата - Директорът на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, не се явява и не се представлява.

СГП не се представлява и не взема становище по жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, становищата на страните и след задължителната проверка по чл. 160 ДОПК, намира за установено следното от фактическа страна:

Ревизията е възложена съгласно Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2200220006977-020-001/ 16.11.2020 г., връчена по електронен път на 14.12.2020 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне задълженията му по реда на ЗДДС за данъчен период 01.09.-30.09.2019 г. Определен е срок за завършването ѝ до три месеца от връчването на ЗВР. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-2200220006977-020-002/10.03.2021 г., издадена от органа, възложил ревизията, срокът за завършването ѝ е удължен до 14.05.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-2200220006977-092-001/28.05.2021 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу предложението за установяване на задължения, направено с РД, вх. №53-00-1147/14.06.2021 г., което е прието за неоснователно. Ревизията приключва с РА №Р-2200220006977-091-01/24.06.2021 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена в изпълнение на Решение №1646/29.10.2020 г.

С РА е определен резултат за данъчен период 01.09.-30.09.2019 г. по ЗДДС – данък за внасяне в размер на 65 209,55 лв. и лихви – 10 716,83 лв., при деклариран ДДС за внасяне в размер на 2 890,18 лв.

С цел изясняване на фактите и обстоятелствата в производството на [фирма] е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002220006977-040-001/09.03.2021 г. като изисканите документи и обяснения са представени в определения за това срок. С Протокол №Р-22002220006977-П.-001/26.05.2021 г. са приобщени доказателствата, събрани при предходната ревизия. Връчено е и Уведомление по чл. 124 от ДОПК, изх. №Р-22002220006977-113-001/05.04.2021 г.

Събраните доказателства, установените факти и обстоятелства, както и направените въз основа на тях констатации са описани изчерпателно в РД.

Ревизиращият екип е установил, че дружеството извършва търговия на дребно с нехранителни стоки в нает търговски обект - магазин „F 58“, находящ се в [населено място], [улица] /аутлет „Принцес“/, регистрирано е по реда на ЗДДС на 10.01.2017 г.

На ревизираното лице са извършени множество проверки от органи на отдел „Оперативни дейности“ - С. при ГД „Фискален контрол“ на ЦУ на НАП за установяване спазването разпоредбите на Наредба №Н-18/13.12.2006 г. на Министерството на финансите в т. ч.:

- проверка, възложена с Резолюция за извършване на проверка /Р./ №Р-О-22002218000445-ОРП-001/06.07.2018 г., при контролна покупка от органи на НАП не е издаден фискален бон от ЕКАФП;

- проверка, възложена с Р. №Р-О-22002219017469-ОРП-001/17.06.2019 г. при съпоставка на дневния финансов отчет и фактическата касова наличност е установено несъответствие, като в касата е отчетена по-голяма наличност от данните по отчета.

В хода на ревизията е извършен анализ на оборотите и салдата на сметка 304 „Стоки“, при която е установено, че стоките наличности непрекъснато се увеличават: към 31.12.2015 г. - 28 387,69 лв.; към 31.12.2016 г. - 72 058,17 лв.; към 31.12.2017 г. – 352 835,02 лв.; към 31.12.2018 г. - 457 818,35 лв. и към 30.09.2019 г. - 707 155,87 лв.

На ревизираното лице е извършена проверка и във връзка с писмо на ЦУ на НАП с изх. №93-00-4351/13.09.2019 г. и Резолюция за извършване на проверка за установяване на налични активи /инвентаризация/ с №П-22221319159647-ОРП-001/17.09.2019 г., при която е извършено физическо преброяване на наличните стоки, при която е констатирано, че по продажни цени стоките са на стойност 1 658 745,73 лв.

Съгласно оборотната ведомост към 31.08.2019 г. салдото по с/ка 304 е в размер на 695 934,64 лв. За периода 01.01. - 31.08.2019 г. дружеството е реализирало оборот в размер на 580 733,29 лв., т. е. по-нисък от поддържаните наличности, което, според органите по приходите, е лишено от икономическа логика.

Въз основа на така установените факти и обстоятелства са заключили, че [фирма] не е отчело всички извършени продажби и е укрило приходи от търговската си дейност.

В подкрепа на този извод ревизиращите са изложили допълнителни мотиви, съгласно хронологичните и аналитичните справки на сметка 304 стоките се изписват веднъж месечно по отчетна стойност. Обяснили са, че голямата им номенклатура същите са групирани - дрехи, аксесоари, бельо, домашни потреби, канцеларски материали, обувки, хигиенни материали и чанти. Заприходяването им по дебита на сметка 304, обаче, е извършвано под наименованието „стоки“. Епизодично някои от стоките са заприходявани като чорапи, детски играчки, колани, дом. потреби, куфари, чанти, дамско бельо и др. Изписването също е извършвано не по групи, а като „стоки“;

- към 26.09.2020 г. /датата на инвентаризацията/, салдото по сметка 304 е в размер на 706 910,87 лв.;

- в отговор на връченото ИПДПОЗЛ са представени и: таблица, в която са систематизирани инвентаризационните описи; информация за наличностите по счетоводни данни по количества и доставна стойност на стоките; сравнителна таблица за продажната стойност при инвентаризацията без ДДС и доставната стойност при инвентаризацията по групи стоки, като условната средна надценка е определена като средна такава; размер на надценката по групи стоки за м. 09.2019 г.

За целите на определяне на резултата за данъчен период 01.09.-30.09.2019 г. в РД са съпоставени данните от инвентаризацията – продажна стойност на стоките без ДДС, със счетоводните данни за налични стоки по доставна стойност, без ДДС, по групи стоки – дрехи, аксесоари, бельо, домашни потреби, канцеларски материали, обувки, хигиенни материали и чанти, като доставната стойност на стоките по счетоводни данни е умножена по декларираната надценка за съответната група стоки. В резултат за всички групи /с изключение на чанти/, са установени липси, чиито общ размер е 311 596,90 лв. /табл., стр. 5-6 от РД/.

Ревизиращите са извършили анализ във връзка с обстоятелства по чл. 122, ал. 2, на основание чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК и са определили данъчна основа на доставките с място на изпълнение на територията на страната, облагаеми със ставка 20% в размер на 326 047,77 лв., формирана като сума от декларираната данъчна основа на облагаемите доставки в подадената справка-декларация за данъчен период 01.09.-30.09.2019 г. – 42 224,50 лв. и 311 596,90 лв. – стойността на липсващите стоки, реализирани на територията на страната, за които дружеството не е издало документи,

като е приспадната данъчната основа в размер на 27 773,63 лв. по доставките, по които е получател за периода. Дължимият ДДС върху така определена данъчна основа е в размер на 65 209,55 лв., от които внесени от дружеството – 1 809,84 лв.

С Решение № 1480/24.09.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, издадено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от легитимирано лице, в предвидения от закона 14-дневен срок, след изчерпване на възможността за обжалване по административен ред, поради което се явява допустима.

Разгледана по същество е неоснователна по следните правни съображения:

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, при спазване на административно-процесуалните правила и правилно приложен материален закон.

Не е спорно, че [фирма] по време на ревизията е извършвало търговия на дребно с разнообразни нехранителни стоки в нает търговски обект находящ се в [населено място], [улица] /аутлет „Принцес“/.

Основният спор между страните се концентрира върху това дали са основания за прилагане на особения ред по чл. 122 от ДОПК.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Следователно в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно насрещно доказване твърдяните от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

За да пристъпят към облагане по аналогия, органите по приходите са приели, че са наличие обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 4 от ДОПК.

С т. 38 от решение от 5 октомври 2016 г. по дело С-576/15 на СЕС е прието, че член 242 от Директивата за ДДС налага на данъчнозадължените лица — платци на данъка, задължение за водене на надлежна отчетност. Според т. 39 от същото решение липсата на счетоводна отчетност, която би позволила прилагането на ДДС и контрола върху него от данъчната администрация, и липсата на осчетоводяване на издадените и изплатени фактури могат да възпрепятстват правилното събиране на данъка и следователно да застрашат доброто функциониране на общата система на ДДС. Следователно правото на Съюза не е пречка държавите членки да считат такива пропуски за част от данъчна измама. За осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на данъчните измами член 273, първа алинея от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да налагат други, различни от предвидените в нея задължения, които сметнат за необходими за тази цел, при спазване на изискването за еднакво третиране на вътрешните сделки и сделките между държави членки, извършвани от данъчнозадължени лица, и при условие че тези задължения не пораждаат в търговията между държави членки формалности при преминаването на границите - т. 40. Според точки 41 и 43 от цитираното решение от разпоредбите на чл. 273, чл. 2 и чл. 250, §1 от Директивата, както и от член 4, параграф 3 от Договора за

ЕС следва, че всяка държава членка има задължение да вземе всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се предотвратят измамите. Извън ограниченията, които налагат, разпоредбите на член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, и следователно тези разпоредби им предоставят свобода на преценка по отношение на способите за постигането на целите в точка 41 от решението. Според т. 44 мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на посочения член 273, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят данъчните измами, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели и не трябва да поставят под въпрос неутралитета на ДДС. В т. 45 е прието, че член 122 от ДОПК съставлява способ за предотвратяване на измама, който при укриване на доставки или доходи, както и при липсата или непредставянето на данъчната администрация на отговаряща на изискванията на националната правна уредба счетоводна документация има за цел установяването на данъчните задължения и определянето на данъчна основа, която е максимално близка до действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация, въз основата на известни на администрацията обстоятелства като вида и характера на фактически осъществяваната дейност, документите с достоверни данни, търговското значение на мястото, където се извършва дейността, брутните приходи и доходи, както и други относими доказателства. Същото становище е възприето и в т. 48 от решението, съгласно която правната уредба на чл. 122 от ДОПК има за цел определянето на данъчна основа, която е максимално близка до действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация, в случаите, в които не могат да се получат обективни данни за датите на облагаемите доставки, за техните получатели, както и за облагаемите доходи на данъчнозадълженото лице поради измамливото му поведение и по-специално поради факта, че то не е изпълнило задължението си да води надлежна счетоводна отчетност, като позволява на компетентните национални органи да възстановят положението въз основа на информацията, с която разполагат, като вземат предвид всички относими към съответното лице обстоятелства.

При така даденото тълкуване и с оглед на обстоятелството, че жалбоподателят, водейки счетоводството си в нарушение на ЗСч, сам се е поставил в ситуация да не може да се установят причините за констатираните излишъци и основата за облагане с данъци, съдът намира, че правилно ревизиращите органи са приели, че са налице укрити доставки, съответно приходи по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, върху които следва да бъдат определени задължения за данък върху добавената стойност и корпоративен данък.

Разпоредбата на чл. 122, ал. 1 ДОПК предоставя правна възможност, орган по приходите да приложи установения от съответния закон (ЗДДС, ЗКПО) размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от седемте, изчерпателно изброени в същата алинея обстоятелства. Правилно в конкретния случай органът по приходите е установил, че са налице основанията по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т.4 от ДОПК - налице са данни за укрити приходи и липсва или не е представена счетоводна отчетност, съгласно ЗСч или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на дължимите вноски са унищожени (пълният текст на т.4).

За да е възможно констатациите на РА да се ползват с материална доказателствена сила (презумпция за вярност до доказване на противното), нормата на чл. 124, ал. 2 ДОПК изисква наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 да е подкрепено от събраните доказателства.

В конкретния случай от събраните при ревизията доказателства, а именно получените от [фирма] счетоводна справка по групи стоки, в която са посочени продажната стойност със и без ДДС на стоките, установени като налични при извършената от приходни органи инвентаризация към 24.09.2019 г., доставната стойност на стоките по счетоводни данни към същата дата, процента на надценка по групи стоки и доставната стойност на стоките при инвентаризацията. Безспорно е от изготвената от дружеството справка, че е налице разлика от 149 376,40 лв. между доставната стойност на стоките, установена при инвентаризацията - 553 229,87 лв., и тази по счетоводни данни – 702 606,20 лв., като в последната колона от справката е изчислен и дължимият ДДС върху тази разлика - в размер на 29 875,27 лв.

Заявява се главно, че липсват условията по чл.122, ал.1, т.2 и т.4 ДОПК за провеждане на ревизията по особен ред. Това основно възражение е явно неоснователно, тъй като напълно се опровергава от извършената съпоставка между доставната стойност на стоките, установена при инвентаризацията - 553 229,87 лв., и тази по счетоводни данни – 702 606,20 лв., като в последната колона от справката е изчислен и дължимият ДДС върху тази разлика - в размер на 29 875,27 лв. Тези факти се подкрепиха и от представената счетоводна справка от ревизираното лице, в която е документирано липсата на стоки по придобивни цени към 24.09.2020 г. в посочения размер /149 376,40 лв./.

В решението на директора на дирекция "ОДОП" са посочени и някои косвени доказателства за укриване на доходи и водено счетоводство от дружеството, което не отразява действителните приходи и не дава възможност за правилно и точно определяне на данъчната основа и констатирано нарушение на правилата за издаване на касови бележки, за което са издадени актове за установяване на административно нарушение и са наложени съответните имуществени санкции. Тъй като при ревизията се установява липса на достатъчно информация от представените счетоводни документи, относно действително реализираните приходи, ревизиращите органи правилно и законосъобразно са определили данъчната основа за облагане с ДДС, изхождайки от зададените от законодателя параметри на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. В допълнение съдът счита, доказаният по безспорен начин факт, че жалбоподателят не е изпълнявал задължението си по чл. 28, ал. 1 ЗСч. да извършва инвентаризация най-малко веднъж годишно, чрез която да установи фактическите наличности на стоково-материални запаси и стойностните им параметри в съответствие с определението за инвентаризация в ДР ЗСч. Отделно от това е напълно възможно декларираните и установени по счетоводните данни на дружество надценки да са неточни. Не се констатира грубо нарушение на административнопроизводствените правила и принципи на данъчния процес, съдържащи се в чл.3, чл.5 и чл.6 от ДОПК.

С оглед на всичко изложено дотук следва да се приеме, че органите по приходите са установили по безсъмнен начин проявлението на фактите и

обстоятелствата, от които черпят правомощието си да определят данъчната основна за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК и да начислят следващите се от това данъци по ЗДДС. Констатациите им са обосновани от събраните в хода на ревизионното производство доказателства, а направените въз основа на тях правни изводи са съответни на материалния закон. Жалбоподателят не е представил годни доказателства, с които да опровергае при условията на пълно насрещно доказване верността на фактическите констатации в ревизионния акт съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК, поради което законосъобразно органите по приходите са изменили финансовия резултат на дружеството за данъчен период 01.09 – 30.09.2019 г. и са до начислили ДДС за ревизираните данъчни период, приемайки че са налице реализирани, но неотчетени приходи от продажби, подлежащи на облагане с ДДС.

По тези съображения съдът намира, че не са налице основания за отмяна на обжалвания ревизионен акт, поради което жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, VII състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от С. С. – управител, срещу Ревизионен акт № Р-2200220006977-091-001/24.06.2021 г. издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1480/24.09.2021 г. по реда на чл. 156, ал. 4 от ДОПК от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С., с който на жалбоподателят е определено данъчно задължение по ЗДДС за данъчни периоди - 01.09.-30.09.2019 г. по ЗДДС – данък за внасяне в размер на 65 209,55 лв. и лихви – 10 716,83 лв., при деклариран ДДС за внасяне в размер на 2 890,18 лв.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок.

СЪДИЯ: