

РЕШЕНИЕ

№ 1474

гр. София, 04.03.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 26.11.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **1168** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс.

Образувано е по подадена чрез упълномощен адвокат жалба от управителя на [фирма], против Ревизионен акт № [ЕГН]/24.08.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. с Решение № 2283/16.12.2011 г.

В съдебното производство жалбоподателят е представляван от адвокат, който поддържа жалбата. Претендира разноски за водене на делото и допълнително представя писмена защита.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОУИ” – С., чрез юрисконсулт оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, и желае юрисконсултско възнаграждение.

Като доказателства по делото са приобщени всички писмени такива, съдържащи се в административната преписка. По искане на жалбоподателя Съдът допусна изготвяне на счетоводна експертиза, от която впоследствие оспорващият се отказва.

Съдът приема за установено следното.

Със Заповед № 1101456/04.02.2011 г. (изменена със ЗВР № 1105652/12.05.2011г.), издадени от орган по приходите на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по: ЗДДС за периодите от 09.10.2009 г. до 31.12.2010 г., Корпоративен данък по ЗКПО за периода от 29.04.2009 г. до 31.12.2009 г., Данък по чл. 42/49 ЗДДФЛ, за периодите от 29.04.2009 г. до 31.12.2010 г., както и за определяне

на осигурителните задължения за ДОО, ЗОВ и вноски за фонд ГВРС. Съставен е Ревизионен доклад № 1105652/24.06.2011 г., въз основа на който е издаден Ревизионен акт № [ЕГН]/24.08.2011 г., от упълномощен със ЗОКО, № К 1105652/27.06.2011 г. орган по приходите. С акта са установени задължения за довносяне, в размер общо на 10 864,92 лв., от които: ДДС – 7 440, 20 лв. и лихви - 875,78 лв.; корпоративен данък – 1 285,60 лв. и лихви - 185,83 лв.; ЗОВ - 309,12 лв. и лихви - 37,13 лв.; вноски за ДОО - 598,92 лв. и лихви - 132,34 лв.

През ревизираните периоди дружеството е осъществявало търговска дейност като аптека, извършвайки продажби на лекарствени средства, на санитарни и козметични продукти. Ревизиращият екип е извършил проверка в обекта – аптека и складово помещение, като са иззети разпечатки за складовата наличност към 17.03.2011 г. Констатирано е, че липсва счетоводна отчетност за периода 2009 г. и първична счетоводна документация. След извършена проверка в регистър V. 11 са установени фактури, които не са включени и не са отразени счетоводно в отчетността на дружеството. За тези фактури е прието, че не са отчетени приходи от реализацията на получените стоки и поради това е направен изводът, че се касае за укрити приходи или доходи, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК. На 03.06.2011 г. на ревизираното дружество е връчено Уведомление, изх. № 1153-06-119/31.05.2011 г., с което, на основание чл. 124, ал. 1 ДОПК е уведомено, че данъчните основи за облагане ще бъдат определени по особения ред. От страна на дружеството са представени документи (стр. 5 от РД – 68 от делото). На задълженото лице е връчено и искане за представяне на декларации по чл. 124, ал. 3 ДОПК, относно имуществото, вида и размера на направените разходи.

В хода на ревизията, за да обосноват тезата си за наличие на основание облагането да бъде извършено по аналогия, е направена проверка на оригиналните първични счетоводни и търговски документи за 2010 г., намиращи се в офиса на обслужващата счетоводна къща. Събрани са и са изследвани и други счетоводни документи, изхождащи от основния доставчик на проверяваното дружество - [фирма]. След съпоставяне между издадените от този доставчик и включени в дневниците за продажби фактури и кредитни известия с фактурите, отразени от жалбоподателя [фирма] в дневниците за покупки е направен изводът, че ревизираното лице не е включило и отразило счетоводно фактури за покупки на стоки – лекарствени средства, които обаче е реализирало като продажби в аптеката. В РД са описани подробно, за всеки от ревизираните данъчни периоди фактурите, съответно за отчетени продажби от [фирма] на „С. 2008” и декларираните от последното покупки, като са отразени констатираните разлики, изразяващи се в деклариране на по-малък брой фактури.

За да определят задължения на дружеството – жалбоподател по ЗДДС ревизиращите приели още, че понеже се касае за бързооборотни стоки – лекарствени средства, закупените и счетоводно незаприходени стоки са били реализирани в месеца на тяхната покупка. Поради това са приели наличие на основанията по чл. 86, ал. 1 ЗДДС, вр. чл. 25, ал. 5 (понастоящем, считано от 01.01.2010 г. – ал. 6), т. 1 ЗДДС и са „доначислили” ДДС за продажбите (препродажби) на закупените от [фирма] стоки. За определяне на данъчната основа използвали формираната от ревизираното дружество надценка при препродажбите, имайки предвид декларираните от жалбоподателя счетоводни данни в ГДД и в Годишния отчет за дейността (отчет за приходи и разходи). По този начин, за 2009 г. е установена средна надценка на

стоки - 10, 0386 %. Данъчната основа за облагане с ДДС по периоди е определена на база неотчетените доставки на стоки от [фирма] и на приходите от реализацията им, умножени по определената надценка. За 2010 г., при определяне на данъчна основа за облагане с ДДС са изчислили надценка от 24, 6641 %, определена въз основа на представените счетоводни данни – хронологични разпечатки по счетоводни сметки от група 30 – „стоки” и група 70 – „приходи от продажби на стоки”. Така е доначислен ДДС в размер на 7 440,20 лв.

За да определят задължения за корпоративен данък ревизиращите се позовавали на това, че доставените стоки по издадени от [фирма] фактури са на стойност 123 782,14 лв., но не са отразени счетоводно в регистрите на дружеството. Приели са, че за препродажбата на тези стоки не са били отчетени приходи. На база данните от ГДД за декларираните от дружеството приходи от продажби и отчетна стойност на продадените стоки е определена средна надценка от 10,386 %. След определяне по този начин на данъчния финансов резултат за целите на облагането с корпоративен данък, за 2009 г. са определили корпоративен данък за довносяне, в размер на 1 285, 60 лева.

В жалбата срещу ревизионния акт са изложени твърдения, че същият е неправилен и незаконосъобразен. Счита се, че необосновано е определен моментът на настъпване на данъчно събитие и се оспорват размерите на задълженията. Искането е за отмяна на акта.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, след анализа на доказателствата и на доводите на страните, в резултат на извършената проверка за законосъобразност, съответстваща на изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, формира следните правни изводи по същество.

Решение № 2283/16.12.2011 г. на директора на Дирекция „ОУИ” – С. (л. 20), с което е потвърден ревизионният акт е валидно, а подадената пред Съда жалба е процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество.

Съдът намира жалбата за основателна.

Законът е поставил прилагането на процесуалния ред за определяне на данъчни задължения по аналогия (чл. 122 и сл. ДОПК), в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, която обаче подлежи на съдебен контрол, досежно нейната основателност. Касае се за възможност да бъде извършено облагане тогава, когато необходимите за установяването на данъчните задължения обективни данни, с оглед изискванията на съответния специален закон не са налице, при наличието на изчерпателно изброените в ал. 1 на чл. 122 обстоятелства. За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по особения ред, са създадени специални процесуални правила (чл. 122, чл. 123, чл. 124 ДОПК), именно с цел да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. В тежест на органите по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред. За да е възможно констатациите на РА да се ползват с материална доказателствена сила (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. По отношение процесния ревизионен акт това не е направено. Органите, извършили ревизията са се позовавали на обстоятелството по т. 2, ал. 1, чл. 122 ДОПК – наличие на данни за укрити приходи или доходи, предвид установените

разлики между броя на данъчните фактури за закупените от доставчика [фирма] стоки и фактурите, които са били осчетоводени от получателя „С. 2008”. В същото време са обосновавали с мотивите си наличие на обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 4 ДОПК – липсваща или непредставена счетоводна отчетност, без обаче да цитират това основание в уведомлението по чл. 124, ал. 1 ДОПК. Констатацията за наличие на данни за укрити приходи или доходи (чл. 122, ал. 1, т. 2) косвено кореспондира с разпоредбата на чл. 123, ал. 1 ДОПК, съгласно която: „в случаите по чл. 122, ал. 1, при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него”. Макар разпоредбата на чл. 123, ал. 1 ДОПК да оставя впечатление за изчерпателност, с оглед конкретния случай следва да бъде прието, че за да се ползва от презумпцията, ревизионният акт следва да съдържа доказателства за конкретния размер на получени доходи (печалба) от продажбата в аптеката на конкретни лекарствени средства. Това доказване, за целите на облагането с корпоративен данък по реда на ЗКПО изисква, за определяне на данъчната основа да бъде взета предвид данъчната печалба (чл. 19), която пък представлява положителният финансов резултат – чл. 18, ал. 2, вр. ал. 1 и чл. 22 ЗКПО. Правилото на чл. 21, ал. 1 е, че данъчният период за определяне на корпоративния данък е календарната година. Следователно, за да бъде определен корпоративния данък за 2009 г. следва от страна на ревизиращите да бъде установено и обосновано с доказателства, че всички закупени от [фирма] стоки са били препродадени в аптеката на „С. 2008” в рамките на календарната 2009 г. Определянето на стоките като „бързооборотни” само по себе си не означава, че са били продадени именно през този период и конкретно „в месеца на тяхното закупуване”, както са приело ревизиращите. В тази насока в РД и в РА няма констатации и не е изследвана установената складова наличност (по отношение брой и вид стоки), а е извършено просто съпоставяне между издадените от доставчика фактури и тези, осчетоводени от получателя „С. 2008”.

Законът изисква доказването при ревизия в особени случаи да стане със съответните доказателства (чл. 124, ал. 2 ДОПК) и едва тогава тежестта да ги опровергавае може да бъде възложена на лицето. В случая не може да се ползва установената в чл. 124, ал. 2 ДОПК презумпция, в полза на ответника. Съгласно общия принцип по чл. 154, ал. 1 ГПК, приложим на основание § 2 ДР ДОПК, когато ревизията е била извършена по общия процесуален ред, тежестта да докажат твърденията, на които основават заключенията си е върху ревизиращите органи по приходите. Такова доказване не е проведено, както в ревизионното производство, така и по време на съдебното.

Освен горното, налице е необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон – ЗДДС, и по отношение определяне на данъчна основа за облагане с ДДС.

Както се каза по – горе, за да определят задължения на дружеството – жалбоподател по ЗДДС ревизиращите приели, че бързооборотните стоки – лекарствени средства, закупени и счетоводно незаприходени са били реализирани в месеца на тяхната покупка. Поради това са приели наличие на основанието по чл. 86, ал. 1 ЗДДС, вр. чл. 25, ал. 5 (понастоящем, считано от 01.01.2010 г. – ал. 6), т. 1 ЗДДС и са „доначислили” ДДС за продажбите (препродажби) на закупените от [фирма] стоки.

Общият принцип, установен с чл. 82, ал. 1 ЗДДС определя като лице – платец на ДДС регистрираното по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, по отношение

на което данъкът е станал изискуем и за което възниква задължението (чл. 86, ал. 1) да го начисли, съобразявайки се с условията на ал. 2 и ал. 3, чл. 86. За да бъде прието, че за „С. 2008”, продавайки (на дребно и/или на едро) получените от „С.” лекарства е възникнало задължение да начисли ДДС (чл. 25, ал. 6, т. 1 – предишна ал. 5), следва да бъде установено, кога данъкът е станал изискуем. За целта пък на установяване подлежи, кога е настъпило данъчно събитие. На този въпрос принципно отговаря нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС - датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена, или евентуално нормите на ал. 3 и ал. 4, в определени хипотези. Според решаващия съд органите по приходите и ответникът неправилно и необосновано са приели за дата на настъпване на данъчните събития месеците, през които са били закупени (не доставени) стоките. Данъчният закон обвързва момента на настъпване на данъчно събитие с наличието на доставка, представляваща прехвърляне правото на собственост върху стока (чл. 6, ал. 1), а не с нейната покупка. Покупката (сключване на сделка и заплащане на цената) може да бъде извършена в момент, различен от момента на фактическото предаване на стоката във владението на купувача, за да може той да се разпорежда с нея. В тази връзка в ревизионния акт няма не се съдържат мотиви и доказателства. Задълженията за донасяне на ДДС са определени произволно.

В заключение, оспореният ревизионен акт е незаконосъобразен и необоснован, защото, макар и издаден от компетентен орган и в предвидената форма, не е съобразен с процесуалните норми на ДОПК и с материалните на ЗДДС, обсъдени по – горе. На тези основания подлежи на отмяна.

При този изход на съдебния спор, основателна е претенцията на жалбоподателя за разноски – 50 лева държавна такса (л. 3) и 100 лева възнаграждение за адвокат (л. 16), които подлежат на възстановяване от страна на орветника.

Водим от изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2 ДОПК, Административен съд София - град, 14^{ти} състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата от [фирма] Ревизионен акт № [ЕГН]/24.08.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. с Решение № 2283/16.12.2011 г.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК] разноски по делото и възнаграждение за адвокат, в общ размер на 150 лв. (сто и петдесет лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: