

# РЕШЕНИЕ

№ 1424

гр. София, 07.03.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 09.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **11515** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на [фирма]– в ликвидация, ЕИК-[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-[ЕГН] от 27.01.2014 г., потвърден с решение № 22 от 08.01.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя са определени данъчни задължения по ЗКПО за данъчни периоди от 2008 г. до 2012 г., по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК в размер на 1 113 266.65 лева и лихви за забава в размер на 534 546.08 лева и задължения за довносяне по ЗДДС данъчни периоди от м. 09.2010 г. до м. 04.2013 г., след извършено с РА прихващане, в размер на 411 249.91 лева и лихви за забава в размер на 103 440.02 лева. В жалбата и в депозираните по делото писмени бележки се поддържа, че РА, потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, в противоречие с материалноправни разпоредби на ДОПК, ЗДДС и ЗКПО, необоснован и немотивиран. Твърди се, че са налице множество допуснати съществени процесуални нарушения при извършването на ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК. На първо място се сочи, че не са били налице предпоставките за извършване на ревизия по особения ред на чл. 122 от ДОПК. Ревизиращите органи бланкетно са посочили, че са налице основанията на чл. чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 3 и т. 4 от ДОПК, който факт не се подкрепял от събраните в хода на ревизията писмени доказателства.

Твърди, че уведомлението по реда на чл. 124 от ДОПК не е редовно връчено на представляващия дружеството ликвидатор М. М., негов единствен законен представител, поради което са нарушени правата на ревизираното дружество и му е отнета възможността да вземе становище във връзка с извършената по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК ревизия, както и да представи доказателства, с които разполага и да подаде декларация по реда на чл. 124, ал. 3 от ДОПК. В уведомлението не било посочено, че са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 3 и т. 4 от ДОПК, което съществено нарушавало правото му на защита. Наред с това твърди, че недопустимо било при ревизия провеждана по реда на чл. 122 от ДОПК да не бъде изчакан резултата от предходни ревизионни производства, на които се основала процесната ревизия, което било самостоятелно основание за отмяна на обжалвания в настоящото производство РА. Сочи още, че в нарушение на чл. 3, ал. 1, чл. 6, ал. 3 и на чл. 12, ал. 1, т. 11 от ДОПК, органите по приходите не са създали необходимите условия на ревизираното дружество да осъществи правото си на защита, доколкото в ревизионното производство не били налични първични и вторични счетоводни документи, въз основа на които са установени задължения за ДДС. Счита, че доколкото процедурата по извършване на ревизията по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК е опорочена, то и установяването на задължения на лицето по ЗКПО и ЗДДС е незаконосъобразно и необосновано. Заповедта за възлагане на ревизията, с която се изменя ЗВР № 1304652 от 20.05.2013 г. не била връчена на ликвидатора на дружеството жалбоподател. На следващо място твърди, че разписката към РД не може да удостовери връчване на доклада на ревизираното лице, доколкото в нея не се съдържало никакъв номер на връчения документ. Това водило до извода, че изготвянето на РД и неговото съдържание не е достигнало до знанието на законния представител на дружеството, а именно неговия ликвидатор. Изтъква се, че не са извършвани насрещни проверки на доставчиците на ревизираното дружество, тъй като някои от тях са били заличени в Търговския регистър. По същество се релевира, че ревизираното дружество е представило всички необходими доказателства за реалността на получените и извършени доставки. Направено е възражение за изтекла 10 годишна погасителна давност по чл.171, ал.2 ДОПК, относно задълженията по ЗКПО за 2008 г., 2009г. и 2010 г., за авансовите вноски за 2011 г., както и за задълженията по ЗДДС за периода от 01.09.2010 г. до 30.11.2011 г. Моли съда за отмени изяло оспорвания ревизионен акт.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят редовно призован, чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли съда да я уважи. Претендира разноски за всички инстанции, съгласно списък, който прилага, както и допълнителни определения депозит за вещото лице в размер на 505 лева..

Ответникът- Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“– [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален представител изразява становище за неоснователност на жалбата по мотиви изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“ и допълнително изложените съображения от процесуалния представител в при първото разглеждане на делото. Претендира юрисконсултско възнаграждение в конкретно посочен размер и прави възражение за прекомерност на претендираното юрисконсултско възнаграждение от страна на жалбоподателя.

Софийска градска прокуратура– редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 73- ти състав, след като обсъди

доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед № 1304652/20.05.2013 г., връчена на 25.06.2013 г. на представляващия дружеството жалбоподател, изменена със Заповед № 1308855/24.09.2013 г., издадени от А. В. Т., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. при ТД на НАП С., оправомощен съгласно Заповед №РД-01-552/07.05.2013 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма]– в ликвидация, за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2012 г. и по ЗДДС за периодите от 01.09.2010 г. до 30.04.2013 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №1308855/09.12.2013 г., срещу констатациите на който не е подадено възражение по реда на чл. 117 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/27.01.2014 г., издаден от А. В. Т.– орган, възложил ревизията и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията, с който по реда на чл. 122 от ДОПК са определени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ общо в размер на 1 113 266,65 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 534 546,08 лв. и задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 411 249,91 лв., ведно със съответните лихви в размер на 103 440,02 лв.

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД. Изискани са доказателства от задълженото лице, както и такива от трети лица. Направени са справки за обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Всички изготвени документи, получени отговори, резултати от направени проверки са подробно описани в РД.

Установява се от приобщените по делото доказателства, а и липсва спор относно това, че през ревизионния период дружеството жалбоподател е извършвало търговия с компютри, компютърни компоненти и електроника, търговско представителство на българи и чуждестранни физически и юридически лица, сделки с интелектуална собственост, като дейността си е осъществявало в офис, находящ се в [населено място], [улица].

Във връзка откритото ревизионно производство на дружеството жалбоподател са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № 53-04-460/28.05.2013 г. и № 53-04-460/13.11.2013 г. С оглед на това последното е представило документи между които оборотни ведомости за периодите от 01.10.2010 г. до 30.04.2013 г., годишни оборотни ведомости за 2011 г. и 2012 г., главна книга за периодите от 01.10.2010 г. до 31.12.2012 г., приложения към Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО за 2010 г., 2011 г. и 2012 г., справка за налични в края на всяка ревизирана година стоки по артикули и стойности, а за 2008 г. и 2009 г. е посочено, че справките са налични в Софийска градска прокуратура, копие от Протокол за претърсване и изземване от 17.09.2010 г., копие от служебна бележка за извършено претърсване и изземване на цялата налична счетоводна документация на [фирма], копия на издадени фактури от доставчици– [фирма], ЕИК[ЕИК] [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК 1310418 и др. Съгласно представени писмени обяснения, предмет на представените фактури са компютърни конфигурации, мобилни компютри и компютърни компоненти, а превозът на стоките е осъществен от [фирма], ЕИК[ЕИК].

Видно от Протокол № 1330648/22.08.2013 г. е документирано посещение в Следствен отдел към СГП, при което ревизиращите органи са извършили преглед на счетоводни документи на ревизираното дружество за периодите от 01.01.2008 г. до 17.09.2010 г., а именно: фактури, с издател дружеството жалбоподател, фактури от доставчици на ревизираното дружество, протоколи, издадени във връзка с извършени ВОД, фактури и ЧМР във връзка с осъществен ВОД за Румъния и Гърция, банкови извлечения, подадени ГДД за 2008 г. и 2009 г., подадени справки декларации за периодите от 01.01.2008 г. до 31.08.2010 г. и др. Органите по приходите са посочили, че липсват документи за извършена инвентаризация на налични стоки към 31.12.2008 г. и 2009 г., както и липсвали разпечатки за движението на стоките по видове и бройка, липсвали справки от складова програма, от които да се установи метода на заприходяване и метода на изписване на стоките.

На основание чл. 45 от ДОПК били извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], резултатите от които били обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА. Освен до горепосочените доставчици на дружеството жалбоподател, ревизиращите органи изискали документи и връчили ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК на представляващите дружествата, както и на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Извършена е проверка на място и на [фирма]– дружество, извършвало счетоводното обслужване на ревизираното дружество, при която ревизиращият екип установил, че основните доставчици на ревизираното лице са [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Констатирано е, че [фирма] декларира покупка на стоки от [фирма], което от своя стара декларира покупка на стоки от [фирма], последното от [фирма]. Констатирано е, че [фирма] е придобивало стоки от внос.

Във връзка с транспорта, извършен от [фирма], е формиран извод, че същото издава фактури за транспортни услуги - превоз на стоки, към [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и др., а стоките реално не съществуват, т. е. не са извършени фактурираните услуги за транспорт на стоки.

С Протокол № 1340435/13.11.2013 г. е присъединен отговор от данъчната администрация на Гърция, относно дружество D. T. EE, с V. №E., за което [фирма] е декларирало извършени ВОД. Съгласно получения отговор, е налице „верижна измама“. Посочено е, че дружеството е с прекратена дейност, считано от 30.12.2009 г. От гръцкото дружество с име M. K. KAI S. EE, търговско име D. T. EE, с V. E., на дата 09.02.2009 г. е обявено начало на дейност - търговия на едро с компютри, електронни устройства и др. Юридическият статус е ограничено дружество. Членове на дружеството са двама български граждани: K. M. K., с 90% участие и A. K. P., с 10%. Гръцкото дружество е прекратило дейността си на 30.12.2009 г. Ревизорите от компетентния гръцки офис са информирали, че подозират измама. Изпратили са цялата свързана със случая документация, отнасяща се до фактури и ЧМР -та от сделките между гръцкия търговец и българските търговци. Гръцкият търговец е декларирал ВОД с много висока стойност към един български търговец. Гръцкият търговец е декларирал V. на стоки с много висока стойност от различни български търговци. Според информацията от V.- българските търговци са декларирали доставки на услуги /B2B/ за гръцкия търговец. Повечето български търговци имат еднакъв адрес, а именно: [населено място], [улица].

След проверка в информационния масив на НАП и проверка на иззетите на дружеството и налични първични документи по образуваното досъдебно поризводство е установено, че за I-во и II-ро тримесечие на 2009 г. жалбоподателят няма деклариран ВОД на стоки или услуги към Д. Т. ЕЕ. За III-то тримесечие са деклариран ВОД към гръцкото дружество на стойност 3 980 782,97 лв. и за IV-то тримесечие – ВОД на стойност 2 068 375,01 лв.

Органите по приходите констатирали, че е налице разминаване между стойността на декларираните от жалбоподателя продажби към Д. Т. ЕЕ и декларираните покупки от гръцкото дружество. Предвид това и с оглед изискванията на приложимия материален данъчен закон от ревизиращия екип е направена преценка на законовите основания за наличие на ВОД на стоки. Констатирано е, че в случая транспортът е за сметка на получателя – гръцкото дружество Д. Т. ЕЕ. Според така описаните обстоятелства формално следва да са налице законовите основания за доказване на извършена ВОД. Същевременно, за да е налице такава доставка, то първото задължително условие е наличието на реална стока, която да бъде продадена. Следователно в случай, че липсва реална стока, предмет на осъществените ВОД, не може да се обуслови изпълнението на изискванията за ВОД.

В резултат на така описаните процесуални действия и събраните чрез тях доказателства, органите по приходите са констатирали, че ревизираното лице е извършвало счетоводни записи без те да отразяват реални търговски операции или сделки или да отразяват реални търговски взаимоотношения с клиенти, доставчици, кредитори и др. Установено е, че ревизираното дружество не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2010 г. и СД по ЗДДС за м. 09.2010 г. В хода на ревизията не е представена пълна счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч./, което не е дало възможност за установяване на основата за облагане с корпоративен данък и с ДДС /данък върху добавената стойност/. Заключено е, че воденото счетоводство в цялост не отговаря на изискванията на Закона за счетоводството, Национални счетоводни стандарти, ЗДДС и Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/. Не може да се проследи стокосия поток, не може да се направи анализ на движението на количествата по видове стоки от сметка 304 „Стоки на склад” /наличност в началото на периода, заприходени през годината, изписани през годината и остатък в края на периода/ и количествата на продадени и изписани по дебита на сметка 702 количества и видове стоки. Констатиран са продажби, за които няма налични количества или покупки на стоки, които не са закупувани. Взето е предвид и установеното по време на ревизията на [фирма] – предходен доставчик на ревизираното дружество, че издадените и получени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] фактури, не отразяват реално осъществени доставки, както и по отношение на декларирания внос от [фирма], а именно, че митническите декларации, по които лицето претендира право на приспадане на данъчен кредит, не документират реално осъществен внос.

При тези данни, органите по приходите приели, че са налице предвидените в хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 1 /до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя с декларация/, т. 3 /в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи/ и т. 4 /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

задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред/.

Съгласно изискванията на чл. 124 от ДОПК, е изготвено Уведомление с изх. №53-04-460/13.11.2013 г. с изискуемите по закон реквизити, връчено на ликвидатора– М. М. М.. Ревизираното лице е уведомено, че данъчната основа за облагане с ДДС и корпоративен данък ще бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, но от страна на ревизираното лице не е представено становище и доказателства.

Данъчната основа е определена за облагане по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. По отношение на установените задължения по ЗДДС органите по приходите приели относно извършените доставки и издадени фактури към [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и деклариран ВОД към Д. Т. ЕЕ, че поради липсата на заведено счетоводство, в т.ч. аналитичност по отношение на закупени и продадени стоки, не е възможно да се определи кои и какви стоки са продадени на тези дружества, в резултат на което описаните като извършени доставки на стоки към тези дружества не са включени в определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК в съответните данъчни периоди.

При ревизията е направено заключение, че с декларирането на нереален внос от [фирма] се дава начало на един несъществуващ стоков поток– компютри, компоненти и др., който се движи чрез фиктивна покупко-продажба и издаване на фактури между [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Относно доставките на транспортни услуги от [фирма] ревизиращият екип е проследил стоковия поток на автомобили, придобити от цитираните дружества /сред които и ревизираното лице/ и е констатирал, че всички те са префактурирани на [фирма]. Освен това органите по приходите са посочили, че дружеството е страна по няколко договора за лизинг на автомобили. От своя страна [фирма] е издавало ежемесечно фактури за транспортни услуги /превоз на стоки, които реално не съществуват/ към [фирма] и горещитираните дружества, т.е. издавани са фактури без основание с цел [фирма] да ползва данъчен кредит при покупката автомобили на основание чл. 70, ал. 2 от ЗДДС.

В подкрепа на становището си органите по приходите са изтъкнали липсата на всякакви други доказателства, освен издадените фактури относно изпълнението на услугите, поради което стойността на данъчната основа на доставките от [фирма] не е включена при определяне на данъчната основа на получените доставки за съответните периоди.

По отношение на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] също е заключено, че от събрания доказателствен материал и направените проверки не се установява обективна възможност за извършване на доставки към ревизираното лице и данъчните основи на документираните такива не са взети предвид при

определяне на данъчната основа на получените доставки. Органите по приходите са приели, че за ревизирия период дружеството е извършвало, наред с привидните, и реални облагаеми доставки, и че е получател и по фактури, описани в РД, за които е прието, че отразяват реална стопанска операция и са включени при определяне на данъчната основа и резултатите за съответните периоди по отношение на ДДС.

При така описания и мотивиран подход, органите по приходите като е взел предвид събраните доказателства от ревизираното лице и от неговите контрагенти и след анализ на обстоятелствата, изброени в чл. 122, ал. 2 от ДОПК, е определил данъчна основа на извършените доставки за всеки данъчен период и данъчна основа на получените доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит. От данъчната основа на извършените доставки за всеки период е извадена данъчната основа на получените доставки с право на приспадане на данъчен кредит и върху резултата е приложена определена от закона данъчна ставка за ДДС – 20%. При извършеното облагане са съобразени резултатите от анализа на стоковия поток на ревизираното лице, както и резултатите от извършените насрещни проверки.

За определянето на данъчната основа за облагане с корпоративен данък за всеки ревизиран период органите по приходите са съобразили констатираното и описано по-горе, т.е. не са взети предвид приходите и разходите от и към дружества, за които на база събраните доказателства е прието, че не са страни по реални сделки с ревизираното лице. За периодите от 2008 г. до 2012 г., при ревизията е определена основа за облагане с корпоративен данък, формирана от разликата между установени при ревизията приходи и разходи. Съгласно описаното са установени задължения за корпоративен данък както следва:

- за 2008 г. е размер на 990 209,48 лв./при деклариран 22 335,65 лв./, установен е данък за довносяне в размер на 967 873,83 лв. и са определени лихви за невнесени авансови вноски в размер на 2 080,30 лв.;
- за 2009 г. в размер на 61 934,54 лв. /при деклариран в размер на 33 101,99 лв./, установен е данък за довносяне в размер на 28 832,55 лв. и са определени лихви за невнесени авансови вноски в размер на 1 477,21 лв.;
- за 2010 г. в размер на 66 566,18 лв. /дружеството не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО/;
- за 2011 г. в размер на 21 587,46 лв. /при декларирана данъчна загуба в размер на 46 884,05 лв./ и са определени лихви за невнесени авансови вноски в размер на 826,08 лв.;
- за 2012 г. в размер на 28 406,63 лв. /при декларирана данъчна загуба в размер на 20 254,93 лв./.

Ревизионен акт № Р-[ЕГН] от 27.01.2014 г. е оспорен по административен ред и потвърден с решение № 22 от 08.01.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП.

Видно от приетото по адм.д. №3603/2018 г. по описа на АССГ и приобщено по настоящото дело заключение на вещото лице по ССЕ, което се кредитира от настоящия състав като компетентно изготвено, при използване на специални знания, на база представените по делото документи не може да се установи документално отразяване на движението на стоките между доставчиците и жалбоподателят. Посочено е, че не са налице извършени плащания на спорните доставки, както и не е налице документално отразяване на движението на стоките между дружеството жалбоподател и [фирма]. Липсват и данни относно кадровата и техническата обезпеченост на [фирма].

От заключението на допуснатата и приета по адм.д. №3603/2018 г. по описа на АССГ и приобщено по настоящото дело заключение на съдебно-техническа експертиза, на което съдът дава вяра, вещото лице е извършило разчитане на данните от твърдите дискове, като подробно е описало за всеки един от представените СД носители какво съдържа.

В хода на съдебното производство при предходното разглеждане на делото са събрани и гласни доказателствени средства чрез разпит на свидетеля К. Л. С.– П.. Свидетелят сочи, че тя като служител на дружеството [фирма] приемала поръчки по телефон, имейл и през сайта на фирмата от [фирма]. Били оформяни приемо-предавателни протоколи и електронна фактура. Плащането било извършвано по банков път.

Видно от заключението на приетата в настоящото производство Съдебно-счетоводна експертиза, кредитирана от съда, от колона 8 на Таблица 1 /от ССЕ/ се установява, че по делото има представени много малка част от процесните фактури. След издаване на съдебното удостоверение и извършена проверка на място в Национална следствена служба на материалите по Досъдебно Производство № 51/2016 г. по описа на НСлС вещото лице установило, че по досъдебното производство има материали, които са до дата 17,09,2010г., тъй като същите са иззети при извършено претърсване и изземване с протокол от 17,09,2010г. Също така материалите от счетоводството на М. АД са иззети на дата 17,09,2010г. и не са налице извършвани следствени действия по претърсване и изземване на документи след тази дата, съответно и по делото не са налични такива документи след дата 17,09,2010г. Процесните сделки са за период след тази дата, както и ревизионния период за установяване на задължения по ЗДДС е за периодите от 01.09.2010 г. до 30.04.2013 г. Предвид горното се



установява, че по д.п. № 51/2016 г. по описа на НСлС не са налични процесните фактури, тъй като те са за период след протокола за претърсване и изземване, нито са налични съпроводителни документи към тях. В отговор на втория поставен въпрос, вещото лице е описало информацията, която е установена по повод плащанията в ТАБЛИЦА 2 от констативно- съобразителната част на експертизата. По отношение на въпрос 3. експертизата установила, че по д.п. № 51/2016 г. по описа на НСлС не са налични документи, удостоверяващи движението на стоки между [фирма] и [фирма]. По въпрос 4. вещото лице е посочило в заключителната част на ССЕ, че наличната информация за плащанията по доставките, осъществени от [фирма] към [фирма] е систематизирана от експертизата в ТАБЛИЦА 2 от констативно- съобразителната част на заключението. Относно техническа обезпеченост за извършване на процесите доставки към процесния период на [фирма] /въпрос 5/ вещото лице е констатирало при направена проверка в Търговския регистър по партидата на [фирма], че на дата 19,01,2012г. е започната процедура по ликвидация на дружеството. Последния публикуван отчет е за периода 2009г., докато процесните сделки към жалбоподателя М. АД са в периода от 01,10,2010г. до 12,01,2012г. Следователно експертизата не разполага с данни и не може да се даде отговор относно дали към процесния период [фирма] е разполагало с техническа обезпеченост за извършване на процесите доставки.

*При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:*

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма]– в ликвидация жалба. Решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 20.03.2018 г. Жалбата до съда е депозирана с дата 26.03.2018 г., поради което съдът приема, че е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал.1 ДОПК. Жалбата е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат. Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е **ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА**.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и

материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, образувано с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. По делото са приобщени като доказателства- Заповед № 1304652/20.05.2013 г., връчена на 25.06.2013 г. на представляващия дружеството жалбоподател, изменена със Заповед № 1308855/24.09.2013 г., издадени от А. В. Т., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. при ТД на НАП С., оправомощен съгласно Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] – в ликвидация, за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2012 г. и по ЗДДС за периодите от 01.09.2010 г. до 30.04.2013 г. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която

е определен размерът на обжалваните задължения.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

С оглед изложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Съдът намира доводите на жалбоподателя за допуснати съществени процесуални нарушения на административнопроизводствените правила за неоснователни. Установява се от представените по делото доказателства, че РД, Уведомление по чл. 124 от ДОПК №53-04-460/13.11.2013 г. и Уведомление по чл. 17 от ДОПК № 53-04-460/13.11.2013 г. са връчени лично на представляващия дружеството ликвидатор. Ето защо не може да се приеме за основателно твърдението, че са нарушени правата на ревизираното дружество и му е отнета възможността да вземе становище във връзка с извършената по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК ревизия, както и да представи доказателства, с които разполага, както и да подаде декларация по реда на чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

Досежно възраженията на жалбоподателя, че в разписката за връчване на РД не е посочен номер на конкретен документ, настоящият съдебен състав споделя изводите на решаващия орган, че разписката за връчване не е отделен документ, а е част самия от ревизионен доклад, поради което е безпредметно в същата да е посочен отново номер на РД. Установява се от събраните по делото доказателства, че на дружеството- жалбоподател е надлежно връчен РД и същото е разполагало с възможността по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, да направи писмено възражение по същия и да представи доказателства което в случая не е сторено.

Предмет на настоящия спор са определени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ общо в размер на 1 113 266,65 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 534 546,08 лв. и задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 411 249,91 лв., ведно със съответните лихви в размер на 103 440,02 лв., определени по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК.

В изпълнение на задължителните указания, дадени в Решение №13885/10.11.2020 г. по адм.д.№8150/2020 г. по описа на Върховния административен съд, настоящата инстанция следва да извърши преценка относно наличието на посочените от приходните органи хипотези по чл.122, ал.1, т.1, т.3 и т.4 ДОПК за провеждане на ревизията по особения ред, респ. начина на определяне на данъчната основа.

Спорът се концентрира върху това дали определянето на данъчните задължения следва да извърши по особения ред на чл. 122 и сл. от ДОПК, респективно налице ли са обстоятелствата по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК- до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация; по чл. 122, ал. 1, т. 3 от ДОПК- когато в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи и по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК– липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството, за установяване на задълженията по аналогия.

Прилагането на реда по чл. 122-124 ДОПК е в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. Касае се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗДДС и ЗКПО, след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122– в случая тези, по смисъла на т. 1, т. 3 и т. 4. Ревизията по чл. 122 от ДОПК се извършва при наличие на

някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1 от същия член, като механизмът и редът, които следва да се спазват от страна на ревизиращия орган, както се посочи по-горе са регламентирани в ал. 2 на чл. 122 и ал. 1 на чл. 124 от ДОПК. По силата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, основата за облагане с данъци се определя след задължителен анализ на всяко от относимите към съответното лице обстоятелства, изброени в т. 1- 16 от същата алинея, като изискването на процесуалния закон е да бъдат взети предвид онези от тях, които биха дали възможност на ревизиращия орган да определи облагаемата основа по възможно най- достоверния начин. За постигане на горната цел, в задължение на органите по приходите е вменено, съблюдавайки принципите за обективност и служебно начало, да установят безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица в производствата по този кодекс. В ДОПК не е дадена легална дефиниция на понятието "доказателства" и като такива следва да бъдат приемани данни, които са свързани с факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията на субектите за данъци и задължителни осигурителни вноски, които допринасят за тяхното изясняване и са установени по реда, предвиден в ДОПК. Следователно доказателствата са данни, имащи значение за законосъобразността на акта, който предстои да бъде издаден, изяснявани чрез допустимите по ДОПК доказателствени средства- ревизии и проверки, писмени обяснения, справки и декларации на задължените лица или техни представители, свидетелски показания, протоколи за действията на приходните органи, експертизи и други, предвидени в ДОПК.

Основанията за извършване на ревизия по особения ред са алтернативно посочени в чл. 122, ал. 1, т. 1- т. 7 от ДОПК. В случая ревизията е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, като приходните органи приели, че са налице хипотезите на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 3 и т. 4 от ДОПК.

Съдът намира, че по категоричен начин се установи наличие на хипотезата на чл.122, ал.1 т.4 ДОПК доколкото от страна на дружеството жалбоподател не са представени доказателства относно пълна счетоводна отчетност на последното съгласно Закона за счетоводството /ЗСч./, което от своя страна както правилно са посочили органите по приходите, не е дало възможност за установяване на основата за облагане с корпоративен данък и с ДДС /данък върху добавената стойност/. Наред с това липсват и представени доказателства, че воденото счетоводство отговаря на изискванията на Закона за счетоводството, Национални счетоводни стандарти, ЗДДС и Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/. Това намира доказателствена опора в

заклучението на ССЕ. И доколкото хипотезите на чл.122, ал.1 са дадени в условията на алтернативност липсата на останалите две, на които са се позовали приходните органи не влече незаконосъобразност на оспорвания акт. За прецизност съдът намира за нужно да отбележи, че органите по приходите действително не са посочели кои са използваните от дружеството- жалбоподател при осчетоводяването документи с неистинско или с невярно съдържание, в каквата насока е и възражението на жалбоподателя, както и не са конкретизирали във вр. т.1 на чл.124, ал.1 коя/кои декларации не е не са подадени.

Предвид изложеното правилно е приложен особения ред по чл.122 ДОПК, поради което и на основание 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 основание по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. При това положение в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и главно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. Преценката за правилното приложение на материалния закон зависи от това доколко жалбоподателят успешно е провел доказване на възраженията си, с оглед законоустановената презумпция по чл. 124, ал. 2 от ДОПК.

С оглед императивния характер на данъчните норми, че ревизиращите органи не могат да определят по преценка конкретния размер на дължимия данък. Затова в разпоредбата на чл. 122, ал. 1 от ДОПК законодателят несъмнено е имал предвид по преценка, ревизиращият орган да определи размера на облагаемата основа, върху която, с оглед вида на данъка, съответният материален данъчен закон дава възможност да се изчисли дължимият данък. Тъй като тези обстоятелства са плод на действия, респективно бездействия, на субекта на данъчното задължение законодателят, с оглед на общия принцип, че никой не може да черпи права от собственото си виновно поведение, е приел, че определянето на облагаемата основа в тези случаи ще се извърши от органа по приходите. Именно това е извършено при настоящата ревизия, като в мотивната част на РД подробно са описани критериите от чл. 122, ал. 2 от ДОПК, които са използвани от ревизиращия орган при определяне на облагаема основа по възможно най- достоверния начин, които се възприемат от съда.

В съответствие с разпоредбата на чл.124, ал.1 ДОПК, жалбоподателят е уведомен, че данъчната основа по ЗДДС за период от 01.09.2010 г.-30.04.2013 г. и Корпоративен данък за период 01.01.2008 г.- 31.12.2012 г. ще бъде определена по реда на чл.122, ал.1 ДОПК, като е даден 14-

дневен срок за представяне на доказателства и за вземане на становище, от която възможност ревизираното лице не се е възползвало.

Преди да разгледа жалбата по същество относно прилагането на материалния закон, съдът намира, че следва да се произнесе по изрично направеното възражение за давност относно установените с обжалвания РА публични вземания по ЗКПО за данъчни периоди 2008г., 2009г., 2010 г. и авансовите вноски за 2011 г., както и по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2010г. до 30.11.2011г..

Погасителната давност е период от време на бездействие на носителя на едно субективно материално право, след изтичането на който се поражда правото на задълженото лице да се позове на изтеклата давност и да откаже изпълнение на задължението. От гледна точка на данъчното право и на ДОПК, давността е период от време, с изтичането на който се преклудира правото на държавата да събере едно вземане. Изтеклата погасителна давност е основание за отписване на публичните задължения, по аргумент от нормата на чл. 173, ал. 1 от ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 173, ал. 2 от ДОПК(Нова ДВ бр. 94 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г.) вземанията се отписват служебно с изтичането на срока по чл. 171, ал. 2 от ДОПК, тоест с изтичането на така нар. абсолютна 10-годишна погасителна давност. Съгласно разпоредбата на чл. 162, ал. 2, т. 1 и т. 9 от ДОПК задълженията за данъци, установени по основание със закон, както и лихвите за същите вземания, са публични държавни вземания.

Общ принцип в прилагането на института на погасителната давност е, че с погасяването на едно вземане по давност не отпада дългът, а възможността за неговото принудително събиране. Т.е. давността погасява правото да се претендират публичните вземания, като те остават дължими и могат както да бъдат платени доброволно /чл. 174 от ДОПК/, така и да бъдат прихванати /чл. 128, ал. 1 от ДОПК/.

И. на погасителната давност е приложим в данъчното право, съгласно разпоредбите на чл. 171- чл. 173 от ДОПК. Според чл. 171, ал.1 ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. По правило 5-годишната давност не се прилага служебно. Поради това органите по приходите следва да прилагат правните последици на изтеклата погасителна давност само по искане или възражение от страна на длъжника.

Съгласно разпоредбата на чл.171, ал.2 ДОПК /преди изменението/ с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на

годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено.

Съгласно чл.93 ЗКПО данъчно задължените лица внасят корпоративния данък за съответната година в срок до 31 март на следващата година след приспадане на внесените авансови вноски за съответната година. При тази правна рамка, задълженията по ЗКПО за 2008 г. е следвало да бъдат внесени в срок до 31.03.2009 г., поради което 10- годишният абсолютен давностен срок за тях е започнал да тече от 01 януари 2010г. и е изтекъл на 01.01.2020г. респ. не са налице данни за разсрочване или отсрочване, спиране на производството по искане на длъжника. С оглед основателността на направеното възражение за давност от страна на жалбоподателя РА, в частта, с която е установен данък за довносяне за 2008 г. по ЗКПО в размер на 967 873.83 лв. следва да бъде отменен. Основателно е и възражението на жалбоподателя за изтекла погасителна давност за определените задължения по ЗКПО за 2009 г., тъй като погасителната давност е започнала да тече на 01.01.2011 г. и е изтекла на 01.01.2021 г. Предвид това следва РА да бъде отменен в частта, в която са определени задължения по ЗКПО за 2009 г. в размер на 28 832.55 лв. Основателно е и възражението на жалбоподателя за изтекла погасителна давност за определените задължения по ЗКПО за 2010 г., тъй като погасителната давност е започнала да тече на 01.01.2012 г. и е изтекла на 01.01.2022 г. Предвид това следва РА да бъде отменен в частта, в която са определени задължения по ЗКПО за 2010 г. в размер на 66 566.18 лв. Неоснователно е възражението за погасяване по давност на авансовите вноски по ЗКПО за 2011 г., доколкото те са част от данъка за 2011 г. и давността започва да тече от 01.01.2013 г. и е до 31.12.2022 г., т.е. ще е изтекла на 01.01.2023 г. Или РА следва да бъде отменен в частта на определените задължения по ЗКПО в общ размер на 1063272.56 лева и лихви 527 300.98 лева.

Съгласно чл.89, ал.1 ЗДДС когато е налице резултат за периода- данък за внасяне, регистрираното лице е длъжно да внесе данъка в държавния бюджет по сметка на компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите в срока за подаване на справка-декларацията за този данъчен период.

Основателно е възражението за изтекла погасителна давност за определените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2010г. до 30.11.2010г., доколкото за тези данъчни периоди давността започва да тече на 01.01.2011 г. и е изтекла на 01.01.2021 г., а за данъчните периоди



от 30.12.2010г. до 30.11.2011г. давността е започнала да тече на 01.01.2012 г. и е изтекла на 01.01.2022 г. Предвид това следва РА да бъде отменен в тази част, в която са установени задължения за довносяне по ЗДДС в общ размер на 269 766.76 лева за посочените данъчни периоди от 01.09.2010 г. до 30.11.2011г. и лихви в общ размер на 81 782.90 лева.

По аргумент за противното от чл. 160, ал. 4 ДОПК в случаите, когато давностният срок е изтекъл след приключване на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, съдът не дължи произнасяне по основанията и размера на задълженията. Акцесорният характер на задължението за лихва предполага правни последици еднакви с главното задължение. Няма спор, че лихвите са публично вземане и подлежат на погасяване по давност в сроковете, в които се погасява и основното вземане.

Предвид това, въпреки че съдът приема за правилни посочените установявания по ЗКПО и ЗДДС за горните данъчни периоди, следва РА да бъде отменен в тези части поради изтекла абсолютна погасителна давност.

На следващо място, законосъобразно са определени задължения за довносяне по ЗДДС за данъчни периоди от месец декември 2011г. до месец април 2013 г., включително, подробно описани в РД.

Установява се от доказателства по делото, че дружеството жалбоподател през процесния период е извършвало търговия с компютри, компютърни компоненти и електроника, търговско представителство на българи и чуждестранни физически и юридически лица, сделки с интелектуална собственост, като дейността си е осъществявало в офис, находящ се в [населено място], [улица]. Наред с това спор по делото липсва и относно факта, че основните доставчици на ревизираното лице са [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Установено е, че [фирма] декларира покупка на стоки от [фирма], което от своя стара декларира покупка на стоки от [фирма], последното от [фирма]. Констатирано е, че [фирма] е придобивало стоки от внос. Ревизиращите органи правилно са приели, че декларирането на този внос от [фирма] е нереален и с него се давало начало на несъществуващ стокос поток – компютри, компоненти и др., който се движи чрез покупко-продажба и издаване на фактури между горепосочените дружества, включително и с дружеството жалбоподател. Наред с това е установено, че транспорта на стоките е извършван от [фирма] и същото е издавало фактури за транспортни услуги - превоз на стоки, към [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и др., а стоките реално не са съществували, т. е. не са извършени фактурираните услуги за транспорт на стоки. Установено е още, че дружеството жалбоподател е

изпълнител по издадени фактури за периода и данъчната основа на осъществен В..

Тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирия субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства.

В настоящия случай от страна на жалбоподателя в провело се съдебно производство, въпреки предоставената му многократно и от настоящия съдебен състав възможност, не са ангажирани каквито и да е доказателства, оборващи изводите на органите по приходите за липсата на реалност на доставките на стоки. Това не се установи и от заключенията на приетите и кредитирани от съда съдебно- счетоводни експертизи, съдебно компютърна-техническа експертиза, и от събраните по делото гласни доказателствени средства чрез разпит на свидетеля П..

Реалното извършване на една доставка на стока и услуга е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените сделки. Липсата на такива, съответно може да обоснове извода на липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи не доказват по безспорен начин извършването на реални доставки и услуги, като предпоставка за възникването на правото на данъчен кредит. Съобразно константната практика на ВАС, доказателствата за реално осъществяване на доставката на услуга могат да бъдат разделени условно на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката – материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група - доказателствата, сочещи на прякото ѝ реализиране – протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др. Следва да се посочи, че по аргумент от чл.154 от ГПК в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо за себе си изгодни правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, което в случая не е сторено. Липсват и доказателства относно, че е налице реално извършена доставка, за да се приеме, че е извършен ВОД.

С оглед на изложеното и след преценка на доказателствата в тяхната

съвкупност съдът приема, че не е доказана реалност на доставките/услугите по представените от жалбоподателя в ревизионното производство фактури. Следва да се посочи, че притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на С. ( сега СЕС) по дело С-454/98 г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 г. В т. 31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: ”Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото”; „ Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от

тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги.

Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на доказателства при доставчика. Такива не са открити нито при ревизията, нито при проверката, извършена от вещите лица, включително в материалите, приложени към досъдебното производство. Приходните органи са изследвали освен това характера на фактически осъществяваната от [фирма] и неговите доставчици– преки и предходни дейност, като са установили схема, в която са участвали общо пет дружества. Установено е, че с декларирането на нереален внос от [фирма] се слага начало на несъществуващ стокос поток ( компютри и компоненти за тях) който завършва при ревизирания субект [фирма] като чрез неправомерно начисляване на ДДС за продажба на стоки между дружествата по веригата се стига до неправомерно възстановяване на данъчен кредит от страна последния.

Според Решение от 13.02.2014г. по дело C-18/13 (M. P.) на СЕС отказът да се признае право на данъчен кредит представлява изключение от основния принцип. За да откаже правото на данъчен кредит, компетентният орган по приходите трябва да установи наличие на

обективни данни за това, че данъчнозадължено лице, което е получило стоките или услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата. В случая такова изследване според настоящата съдебна инстанция е направено от органите по приходите, макар и не поотделно за всяка фактура, а в определени проценти за дейността като цяло, поради огромния брой на доставките и липсата на надлежна документация. По същия повод (законен повод и достатъчно данни по смисъла на НПК наличие на данъчна измама) е образувано и наказателно производство, което и към настоящия момент не е приключило. При ревизията по особения ред на основание чл.124, ал.2 ДОПК в производството по обжалването на ревизионния акт фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства. При установено от съда наличие на основанията по чл. 122, ал.1 ДОПК жалбоподателя е следвало да обори презумпцията за вярност на фактическите констатации на ревизиращите, което той е направил безуспешно.

Недоказани са и транспортните услуги, фактурирани от [фирма], за които при действителното им предоставяне на ревизираното лице, биха останали документални следи, както при него, така и при доставчика.

С оглед на изложеното правни и законосъобразни са изводите на органите по приходите, че за процесните периоди дружеството жалбоподател е извършвало наред с привидни и реални облагаеми сделки, както и, че е получател по фактури, за което е прието, че отразяват реална стопанска операция и са включени при определяне на данъчната основа и резултатите за съответните период по ЗДДС.

Предвид това следва да бъде отхвърлена жалбата в частта, в която са определени задължения за довносяне по ЗДДС за данъчни периоди от месец декември 2011 г. до месец април 2013 г., включително, в общ размер на 149 831.40 лв. и лихва в общ размер на 21 657.12 лева.

На следващо място, съдът намира, че законосъобразно са определени и данъчните задължения по Закона за корпоративно подоходно облагане за 2011 г. и 2012 г..

За финансова година - 2011 г.

В срока определен в чл.92, ал.2 от ЗКПО [фирма] е подало годишна данъчна декларация за финансовата 2011 г. в ТД С. с № 22254351200336962/ 02.04.2012 г. Заедно с декларацията не е представен

годишния финансов отчет, включително приложенията към него (ОПР, Баланс и др.). В годишната данъчна декларация са декларирани следните стойности: Общо приходи по ОПР - 1 529 355.17 лв.; Общо разходи по ОПР - 1 577 216.96 лв.; Счетоводна загуба преди данъчно преобразуване в размер на - 47 861,79лв.. Счетоводния финансов резултат е преобразуван, като : а/е увеличен с 19 968.20 лв.; годишни счетоводни разходи за амортизация /чл.54 ал.2 от ЗКПО/ със сумата от 13 128.66 лв.; счетоводна балансова стойност на отписаните активи от счетоводния амортизационен план/чл.66 ,ал.1 от ЗКПО/ - 5861.80 лв.;- разходи представляващи доходи на местни физически лица по ЗДДФЛ и разходи за задължителни осигурителни вноски, свързани с тях (чл. 42, ал. 1, 5 и 8 от ЗКПО) - 977.74 лв. б/е намален с 18 990.46 лв.; годишни счетоводни разходи за амортизация /чл.54 ал.1 от ЗКПО/ със сумата от 13 128.66 лв.; Данъчна стойност на отписаните активи от данъчния амортизационен план (чл. 66, ал. 2 от ЗКПО)-5861.80 лв. Данъчен финансов резултат- данъчна загуба- 46 884.05лв. Направени авансови вноски- 0.00 лв.

По делото е установено, че в агенцията по вписванията не е публикуван и не е подаден ГФО на дружеството за 2011 г. (ОПР, Баланс и други приложения), както и не е представена изисканата от дружеството информация. Поради наличие на обстоятелства по чл. 122 от ДОПК, данъчната основа за облагане с корпоративен данък за 2011 година е определена по чл. 122, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, а именно основа за облагане с корпоративен данък в размер на – 215 874.63 лв., формирана от разликата между: декларираните от дружеството извършени доставки, с изключение на издадени фактури за продажби на стоки към дружества [фирма], „С.“ и декларирани ВОД за Гърция- общо в размер на 930431.92 лв. и декларираните от дружеството разходи, с изключение на разходи, отчетени от получени фактури за стоки и услуги от дружества [фирма], „С.“ и „Т. Т.“- общо в размер на 714557.29 лв.

Предвид това, правилно е определен дължимия корпоративен данък за данъчен период 01.01.2011г- 31.12.2011 г. в размер на 21 587.46лв., както и законосъобразно на основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми с РА е начислена лихва.

За финансова година - 2012 г.

В срока определен в чл.92, ал.2 от ЗКПО [фирма] е подало годишна данъчна декларация за финансовата 2012 г. в ТД С. с № 224351300363761/ 01.04.2013 г. Заедно с декларацията не е представен годишния финансов отчет, включително приложенията към него (ОПР, Баланс и др.). В годишната данъчна декларация са декларирани следните стойности: Общо приходи - 792 724.75 лв.; Общо разходи - 812 979.68 лв.;

Счетоводна печалба преди данъчно преобразуване в размер на - 20 254.93 лв. Счетоводния финансов резултат е преобразуван, като: а/е е увеличен с 30 241.10 лв.- годишни счетоводни разходи за амортизация /чл.54, ал.2 ЗКПО/ със сумата от 12 051.22 лв., счетоводна балансова стойност на отписаните активи счетоводния амортизационен план /чл.66, ал.1 ЗКПО/- 18 189.88лв.; б/е намален с 30241.10 лв.- годишни счетоводни разходи за амортизация /чл.54, ал.2 ЗКПО/ със сумата от 12 051.22лв., данъчна стойност на отписаните активи от данъчния амортизационен план /чл.66, ал.2 ЗКПО/- 18189.88 лв. Данъчен финансов резултат-данъчна печалба-331 415.05 лв. Дължим корпоративен данък 20 254.93 лв. Направени авансови вноски 0.00 лв.

Органите по приходите установили, че в агенцията по вписванията не е публикуван и не е подаден ГФО на дружеството за 2012 г. (ОПР, Баланс и други приложения), както и дружеството не представило искана информация. Поради наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 ДОПК, данъчната основа за облагане с корпоративен данък е определена по чл. 122, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, в размер на - 284066.30лв, формирана от разликата между: декларираните от дружеството извършени доставки, с изключение на издадени фактури за продажби на стоки към дружества „С.“ и „Т. Т.“- общо в размер на 602450.81лв. и декларираните от дружеството разходи /по СД по ЗДДС/, с изключение на разходи, отчетени от получени фактури за стоки и услуги от дружества [фирма], „С.“, „С. С.“ и „Т. Т.“- общо в размер на 318384.51лв.

С оглед на това, за ревизирия период 01.01.2012- 31.12.2012г. е установен данък за внасяне- 28 406.63 лв., както и законосъобразно на основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми с РА е начислена лихва.

Предвид всичко изложено до тук, съдът намира, че РА следва да бъде отменен в частта, в която са установени задължения по ЗКПО и ЗДДС, ведно с лихви в общ размер на 1 942 123.20 лева за посочените по- горе данъчни периоди поради изтекла давност, а в останалата част жалбата следва бъде отхвърлена срещу ревизионния акт, в частта, в която са установени задължения по ЗКПО и ЗДДС, ведно лихвите в общ размер на 228 727.71 лева, за посочените по- горе данъчни периоди.

Предвид изхода от делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя разноски за експертизи и държавни такси, съобразно уважена част от жалбата в размер на 3225.17 лева, и юрисконсултско възнаграждение съобразно уважената част от жалбата и при основателност на възражението за прекомерност, а именно в общ размер на 46069.11 лв. /по 15 356.37 лева,

съгласно чл. 8, ал. 1, т. 6 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения за всяка инстанция/, или общо 49294.28 лева.

Предвид изхода от делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение съобразно отхвърлената част от жалбата в размер на 4 817.27 лева, съгласно чл. 8, ал. 1, т.5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

*Мотивиран от горното и на основание чл. 160, ал. 1, във връзка с чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 73-ти състав*

### Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма]– в ликвидация, ЕИК-[ЕИК], Ревизионен акт № Р-[ЕГН] от 27.01.2014 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 22 от 08.01.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, в частта на определените допълнителни задължения по ЗКПО за данъчни периоди 2008 г., 2009 г. и 2010 г. в общ размер на 1 063 272.56 лева и лихви в общ размер на 527 300.98 лева, както и в частта на установените задължения за довносяне по ЗДДС за данъчни периоди от м. 09.2010 г. до м.11.2011 г., включително, в общ размер на 269 766.76 лева и лихви в общ размер на 81 782.90 лева, поради изтекла давност.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма]– в ликвидация, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-[ЕГН] от 27.01.2014 г., потвърден с Решение № 22 от 08.01.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП., в частта в която са определени данъчни задължения по ЗКПО за данъчни периоди 2011 г. и 2012 г. в общ размер на 49 994.09 лева и лихви за забава в общ размер на 7 245.10 лева, и задължения за довносяне по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2011 г. до м. 04.2013 г., включително в общ размер на 149 831.40 лева и лихви за забава в общ размер на 21 657.12 лева.

ОСЪЖДА [фирма]– в ликвидация, ЕИК-[ЕИК], да заплати на да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика”- С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 817.27 лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно– осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма]– в ликвидация, ЕИК-[ЕИК] сумата от 49294.28 лева разности по делото.



Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: