

Иван Петров Иванов с постоянен адрес в гр. Велико Търново е вписан в търговския регистър като едноличен търговец с фирма „Иван Иванов“ на 17.03.2008 г. ЕТ „Иван Иванов“ е извършвал дейност търговия на дребно с хранителни стоки, упражнявана в собствен магазин. По Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) е регистриран като данъчнозадължено лице на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, считано от 25.11.2008 г.

Със заповед за възлагане на ревизия от 03.07.2015 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – Велико Търново, оправомощен от териториалния директор на ТД на НАП – Велико Търново на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), по отношение на Иван Петров Иванов е възложена ревизия със следния предметен и времеви обхват: установяване на задълженията за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2009 г. до 30.04.2015 г., включително за осъществяваната от лицето дейност като ЕТ „Иван Иванов“. Извършването на ревизията било възложено на двама инспектори по приходите, един от които е определен за ръководител на ревизията. Заповедта е връчена на 06.07.2015 г. на Иван Петров Иванов, като срокът за провеждане на ревизията е 3 месеца от нейното връчване.

В хода на ревизията е извършена проверка на счетоводната отчетност на ЕТ, както и на фискалните отчети от фискалното устройство (касовия апарат) в магазина на ревизираното лице. Установено е, че през месец ноември 2009 г. едноличният търговец не е отчетел в счетоводството си реализираните приходи от продажби в брой според данните от фискалното устройство, и съответно не е декларирал такива продажби в дневника за продажби по чл. 124 от ЗДДС и в справка-декларацията по чл. 125 от ЗДДС за този данъчен период. Ревизионният екип е установил е също така, че за данъчен период месец март 2010 г. ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит в размер на 5000 лева, като е включило в дневника си за покупки фактура № 1/18.03.2010 г., издадена от „Комета“ ЕООД, с предмет на доставка – хранителни стоки и данъчна основа 25000 лева без ДДС, а за данъчен период месец май 2015 г. ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит в размер на 2000 лева, като е включило в дневника си за покупки фактура № 15/17.05.2015 г., издадена от „Комета“ ЕООД, с предмет на доставка – хранителни стоки и данъчна основа 10000 лева. Извършена е насрещна проверка на „Комета“ ЕООД, при която дружеството е потвърдило, че е издало на ЕТ „Иван Иванов“ фактура № 1/18.03.2010 г. и фактура № 15/17.05.2015 г., но действителните стойности на фактурите са както следва: фактура № 1/18.03.2010 г. е с данъчна основа – 2500 лева и ДДС – 500 лева, а фактура № 15/17.05.2015 г. е с данъчна основа 1000 лева и ДДС – 200 лева. Ревизираното лице е представило оригиналите на данъчните фактури, издадени от „Комета“ ЕООД, чиито стойности съвпадат със заявените от доставчика.

Въз основа на констатациите при ревизията е съставен ревизионен доклад (РД) на 19.10.2015 г., подписан от членовете на ревизиращия екип. РД е връчен на

ревизираното лице на 30.10.2015 г., като същото не е подало възражение срещу констатациите в него.

На 07.11.2015 г. е вписано прехвърляне на търговското предприятие на ЕТ „Иван Иванов“ на „Инвест“ ЕООД по реда на чл. 15, ал. 1 от Търговския закон и заличаване на едноличния търговец от търговския регистър.

Въз основа на РД, на 20.11.2015 г. е издаден ревизионен акт (РА) № 111 от възложилия ревизията орган и ръководителя на ревизията, с който на ревизираното лице са определени следните задължения: на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС за данъчен период месец ноември 2009 г. е начислен допълнително ДДС в размер на 1000 лева върху стойността на неотчетените продажби по фискалните отчети, при съобразяване с правилото на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС; за данъчен период месец март 2010 г. на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС е отказано право на данъчен кредит в размер на 4500 лева по фактура № 1/18.03.2010 г., издадена от „Комета“ ЕООД, представляваща разликата между действително начисления във фактурата ДДС и приспаднатия от лицето; за данъчен период месец май 2015 г. на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС е отказано право на данъчен кредит в размер на 1800 лева по фактура № 15/17.05.2015 г., издадена от „Комета“ ЕООД, представляваща разликата между действително начисления във фактурата ДДС и приспаднатия от лицето;

Ревизионният акт е връчен на Иван Петров Иванов на 25.11.2015 г., който в законоустановения срок е обжалвал РА като материално незаконосъобразен пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ гр. Велико Търново при ЦУ на НАП в следните части: относно допълнително начисления ДДС за месец ноември 2009 г. и относно отказаното право на данъчен кредит в размер на 1800 лева за месец май 2015 г. С решение № 2 от 08.01.2016 г. директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ гр. Велико Търново е потвърдил обжалваните констатации в РА. Решението е връчено на жалбоподателя на 11.01.2016 г., който е подал жалба до Административен съд Велико Търново на 24.01.2016 г. В жалбата до съда Иван Иванов оспорва изцяло като незаконосъобразен издадения РА, тъй като в производството били допуснати съществени процесуални нарушения – РД и РА не били издадени в предвидените за това срокове, а прехвърлянето на търговското предприятие и заличаването от търговския регистър препятствало възможността срещу физическото лице, действало като едноличен търговец да бъде издаден ревизионен акт за задълженията на търговеца.

Въпроси:

1. Кой е акта, който подлежи на обжалване по съдебен ред и допустима ли е жалбата на Иван Петров Иванов до Административен съд Велико Търново? Мотивирайте отговора си.
2. Каква проверка дължи съда относно законосъобразността на оспорения акт, след като доводите на жалбоподателя са били единствено за

допуснати съществени процесуални нарушения при ревизионното производство?

3. Допуснати ли са съществени процесуални нарушения в ревизионното производство и при издаването на РА, и компетентни ли са издателите на РА? Мотивирайте отговора си.
4. Формулирайте диспозитив на съдебен акт по спора.

Отговори:

1. Съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК ревизионният акт в частта, която не е отменена с решението по чл. 155, може да се обжалва чрез решаващия орган пред административния съд по местонахождението му в 14-дневен срок от получаването на решението. Следователно предмет на обжалване е издадения ревизионен акт, а не потвърждаващото го решение на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ гр. Велико Търново. В случая жалбата е от лице, което е адресат на ревизионния акт, засегнато е неблагоприятно от него и е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК след приключване на обжалването по административен ред. Въпреки това жалбата е частично недопустима предвид разпоредбата на чл. 156, ал. 2 от ДОПК, съгласно която ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която не е обжалван по административен ред. В случая от описаната фактическа обстановка е видно, че Иван Петров Иванов е оспорил РА по административен ред в конкретно определени части, а именно относно допълнително начисления ДДС за месец ноември 2009 г. и отказаното право на данъчен кредит за месец май 2015 г., но не е обжалвал по административен ред РА в частта относно непризнатото право на данъчен кредит за месец март 2010 г. Следователно на основание чл. 156, ал. 2 от ДОПК жалбата срещу РА е недопустима в частта относно отказаното право на данъчен кредит в размер на 4500 лева за данъчен период месец март 2010 г.
2. Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.
3. В случая конкретно развитите в жалбата оплаквания за допуснати съществени процесуални нарушения са неоснователни. Обстоятелството, че РД и РА са издадени след изтичането на сроковете по чл. 117, ал. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, не представлява съществено процесуално нарушение. Тези срокове са инструктивни и неспазването им по никакъв начин не ограничава правото на защита на лицето или пък създава вероятност за неистинност на фактическите констатации на органите по приходите. Неоснователно е и възражението,

че прехвърлянето на търговското предприятие на ЕТ „Иван Иванов“ на „Инвест“ ЕООД и заличаването на едноличния търговец от търговския регистър е пречка да бъде издаден ревизионен акт за задълженията на търговеца срещу физическото лице. Според чл. 14, т. 1 от ДОПК задължени лица са физическите и юридическите лица, които са носители на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски, като едноличните търговци изобщо не са посочени като отделен вид задължени лица. Доколкото ЕТ не са юридически лица, то за задълженията, възникнали от дейността на физическите лица, действащи като еднолични търговци, отговорността се носи от съответното физическо лице. С регистрацията на едно физическо лице като едноличен търговец не се създава нов правен субект, а само се разширява съществуващата правосубектност на лицето, като му се придава качеството на търговец. Затова в конкретния случай ревизията правилно е възложена на физическото лице Иван Петров Иванов и е извършена цялостна проверка относно осъществяваната от него независима икономическа дейност, включително като търговец предвид регистрацията му като едноличен търговец по ТЗ. Физическото лице отговаря с имуществото си за задълженията, възникнали от дейността му като едноличен търговец, поради което в случая правилно за периода преди прехвърлянето на предприятието на ЕТ по реда на чл. 15 ТЗ, ревизията е извършена на Иван Иванов и ревизионния акт е издаден на това лице.

Въпреки че конкретните възражения на жалбоподателя са неоснователни, в ревизионното производство са допуснати други съществени процесуални нарушения, за които съдът следи служебно. 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. Съгласно чл. 125, ал. 1 от ЗДДС за всеки данъчен период регистрираното лице подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124, а съгласно ал. 5 декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 се подават до 14-о число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят. Следователно справка-декларацията по ЗДДС за данъчен период месец ноември 2009 г. е следвало да бъде подадена до 14 декември 2009 г. При това положение срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК за данъчен период месец ноември 2009 г. е започнал да тече на 01.01.2010 г. и е изтекъл на 01.01.2015 г., а ревизионното производство е образувано на 03.07.2015 г. със заповедта за възлагане на ревизията. Следователно по отношение на определените задължения за ДДС за месец ноември 2009 г. е налице нарушение на разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК. Тази норма е императивна и въвежда преклузивен срок, след изтичането на който не може да бъде започнато и

развито ревизионно производство. С други думи налице е абсолютна отрицателна процесуална предпоставка, която е пречка за развитието на ревизионно производство по отношение на задълженията по ЗДДС за данъчен период месец ноември 2009 г. С оглед на това издаденият ревизионен акт в тази му част е незаконосъобразен поради съществено нарушаване на административно-производствените правила, които не могат да бъдат санирани в рамките на съдебното производство и следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

На последно място, с РА са определени задължения за ДДС за данъчен период месец май 2015 г., а ревизията е възложена за установяване задълженията на лицето за данъчни периоди от 01.11.2009 г. до 30.04.2015 г. вкл. Следователно данъчен период месец май 2015 г. е извън обхвата на производството и по отношение на него издателите на ревизионния акт не са имали материалната компетентност да установят задълженията на лицето. Предвид това, РА следва да бъде обявен за нищожен в тази му част на основание чл. 172, ал. 2 от АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. В останалата част РА е валиден като издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

4. Диспозитив:

Оставя без разглеждане жалбата на Иван Петров Иванов с постоянен адрес в гр. Велико Търново срещу Ревизионен акт № 111 от 20.11.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – Велико Търново, потвърден в обжалваната част с Решение № 2 от 08.01.2016 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ гр. Велико Търново при ЦУ на НАП, в частта, в която за данъчен период месец март 2010 г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 4500 лева.

Решението в тази си част подлежи на обжалване пред ВАС с частна жалба в 7-дневен срок от съобщаването му на страните.

Обявява за нищожен Ревизионен акт № 111 от 20.11.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – Велико Търново, потвърден в обжалваната част с Решение № 2 от 08.01.2016 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ гр. Велико Търново при ЦУ на НАП, в частта, в която за данъчен период месец май 2015 г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 1800 лева.

Отменя като незаконосъобразен Ревизионен акт № 111 от 20.11.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – Велико Търново, потвърден в обжалваната част с Решение № 2 от 08.01.2016 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ гр. Велико Търново при ЦУ на НАП, в частта, в която за данъчен период месец ноември 2009 г. е начислен допълнително ДДС в размер на 1000 лева.

Решението в тази си част подлежи на обжалване пред ВАС с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.