

РЕШЕНИЕ

№ 5488

гр. София, 13.08.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 24.09.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Мадлен Петрова

при участието на секретаря Даниела Иванова и при участието на прокурора Близнакова, като разгледа дело номер **839** по описа за **2011** 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] [населено място] представлявано от управителя Г. Н. М. против Ревизионен акт № [ЕГН]/13.05.2010г. от орган по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 1828/29.11.2010г. на директора на Дирекция О. [населено място].

Жалбоподателят оспорва определените с ревизионния акт задължения по ЗДДС и ЗКПО, произтичащи от допълнително начислен ДДС в общ размер 971 413.30 лв. за данъчни периоди м. юли 2007г. - м. септември 2008 г. и лихви за забава в размер от 261 740.33 лв., както и от допълнително начислен корпоративен данък (КД) за 2003, 2004, 2005, 2006 и 2007г. и лихви за забава в общ размер от 1 334 742.76 лева, произтичащи от извършеното увеличение на финансовия резултат по реда на чл.23, ал.2, т.13 във връзка с чл.14, ал.1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО отм./ за финансовите 2003г., 2004г., 2005г. и 2006г. и по реда на чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО за финансовата 2007г., като твърди, че актът е необоснован, издаден в противоречие с процесуалните правила по ДОПК и материалните данъчни закони.

Конкретните съображения и аргументи, систематизирани се свеждат до следното:

1. нищожност на ревизионния акт поради, изменението на данъчни задължения, установени с влезли в сила А. № 8834/19.12.2007г. и А. 806036/28.07.2008г. от орган по приходите, който не разполага с компетентност по чл. 134 от ДОПК;
2. съществени процесуални нарушения при провеждането на ревизията, произтичащи

от:

- неправилно приложение на чл. 122 от ДОПК. Жалбоподателят твърди, че не са налице основанията, посочени в ревизионния акт по чл. 122, ал.1, т.2 и т.4 от ДОПК за провеждане на ревизия при особени случаи. Констатацията на ревизиращите органи по приходите за наличие на укрити доходи и липса или непредставяне на счетоводна отчетност на ревизираното лице се опровергават от събраните при ревизията доказателства за документиране и отчитане на продажбите съгласно изискванията на ЗСч, както и от наличието на множество други данъчни актове, издадени от органи по приходите, в които е констатирана редовност на счетоводството на [фирма] и Д.;

- недопустимо смесване на особения и общия ред за провеждане на ревизионното производство. В тази връзка в жалбата са изложени подробни съображения за противоречия в мотивите на ревизионния акт и ревизионния доклад относно реда за облагане. От една страна дружеството е уведомено по реда на чл. 124, ал.1 от ДОПК, че данъчната основа за облагане по ЗДДС и ЗКПО за процесните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122, ал.2 от ДОПК поради наличие на основания по чл.122, ал.2, т.2 и т. 4 от ЗКПО, извършен е формален анализ на обстоятелствата по ал. 2, а в действителност данъчната основа по ЗКПО е определена по общия ред - чл. 23, ал. 2, т. 13 във връзка с чл. 14, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО отм./ за финансовите 2003г., 2004г., 2005г. и 2006г. и чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО за финансовата 2007г.

3. материална незаконосъобразност на ревизионния акт.

По отношение приложението на ЗКПО жалбоподателят твърди, че по силата на чл.1, ал.1, т.1, във връзка с чл. 6, ал. 1, т. 4 от ЗКПО (отм., в сила за ревизираните 2003, 2004, 2005 и 2006г.) и чл. 2, ал. 2 от ЗКПО (нов, в сила за ревизираната 2007г.) неперсонифицираното дружество, каквото съгласно чл. 357 от ЗЗД е дружеството по ЗЗД, е припознато като самостоятелно данъчно задължено по този закон лице и в тази връзка учредителят в Д. – [фирма] няма задължения да отчита в счетоводството си приходите и разходите (в процентно отношение на дяловото участие в съвместната дейност) на създадените от него Д. за периода от 2003 до 2007г. както се възприема в РА, както и да формира основа за облагане с корпоративен данък като натрупва в своята облагаема основа по ЗКПО реализираните приходи и разходи в процентно отношение съобразно дяловото си участие от осъществената дейност в други, самостоятелни данъчно задължени по закона лица - Д., в които участва.

Не е налице твърдяното в ревизионния акт отклонение от данъчно облагане по ЗКПО, тъй като не са доказани твърдените в РА „привидни” и „прикрити” сделки между свързани лица.

В тази връзка в жалбата се излагат подробни съображения, че дружеството от регистрацията си през 1998г. не е било обект на облагане с патентен данък, че наличието на свързани лица не е достатъчно основание да се счита, че е налице заобикаляне на данъчното законодателство, както и че ревизираното лице в качеството си на учредител в Д. няма задължение да се разчита с корпоративен данък за приходите от дейността, реализирана от Д.. Последният довод е аргументиран подробно в жалбата въз основа на практиката на НАП съгласно указания изх. № 92-5628/08 от 11.03.2009г. и изх. № 92-00-1949/2008 г., според които „Отделните участници в Консорциума не се облагат пряко за печалбите си реализирани от дейността на същия, а тяхното данъчно облагане се реализира чрез данъка върху дивидентите, регламентиран с чл.194 от ЗКПО. Жалбоподателят твърди, че спазвал

този начин на разчитане като участник в създадените през годините множество Д. с основна цел - осъществяване на строг контрол в дейността по производството и последващата реализация на торти (в сладкарници, намиращи се в много различни адреси и в различни градове в цялата страна). Мотивите за създаването и функционирането на Д. са многократно и детайлно разяснявани в хода на настоящото ревизионно производство, като не е предмет на спор между страните, че между свързаните лица не са налагани цени, които да се отличават от пазарните цени за продажби с трети, независими от [фирма] субекти.

В жалбата са изложени и подробни аргументи за недоказаност и необоснованост на изводите на органите по приходите на стр. 31 от РД за наличието на привидни и прикрити сделки.

В тази връзка посочва, че получените от [фирма] дивиденди са надлежно счетоводно отчитани и като такива са участвали в данъчното преобразуване при деклариране на облагаемата основа на дружеството за облагане с корпоративен данък, като при процесната ревизия за всички ревизирани финансови периоди от 2003 до 2006г. органите по приходите са признали както наличието на реално съществуващи и получени дивиденди с произход Д., така и правото на дружеството - жалбоподател да ги третира по реда на чл. 23, ал. 3, т. 1 от ЗКПО (отм., в сила до 31.12.2006 г.) и по чл. 27, ал. 1, т. 1 от ЗКПО (нов, в сила за 2007г.

В тази си част процесният РА е влязъл в сила и представлява доказателство със задължителна доказателствена тежест.

Наред с горното в жалбата се сочи, че облагането по раздел IV от ЗКПО „Предотвратяване отклонението от данъчно облагане” изисква при конкретното задължено лице [фирма] и за всяка конкретно твърдяна „привидна” сделка, да бъде конкретно определена „прикритата” сделка.

Твърди се и че общият ред по ЗКПО дава право на преобразуване по чл. 23, ал. 2, т.13 от ЗКПО /отм./ само, ако бъде доказано не просто допускането /предположението за наличие на тази правна конструкция, а и задължително е за всяка конкретна сделка да бъде доказан конкретен размер на отклонението от облагане, при това по изчерпателно изброените в чл. 16 от ЗКПО (отм. в сила до 2006г.) и § 1, т. 10 от ДР на ДОПК (за 2007г.) методи.

В случай, че „заобикалянето на данъчното облагане” не е обосновано и по основание, и по размер, то предприетото преобразуване по чл. 23, ал. 2. т. 13 от ЗКПО (отм.) и съответно - по чл. 78 от ЗКПО е незаконосъобразно.

2. По отношение приложението на ЗДДС жалбоподателят оспорва задълженията, определени за 15 месечни периоди от юли 2007г. – септември 2008г., произтичащи от твърдението в ревизионния акт, че доставките на 12 Д. представляват облагаеми доставки на ревизираното дружество. В тази връзка се посочва, че доставките, за които е обложен [фирма] в действителност са извършени от Д., на които по силата на ДОПК е придадена самостоятелна правосубектност за данъчни цели, същите са регистрирани по ЗДДС лица, които са начислявали данък и са се разчитали самостоятелно с бюджета, като тези обстоятелства за предходни данъчни периоди са удостоверени с влезли в сила данъчни актове – актове за регистрация по ЗДДС, ДАПВ и А..

От друга страна между дружеството жалбоподател в качеството му на участник в Д. и съответното Д. не възникват облагаеми доставки по повод внасяното имущество.

Наред с горното в жалбата се твърди, че задълженията по ЗДДС с процесния

ревизионен акт са определени, без да е установено извършването на реален обем доставки. С ДДС е обложена сумата на оборота на [фирма], формиран, като 95% от приходите на Д. (без ДДС). Това е възприетата от органа по приходите данъчна основа на облагаемите доставки, извършени от нашето дружество. По-конкретно, общата сума на установените приходи е разделяна на броя на месеците, в които съответното Д. е извършвало продажби, като по този начин е установен еднакъв оборот за всеки месечен период. Жалбоподателят оспорва така избрания подход за облагане с ДДС, като твърди, че при ревизията не е установено и доказано, извършването на конкретни облагаеми доставки, при които да възниква задължение за начисляване на данъка.

Искането до съда е за отмяна на ревизионния акт в обжалваната част. Претендира се присъждане на деловодни разноски.

Подробни съображения за незаконосъобразност на акта, основани на събраните и в съдебното производство доказателства се излагат в представените по делото писмени бележки на процесуалния представител на жалбоподателя.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” [населено място] при ЦУ на НАП /с променено наименование дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”/, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли да се отхвърли като неоснователна, въз основа на доводи, изложени в представените по делото писмени бележки. Ответникът твърди, че в процесния ревизионен акт са приложени разпоредбите на ЗКПО за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане, регламентирани в раздел IV от ЗКПО /отм. действащ за рев. период/, респективно в глава четвърта от ЗКПО /в сила от 01.01.2007/. Констатирани са основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО /отм./, във връзка с чл. 14, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО /отм./, респективно по реда на чл. 78 от ЗКПО / в сила от 01.01.2007 г./, във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от с.з., въз основа на фактическите констатации, че всички сделки във връзка с производството, търговията и разпространението на продукцията с търговска марка „Неделя” се осъществяват чрез сключени сделки и търговски взаимоотношения между свързани лица с цел отклонение от данъчно облагане, поради което данъчната основа е определена по реда на чл. 122, ал.2 от ДОПК, като основанията по чл. 122, ал.1, т. 2 и т. 4 от ДОПК са доказани. В тази връзка твърди, че счетоводството на жалбоподателя е водено в нарушение на т. 5, т. 7 и т.8 от Н. 31 „Отчитане на дялове в смесени предприятия”, тъй като отчитането на съвместните контролираните дейности не се основава на съдружие, корпорация или друга стопанска единица, нито финансова структура, която да е отделна от самите съдружници и всеки съдружник, което противоречи на сключените договори между съдружници. По смисъла на счетоводния стандарт не се води отделно счетоводство на смесеното предприятие от този тип, което противоречи на сключените договори и установената фактическа обстановка, че Д. са неперсонифицирани лица приравнени на юридически лица за целите на данъчното облагане и водят отделно счетоводство.

Ответникът твърди, че от съдържанието на сключените договори за съвместна дейност може да се заключи, че не са налице характеристиките на дружества по чл. 357 от ЗЗД.

Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Участващият в съдебното производство прокурор от Софийска градска прокуратура дава заключение за законосъобразност на оспорения ревизионен акт.

Административен съд, С. град като взе предвид доводите на страните и извърши преценка на събраните по делото доказателства, приема от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е процесуално допустима като подадена от надлежна страна, против ревизионен акт, в частта, в която е обжалван по административен ред и не е отменен съгласно чл. 156, ал.1 от ДОПК. При съдебното оспорване е спазен и предвиденият от закона преклузивен срок. В тази връзка съдът съобрази, че актът е обжалван по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК с жалба, подадена на 14.07.2010г. В рамките на срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК, в приложимата по време редакция, между страните е сключено споразумение по чл. 156, ал. 7 от ДОПК от 05.08.2010г. за неговото удължаване с 3 месеца - до 29.11.2010г. Решение № 1828 от 29.11.2010г. на директора на Дирекция О. [населено място] е валидно издадено при спазване на удължения срок и е връчено по електронен път на 07.12.2010г. съгласно разписка, поради което при подаване на жалбата от 21.12.2010г. е спазен 14 – дневният срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК.

При разглеждането ѝ по същество на спора и след проверка на оспорения ревизионен акт съгласно чл. 160, ал.1 от ДОПК, съдът намира следното:

Ревизионното производство по отношение на [фирма] е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 806023/21.10.2008г., изменена със ЗВР № 900341/19.01.2009г., изменена със ЗВР № 901381/24.02.2009г., на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК във връзка със Заповед № ЦУ-43/20.02.2009г. на Изпълнителния директор на НАП, изменена с ЗВР № 903827/29.05.2009г. на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК съгласно Заповед № ЦУ-110/27.05.2009г. на Изпълнителния директор на НАП, издадени от М. Г. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция Д./"Контрол" на ТД на НАП С. – град.

Със заповед № 900444/19.08.2009г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК ревизията е спряна и е възобновена със Заповед № 906738-В/19.10.2009г., издадени от М. Г. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция Д./"Контрол" на ТД на НАП С. – град.

ЗВР са надлежно връчени на ревизираното лице.

В обхвата на ревизията са включени задълженията на дружеството по ЗДДС за периода 01.07.2007г. - 30.09.2008г., по ЗКПО за периода: 01.01.2003г. - 31.12.2007г. и за патентен данък по ЗОДФЛ /отм./ за периода: 01.01.2003г. - 31.12.2006г. Ревизията е по повод деклариран от задълженото лице ДДС, подлежащ на възстановяване по реда на чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС за периодите от 01.06.2008г. до 30.09.2008 г. в размер на 84 598,38 лв.

Органът по възлагане черпи правомощията си от заповед № РД-01-131/22.03.2007г. на директора на ТД на НАП [населено място], съгласно която органите по приходите, заемащи длъжността „началник сектор“ в дирекция Данъчно - осигурителен контрол при ТД на НАП [населено място] изпълняват функциите по чл. 112, ал.2, т.1 и чл. 119, ал.2 от ДОПК. Видно от допълнително споразумение за изменение на трудово правоотношение № 793/30.06.2006г. М. Г. Р. е изпълнявала длъжността началник сектор „Ревизии“ в Дирекция Д./"Контрол" на ТД на НАП С. – град, считано от 01.07.2006г.

За резултатите от ревизионното производство е съставен ревизионен доклад № 906738/12.11.2009г., подписан от Е. М. Н. – гл. инспектор по приходите, ръководител екип, Я. Е. В. – П. – ст. инспектор по приходите, С. Д. Д. – ст. инспектор по приходите. Докладът е връчен на ревизираното лице на 16.03.2010г. Констатациите и

предложението за установяване на допълнителни задължения на ревизиращите органи по приходите е оспорено в подаденото от дружеството възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 10-53-06-4724/29.04.2010г., което е отхвърлено като неоснователно.

Ревизията е приключила с издаване на ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/13.05.2010г. от Е. М. Н., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 906738/08.02.2010г. на М. Г. Р., началник сектор „Ревизии“ в Дирекция Д./"Контрол" на ТД на НАП С. – град. С акта след извършено прихващане са определени следните задължения за довносяне: 481 877,95 лв. корпоративен данък и съответните лихви в размер на 381 923,66 лв., 886 814,92 лв. ДДС и съответните лихви в размер на 261 740,33 лв., общо: 2 012 356,86 лв. Така определените задължения произтичат от допълнително начислен ДДС в общ размер 971 413.30 лв. за данъчни периоди м. юли 2007г. - м. септември 2008г. и лихви за забава в размер от 261 740.33 лв., както и от допълнително начислен корпоративен данък (КД) за 2003, 2004, 2005, 2006 и 2007г. и лихви за забава в общ размер от 1 334 742.76 лева.

В хода на ревизионното производство са предприети следните процесуални действия, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени ИПДПОЗЛ с изх. Ха 10-53-06-4762/ от 24.10.2008г., 06.02.2009г., 15.05.2009г. и 23.06.2009г.

От представените от ревизираното лице писмени обяснения и документи е установено, че през ревизираните период „Г. М. – Г. – 61 - ХОЛДИНГ“ е сключвало договори по чл. 357 от ЗЗД и е участвало в създадените по силата на тези договори дружества по ЗЗД /Д./. В тази връзка са събрани като доказателства преписи от договорите, преписи от Г. по ЗКПО на жалбоподателя и на учредените Д., справки за формиране себестойността на продукцията и оповестяването на сделките със свързани лица.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК е изготвено и връчено ИПДПОТЛ с изх. № 10-53-00-5205/23.06.2009г. до „Геодивита“ Д. с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. При извършената служебна проверка в информационната система на НАП от ревизиращите е установено, че „Геодивита“ Д. е регистрирано по ЗДДС на 28.11.2007г. с реализиран оборот 713 538 лева. В тази връзка от дружеството са представени справка за продажбите по артикули за м.11.2007г., хронология на сметки 302 и 611, заверено копие от фактура и складова разписка, писмени обяснения за отчитане на стоково – материалните ценности по СС2 и начина, по който се формира стойността на продукцията..

Въз основа на представените при тези процесуални действия писмени обяснения и доказателства, органите по приходите са констатирани, че през ревизираните периоди жалбоподателят е организирал система от дружества по Закона за задълженията и договорите /Д./, които са извършвали дейността на същото - производство и продажби на сладкарски изделия и с тези си действия е бил разбит реалният оборот

на дружеството, като по този начин е избягвано облагането по реда на ЗКПО /отм. и нов/ и ЗДДС. Тези дружества /свързани лица/, са извършвали производствена и търговска дейност в производствения обект на ревизирания субект - сладкарски цех „Неделя“, находящ се в [населено място], общ. „К. село“, [улица]/ и в сладкарниците с марката „Неделя“, с притежаваните от него Д. - машини и съоръжения и с наетия на трудови договори персонал, като след формиране на облагаем оборот, необходим за регистрация по ЗДДС в рамките на един или два данъчни периода от порядъка на 700 000,00 лв., са прекратявали активна икономическа дейност. След изтичане на законовия срок от 18 месеца и спадане на оборота под необходимия за задължителна регистрация по ЗДДС, същите са подновявали дейност. Дружествата са отчитали годишни печалби средно в рамките на 500 000,000 лв. и са плащали на [фирма] дивидент съобразно дяловото му участие - в размер на 95 %. Част от дружествата са се облагали по ЗОДФЛ /отм./ с патентен данък, като са извършвали една и съща дейност в обекти на ревизираното лице, въпреки разпоредбите на чл. 30, ал. 2 от ЗОДФЛ /отм./. Според обясненията на управителя на дружеството Г. Н. М., регистрираната в Патентното ведомство марка с наименованието „Неделя“ е негова собственост - в качеството му на физическо лице.

В по-голямата си част дружествата са организирани и учредени на базата на съставени типови договори, в които [фирма] участва като първа страна, а другите търговски дружества - като втора, трета и четвърта страна. Съгласно уговореното, страните се споразумяват да обединят усилията и ресурсите си за оборудване и експлоатация на стопански обект - сладкарски цех „Неделя“, находящ се на посочен адрес. Във връзка с посочения предмет на дейност и на основание чл. 357 и сл. от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ страните учредяват множество неперсонифицирани дружества /Д./, които в по-голямата си част ще се представляват и управляват от Г. Н. М.. Търговската експлоатация на обекта се осъществява под търговската марка - сладкарски цех „Неделя“, като производствения и търговския асортимент на обекта ще се определя от първата страна и ще се променя само с писменото съгласие на същата. Марката и знакът „Неделя“ ще се ползват само в определеното в т. 1 от договора помещение, обзаведено с оборудване на първата страна и с дизайн, съгласно нейните изисквания.

От съдържанието на договорите се установява, че първата страна / [фирма]/ се задължава да оказва съдействие при осъществяване дейността на обекта, дава съгласие и подписва документи при всички оторизирани органи, във връзка с издаване на разрешителни и сертификати, свързани с търговската дейност; да осигурява необходимите търговски, санитарни и други разрешителни, изискуеми за

функционирането на обекта; да назначава и освобождава персонала със съгласието на втората страна; да организира производствената и търговска дейност и счетоводната отчетност в обекта. Втората страна има право на ежедневен контрол върху счетоводната отчетност, качеството на обслужването и качеството на предлаганата продукция в обекта, поради което първата страна се задължава да осигурява достъп на представителите на втората страна до търговските помещения и счетоводната документация на обекта, Третата страна се задължава да осъществява контрол на производството, поддържане на хигиената, охраната на труда и производствената дисциплина. Четвъртата страна се задължава да извършва маркетингови проучвания и да осъществява рекламната стратегия на дружеството. Според чл. 8 на договорите, печалбата от дейността на Д. се разпределя както следва: 95 % в полза на [фирма], 4 % в полза на втората страна и по 0.5 % в полза на третата и четвъртата страна.

В Договорите не е конкретизирано с какви активи и работна ръка участва дружеството — жалбоподател, тъй като за периодите на дейност на Д., същото е извършвало идентична дейност. В резултат на това не може да се установи как и на какъв принцип е функционирал собственият цех за производство на [фирма] за ревизираните периоди и по какъв начин е била разпределяна дейността в същия за производство на сладкарски изделия между ревизираното дружество и учредените през периодите Д.. Регистрираните Д. нямат наета работна сила, не разполагат с машини и съоръжения за осъществяване на реална производствена и търговска дейност. За периода на активна производствена дейност при същите не може да се установи наетият персонал на какъв принцип е разделял работното време между ревизираното дружество и създадените Д..

Въз основа горните факти, органът по приходите е приел, че всички сделки във връзка с производството, търговията и разпространението на продукцията с търговска марка „Неделя“ се осъществяват чрез сключени сделки и търговски взаимоотношения между свързани лица с цел отклонение от данъчно облагане по смисъла на раздел IV от ЗКПО /отм./ и глава IV от ЗКПО. Направил е изводи за привидни и прикрити сделки. *Привидната сделка* според мотивите, изложени на стр. 31 (л.2096 от ревизионната преписка) се състои в това, че дружеството — жалбоподател притежава Д. за производство на сладкарски изделия, както и необходимия персонал за извършване на дейността, същото закупува материали и стоки за производството, като впоследствие префактурира стойността на закупените материали на Д., които осъществяват готовото производство и съответно акумулират реализираните печалби в създадените дружества. *Прикритата сделка* се състои според ревизиращите органи в това, че дружеството —

жалбоподател извършва от свое име и за своя сметка целия цикъл на производство, търговия и разпространение на сладкарските изделия, но чрез създадените Д. същото прехвърля реално реализираните обороти от продажбата на произведените стоки като приход на същите и получава съгласно сключените договори за Д. във вид на изплатен дивидент.

Предвид гореизложеното ревизиращият орган е приел, че са налице основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК – укрити доходи и липсва или нередовност на счетоводната отчетност.

В тази връзка до ревизираното лице на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е отправено Уведомление с изх. № 10-53-06-4762/13.07.2009г., че основата за облагане с ДДС и корпоративен данък за ревизирувания период ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Уведомлението е връчено на 22.07.2009г. видно от приложената разписка. С молба вх. № 10-53—6-4762/19.10.2009г. жалбоподателят е представил писмени обяснения, становище за липса на основания за провеждане на ревизия при особени случаи, документи и справки по чл. 124, ал.3 от ДОПК.

Според мотивите на ревизионния доклад, възприети от издателя на РА изцяло, основата за облагане е определена след извършен анализ /подробно описан в РД/ на дейността на дружеството по смисъла на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, както следва:

По ЗКПО /отм. и нов/:

Органът по приходите е направил подробен анализ на реализираните приходи от ревизираното дружество чрез създаване на система от Д. съгласно представените данни от същото, съдържащи информация за регистрираните дружества, реализираните приходи по години, извършените разходи по години, платените данъци, данни по отношение регистрация по ЗДДС и деклариран облагаем оборот. При същия са взети предвид в процентно съотношение - **реализираните приходи от дружеството, префактурираните разходи на Д. и платените патентни данъци.**

За финансовата 2003г. е определен общ размер на приходите от дейността на [фирма], осъществявана чрез участието на Д. в размер на 1 283 634,54 лв. Формираната сума е сбор от приходите на жалбоподателя във всички Д., съобразно конкретното му дялово му участие /95 %, 90 %/. От тях са приспаднати префактурираните разходи за дейността на действащите през отчетната година Д. в общ размер на 154 833,96 лв. и разходите в размер на 357 013,13 лв., представляващи разходи за дейността на действащите дружества - сладкарници /отчетна стойност на продадените активи -торти и други стоки/, префактурирани от нерегистрирания по ЗДДС производител /Д./ и разходите за дейността от външни доставчици. Получен е общ размер на укритите

приходи от дружеството - жалбоподател - 771 787,45 лв., с който на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 във връзка с чл. 14, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО /отм./ е извършено увеличение на финансовия резултат /декларирана по Г. счетоводна загуба в размер на 253 161,00 лв., след преобразуването за данъчни цели, деклариран от ревизираното лице отрицателен резултат 262 840,00 лв./ След увеличението данъчната основа за облагане с корпоративен данък е определена в размер на 508 947,45 лв. На това основание е определен корпоративен данък в размер на 119 602,65 лв., който е намален с платения патентен данък за сметка на жалбоподателя в общ размер на 8 005.46 лв., приет за направени авансови вноски през годината. Върху разликата от 111 597,19 лв. /доначислен корпоративен данък/ е начислена съответната лихва.

Аналогично са определени задълженията за следващите ревизирани години: корпоративен данък в размер на 168 404,72 лв. за финансовата 2004г.; в размер на 140 650,07 лв. за 2005г. и в размер на 264 008,16 лв. за 2006г., ведно със съответните лихви.

Увеличението на финансовия резултат за 2007г. е на основание чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО. Доначисленият корпоративен данък е в размер на 268 158,96 лв., направените авансови вноски са в размер на 423 488,26 лв. и резултатът е надвнесен корпоративен данък в размер на 155 329,30 лв.

По ЗДДС при ревизията е установено:

Основата за облагане с ДДС за периода 01.07.2007 г. - 30.09.2008г. е определена, като е взета в предвид частта на реализираните приходи чрез Д., върху която дружеството - жалбоподател е следвало да начислява ДДС по смисъла на чл. 86, ал. 1 във връзка с чл. 67, ал. 3 от ЗДДС. От дължимия ДДС е приспаднал данъкът на фактурираните разходи за материали. Определеният от ревизиращия орган ДДС е в общ размер на 886 814,92 лв., ведно със съответните лихви.

По този начин реализираните месечни приходи от дружествата, в които ревизираното лице участва са определени като облагаеми доставки на [фирма].

Актът е обжалван по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК в частта на така определените задължения по ЗДДС и ЗКПО и съответните лихви и е потвърден с решение 1828/29.11.2010г. на директора на дирекция О. [населено място].

С жалбата до съда са представени, издадени на дружеството и на Д. данъчни актове. Относими към твърденията за нищожност на обжалвания акт са А. № 8834/19.12.2007г. и А. № 806036/28.07.2008г.

Останалите А. и ревизионни актове, подробно описани в жалбата от т.3 до т. 85 са относими към твърденията на жалбоподателя, че идентични факти и обстоятелства във връзка със сключването и изпълнението на договори за съвместна дейност по чл. 357 от ЗЗД от ревизираното лице

са третираны за данъчни цели като действителни сделки, като приходите от така осъществяваната дейност са декларирани и обложени с влезли в сила актове, издадени както по отношение [фирма], така и по отношение на Д. (л.62-л. 362 от делото). За установяване на тези твърдения са представени следните доказателства касаещи дейността на дружеството – жалбоподател: Ревизионен доклад № 3894/21.12.2007 г., издаден на „Г. М. - Г. - 61 - ХОЛДИНГ" Е.; Ревизионен акт № 20003894/04.01.2008 г., издаден на [фирма]; Акт за прихващане или възстановяване № 3419/12.05.2006 г., издаден на „Г. М. - Г. -61- ХОЛДИНГ" Е.; Акт за прихващане или възстановяване № 4414/09.06.2006 г., издаден на [фирма]; Акт за прихващане или възстановяване № 5088/06.07.2006 г., издаден на [фирма]; Акт за прихващане или възстановяване № 5679/01.08.2006 г., издаден на [фирма]; Акт за прихващане или възстановяване № 8118/13.11.2006 г., издаден на [фирма]; Акт за прихващане или възстановяване № 8944/22.12.2006 г., издаден на [фирма]; Данъчен ревизионен акт № 2654/08.12.2005 г. за извършена данъчна ревизия на [фирма]; Акт за възлагане на данъчна ревизия № 2654/01.09.2005г. на [фирма]; Данъчен акт за прихващане или връщане № 1517/18.05.2005г., издаден на [фирма]; Акт за прихващане или възстановяване № 105/13.01.2006г., издаден на [фирма]; Данъчен акт за прихващане или връщане № 2784/27.12.2004г., издаден на [фирма]; Данъчен акт за прихващане или връщане № 2063/15.09.2004г., издаден на [фирма]; Данъчен акт за прихващане или връщане № 1061/30.04.2004г., издаден на [фирма], Данъчен ревизионен акт № 179/01.04.2003г. за извършена данъчна ревизия на [фирма]; Данъчен акт за прихващане или връщане № 2637/23.12.2003г., издаден на [фирма]; Данъчен ревизионен акт № 1277/25.11.2003г. за извършена данъчна ревизия на [фирма]; Акт за възлагане на данъчна ревизия № 1277/17.10.2003г., издаден на [фирма]; Акт за възлагане на данъчна ревизия № 1106/03.09.2003г., издаден на [фирма]; Акт за възлагане на данъчна ревизия № 1051/18.08.2003г., издаден на [фирма]; Данъчен акт за прихващане или връщане № 1182/24.04.2003г., издаден на [фирма]; Акт за прихващане или възстановяване № 806036/28.07.2008 г., издаден на [фирма].

По отношение на Д. са представени доказателства, установяващи регистрацията им по ЗДДС като самостоятелни данъчноправни субекти, както следва: Протокол № 2457/29.11.2004г., издаден на „Гевинед" Д.; Приложение към протокол № 2457/29.11.2004г., издаден на „Гевинед" Д.; Протокол № 1578/26.11.2004г., издаден на „Гевинед" Д.; Протокол № 2451/19.11.2004г., издаден на „Вивавик" Д.; Приложение № 1 към протокол № 2451/19.11.2004г.; Протокол № 2450/19.11.2004г., издаден на „Висповит" Д.; Протокол № 2448/23.11.2004г., издаден на „Витагезон" Д.; Протокол за извършена проверка № 11153/25.11.2004г. на

„Геосповик" Д.; Протокол за извършена проверка № 11151/25.11.2004г. на „Гемезоп" Д.; Протокол за извършена проверка № 11154/25.11.2004г. на „Г." Д.; Протокол за извършена проверка № 11150/25.11.2004г. на „Геовизоп" Д.; Протокол за извършена проверка № 11152/25.11.2004г. на „Г." Д.; Протокол за извършена проверка № 11139/25.11.2004г. на „Гевита" Д.; Протокол за извършена проверка № 11138/25.11.2004г. на „Геоховик" Д.; Уведомително писмо до „Геовимедис" неперсонифицирано дружество с вх. № 02-53-00-815/12.12.2008 г. на ТД на НАП - [населено място], ведно с удостоверение за регистрация от 01.12.2008г.; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042080028857 / 26.11.2008 г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Геовимедис" неперсонифицирано дружество; Уведомително писмо до „Геозомел" неперсонифицирано дружество на ТД на НАП - [населено място], ведно с удостоверение за регистрация от 03.10.2008г. Акт за регистрация по ЗДДС № 22042080022772 / 26.09.2008 г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Геозомел" неперсонифицирано дружество; Уведомително писмо до „Гемедей" неперсонифицирано дружество с И., № 22407080014976 / 30.07.2008г. на ТД на НАП - [населено място]; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042080016690 / 23.07.2008г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Гемедей" неперсонифицирано дружество, ведно с удостоверение за регистрация от 30.07.2008г.; Уведомително писмо до „Гемевита" неперсонифицирано дружество на ТД на НАП - [населено място], ведно с удостоверение за регистрация от 29.05.2008г.; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042080011617 / 26.05.2008г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Гемевита" неперсонифицирано дружество; Уведомително писмо до „Геосповик" неперсонифицирано дружество с И.. № 22407080006396 / 28.03.2008 г. на ТД на НАП - [населено място]; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042080007340 / 26.03.2008г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Геосповик" неперсонифицирано дружество, ведно с удостоверение за регистрация от 28.03.2008г.; Уведомително писмо до „Геовирадим" неперсонифицирано дружество на ТД на НАП - [населено място], ведно с удостоверение за регистрация от 07.02.2008г.; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042080001748 / 23.01.2008г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Геовирадим" неперсонифицирано дружество; Уведомително писмо до „Георадим" неперсонифицирано дружество с И. 2407070013545/13.08.2007г. на ТД на НАП - [населено място]; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042070023497/27.07.2007г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Георадим" неперсонифицирано дружество, ведно с удостоверение за регистрация от 13.08.2007г.; Уведомително писмо до „Геосподим" неперсонифицирано дружество с И.. № 22407070016675/01.10.2007г. на ТД на НАП - [населено място]; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042070028506/27.09.2007г., издаден от ТД на

НАП [населено място] до „Геосподим" неперсонифицирано дружество, ведно с удостоверение за регистрация от 01.10.2007г.; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042070034355/27.11.2007г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Геодивита" неперсонифицирано дружество, ведно с удостоверение за регистрация от 28.11.2007г.; Уведомително писмо до „Геодивита" неперсонифицирано дружество с И.. № 22407070021301/28.11.2007г. на ТД на НАП - [населено място]; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042070016972/22.05.2007г., издаден от ТД на НАП гр. С. до „Геонедим" неперсонифицирано дружество, ведно с удостоверение за регистрация от 28.05.2007г.; Уведомително писмо до „Геонедим" неперсонифицирано дружество от ТД на НАП - [населено място] от 28.05.2007г. Уведомително писмо до „Геодимезоп" неперсонифицирано дружество с И.. № 22407070004901/25.04.2007г. на ТД на НАП - [населено място], ведно с удостоверение за регистрация от 27.04.2007г.; Акт за регистрация по ЗДДС № 22042070013943/24.04.2007г., издаден от ТД на НАП [населено място] до „Геодимезоп" неперсонифицирано дружество; Удостоверение за регистрация по ЗДДС на „Георадел" Д., издадено от ТД на НАП гр. С. от 21.04.2006г.; Протокол № 2676/17.04.2006г., издаден от ТД на НАП - [населено място] на „Георадел" Д.; Удостоверение за регистрация по ЗДДС на „Геозорад" Д., издадено от ТД на НАП - [населено място] от 29.05.2006г.; Разрешение за откриване на „ДДС сметка" 290/29.05.2006г. относно „Геозорад" Д., издадено от ТД на НАП – [населено място]; Протокол за извършена проверка № 11785/17.09.2005г. на „Геодар" Д.; Искане за откриване на „ДДС - сметка" от Д. „Геодар"; Уведомително писмо до Д. „Геодар" от 28.09.2005 г. от ТДД [населено място], данъчно подразделение „К. село"; Протокол № 1321/21.09.2005г., издаден от ТДД [населено място], данъчно подразделение „К. село" на Д. „Геодар"; Разрешение за откриване на „ДДС сметка" 172/28.04.2004г. относно „Гевита" Д., издадено от ТДД [населено място], данъчно подразделение „К. село"; Протокол за извършена насрещна проверка № 159/27.01.2005г., извършена на „Висповик" Д.; Писмо - отговор от „Висповик" Д. до ТДД „Т."; Протокол за извършена насрещна проверка № 157/02.02.2005г., извършена на „Витагезоп" Д.; Писмо - отговор от „Витагезоп" Д. до ТДД „Т."; Протокол за извършена насрещна проверка № 156/27.01.2005г., извършена на „Витавикен" Д.; Писмо - отговор от „Витавикен" Д. до ТДД „Т."; Протокол за извършена насрещна проверка № 15-04-00/0372/31.01.2005г., извършена на „Славигер" Д.; Протокол за извършена насрещна проверка № 15-04-00/0365/28.01.2005г., извършена на „Славигер" Д.; Писмо - отговор от „Славигер" Д. до ТДД „Изток"; Данъчен ревизионен акт № 715/23.12.2005г., издаден на „Мласпогер" Д.; Протокол №

2921/23.12.2003г. от ТДД [населено място], данъчно подразделение „М.“ до „Мласпогер“ Д.; Искане и разрешение за откриване на „ДДС сметка“ № 516/29.12.2003г. относно „Мласпогер“ Д.; Свидетелство за регистрация на фискално устройство № 4219/10.10.2003г., собственост на „Мласпогер“ Д.; Данъчен ревизионен акт № 1658/21.09.2005г., издаден на „Висповик“ Д.; Ревизионен акт № 73/29.03.2006г., издаден на „Стагевик“ Д.; Ревизионен доклад № 73/13.03.2006г., издаден на „Стагевик“ Д.;

От приетото по делото заключение на ССЕ на в.л. Г. А. се установява следното:

Спорните приходи, които са предмет на облагане с процесния РА са отразени като приходи в счетоводната отчетност на Д., в които [фирма] [фирма] участва. Д. са декларирали осъществявана дейност и реализирани приходи от нея в подадени данъчни декларации пред ТД на НАП.

При отговора на този въпрос експертът е извършил проверка на отчетените приходи и разходи през процесните финансови периоди от всяко от дружествата видно от изготвените таблици № 15 и № 16. Отчетеният от всяко от дружествата счетоводен финансов резултат и декларираният от тях данък е даден за всяка от ревизираните години поотделно съгласно изготвените таблици от № 17 до № 22 вкл. от констативната част на заключението.

В издадените актове за извършени проверки, регистрации и ревизии на Д., в които [фирма] участва/, липсват констатации, с които спорните приходи, предмет на процесния РА, да не се признават като приходи и обороти на Д..

Проверените от експерта актове по отношение на конкретните дружества са изложени в таблица № 23.

За ревизирания период, за [фирма] са налице и от него са осчетоводени в изпълнение на ЗСч, във връзка със СС 18 - „Приходи“ сумите, получени в резултат от разпределение на реализираната от Д. печалба по години, така както е подробно изложено в констативно - съобразителната част. Спрямо тях коректно е приложено данъчното законодателство - ЗКПО (отм.), по отношение на отчетните периоди от 2003г. до 2006г. и ЗКПО относно 2007г.

При отговора на този въпрос вещото лице е извършило проверка в счетоводството на жалбоподателя, като подробно е анализирано данните от счетоводството на жалбоподателя и тези от подадените Г. и ГФО, като в тази връзка са изготвени таблици от № 24 до № 29 относно конкретните размери на получените дивиденди от отделните дружества.

Въз основа на проверените данъчни актове, издадени на [фирма] във връзка с осъществяваната дейност чрез Д., вещото лице дава заключение, че издадените на жалбоподателя актове /ДР, ДАПВ, РА и

А./ за ревизирия период не се установяват корекции на декларираните от дружеството продажби, респ. доначисляване на ДДС. В тази връзка не е установено нередовно водене на счетоводните и данъчни регистри на [фирма].

Въз основа на подробен анализ на същността и характера на дружеството по ЗЗД, като данъчно правен субект, третирането на извършваната от дружествата и жалбоподателя дейност от гледна точка на Закона за счетоводството и приложените счетоводни стандарти и приетата официална база за изготвяне на финансовите отчети на дружеството в.л. Г. А. дава заключение, че [фирма] не следва да отчита в собствените си годишни финансови отчети счетоводните приходи и разходи от извършената дейност от Д., в които участва.

На поставения от съда въпрос относно редовността на воденото от жалбоподателя счетоводство, експертизата дава положителен отговор, като изрично е посочено, че счетоводството е редовно водено, включително и във взаимоотношенията с учредените от него дружества по ЗЗД за процесиите периоди. Отговорът на този въпрос е относим към преценката за наличие на основанията по чл. 122, ал.1, т.4 и т. 7 от ДОПК за провеждане на ревизия при особени случаи.

В съдебно заседание на 07.05.2012г. в.л. А. посочва, че при работата по експертизата не е изследвал дали дружествата по ЗЗД, в които дружеството – жалбоподател е участвало имат имуществено и активи за извършване на дейността, тъй като не е имал поставена такава задача.

Освен това при отговора на задача 6 относно редовността на счетоводството на ревизираното лице, експертът изрично посочва, че изводите за редовност на счетоводството са изградени след проверка на взаимоотношения между жалбоподателя и Д. от всякакво естество, не само дивиденди, а и отделните разчети и сделки между тях.

По делото жалбоподателят е представил и писмените доказателства проверени от вещото лице и послужили за изготвяне на експертизата – общо 13 класъора, съгласно изготвен подробен опис, съдържащ на 104 страници (л. 443 и сл. от делото).

При така установените факти, съдът приема от правна страна следното:

Атакуваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП, оправомощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 906738/08.02.2010г. на органа, възложил ревизията.

Възраженията в жалбата за липса на материална компетентност на органа по приходите, образувал ревизионното производство и наличието на основания по чл. 133 от ДОПК, са неоснователни.

Доводите за нищожност се основават на издадените и влезли в сила А. № 8834/19.12.2007г., с които са установени задълженията на

дружеството по ЗДДС за данъчен период м.07 – м.10.2007г. и А. № 806036/28.07.2008г, за установени задължения по ЗДДС за периода от м.02.2008г. – м.05.2008г. Цитираните актове са издадени и влезли в сила, след изменението на чл. 129, ал. 3 от ДОПК, която норма е в сила от 19.12.2007г. – датата, на която е издаден първият А., поради което нямат характер на стабилни административни актове, които да пречат образуването на ревизия по общия ред съгласно чл.112, ал.1, т.2 от ДОПК. Съгласно ТР № 1/25.06.2012г. на Общото събрание на колегиите на ВАС по т.д. № 1/2011г., което на основание чл. 130, ал. 2 от ЗСВ е задължително за съдилищата, само при издадени и влезли в сила **преди** допълнението на чл. 129, ал. 3 от ДОПК /в сила от 19.12.2007г./ актове за прихващане и възстановяване, задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски се установяват в производството по чл. 133 и чл. 134 от ДОПК, което се възлага от органи по приходите с различна материална компетентност.

При издаването на ревизионния акт е спазена предвидената от закона писмена форма и изискванията за съдържание по чл. 120 от ДОПК. Преценката дали изложените фактически основания обосновават определените с акта задължения, следва да се извърши преценката за спазване на процесуалния и материалния закон.

От съвкупната преценка на доказателства по делото, с оглед посочените в акта и ревизионния доклад правни основания за процесуалния ред, по който е проведена ревизията и правните основания за определяне на данъчната основа, съдът намира, че в хода на ревизията са допуснати съществени нарушения на предвидените в ДОПК процесуални правила, които представляват самостоятелно основание за отмяна на определените задължения. Съображенията за това са следните:

Преди всичко от данните за извършените процесуални действия в хода на ревизията е видно, че органите по приходите са приели наличието на основания по чл. 122, ал.1, т.2 и т. 4 от ДОПК за провеждане на ревизия при особени случаи. За това свидетелстват предприетите процесуални действия по чл. 124, ал. 1 от ДОПК – връчване на уведомление до ревизираното лице, че са налице такива основания и че данъчната основа ще бъде определена от органа по приходите съгласно чл.122, ал.2 от ДОПК. В тази връзка ревизираното лице е представило писмени обяснения и документи, както и справки по реда на чл. 124, ал.3 от ДОПК.

За провеждане на ревизия при особени случаи сочи и направеният в мотивите на ревизионния доклад анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал.2 от ДОПК.

Същевременно определената от органите по приходите основа за облагане с корпоративен данък и ДДС не е тази, резултат от анализа на

обстоятелствата по чл. 122, ал.2 от ДОПК, а е определена по общия ред, съответно на основание чл. 23, ал.1, т.13 във връзка с чл. 14, ал.1 и ал.3 от ЗКПО /отм./ и чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал.1 и ал.3 от ЗКПО в сила за 2007г., респективно – чл. 26 от ЗДДС.

Наличието на основания за определяне на данъчната основа по чл. 122, ал.1, т.2 и т. 4 от ДОПК и анализа на обстоятелствата по ал. 2 на същата разпоредба, са възприети и при издаването на ревизионния акт, като са отхвърлени възраженията на ревизираното лице, направени по реда на чл. 117, ал.5 от ДОПК. Въпреки това, допълнителните задължения на жалбоподателя не са определени върху данъчна основа, получена в резултат на установени стойности на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, а е резултат от прилагането на правилата за отклонение от данъчно облагане по ЗКПО, респективно общите правила по ЗДДС. На практика при облагането с процесния ревизионен акт за данъчна основа са използвани стойности, които не са резултат, формиран по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

В това отношение са основателни доводите в жалбата, че при издаването на ревизионния акт недопустимо е смесен общия ред за провеждане на ревизията и редът за провеждането ѝ при особени случаи. Нарушението е съществено, тъй като засяга преди всичко разпределението на доказателствената тежест в процеса. Съгласно чл. 124, ал.2 от ДОПК в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на [чл. 122](#) 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. Следователно при ревизия при особени случаи жалбоподателят е този, който следва да оборва констатациите в ревизионния акт. Докато при ревизия в общия случай, когато се касае до определяне задължения от допълнително начислен данък /ДДС, корпоративен данък/, в тежест на органите по приходите е да установят фактически констатации в акта.

Липсата на яснота относно реда, по който е формиран размера на определена в ревизионния акт данъчна основа, препятства не само правото на защита на засегнатото от акта лице, но и ясното разграничение на подлежащите на доказване факти и обстоятелства, разпределението на доказателствената тежест за установяването им и в крайна сметка съдебният контрол за материална законосъобразност на определените данъчни задължения.

Ако се приеме, че при издаването на акта е приложен особения ред по чл. 122 от ДОПК, то следва да се посочи, че от събраните по делото доказателства не се установява наличието на основания по чл. 122, ал.1, т.2 и т. 4 от ДОПК. Цитираните норми предвиждат, че ревизия при особени случаи се провежда, когато са налице данни за укрити приходи

или доходи, както и когато липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно [Закона за счетоводството](#) 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.

В данъчния процес в тежест на органите по приходите и на ответника в съдебното производство е, да установяват наличието на основания по чл. 122, ал.1 от ДОПК.

В процесния случай наличието на основания по чл.122, ал.1, т.2 и т. 4 от ДОПК се опровергава от заключението на вещото лице Г. А., което на основание чл. 202 от ГПК се кредитира изцяло от съда, като компетентно и обективно изготвено и което се подкрепя от събраните по делото многобройни писмени доказателства относно подадените от жалбоподателя и от Д., в които участва Г., данъчни актове и др.

Преди всичко не е налице основанието по т.4 на цитираната норма, тъй като даденото от експерта заключение е, че счетоводството на [фирма] е водено редовно, включително и по отношение взаимоотношенията му с дружествата по ЗЗД, в които е участник. Експертното становище е формирано след проверка на всички разчети и сделки на жалбоподателя и дружествата, а не само по отношение счетоводното отчитане на дивидентите от участие, съгласно дадените в с.з. на 07.05.2012г. обяснения и следва се кредитира изцяло.

Твърденията в решението на директора на дирекция О. и в писмените бележки на процесуалния му представител, че счетоводството на жалбоподателя е водено в нарушение на т. 5, т. 7 и т. 8 от Н. 31 „Отчитане на дялове в смесени предприятия” са недоказани. Не е извършена проверка относно имуществото и активите на дружествата по ЗЗД, в които ревизираното лице е участвало, включително и чрез допълнително поставена задача на експертизата, поради което и по отношение на тези

обстоятелства не се установява нередовност на счетоводството. Доказването им като част от основанията за извършване на ревизия по чл. 122 от ДОПК е в тежест на ответника в съдебното производство. В този смисъл са и изричните указания, дадени с протоколно определение от 20.06.2011г.

Следва да се допълни и че редовността на счетоводството, водено от ревизираното лице е констатирана и в съставения при ревизията ревизионен доклад.

Не се установяват и данни за укрита приходи от ревизираното дружество в резултат на участието му в създадените от него дружества по ЗЗД. Още в хода на ревизията жалбоподателят е представил

доказателства за подадени Г. по ЗКПО за всички ревизирани периоди, както и такива за счетоводна отчетност и деклариране на ДДС. Липсата на укрита приходи се установява и от констатациите в съставените му ревизионни актове, А., ДАПВ по отношение на задължения по ЗДДС за предходни периоди.

Заключението на вещото лице потвърждава, че приходите от участие на [фирма] са осчетоводени при спазване на СС 18 „Приходи”, като получени под формата на дивиденди и следователно не са укрита.

Изводите в ревизионния акт и ревизионния доклад, че приходите, реализирани от дейността на дружествата по ЗЗД, като самостоятелно предприятие, представляват укрита приход за дружеството – жалбоподател, съответстващ на процентното му дялово участие в тези дружества, не се подкрепят от събраните по делото доказателства. Те се опровергават от заключението на експерта, в което изрично е посочено, че отношенията на жалбоподателя по повод участието му в дружества по ЗЗД са намерили вярно отражение в счетоводството му.

От изложеното се налага извод, че не са налице основанията по чл. 122, ал.1, т.2 и т.4 от ДОПК, сочени в оспорения ревизионен акт за провеждане на ревизия при особени случаи, поради което определените по този ред задължения по ЗКПО и ЗДДС, подлежат на отмяна само на това основание.

От друга страна в хода на ревизионното производство, видно от описанието на предприетите процесуални действия не е извършена проверка в счетоводството на всички дружества по ЗЗД, в които жалбоподателят участва. Такава проверка е направена само по отношение на едно от дружествата - „Геодивита" Д. с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], както и в счетоводството на Г. М. - Г. - 61 - ХОЛДИНГ" Е., включително по отношение механизма на осъществяваната дейност. Нарушението на чл. 37, ал.1 от ДОПК е съществено, тъй като е довело до издаването на ревизионен акт и облагане на приходи от всички останали дружества по ЗЗД, за които липсва проверка относно наличието на приходи, укрита по смисъла на чл. 122, ал.1, т. 2 от ДОПК, респективно за които не е установено отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 14, ал.1 и ал. 3 от ЗКПО /отм./ за ревизираните периоди на 2003 – 2006г. и по чл. 16, ал.1 и ал.2 от ЗКПО за 2007г.

Неизвършването на проверки в счетоводството на всички дружества по ЗДДС е довело и до неизясняване на обстоятелствата относно наличието на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и настъпването на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, от което произтича задължението за начисляване на данъка съгласно чл. 86, ал.1 във връзка с чл. 67, ал.3 от ЗДДС.

Констатираните съществени нарушения обосновават незаконосъобразност на обжалваните задължения на процесуално

основание, но предвид забраната по чл. 160, ал. 4 от ДОПК, съдът дължи произнасяне и по спазването на материалния закон при тяхното определяне.

По отношение приложението на ЗКПО:

Соченото в мотивите на ревизионния акт правно основание за увеличение на ФР и допълнително начисляване на корпоративен данък е наличието на отклонение от данъчно облагане в хипотезата на чл. 14, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО /отм./ за ревизираните периоди на 2003 – 2006г. и по чл. 16, ал.1 и ал.2 от ЗКПО за 2007г.

Страните не спорят по фактите, включително по отношение сключването и изпълнението на договори за създаване на дружества по чл. 357 от ЗЗД, с участие на жалбоподателя, размера на реализираните приходи от Д. като самостоятелни предприятия, както и размера /процента/ на участието.

Не се твърди от страна на приходната администрация, че сключените от ревизираното лице договори по чл. 357, ал.1 от ЗЗД, респективно осъществяваната от него търговска дейност чрез Д. има за последица продажби на стоки в отклонение от пазарните цени. Видно от мотивите на ревизионния доклад това обстоятелство е изследвано, като е изискано обяснение по какъв начин се формира себестойността на произвежданата продукция – сладкарски изделия, но липсват фактически установявания сделките между свързаните лица да се отклоняват от пазарните цени.

Спорът е правен и касае отговор на въпроса, дали с участието на [фирма] в множество дружества по ЗЗД, които са свързани с дружеството лица пи смисъла на § 1, т.3 от ДР на ДОПК представлява отклонение от данъчно облагане при осъществяване на търговската му дейност по производство, търговия и разпространение на продукцията с търговската марка „Неделя”.

Съгласно чл. 14, ал.1 от ЗКПО /отм./, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултатът от тези сделки. По силата на ал. 3 на същата разпоредба когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията, които биха възникнали, ако е осъществена прикритата сделка.

В случаите на установено отклонение от данъчно облагане действащата за периода 2003 – 2006г. норма на чл. 23, ал. 2, т.13 от ЗКПО /отм./, предвижда увеличение на финансовия резултат /счетоводната печалба/ счетоводната загуба/ с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV.

Аналогична е и правната уредба действаща за 2007г. Съгласно чл. 16, ал.1 ЗКПО /ред за 2007г./, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат по внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води отклонение от данъчно облагане.

Нормата на чл. 16, ал. 3 от ЗКПО предвижда, че когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка.

При наличието на основания по чл. 16, ал.1 и ал. 3 от ЗКПО, по силата на чл. 78 от същия закон при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Органите по приходите и ответника обосновават приложението на раздел IV от ЗКПО /отм./, съответно глава IV от действащия ЗКПО, с наличието на привидни и прикрити сделки.

Според мотивите на акта, изложени в ревизионния доклад *привидната сделка* в процесния случай се състои в това, че дружеството — жалбоподател притежава Д. за производство на сладкарски изделия, както и необходимия персонал за извършване на дейността, същото закупува материали и стоки за производството, като впоследствие префактурира стойността на закупените материали на Д., които осъществяват готовото производство и съответно акумулират реализираните печалби в създадените дружества. *Прикритата сделка* се състои, според ревизиращите органи в това, че дружеството — жалбоподател извършва от свое име и за своя сметка целия цикъл на производство, търговия и разпространение на сладкарските изделия, но чрез създадените Д. същото прехвърля реално реализираните обороти от продажбата на произведените стоки като приход на същите и получава съгласно сключените договори за Д. във вид на изплатен дивидент.

Така сочените фактически основания не намират опора в наличните по делото доказателства и не съответстват на приложимия по време материален закон.

В правната теория и в съдебната практика е възприето, че за да бъде една сделка определена като привидна /симулативна/, страните по нея трябва да са извършили волеизявления, характерни за конкретен вид

сделка, но вътрешната им воля е, да не възникнат типичните за тази сделка правни последици. Симулативната сделка е нищожна, независимо от това, че не прикрива никаква друга сделка (абсолютна симулация) или прикрива някаква друга сделка (относителна симулация). Съществен белег на симулативните договори е страните да не целят настъпването на последиците, произтичащи от направените от тях волеизявления. Установяването на симулация е винаги по отношение на конкретни сделки и предполага изследване на действителната воля на страните, както и настъпилите от тези сделки конкретни правни последици.

Нормата на чл. 14, ал. 3 от ЗКПО /отм./, съответно чл. 16, ал.3 от ЗКПО въвеждат данъчноправните последици от симулативните сделки по отношение облагането с корпоративен данък, които съответстват на последиците от относителната симулация в гражданския оборот, съгласно общото правило по чл. 17, ал. 3 от ЗЗД - при наличие на привидна сделка се прилагат правилата за прикритата.

От анализа на цитираната правна уредба следва, че за да се установи отклонение от данъчно облагане, поради наличие на привидна сделка е необходимо да се изследват условията, при които е сключена конкретна сделка и резултатите от нейното изпълнение в правната сфера на страните. Доказателствената тежест за установяване на симулативна сделка с цел отклонение от данъчно облагане е на органа на приходите, с оглед общите принципи на доказване.

В конкретния случай липсват фактически констатации и анализ на конкретни сделки от дейността на ревизираното дружество и дружествата по ЗЗД, в които то участва, за да се приеме, че волята на страните е да не породят правните последици от сключените от тях сделки и да не бъдат обвързани от присъщия за тези сделки резултат.

Това се отнася и за сключените договори за създаване на граждански дружества по чл. 357, ал.1 от ЗЗД. В мотивите на акта и ревизионния доклад липсват твърдения, че страните по тези договори не са желали настъпването на резултат от така сключените договори – учредяване на Д. и развиване на посочената в тях обща дейност по отношение на конкретни обекти. Дори и да се приеме, че се касае за „типов договор” по чл. 357 от ЗЗД, при издаването на обжалвания акт не е изследвана действителната обща воля на страните в съответствие с чл. 20а от ЗЗД и не е установено дали фактически настъпилите правни последици от така сключения договор сочат, че в действителност страните не са учредили гражданско дружество за съвместна дейност, а само привидно създават впечатление за осъществяване на такава дейност. От събраните по делото доказателства са налице основания да се приеме противното – дружествата са извършвали търговска дейност, акумулирали са приходи, извършвали са разходи, водили са

счетоводство, подавали са Г. съгласно изискванията на закона, разпределяли са дивидент на лицата, които са участвали в съответното обединение.

Посоченото от органите по приходите „префактуриране” от жалбоподателя на Д. стойността на стоки и материали, също не сочи конкретни сделки, които да се определят като привидни. Преди всичко фактурирането не представлява сделка, а действие по документиране на различни по вид и правни последици сделки. По делото няма данни и доказателства какви по вид са сделките предмет на префактуриране, за да се изследва дали волята на страните при сключването им била привидна т.е. че не се цели така сключените сделки да породят присъщото за вида им действие /продажба, замяна, заем, наем и т.н./

В хода на ревизионното производство не е установено кои са прикритите сделки, за да се приеме, че данъчното облагане следва да се определи съобразно условията за тези сделки. В тази връзка следва да се има предвид и посоченото по-горе процесуално нарушение при извършване на ревизията за липса на проверка в дейността на всички създадени от жалбоподателя Д., с изключение на едно от тях. Нарушението е съществено, тъй като в резултат на допускането му не са установени извършваните от тези дружества сделки, включително и наличието на такива, които да сочат, че дейността им прикрива дейност на ревизираното лице.

Изложените твърдения за налични Д., персонал и др., начинът на осчетоводяването им не обосновават привидни/прикрити сделки. Анализът на търговската дейност на жалбоподателя и Д. касаят дейността им като самостоятелни предприятия по смисъла на Закона за счетоводството и има отношение към облагането на всеки от тях, но изложените обстоятелства не са обвързани със сключването и действието на конкретни сделки, за да се приеме, че се касае за симулация, която да се квалифицира като отклонение от данъчно облагане по смисъла на ЗКПО.

От изложеното следва, че не са налице материалноправните предпоставки по чл. 23, ал.2, т.13 от ЗКПО /отм./ във връзка с чл. 14, ал.1 и ал.3 от ЗКПО /отм./ за данъчни периоди 2003 – 2006 и тези по чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал.1, и ал. 3 от ЗКПО за данъчен период 2007г. за увеличение на финансовия резултат на [фирма] със сумите на отчетените приходи от дружествата по ЗЗД, в които то участва през съответния период, съобразно дяловото му участие, формирана след приспадане на разходите от фактурираните към Д. материали и разходите на самите дружества по чл. 357, ал.1 от ЗЗД.

Поради това издаденият ревизионен акт, с който приходите от дейността на дружеството са определени като такива на жалбоподателя и е начислен допълнително корпоративен данък, се явява

незаконосъобразен и поради нарушение на материалния закон.

По отношение приложението на ЗДДС, ревизионният акт е изцяло необоснован, като данъчните задължения са определени при липса на каквито и да било фактически установявания за наличие на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, осъществени от ревизираното дружество. Определянето на месечните приходи от дейността на трети лица - дружествата по ЗЗД, в които ревизираното лице участва като облагаеми доставки на това, е в противоречие с основните принципи на облагане с ДДС.

Съгласно чл. 86, ал.1 от ЗЗД начисляването на данъка по този закон е обвързано от неговата изискуемост. По силата на чл. 25, ал. 6 /ал. 5 ред. приложима за 2007г./ от ЗДДС данък е изискуем към момента на настъпване на данъчното събитие в хипотезите на чл. 25, ал.2, ал.3 и ал. 4 от ЗДДС. Начисляването на ДДС предполага преди всичко наличието на реално осъществена доставка, при условията на насрещност.

В случая нито едно от изброените условия за облагане с данък не е установено. С процесния ревизионен акт приходите от дейността на трети лица, каквито се явяват Д., са определени като облагаеми доставки, извършени от ревизираното лице. Този начин на определяне на задълженията по ЗДДС е в противоречие с легалните дефиниции за доставки на стоки и услуги, дадени в чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Не е установено коя е насрещната престация срещу констатираните приходи. Не е установено, че доставчик по смисъла на чл.11, ал.1 от ЗДДС е жалбоподателят. Не е установено кой е получателят по доставката.

Следва да се има предвид и че, търговската дейност на Д. е предмет на самостоятелно облагане по ЗДДС, в качеството им на регистрирани по този закон лица. Това се потвърждава от представените по делото влезли в сила данъчните актове и заключението на в.л.

Основателно е възражението на жалбоподателя, че отношенията между участниците в Д. не подлежат на облагане по ЗДДС именно поради липсата на насрещност.

Не са налице основанията по чл. 122, ал.1, т.2 и т.4 от ЗДДС, за да се приеме, че обложените суми са определени по реда на чл.122, ал.2 от ДОПК.

С оглед на изложеното начисленият допълнително ДДС върху реализираните месечни приходи от дружествата по ЗЗД, в които [фирма] участва е определен в нарушение на материалния закон.

Въз основа на горните мотиви, се налага краен извод за незаконосъобразност на оспореният ревизионен акт, като издаден в нарушение на процесуалния и материалния закон, поради което следва да бъде отменен изцяло.

За пълнота изложеното, следва да се посочи, че предвид отмяната на

определените допълнителни задължения по ЗДДС, произтичащи от начислен данък, допуснатата в акта техническа грешка при определяне резултата по ЗДДС за м.09.2008г. е ирелевантна за размера на задълженията в този период, тъй като след отмяната им, резултатът по справка – декларация остава в размер на декларирания от жалбоподателя.

При този изход на спора и предвид направеното от двете страни искане разноски се дължат на жалбоподателя. Ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените по делото съдебни разноски за държавна такса, възнаграждение за вещо лице и адвокатска защита в общ размер от 63 060 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд, С. град, I отделение, 11 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] [населено място] представлявано от управителя Г. Н. М. ревизионен акт № [ЕГН]/13.05.2010г. от орган по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 1828/29.11.2010г. на директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението", [населено място] в обжалваната част, по отношение на определените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2003г., 2004г., 2005г., 2006г. и 2007 година и съответните лихви, както и по отношение определените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. юли 2007г.- м. септември 2008г. и съответните лихви.

ОСЪЖДА ДИРЕКЦИЯ „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”, [населено място], при ЦУ на НАП /с предишно наименование дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” [населено място]/, с адрес: [населено място], [улица] да заплати на Г. М.–Г.-61-ХОЛДИНГ” Е., [населено място] ЕИК[ЕИК], сумата от 63 060 лева / шестдесет и три хиляди и шестдесет лева/ разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните за неговото постановяване.

Съдия: