

# РЕШЕНИЕ

№ 3836

гр. София, 09.06.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,**  
в публично заседание на 12.04.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Боряна Бороджиева**

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **8574** по описа за **2019** 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] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220318004357-091-001/14.03.2019 г., потвърден с решение № 954/04.06.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С.. С ревизионния акт са установени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода от 25.05.2016 г. до 31.05.2018 г. в общ размер на 35 620,94 лв. и за корпоративен данък /КД/ за периода от 27.04.2016 г. до 31.12.2017 г. в общ размер на 3 376,53 лв. и са начислени лихви за забавено плащане на посочените задължения в общ размер на 8 396,17 лв. /за задълженията за ДДС – 8017,27 лв. и за задълженията за КД – 378,90 лв/.

Становища на страните:

Жалбоподателят в жалбата, съдебно заседание и писмени бележки застъпва становище, че РА е незаконосъобразен, неправилен и необоснован, както и че е постановен в нарушение на императивните процесуални норми на ДОПК и в нарушение на приложимите материални закони. Съображенията в детайли са в писмени бележки. Претендира разноска по делото, като представям списък, ведно с доказателства за извършени плащания.

Ответникът застъпва становище за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Позовава се на мотивите в решението на директора на дирекция „ОДОП“-С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар. По разноските, счита, че независимо от изхода на делото, следва да се възложи на жалбоподателя.

#### Факти по делото:

Обжалваният РА е издаден след ревизия, възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220318004357-020-001 от 26.07.2018 г. на органи по приходите при ТД на НАП-С. на жалбоподателя [фирма] за установяване на задълженията за ДДС за периодите от 25.05.2016 г. до 31.05.2018 г. и за КД за периодите от 27.04.2016 г. до 31.12.2017 г., със срок продължен с последвала ЗВР до 06.01.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220318004357-092-001/18.01.2019 г., връчен на 22.01.2019 г. Ответникът посочва в решението си, че в продължения до 04.03.2019 г. с Уведомление №Р-22220318004357-РУС-001/05.02.2019 г. срок не е подадено писмено възражение срещу РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22220318004357-091-001/14.03.2019 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Оспорваните задължения са допълнително установените с РА задължения за ДДС в размер на 35 620,94 лв. и за корпоративен данък (КД) в размер на 3 376,53 лв. както и съответстващите лихви в общ размер на 8 396,17 лв. Така установените задължения произтичат от корекции на декларираните от лицето резултати по съответния материален закон за съответните периоди, вследствие от доначислен данък във връзка с укрити от лицето продажби, съответно приходи.

Ревизията е първа за посочените периоди.

В хода на ревизията на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3; чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22220318004357-040-001/30.07.2018 г. В отговор лицето по електронен път с придружителни писма вх. №Р-2222031804357-ПРД-001-И/17.08.2018 г. и №Р-2222031804357-ПРД-002-И/20.08.2018 г. е представило част от исканите документи и писмени обяснения, като същите са подробно анализирани от органите по приходите при изготвяне на ревизионния доклад, неразделна част от оспорения ревизионен акт.

Изготвени са искания за представяне на информация от трети лица №Р-22220318004357-041-001/30.07.2018 г. и №Р-22220318004357-041-002/15.11.2018 г. [фирма] с ЕИК[ЕИК], с които от куриерското дружество е изискана информация за извършените куриерски и пощенски услуги в полза на ревизираното лице за периодите от 20.05.2016 г. до 31.05.2018 г., за размера на сумите изплатени по наложени платежи, сключени договори за куриерски услуги и др. Посочено е, че справката следва да съдържа информация за всички пощенски и куриерски пратки, както и данни за товарителницата във връзка със съответната пратка. Изискана е информация за начина на изплащане на събраните суми от наложен платеж и пощенски парични преводи, като при изплащане на сумите в брой е изискано да се представят съответните документи, доказващи направеното плащане.

От [фирма] на 13.08.2018 г. и 04.01.2019 г. е представена исканата информация, съдържаща данни в таблици Е. за всички куриерски услуги и копия на сключените с [фирма] договори за куриерски услуги. В така предоставената информация се съдържат данни за размера на изплащаните суми, номер на товарителницата посредством която са предоставяни стоките, дата на подаване, от кой офис е подадена

пратката, име, адрес, телефон на подателя, вид и описание на пратката, до кой офис. Предоставени са и копия на разходни касови ордери за изплащане на сумите по наложени платежи, свързани с доставката на стоките. Същите са получавани от М. С. Р., съдружник в дружеството. Извършена е проверка на същата, като с протокол №1262205/04.01.2019 г. са приобщени събраните доказателства.

Извършен е преглед на първичните и вторични счетоводни документи на дружеството в счетоводния му офис, като тези действия са обективирани с протокол №1242252/17.09.2018 г.

За целите на ревизията от органите по приходите е извършена съпоставка между данните предоставени от куриерското дружество и съдържащи информация за извършени от [фирма] продажби и декларирани от същото лице продажби, плащанията по които са извършени по банков път или в брой и са отчитани чрез въведеното в експлоатация фискално устройство на дружеството. Във връзка с предоставените от ревизираното лице контролни ленти на електронен носител /КЛЕН/ от регистрираното фискално устройство от органите по приходите чрез Програмен продукт А. е извършена тяхната обработка. За целта е създаден файл, съдържащ информация за всяка една издадена касова бележка от фискалното устройство с номер на касовия бон, дата на издаване и сума.

При извършената съпоставка на отчетените от ревизираното дружество приходи и получените данни от куриерските дружества, органите по приходите са установили несъответствия. Съпоставката е извършена между всички изпратени стоки с номер на товарителница, дата и сума и всички фискални бонове, отчетени от дружеството и записани в предоставените от ревизираното лице КЛЕН на фискалното устройство. Съпоставителният анализ е извършен чрез ПП А., чрез който за всяка една изпратена стока с индивидуална товарителница, дата и сума е търсен фискален бон от КЛЕН. След извършената обработка са установени несъответствия, както по години, така и по месеци и са изготвени таблици на стр. 4-7, 18 -32 в РД. Установените неотчетени продажби са идентифицирани по номер на товарителница, дата на изпращане на стоката и сума на наложеният платеж. Чрез извършена справка за ревизираните периоди между всички издадени фактури от доставчици и включените такива в отчетните регистри за покупки на жалбоподателя от органите по приходите са установени невключени покупки на обща стойност от 59 829,68 лв.

Във връзка с гореизложеното е установено, че за всичките данъчни периоди с изключение на м. 02.2017 г. сумите на изпратените стоки с наложен платеж са по-големи, отколкото декларирани от лицето продажби за същия месец. Установени са и изпратени пратки от ревизираното дружество, за които не са издавани фискални бонове. С оглед на това е прието, че разликите представляват неотчетени /или укрити/ приходи от продажби от дейността на дружеството, което е обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

С оглед горното и на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е изготвено Уведомление №Р-22220318004357-113-001/03.01.2019 г., с което ревизираното лице е уведомено, че основата за облагане с данък по реда на ЗДДС за периода 25.05.2016 г. - 31.05.2018 г. и по ЗКПО за периода 27.04.2016 г. - 31.12.2017 г. г. ще бъде определена по реда на чл. 122-124 от ДОПК. Уведомлението е връчено на декларирания електронен адрес на 04.01.2019 г. На същата дата е връчено и Уведомление №Р-22220318004357-139-001/03.01.2019 г., с което по реда на чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК на Р. В. АЛ-А. – управител на [фирма] са разяснени правата в

производството по реда на ДОПК, вкл. и правото на защита и същият е предупреден за последиците от неизпълнение на задълженията по реда на този кодекс. Определен е срок за представяне на доказателства и за вземане на становище 14 дни от датата на връчване на уведомлението. Доказателства и становище от ревизираното лице не са представени.

На основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК е направен анализ на относимите обстоятелства, като в случая това са изброените в т. 1-16 от същата разпоредба. Доказателствата за наличие на посочените обстоятелства са изведени от официални документи и документи с достоверни данни, в т. ч.: писмени обяснения, декларирани пред НАП данни, предоставени данни за изплатени суми с наложен платеж от куриерското дружество, предоставени от него.

Въз основа на посочените по-горе обстоятелства, органите по приходите са приложили чл. 122, ал. 2 от ДОПК, при определянето на основите за облагане с корпоративен данък по ЗКПО за периода от 27.04.2016 г. до 31.12.2017 г. и по ЗДДС за данъчни периоди от 25.05.2016 г. до 31.05.2018 г.

В частта по ЗДДС за всеки от горепосочените данъчни периоди, основите за облагане са определени като декларирани от ревизираното лице данъчни основи са увеличени допълнително с установените при ревизията данъчни основи на извършени доставки на стоки, неотчетени в счетоводството и недеklarирани в отчетните регистри по ЗДДС. С оглед на установените различия между сумите на изпратените стоки с наложен платеж, на база събрана информация от куриерското дружество и декларирани от лицето продажби на стоки, органите по приходите са установили конкретни размери на данъчните основи на извършените, но недеklarирани от жалбоподателя доставки на стоки-авточасти.

Във връзка с установените неотчетени от дружеството продажби в размер на 178 104,75 лв. за ревизираните периоди е прието, че всички установени недеklarирани приходи подлежат на облагане с данък върху добавената стойност за всеки данъчен период, като данъкът е включен в стойността им.

С оглед на гореизложеното е прието, че за извършените и неотразени продажби са налице доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, които са облагаеми по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, поради това, че са с място на изпълнение на територията на страната. Посочено е, че по реда на чл. 82, ал. 1 от ЗДДС данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал. 4 и ал. 5, като по реда на чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли. В тази връзка е прието, че данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, като за всяка извършена от регистрираното лице облагаема доставка следва да се начислява ДДС върху данъчната основа на доставката, съгласно чл. 66, ал. 1 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС. Посочено е, че по реда чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена, като съгласно разпоредбата на ал. 6 на същия член, на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли.

За всеки данъчен период, в който е установена сума на наложен платеж в съответния размер, с оглед разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, от органите по приходите е

прието, че в тази сума е включен ДДС като са определили допълнителна данъчна основа, която е прибавена към декларираните от лицето извършени доставки. Същевременно при ревизията не са извършени корекции относно ползваното право на приспадане на данъчен кредит, поради което в РА за съответния данъчен период е определено допълнително задължение за ДДС, който е приет за включен в сумата на наложения платеж.

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 е начислен данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от 25.05.2016 г. до 31.01.2017 г. и от 01.03.2017 г. до 31.05.2018 г. общо в размер на 35 620,94 лв., като на основание чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДПДВ/ са начислени лихви за просрочие в общ размер на 8 017,27 лв.

По идентичен начин са определени основите за облагане по ЗКПО за 2016 г. и 2017 г., като декларираните от ревизираното дружество приходи са увеличени допълнително с установените при ревизията неотчетени в счетоводството на ревизирувания субект приходи, съответно за 2016 г. допълнително приходи в размер на 141 040,95 лв. и за 2017 г. – допълнително приходи в размер на 28 561,13 лв. От размера на получените приходи от ревизираното лице за съответните периоди е приспаднал размера на дължимия ДДС със ставка 20%. За 2016 г. е извършена корекция относно размера на декларираните от дружеството разходи със стойността на признатата отчетна стойност на закупените стоки – 135 851,43 лв. За 2017 г. не е извършена корекция на разходите, т. к. е установено по представените от ревизираното лице документи – оборотни ведомости, че отчетната стойност на изписаните стоки е по-голяма от продажната им стойност, респективно стоките са продадени на загуба. Органите по приходите са приели, че дружеството вече е отчетало в счетоводството си покупките на стоките.

От ревизираното лице е подадена годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г., с която са декларирани приходи в размер на – 75 582,44 лв., разходи в размер – 74 126,29 лв., счетоводен и данъчен финансов резултат /печалба/ - 1 456,15 лв. и корпоративен данък в размер на 145,62 лв.

Предвид установените данни за укрити приходи в размери и по периоди, подробно описани раздел IV в ревизионния доклад е определена данъчната основа за облагане с корпоративен данък за 2016 г. по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като анализът на относимите обстоятелства е извършен в раздел V на ревизионния доклад.

За определяне на неотчетения разход /отчетната стойност на реализираните стоки/ за недекларирани приходи и предвид представени от ревизираното лице оборотни ведомости е изчислена годишна надценка – 1,0382 на продадените стоки, като посочената надценка служи за определяне на сумата на разходите, които съответстват на установените при ревизията укрити приходи. Същата е приложена към установения от органите по приходите размер на укритите приходи от 141 040,95 лв. Данъчната основа е формирана като са определени и неотчетени разходи в размер на 135 851,43 лв., която стойност съответства на признатата отчетна стойност на закупените стоки.

Данъчната основа е получена като разлика между сбора от декларираната от дружеството данъчна основа за съответната година и установена от органите по приходите данъчна основа от недекларираните приходи и сумата, представляваща сбор между декларираните от дружеството разходи и установените разходи,

съответстващи на недеklarирани приходи, получени като съотношение между установените недеklarирани приходи и установената търговска надценка.

В резултат на гореизложеното е установен данъчен финансов резултат за 2016 г. в размер на 6 645,67 лв. и корпоративен данък в размер на 664,57 лв. Предвид внесения корпоративен данък в размер на 145,62 лв. е установен корпоративен данък за довносяне в размер на 520,11 лв. На основание чл. 9 от ЗКПО, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесения данък е начислена лихва в размер на 102,79 лв.

По аналогичен начин са установени и задълженията на лицето за 2017 г. Определени са приходи в общ размер на 508 597,48 лв., представляващи сбор между декларираните от [фирма] приходи в размер на 480 036,35 лв. и установените неотчетени приходи от дружеството в размер на 28 561,13 лв. и общ размер на разходите в размер на 472 933,60 лв., Предвид, че отчетната стойност на изписаните стоки е по-голяма от продажната им стойност, т. е. стоките са продадени на загуба и дружеството вече е отчетло в своето счетоводство покупките на стоки за 2017 г. не са установени разходи, съответстващи на недеklarирани приходи.

Определен е данъчен финансов резултат /печалба/ за 2017 г. в размер на 32 064,17 лв. и корпоративен данък в размер на 3 206,42 лв. Предвид внесения корпоративен данък в размер на 350,30 лв. е установен корпоративен данък за довносяне в размер на 2 856,12 лв. и са начислени лихви по реда на чл. 9 от ЗКПО във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ в размер на 276,11 лв.

Жалбоподателят е оспорил РА по административен ред, като ответникът с Решение №954/04.06.2019г. е потвърдил акта като законосъобразен. Решаващият орган е отхвърлил доводите срещу невалидното подписване, като се е позовал на притежаването от съответните органи по приходите на валидни електронни подписи.

Що се отнася до съществуването на спора решаващият орган счита жалбата за неоснователна. Ревизията е проведена по особения ред, тъй като е констатирано, че в случая е проявен съставът, предвиден в хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно налице са данни за укрити приходи, реализирани от стопанската дейност на дружеството за ревизираните периоди, като констатациите са основани на анализ на предоставената информация от самото ревизирано лице и съпоставени с доказателствата, представени от [фирма], неопровергани от ревизираното лице с допълнително доказателства, както и протокола, обективиращ действията на органите по приходите при посещение на място в счетоводството на жалбоподателя, съставен по установения ред и форма, съгласно чл. 50 от ДОПК.

Така потвърдения РА е обжалван по съдебен ред.

В производството пред съда са събрани доказателства заключения по съдебна техническа експертиза (СТЕ) и заключения по съдебна счетоводна експертиза (ССЕ).

СТЕ установява, че е възможно КЕП, материализиран върху РД, РА във формата на криптографско изображение да са били поставени след датата на издаване на документа. Реално е възможно един и същи документ да бъде подписан от повече от едно лице по различно време, но всяка промяна в съдържанието на документа след полагането на КЕП прави подписването му невалидно и е сигнал че документа е променен. Процесните ЗВР, ЗИЗВР РА и

РД са подписани с електронен подпис от лицата, посочени като техни издатели. Точните дата и час са дадени подробно в заключението, като към датата на подписване съответния КЕП на органа по приходите е бил валиден, отбелязана е датата на подписване и на валидност на подписа, както и че документът не е променян след датата на подписване. Наличният при [фирма] РА - Файл „R. D..pdf“.pdf има електронно подписване, като вещото лице е дало точните дата и час на подписване и валидността на подписите. Наличният при А. М. П. Г. О. РА - Файл „R. А. P-22220318004357-091-001\_ORGES 15032019(1).pdf“ няма валиден електронен подпис. В съдебно заседание вещото лице пояснява по поставени въпроси за възможността КЕП да бъде поставен след датата на РА и РД, че това е по принцип, в случая РА и РД са издадени на посочените в тях дати, подписани са на тези дати, сложени са за изпращане към получателя, което означава, че му е изпратен имейл с линк към тези документи - само и единствено към тях, които единствено той може да изтегли с този линк, сложени са за изпращане след подписването му. Вещото лице е извършило проверка в ИС „Контрол“.

ССЕ в основно и допълнително заключение дава отговор на следните въпроси: Първо относно дали дружеството-жалбоподател е водило през ревизираните периоди редовно счетоводство, съобразно принципите на счетоводното законодателство, вещото лице отговаря, че в счетоводството на [фирма], стоките се отчитат само синтетично /стойностно/, не се отчитат аналитично: по наименование, вид, характеристика, мярка, количество, единична цена, стойност, с което не могат да се изпълнят всички изисквания на законодателството към счетоводната работа. Счетоводният принцип за признаване на приход от продажбата при съпоставяне с разхода не е спазен при текущото счетоводно отчитане. Стоките се изписват само годишно, т.е. начислява се разход с една счетоводна операция общо за 2016 г., общо 2017 г. в последния месец на годината, а се отчита приход от продажбата през всеки месец от периода. При извършения анализ, необходим при отговора на въпроси №№ 2 и 3 се констатира различие между представените главни книги – по делото и изпратените електронно, което е описано при отговора на трите въпроса в констативната част. Относно редовността на счетоводната отчетност следва да се отбележи и констатираните различия между първичните счетоводни документи – финансовите отчети и осчетоводяването на оборота, която информация предоставят обобщените счетоводни регистри – оборотни ведомости и главни книги. Това различие се коментира при отговора на въпрос №3. От представените счетоводни регистри – оборотни ведомости и главни книги е видно, че [фирма] има заведена счетоводна отчетност. Спазени са изискванията на счетоводната технология, свързани със задължителното равенство между актива и пасива при началните салда на сметките, оборотите за текущия период и крайните салда. Не се открива нарушение, свързано с некоректни салда и обороти, произтичащо от особеностите на активни и пасивни сметки и кореспонденцията между тях. Заведени са дълготрайни активи, на които се отчита амортизация.

Позовава се на записаното в РД и че не е спорно, че е водено хронологично

счетоводно отчитане, съгласно утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан и се прилага двустранната форма на счетоводно записване, което е задължително за този вид предприятия. Експертизата е извършила справка в сайта на Търговския регистър относно спазването на чл.38, ал.1 от ЗС, свързан с публикуването на годишните финансови отчети на дружеството /ГФО/. ГФО за 2016 г. е публикуван. За 2017 г. и 2018 г. отчетите са изпратени и се обработват. Анализът на стоковия поток, на счетоводните документи и водената от лицето хронологична и аналитична счетоводна отчетност и движението по сметка 304 Стоки дава следните отговори: Осчетоводяването на стоките в счетоводството на [фирма] е само синтетично. Отчитането на синтетично ниво означава, че стоките се отчитат само стойностно, като няма данни в счетоводните регистри на тяхното наименование, мярка, количество, единична цена, стойност. Поради приложения начин на отчитане, експертизата е извършила само стойностен анализ за процесния период - 25.05.2016 г. - 31.05.2018 г. на сметка 304 Стоки. За анализа са използвани счетоводните регистри: главни книги за годините и оборотни ведомости за всеки един месец от процесния период, изпратени по електронен път. 1/В констативно-съобразителната част се описва осчетоводяването на доставката на стоки и осчетоводяване на плащането към доставчиците: начислява се приход от продажбата на стоки по сметка 702 Приходи от продажбата на стоки, начислява се ДДС за продажбите по едноименната сметка 4532 , начислява се и вземане от съответния клиент – сметка 411 Клиенти/аналитична партида на клиента. Когато постъпва плащане от клиента /част или цялата сума/ се дебитира сметката, по която постъпват средствата – най-често по банков път или в касата – дебит сметка 503 Разплащателна сметка или сметка 501 Каса и се кредитира сметка 411 Клиенти, с който запис вземането се погасява – определена част от него или цялото. 2/ Втората част от стопанската операция, свързана с продажбата на стоките се отнася към тяхното изписване.

Това изписване следва да се извърши заедно с начисляването на прихода от продажбата, тъй като е следствие от стопанската операция при тази продажба. Счетоводните записи при доставката и при продажбата на стоките са част от текущата счетоводна дейност, извършвана в хронологичен ред. В края на всеки месец, след всички осчетоводени стопански операции, оборотната ведомост /месечна/, която е обобщаващ счетоводен регистър, представя информация за салдата на сметките в началото на текущия период, за оборотите през периода и салдата по сметките в края на наблюдавания период. Анализът на стоковия поток по сметка 304 Стоки за процесния период, базиран на информацията от оборотните ведомости за всеки месец, които, както се изясни по-горе, са само синтетични, е както следва: За периода от 01.05.2016 г. – 31.12.2016 г. Пропускът в отчетността на жалбоподателя за 2016 г. и 2017 г. е свързан с това, че всеки месец се закупуват стоки, но не се изписват всеки месец / от м.05 до м.11.2016 г. вкл./, въпреки отразените приходи по кредита на сметка 702 Приходи от продажба на стоки; В последния месец на годината - през м.декември 2016 г. са изписани с едно записване за периода, стоки в размер на 72 807,70 лв. /Кредит сметка 304 Стоки в оборотната ведомост и в главната книга/, която сума е с натрупване от



м.05.2016 г. и е отразено по-горе в таблицата. Остава наличност от стоки към 31.12.2016 г./01.01.2017 г. в размер на 109 684,24 лв. Мриходът от продажби на стоки /кореспонденция: Дебит сметка 411 Клиенти/Кредит сметка 702 Приходи от продажба на стоки/ е в размер на 75 582,44 лв. за цялата година. 75 582,44 лв. – 72 807,70 лв. отчетната стойност на стоките при изписването през м.12.2016 г. = 2 774,74 лв. приход след изписването на стоките и в процентно изражение: 3,81 % надценка за търговска дейност на дребно. За периода от 01.01.2017 г. – 31.12.2017 г. Всеки месец се закупуват стоки /Дебит на сметка 304 Стоки/, като за посочения период тяхната сума е 441 584,32 лв.

През м.декември 2017 г. са изписани стоки за цялата година с едно записване - в размер 472 933,60 лв. /Кредит сметка 304 Стоки в оборотната ведомост/, видно и от Главната книга в записа по кредита на сметка 304 Стоки срещу дебита на сметка 702 Приходи от продажбата на стоки;

Остава наличност от стоки към 31.12.2017 г./01.01.2018 г. в размер на 78 334,96 лв. Приходът от продажби на стоки /кореспонденция: Дебит сметка 411 Клиенти/Кредит сметка 702 Приходи от продажба на стоки/ е в размер на 463 711,39 лв. След като се съпостави приходът от продажбата 463 711,39 лв. с отчетната стойност на изписаните стоки 472 933,60 лв. се установява, че се отчита по-голям разход за стоки, в сравнение с извършения приход от продажбата на стоки /стоките са продавани на загуба/. За периода от 01.01.2018 г. – 31.05.2018 г. Всеки месец от посочения период се закупуват стоки, като тяхната сума е 168 139,89 лв. към 31.05.2018 г. За разлика от предходните години, през 2018 г. /за този период/, са изписвани стоки всеки месец. Отчитани са и продажби всеки месец. За периода са изписани стоки за 139 745,34 лв. /Кредит сметка 304 Стоки в Главната книга/.

Остава наличност от стоки към 31.05.2018 г./01.06.2018 г. в размер на 106 729,51 лв. Приходът от продажби на стоки за периода /кореспонденция: Дебит сметка 411 Клиенти/Кредит сметка 702 Приходи от продажба на стоки/ е в размер на 191 746,79 лв. приход от продажбата – 139 745,34 лв. разход на стоки = 52 001,45 лв. приход след изписването на стоките и в процент – 37,21 % надценка. Анализът на данните по сметките от гр.50 и 70, оборотите от касовия апарат, съпоставката им със счетоводните документи и изследването има ли неотчетени приходи от сделки в [фирма] дава следните заключения от вещото лице: Сравнението между записите по счетоводните сметки и оборотите, отразени по касовия апарат установява невключен оборот от продажбата на стоки за процесния период, описано в таблица на л.382 по делото. Общо неосчетоводеният оборот от продажбата на стоки за процесния период е 15 858,13 лв., като следствие от това не е отразен приход от продажбата за 13 215,28 лв. и не е начислен ДДС за продажби в размер на 2 642,85 лв. Вещото лице е изчислило размера на дължимия корпоративен данък за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. за всеки ревизиран отчетен период като се извършват по години изчисления, като се преизчислява финансовия резултат с неосчетоводения приход: 1649,88 лв. – за 2016 г., 6 353,85 лв. – за 2017 г. и 5 211,55 лв. – за периода от 01.01.2018 г.- 31.05.2018 г.: За 2016 г. /м.04 - 31.12.2016 г./:

При увеличаване на прихода с 1 649,88 лв., увеличаване на отчетната стойност на стоките с 1589,48 лв., при запазване на надценката от 3,81 % и запазване на разходите за дейността, се начислява допълнително задължение за внасяне на корпоративен данък в размер на 6,03 лв. За 2017 г.: При увеличаване на прихода с 6 353,85 лв. и запазване на разходите за дейността, се начислява допълнително задължение за внасяне на корпоративен данък в размер на 635,39 лв. Стоки, съобразно този приход, не се изписват, тъй като са изписани като разход без надценка /отчетена е загуба от продажбата на стоки/. За 2018 г. / от 01.01.2018 г. – 31.05.2018 г./ За 2018 г. в ревизионния акт не се начислява корпоративен данък, тъй като не е изтекъл отчетният период - 2018 г. В резултат на допълнително установения приход за периода от 01.01.2018 г. – 31.05.2018 г. в размер на 5 211,55 лв. следва да бъде начислен този приход по кредита на сметка 702 Приходи от продажбата на стоки, да се увеличи отчетната стойност по кредита на сметка 304 Стоки с 3 798,23 лв. При разходи за дейността в размер на 3 540,87 лв., финансовият резултат към 31.05.2018 г. е 49 873,90 лв. и корпоративният данък е 4 987,39 лв., като следва да се има предвид, че не е отразен разход за амортизация на дълготрайни материални активи, който разход ще се начисли към 31.12.2018 г. и данъкът ще бъде в по-малък размер.

Разпитан е свидетел А. Д. Л., който има договорни правоотношения с жалбоподателя. Същият посочва, че през ревизионния период М. Р., която е семеен партньор на управителя на дружеството и впоследствие съдружник, месец май 2016 – месец май 2018 година, дали тя е извършвала предаване на пратки на куриерска фирма „Е.“ и дали е получавала пари по платежни нареждания и предавала ли ги е чрез негов представител. Свидетелят уточнява, че М. Р. не е извършвала търговска дейност, не е предавала пратки, не е получавала пари по наложени платежни нареждания. Тя е подписала договор с „Е.“, за да може починал неин приятел А. А. Ел Д. да получи парите от „Е.“. От името на дружеството жалбоподател не е получавала, а след като не ги е получавала, не ги е предала. Посоченото от свидетеля лице А. – не го познава, а има устна информация от други търговци, че действа по този начин – той извършва търговска дейност, а използвал нейното име, за да получава пари от „Е.“.

По делото се представиха две решения № 1662/02.11.2020г. и решение № 676/19.4.2019 на Директора на ДОДОП-С., първото за отмяна на РА на друго дружество за аналогични доставки и облагане по чл.122 от ДОПК, второто - във връзка с ревизионен акт от 12.02.2019г., за ревизионно производство на М. Р. и дружеството-жалбоподател, като видно от представения РА въпросната търговска дейност по наложени платежи не е обложена на физическото лице М. Р..

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните **правни изводи**:

Жалбата е допустима - подадена е в срок, от легитимирано лице, след изчерпване на административния ред за обжалване, за РА, в потвърдената му от ответника част.

Разгледана **по същество, жалбата е частично основателна.**

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

Съдът намира, че ревизионният акт е издаден от компетентни органи и в рамките на предоставените им от закона правомощия по чл. 119 - 120 от ДОПК, като са представени доказателства относно компетентността и електронните подписи на органите по приходите.

Неоснователни са възраженията за нищожност поради невалидност на подписването с електронен подпис на РА и останалите актове по ревизията. Вещото лице установи, че са подписани от лицата, които са посочени в тях, с валиден електронен подпис - КЕП и на посочените дати.

Спазена е предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

По отношение спазването на процесуалните правила: За започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е уведомявано, за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията също.

Относно наличието на основание за преминаване към особения ред на ревизията съдът счита, че е било налице основание ревизията да се извърши по реда на чл.122 и сл. от ДОПК, предвид, че съпоставката, която ревизията е направила между предоставената информация от [фирма], счетоводството на ревизираното лице, приобщеният протокол за проверка на лицето М. С. Р., съдружник в дружеството и справка а издадени фактури от доставчици, навеждат на наличие на данни за неотчетени от ревизираното дружество приходи от осъществяваната онлайн търговия с авточасти втора употреба чрез куриерски дружества. В този смисъл оплакването на жалбоподателя е неоснователно. Документите на които се позовават ревизиращите органи са справки от куриера, включващи списък с товарителници, както и предоставените разходни касови ордери, подписани от лицето М. С..

Друг е въпросът дали тези данни обосновават извод за определяне на задълженията в размера по РА, което вече е въпрос по същество. Съдът намира, че в случая констатациите на ревизиращите органи не установяват по един безспорен начин.

### **По ЗДДС**

Съдът намери определените задължения по ЗДДС за незаконосъобразни. Разпоредбите, установяващи задължение за начисляване на ДДС и изискуемост на данъка - чл.86 във връзка с чл.25 и чл.6 и чл.9 от ЗДДС, свързват задължението за начисляване и изискуемостта на данъка с настъпване на данъчно събитие, което е прехвърляне на собственост или завършване на услуга. Данъчно събитие не може да се презумира. Задължение за начисляване на ДДС в случая се предполага само на база данни от куриерско дружество за изплатени и то на едно трето за дружеството лице (макар да е негов съдружник) М. Р., суми по наложени платежи във връзка с изпратени стоки, които са взети като данъчна основа, коригирана с надценка и без такива приходи да са осчетоводени в счетоводството на

ревизираното лице. Независимо, че ревизията от формална страна е проведена по особения ред на чл.122 и следващите от ДОПК, съдът намира, че данъчната основа е определена без да е направен анализ на сумите и какви доставки стоят срещу тези суми, реализирани ли са такива доставки от ревизираното дружество, а не от третото лице. Начисляването на ДДС в конкретен период върху общата стойност на наложените платежи е допустимо да бъде извършено само в случай на установяване на липса или на продажба. В случая не е установено получаване и заприходяване на стоки, за да има липса при инвентаризацията, нито се установяват данни за последваща продажба на стоките. Определената данъчна основа за начисляване на ДДС почива единствено на обстоятелството, че има разминаване между декларираните от ревизираното лице доставки и изплатените чрез трето лице суми по наложени платежи във връзка с изпратени стоки (такива не са описани конкретно) и се предполага, че това са недекларирани продажби, извършени именно от ревизираното дружество, но чрез третото лице. Приетият за получен приход от наложените платежи, освен, че не е обвързан с конкретни стоки към конкретни лица контрагенти на ревизираното лице на конкретна цена, като облагаема доставка, която да не е декларирана, но не е установено, че е постъпил в патримониума на ревизираното лице.

Съдът намира, че е налице необосновано с доказателства предполагане на данъчно събитие и данъчна основа за облагане с ДДС, като особения ред, макар и допустим, не може да обоснове предположението като законосъобразно установени данъчни задължения. Твърденият, че изпращаните чрез М. Р. в [фирма] стоки (авточасти, масла и филтри), които попадат в предмета на дейност на жалбоподателя, са всъщност продажби на дружествата [фирма] и [фирма] остават само предположения, а не обосновани констатации, доколкото почиват на доводи, че подписите върху РКО приличат на подписа на лице, което е управител на ревизираното дружество, без обаче това да се установява експертно, а само на база сравнение, направено от органите по приходите. Органът по приходите не е установил, че жалбоподателят е разполагал с такива стоки и че е извършил техни последващи продажби чрез М. Р. посредством куриер, предмет на спорното облагане. Не е извършен анализ на сметка 304 Стоки, за да се установи какви стоки по вид и количество са заприходени в дружеството, какви са изписани и има ли някаква наличност. Няма безспорни доказателства, че сумите по наложените платежи, изплатени на М. Р., впоследствие да са преведени на и са постъпили в патримониума на [фирма]. Същата е съдружник в дружеството, но същата като физическо лице е различен субект от самото дружество и няма доказателства да ѝ е възложено да извършва търговска дейност от името на дружеството. Обстоятелството, че посоченият телефон за контакт е на управителя на ревизираното дружество, също не е основание да се приеме за безспорно установен факт, че доставките на стоки са извършени именно от дружеството жалбоподател и то е действителният получател на плащанията. Същото се отнася за адресите и подписите.

В случая органът по приходите е начислил ставката на косвения данък върху данъчна основа, за която не е установил, че представлява стойност на престация по конкретна облагаема доставка, която да е получена от

жалбоподателя. В ЗДДС не е налице законова презумпция, че липсата на следа за получено плащане в счетоводството на лицето е облагаема доставка или е налице някакво друго специално основание за начисляване на ДДС. Така както например ЗДДС предвижда в чл.79, ал.3 от ЗДДС при липси на стоки, за които е ползван данъчен кредит, каквато хипотеза не е установена от ревизиращите органи. Определянето на данъчната основа не е обосновано от ревизиращите органи нито като основание – за кои конкретни доставки става въпрос (такива не се идентифицирани) и дали и защо приема, че размерът на престацията е точно този. Такава презумпция не е налице и при облагане по реда на чл.122 от ДОПК, доколкото не освобождава ревизиращите органи от задължението им да установят обекта на облагане в контекста на ЗДДС. Доказателствената тежест за установяване на правнозначимите за облагането с ДДС доказателствени факти, че ревизираното лице е извършило облагаеми доставки на стоки или услуги по смисъла на чл. 6 и 9 от ЗДДС, с място на изпълнение на територията на страната или доставки, облагаеми с нулева ставка (чл.12 от ЗДДС), като е прехвърлило собственост върху вещь или е изпълнило услуга е за органа по приходите, а не за ревизираното лице. Едва при такова доказване на предпоставка по чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК с доказателства по делото за укрити приходи би се стигнало до презумпцията по чл.124, ал.2 от ДОПК. Наличието на недеklarирани продажби е едно предположение, което не почива на конкретизация за извършената облагаема дейност. Следва още веднъж да се отбележи, че подателят на пратките е физическо лице, което е съдружник в дружеството и свързано лице с управителя, но това само по себе си не означава извършване на доставките със страна ревизираното дружество. Действието на физическото лице по пратките не е доказано да обвързва дружеството и съответно, то да е реализирало приход чрез тези пратки.

Горното мотивира съда да намери допълнителното начисляване на ДДС за съответните данъчни периоди и лихви за незаконосъобразно и да отмени РА в тази му част.

## **2. По ЗКПО**

Задълженията по ЗКПО са определени също незаконосъобразно. Съдът намери за незаконосъобразна извършените от ревизиращ орган корекции на декларираните счетоводни финансови резултати за данъчни цели и определен за донасяне корпоративен данък за 2016г. и 2017, тъй като същите не е основани с налични данни от счетоводството на ревизираното лице, само на данни от куриерски фирми на технически носители и избирателно представени РКО, от които да се приеме за безспорно получаването на приходи именно от жалбоподателя на стойности, посочени в РА и съответно е налице само едно предположение за неотчетени приходи, необосновано с конкретни доказателства. В пълна степен и за определянето на данъчната основа за прекия данък са относими изложените по-горе съображения на съда по ЗДДС и следва да бъде отменен необосновано с годни доказателства установения допълнителен корпоративен данък за съответните години.

В заключение следва да се обобщи следното: В случая укритите приходи се свързват с осъществяването на разносна търговия чрез куриер при условията

на наложен платеж. Спецификата на услугата наложен платеж се изразява в доставяне на пощенска пратка на получателя срещу определена от подателя сума /вж. § 1, т. 12 от Закона за пощенските услуги/. Не се установи убедително ревизираното дружество да е бил подател и да е получил сумите по платежи, та стоките, които куриерът е доставил, да са предмет на облагаеми доставки, за които не е начислен ДДС и от които да не е отчетен приход. Сравняването на подписи върху РКО и приемането, че подписът е на управителя на ревизираното дружество навежда на предположения, че вероятно дружеството извършва доставки, като използва акаунт на физическо лице, но това предположение, без да е безспорно установен факт, не се ползва с презумпцията по чл.124 от ДОПК.

В горния смисъл решение № 4619 от 21.04.2020г., постановено по адм.дело № 12591/2019г. на ВАС на РБ аналогичен казус на настоящия състав.

Не без значение и с оглед спазване принципа на законност по чл.2, ал.1 от ДОПК, който включва прилагане от страна на органите по приходите на законите точно и еднакво спрямо всички лица, представеното по делото (л.391-396) Решение № 1662/02.11.2020г., с което директорът на Дирекция ОДОП-С. е отменил издадения Ревизионен акт № Р-22002219003301 -091 -001/30.12.2019г. на [фирма], другото дружество имащо При аналогична фактическа обстановка (наложени платежи, получени от М. Р.) е прието, че ревизираното дружество е извършвало облагаеми доставки, прикрити чрез използване на данните на физическото лице, с цел избягване на данъчно облагане, като действителният получател на сумите по наложените платежи за продажбата на стоките посредством [фирма] с [фирма], но е прието, при аналогично на настоящото производство доказване, че твърденията не са доказани и облагането по чл.122 от ДОПК е незаконосъобразно. Действително, различното в случая е, че М. Р. е съдружник в ревизираното дружество и то е имало сключен договор с [фирма], но в настоящото ревизионно производство не са обложени сумите, които жалбоподателят е получил на свое име от куриера, а сумите по платежни нареждания, оформени чрез М. Р., без да е посочено, че ги получава за това дружество.

Съдът намира, че като инстанция по същество съгласно чл.160, ал.1 от ДОПК и констатираното различие от декларираното от ревизираното лице, следва да определи задълженията в размер като съобрази заключенията по ССЕ. Вещото лице по ССЕ, основното и допълнително заключение, неоспорени от страните и кредитирани от съда, след проверка в счетоводството на жалбоподателя, е установило общо неосчетоводен оборот от продажбата на стоки в размер на 15 858, 13 лв., като следствие на това в счетоводството не е отразен приход от продажбата за 13 215, 28 лв. и не е начислен ДДС за продажби в размер на 2642, 85 лв. Вещото лице е коригирало определения финансов резултат с допълнително установените приходи и надценка, чийто процент не е спорен. Съдът възприема за обосновани преизчисленията, които е направило вещото лице на корпоративния данък, както следва: За 2016г. – корпоративен данък в размер на 151, 65 лв., вместо декларираният от лицето 145, 62 лв., съответно допълнително задължение за довносяне в размер на 6, 03 лв.; За 2017г. корпоративен данък 985, 69 лв. вместо декларираният от лицето 350, 30 лв., съответно допълнително задължение за

довнасяне 635, 39 лв. Предвид забраната за влошаване положението на ревизираното лице не следва да се определя задължение за корпоративен данък за 2018г., тъй като за 2018г. в РА не е начислен корпоративен данък, тъй като не е изтекъл отчетния период - 2018г.

По горните съображения РА следва да се отмени в частта на определените задължения по ЗДДС 35620, 94 лв. и лихви към тях 8017, 27 лв. и в частта на определени задължения по ЗКПО за 2016 г. корпоративен данък над 151, 65 лв. и начислените лихви за отменената сума и за 2017г. корпоративен данък над 985, 69 лв. и лихвите за отменената сума и жалбата да се отхвърли в частта на допълнително установени задължения за корпоративен данък за 2016г. - 6, 03 лв. и лихви и корпоративен данък за 2017г. - 635,39 лв. и лихви.

С оглед изхода на делото, искането на жалбоподателя за присъждане на разноски за съдебното производство съгласно списък следва да бъде уважено, предвид че е доказано да са извършени разноски са плащане на държавна такса 50 лв, депозити за вещи лица общо 970 лв. и адвокатски хонорар 3000 лв., който съдът не намира за прекомерен предвид фактическата и правна сложност на делото, която не е под средната (а минимумът съгласно чл.8, ал.1, т.4 от Наредбата № 1/2004г. е около 1700 лв.), като в негова полза се присъдят разноски съразмерно на уважената част в размер общо на 3917 лв., а на ответника съразмерно на отхвърлената част се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 300 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.1 от Наредбата. След съдебна компенсация ответникът следва да възстанови на жалбоподателя разноски в размер на 3617 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, съдът

### **РЕШИ :**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22220318004357-091-001/14.03.2019г. на органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден с решение № 954/04.06.2019г. на директора на Дирекция „ОДОП“-С. в частта на определените задължения по ЗДДС 35620, 94 лв. и лихви към тях 8017, 27 лв. и в частта на определени задължения по ЗКПО за 2016 г. корпоративен данък над 151, 65 лв. и начислените лихви за отменената сума и за 2017г. корпоративен данък над 985, 69 лв. и лихвите за отменената сума.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата в частта на допълнително установени задължения за корпоративен данък за 2016г. - 6, 03 лв. и лихви и корпоративен данък за 2017г. - 635,39 лв. и лихви.

**ОСЪЖДА** директора на Дирекция „ОДОП“-С. да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] сумата от 3617 лв. разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14 - дневен срок от съобщаването му.

**СЪДИЯ:**

