

РЕШЕНИЕ

№ 5871

гр. София, 10.10.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 25.06.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова и при участието на прокурора Чавдар Ангелов, като разгледа дело номер **6627** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя С. П. Ч., подадена чрез адвокат А. С. Ч., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002316007358-091-001 от 07.11.2017 г., потвърден с Решение № 587/02.05.2018 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП С. в оспорената част за допълнително установените задължения за корпоративен данък, ведно със съответните лихви за периода 01.01.2010г. до 31.12.2015г., за ДДС, ведно със съответните лихви за данъчните периода от 01.01.2011г. до 31.12.2014г., лихви за забавено плащане на данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.07.2013г. до 30.09.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.01.2015г., лихви за забавено плащане на вноски за фонд ДОО – за осигурители за периодите от 01.10.2013г. до 31.10.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.03.2015г. и лихви за забавено плащане на вноски за равно осигуряване – за осигурители за периодите от 01.10.2013г. до 31.10.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.03.2015г.

В жалбата се твърди, че РА е издаден в нарушение на административнопроизводствените правила и при неправилно приложение на материалния закон. Конкретно се сочи, че РА е необоснован, неаргументиран и непълен, съставен при нарушаване правата на данъчния субект, принципите на равенство, безпристрастност и обективност. Твърди се, че издадените заповед за

възлагане на ревизия (ЗВР) и двете заповеди за изменение на заповедта за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) са нищожни, издадени при липсата на задължителните реквизити в тях- подпис и печат на издаващия орган и доказателства за неговите права, съгласно чл. 11, ал.1, т.4 от ЗНА, вр. чл. 11, ал.3 и чл. 7 от ЗНА. Изтъква се, че изпратените по електронен път ЗИЗВР и ИПДПОИЗД съдържат електронен подпис, но са без удостоверение за КЕП на издаващия орган. Оспорват се изводите на органите по приходите, че от страна на ревизираното дружество не е оказано никакво съдействие, като с това си бездействие е възпрепятствало допълнително ревизионното производство. Заявява се, че от извършените от страна на данъчния орган действия не се наблюдава желание да бъде събрана цялата информация и да се изясни изцяло фактическата обстановка. По отношение на връчено искане от 12.01.2017г. за представяне на документи, се сочи, че на 18.01.2017г. представляващия дружеството е уведолил органите по приходите, че не притежава и не владее счетоводните и търговски документи на дружеството, като са посочени лица, в които според него се намират тези документи. Поддържа се, че в нарушение на процесуалните правила ревизиращите органи не са предоставили и не са запознали дружеството с ревизионната преписка, писмените доказателства и справки, съставени, снети от електронната система на НАП в хода на ревизионното производство. Соци се, че неизвършването на необходимите действия от страна на ревизиращите органи води до непълнота и непрозрачност на производството, което пък от своя страна води до създаване на предпоставки за злоупотреба с право и превратно тълкуване на материалните разпоредби в полза на ревизиращия орган. Излага се, че е налице нарушение на разпоредбата на чл.120, ал.2 от ДОПК, а именно, че в издадения РА не са обсъдени възраженията на ревизирания субект, особено в частта, в която се посочват необсъдени от същия писмени доказателства. По отношение на прилагането на материалните разпоредби за ЗДДС, ЗКПО, ЗСч, НСС и други от страна на ревизиращия орган се твърди, че в нарушение на чл. 46 от ЗАНН е осъществено порочно и неправилно тълкуване на закона. Соци се, че не е налице действаща национална и международна материално правна или процесуална разпоредба, която да задължава две юридически лица да имат сключен писмен договор помежду си, както и други търговски документи, свързани с това, като заявки и търговски предложения. Оспорват се твърденията на ревизиращите органи, че дружеството не е положило дължимите усилия на добър търговец, като в тази връзка се посочва, че липсват конкретни критерии за оценка на усилията и грижите, които трябва да положи един търговец при сключване на договор. В заключение в жалбата се излага, че няма правна или процесуална разпоредба на ДОПК, ЗДДС, Директива 2006/112 на ЕО или практика на ЕС, която да вменява задължение или отговорност на ревизираното лице да осигурява достъп до счетоводството на своите доставчици. Искане се отменя на ревизионния акт.

В съдебните заседания дружеството- жалбоподател се представлява от адв. Ч., който поддържа жалбата и моли за уважаването ѝ. Допълва доводите в жалбата, а именно, че констатираните данъчни задължения от страна на органите по приходите през 2015г. и 2014г., предвид липсата на доказателства за осъществяване на каквато и да е търговска дейност, се основават само и единствено на вторични документи, които не носят доказателствена тежест, съгласно разпоредбите в ДОПК.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП“, представляван от юрисконсулт М., оспорва жалбата и моли за потвърждаване на РА по съображенията, изложени в

решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, намира от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002316007358-020-001 от 24.10.2016 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за корпоративен данък по реда на Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015г., за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г., за данък върху добавената стойност по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от 01.01.2011 г. до 14.05.2015 г., за вноски за фонд ДОО – за осигурители по реда на Кодекса за социално осигуряване (КСО) за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г., за вноски за фонд ГВРС по реда на Закона за гарантираните вземания на работниците и служителите при несъстоятелност на работодателя (ЗГВРСНР) за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г. и за вноски за здравно осигуряване – за осигурители по реда на Закона за здравно осигуряване (ЗЗО) за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на упълномощено лице на 04.11.2016г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започва да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията.

Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22002316007358-020-002/ 31.01.2017 г. и №Р-22002316007358-020-003/28.02.2017 г., срока за извършване на ревизията е продължен до 04.04.2017 г.

Посочените заповеди са издадени от Е. М. С., на длъжност главен инспектор по приходите, оправомощена да изпълнява функциите на началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., със Заповед №2925/ 30.09.2016 г. на изпълнителния директор на НАП. Със Заповед №РД-01-1261/ 11.10.2016 г. директорът на ТД на НАП С. е възложил на Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Посочените заповеди са издадени под формата на електронен документ и са подписани като електронен документ с електронни подписи от издателят им.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002316007358-092-001/29.09.2017 г., връчен на упълномощено лице на 16.10.2017 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Възражението е прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество - за неоснователно.

Ревизията приключва с издаването на РА №Р-22002316007358-091-001/07.11.2017 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган. РА е връчен по електронен път на 14.11.2017 г. С РА по реда на чл. 122 от ДОПК са установени допълнителни задължения в общ размер на 4 266 964,15 лв., в т.ч.: задължения за ДДС за данъчните периоди от 01.01.2011 г. до 31.05.2015 г. в размер на 1 559 070,90 лв. и лихви – 839 830,05 лв.; корпоративен данък за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г. в размер на 1 305 352,32 лв. и лихви – 529 830,18 лв.; лихви за забавено плащане на дължим данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г. в размер на 8 858,18 лв.; лихви за забавено плащане на вноски за ДОО

– за осигурители за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г. в размер на 16 637,87 лв. и лихви за забавено плащане на вноски за здравно осигуряване – за осигурители за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2015 г. в размер на 7 384,65 лв., като незаконосъобразен.

РА е обжалван пред директора на Дирекция „ОДОП“, който с посоченото по-горе решение го е потвърдил в оспорената част за допълнително установените задължения за корпоративен данък, ведно със съответните лихви за периода 01.01.2010г. до 31.12.2015г., за ДДС, ведно със съответните лихви за данъчните периоди от 01.01.2011г. до 31.12.2014г., лихви за забавено плащане на данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.07.2013г. до 30.09.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.01.2015г., лихви за забавено плащане на вноски за фонд ДОО – за осигурители за периодите от 01.10.2013г. до 31.10.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.03.2015г. и лихви за забавено плащане на вноски за равно осигуряване – за осигурители за периодите от 01.10.2013г. до 31.10.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.03.2015г.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за ангажиране на отговорността на жалбоподателя, в хода на ревизията са предприети процесуални действия и са събрани доказателства, подробно описани в ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от издадения ревизионен акт.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], „АП Р. I“ Е., ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], Й. А. Д., ЕГН [ЕГН], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Резултатите са обективирани в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на [фирма] е изготвено ИПДПОЗЛ № Р-22002316007358-040-001/ 02.11.2016 г. (л.630 от адм.преписка), с което са изискани документи, справки и декларации, касаещи периода на ревизията. Посоченото ИПДПОЗЛ № Р-22002316007358-040-001/ 02.11.2016 г. е връчено на 04.11.2016г. (л.632 от адм.преписка) на пълномощник на ревизираното дружество. Изисканите с ИПДПОЗЛ документи не са представени, като това обстоятелство е съставен протокол №Р-22002316007358-П73-001/09.01.2017 г. (л.633 от адм.преп.). При проверка в офиса на упълномощеното лице са представени два класъора, съдържащи извлечения от банкови сметки на [фирма] в [фирма] (ОББ АД), касаещи ревизирания период, за което е съставен протокол № Р-22002316007358-П73-002/03.02.2017г. (л.634 от адм.преп.). Други първични и вторични счетоводни документи, освен посочените, не са представени.

С оглед непредставянето на надлежно изисканите документи, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е съставено Уведомление №Р22002316007358-113-001/11.01.2017 г. (л.978 от адм.преписка), връчено на 12.01.2017г. (л.979 от адм.преп.), с което ревизираният субект е уведомен, че основата за облагане с данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периодите 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г., ДДС за периодите 01.01.2011 г. – 14.05.2015 г., корпоративен данък за периодите 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г., както и осигурителният доход за установяване на задълженията за вноски за фонд ГВРС за периодите 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г., за здравно осигуряване – за осигурители за периодите 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г. и за

фонд ДОО – за осигурители за периодите 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г., ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124а от ДОПК, с оглед установените основания за определяне и на данъчната основа за облагане по реда на чл.122 ал.1 от ДОПК, а именно:

По чл.122 т.1 от ДОПС – не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация,

По т.4 – липсва или не е представена счетоводна отчетност, съгласно ЗСч. Или воденото счетоводство не дава възможност за установяване основата за данъчно облагане.

По т.5 – документите, необходими за установяване основата за облагане с данъци и осигуровки липсват.

С ИПДПОЗЛ №Р-22002316007358-040-002/11.01.2017 г. (л.980 от адм.преписка), връчено на 12.01.2017г., на основание чл.37 ал.2 и 3 от ДОПК от [фирма] са изискани декларация по чл.124 ал.3 от ДОПК за периода 01.01.2010г. – 31.12.2015г. (по години), ведомости за заплати за същия период, аналитичен регистър на счетоводни сметки за ревизираните периоди, декларация за местонахождението на документите за периода 01.01.2010г. – 31.12.2015г., оборотни ведомости за периода на ревизията, приемо-предователен протокол за предаване на документите на дружеството при смяната на собствеността, както и всички непредставени до момента на искането документи.

От управителя на дружеството- жалбоподател на 20.01.2017г. (л.982 от адм.преп.) е представено уведомително писмо, че дружеството не може да предостави изисканите първични ив торични счетоводни документи с ИПДПОЗД от 02.11.2017г. (годината в увед.писмо е посочена погрешно 2017г., вместо 2016г.) и от 11.01.2017г., тъй като след закупуване на дружеството не са им предоставени такива, като е посочено и декларирано местонахождението на исканата документация, а именно – в предходните счетоводители на дружеството К. К. и М. Г.. С уведомителното писмо е направен отказ да се попълни декларация по чл.124 ал.3 от ДОПК, с твърдение че е налице обекивна невъзможност за попълването ѝ.

С оглед на тази информация в уведомителното писмо са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица (ИПДПОТЛ) до К. С. К., ЕГН [ЕГН] и М. Г. Г., ЕГН [ЕГН] (л.986-994 от адм.преписка).

В отговор на адресирано до К. С. К. ИПДПОТЛ е представено обяснение, в което същата твърди, че не работи като главен счетоводител в ревизираното дружество след 19.05.2012 г. и оттогава не е виждала документите му. Представен е и приемо-предователен протокол от 12.06.2015 г., съгласно който А. А., в качеството си на представляващ [фирма] е предал на Й. А. Д., управител на [фирма], ЕИК[ЕИК] всички търговски, банкови и счетоводни документи за периода 2007 г. – 12.06.2015 г., вкл. разчетно-платежни ведомости и документи за осигурителен и трудов стаж и доход от 01.05.1996 г. до 12.06.2015 г. на [фирма], подробно описани на 67 отделни позиции.

След извършен анализ на представената информация са предприети действия за извършване на насрещна проверка на Й. А. Д., ЕГН [ЕГН], в качеството ѝ на представляваща [фирма] и лице, което е приело документите на [фирма] и подписало протокола от 12.06.2015 г. С ПИНП №П-22221417035959-141-001/20.04.2017 г. са отразени резултатите от извършената проверка - лицето не е открито на декларирания адрес (л.599 от адм.преп.).

До М. Г. Г. е изпратено по пощата ИПДПОТЛ, като до приключване на ревизионното производство не се е върнал отговор за извършено връчване.

Изготвени са и ИПДПОТЛ до [фирма] и ТБ [фирма] във връзка с декларация, предоставена от [фирма], удостоверяваща съгласието му за разкриване на обстоятелства, представляващи банкова тайна по смисъла на чл. 62, ал. 2 от Закона за кредитните институции (ЗКИ). В отговор са представени извлечения от банковите сметки, собственост на ревизираното дружество за периода 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г.

Изискани са и от архива на ТД на НАП С., ИРМ К. намиращите се в данъчното досие на задълженото лице документи, събрани вследствие извършени контролни дейности. Направени са и проверки на налични данни в информационната система на НАП.

Изготвено е ИПДПО от 02.02.2017г. до [фирма] – дружеството, което въз основа на договор за одит от 15.11.2011г. е извършило независим финансов одит на жалбоподателя. Резултатите са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка от 15.02.2017г. (л.228 от адм.преп.), като са представени част от документите (одиторски доклади и заверени ГФО за 2010г. и 2011г., копия на фактурите, приходни касови ордери и банкови документи за извършени плащания), а останалите, съгласно обяснението на третото лице, са унищожени поради изтекъл срок за съхранението им.

При така предприетите процесуални действия ревизиращите органи приели, че [фирма] е регистрирано по реда на ДОПК на 06.08.1993 г. Основната дейност на дружеството през ревизирания период е производство на горно облекло (без работно), упражнявана в собствена производствена сграда, находяща се в [населено място], [улица]. Установена е регистрацията на фискални устройства с дистанционна връзка, действащи в периода 2012 г. – 2013 г. в обекти за търговия на дребно с облекла в [населено място], Бизнес парк, сграда 11 магазин „М. Д.“; [улица], О. и [улица]магазин „М. Д.“, както и в заведение за хранене кафе-закуски в [населено място], [улица]. Констатирани са обстоятелството, че в хода на ревизията не е осигурен достъп до оригиналните първични документи на дружеството, нито са представени заверени копия на същите, както и не е осигурен достъп до мястото на съхранение на счетоводната документация и не е представена възможност за осъществяване на контрол върху воденото счетоводно отчитане за ревизирания период.

Предвид горното, при определяне на основата за облагане с данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, ДДС и корпоративен данък, както и на осигурителния доход за установяване на задълженията за вноски за фонд ГВРС, здравно осигуряване – за осигурители и вноски за фонд ДОО – за осигурители за ревизираните периоди, органите по приходите са взели под внимание и са анализирали данни, съдържащи се в информационната система на НАП, Търговския

регистър и данъчното досие на задълженото лице.

I. В частта на облагането по ЗКПО

В хода на ревизията ревизиращият екип за установяване размера на реализираните през 2010 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г. приходи се е позовал и приел за достоверни данните, декларирани от задълженото лице в подадените от него ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Въпреки констатирани разминавания в данните, посочени в ГФО, оборотни ведомости и справки-декларации по ЗДДС за 2011 г., 2012 г. и 2013 г. от органите било прието, че подадените декларации се ползват с доказателствена сила, тъй като деклараторът сам е удостоверил факти за себе си и своята дейност.

Ревизиращият екип при определяне размера на приходите за 2014 г., е увеличил сумата, посочена от дружеството в подадената от него ГДД по чл. 92 от ЗКПО със сума в размер на 567 190,70 лв., представляваща недеklarиран приход от продажба на собствен недвижим имот в [населено място], [улица], с площ от 3 132 кв. м.

Констатирано било и обстоятелството, че за 2015 г. дружеството не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, като не е публикувало ГФО. В данъчното досие на дружеството не били установени и налични оборотни ведомости и в отчетните регистри по ЗДДС не са декларирани извършени доставки.

От ревизиращите органи била извършена проверка след която се установило, че [фирма], ЕИК[ЕИК], е декларирало покупка на отпадъци от „В.“, която продажба не е декларирана от ревизираното дружество. Получателят по доставката е издал протокол №5540/30.01.2015 г. на стойност 105,20 лв. и е начислил данък в размер на 21,04 лв., т.е. същият е изпълнил задължението си за начисляване на ДДС при получаването на отпадъчните продукти.

В хода на ревизията като безспорно установено било обстоятелството, че дружеството е разполагало с нает персонал, поради което било прието, че декларираните разходи за заплати и осигуровки следва да се приемат в пълен размер. Липсата обаче на доказателства за налични и придобити активи, както и на данъчен и счетоводен амортизационен план е причината ревизиращите органи да игнорират декларираните други разходи, вкл. отписани несъбираеми вземания, като за 2013 г. и 2014 г. не са били взети предвид декларираните разходи за материали, доколкото същите не са били потвърдени от доставчиците в хода на извършените насрещни проверки. За 2010 г., 2011 г. и 2012 г. били приети за реални само част от отчетените разходи за материали и външни услуги, за които е било получено потвърждение от съответните доставчици в хода на извършените проверки. При определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък, в декларираните от ревизирания субект размери

били включени още отчетните стойности на продадените активи, но без сумите с корективен характер, разходите за лихви по заеми от финансови предприятия и разходите от отрицателни курсови разлики.

С оглед на извършените проверки и констатираните обстоятелства, стойностите в подадените от [фирма] годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО като резултати, били коригирани от ревизиращите органи, като:

- за 2010г. били установени приходи в размер на декларираните от ревизирувания субект – 2 986 399,41 лв. и разходи в размер на 1 466 318,99 лв. при декларирани – 3 894 554,79 лв., като изчислен дължимият корпоративен данък възлизал на 116 767,96 лв.;

- за 2011г. установените приходи били в размер на декларираните от ревизирувания субект – 7 373 249,42 лв. и разходи в размер на 2 819 176,83 лв., като изчислен дължимият корпоративен данък възлизал на 455 407,26 лв.;

- за 2012 г. установените приходи били в размер на декларираните от ревизирувания субект – 3 007 903,91 лв. и разходи в размер на 2 420 630,14 лв., изчисленият корпоративен данък възлизал на 58 727,38 лв. ;

- за финансовата 2013 г. били установени приходи в размер на декларираните от ревизирувания субект – 4 029 566,30 лв. и разходи в размер на 2 161 506,87 лв, а изчисленият корпоративен данък възлизал на 186 805,94 лв.;

- за 2014 г. били установени приходи в размер на 9 640 275,52 лв. и разходи в размер на 4 168 498,88 лв. като дължимият корпоративен данък бил изчислен в размер на 547 177,66 лв.;

- за 2015 г. за дружеството било установено, че не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО и в резултат на ревизията корпоративният данък за годината е изчислен в размер на 10,52 лв.

За невнесените в срок суми били начислени лихви за забавено плащане в общ размер на 529 830,18 лв.

II. В частта на облагането по ЗДДФЛ

След извършената ревизия не били установени основания за извършване на корекции на декларираните данни по отношение дължимия данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г. Начислените лихви за забавено плащане били изчислени в общ размер на 8 858,18 лв. за периодите от 01.07.2013 г. до 30.09.2013 г. и от 01.09.2014 г. до 31.01.2015 г.

III. В частта на облагането по ЗДДС

Във връзка с отразени от страна на дружеството доставки на услуги в дневниците за продажби, които обаче не били конкретизирани, и за които

съответно не били представени фактури, съпътстващи доказателства и счетоводни регистри, от които да е видно тяхното осчетоводяване и начисляването на данъка били извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] – получатели по доставките, за които е установено, че заемат висок относителен дял в декларираните от [фирма] продажби. Констатирало се, че посочените дружества са едновременно клиенти и доставчици на ревизираното дружество. От същите не постъпили в хода на ревизията поисканите им обяснения и доказателства, свързани със спорните доставки. Поради горното и липсата на доказателства, както при ревизираното дружество, така и при неговите контрагенти, е довело до определяне на нулева данъчна основа по фактурите, издадени през периода 01.01.2011 г. – 14.05.2015 г.

Установено е още, че [фирма] е декларирано извършени облагаеми доставки с нулева ставка на данъка в общ размер на 2 403 124,07 лв. В тази връзка е извършена проверка на наличните данни в ПП „Митница“. Констатациите от същата са, че ревизираният субект е осъществявал износ на стоки и материали, които са били регистрирани при напускане територията на страната от компетентните митнически органи и съответно са били съставяни митнически декларации. Същите, независимо, че не са представени по време на ревизията, са приети за съществуващи от органите по приходите, тъй като са издадени от оправомощени органи. В резултат, ревизиращият екип е определил данъчната основа за облагане с ДДС и начислил дължим ДДС в общ размер на 64 549,10 лв. по разгледаните доставки.

От извършената проверка по време на ревизията се установило още, че през ревизирания период [фирма] е отразило в подадените справки-декларации и дневници за продажби извършени вътреобщностни доставки (ВОД) на стоки към клиенти, регистрирани за целите на ДДС в други държави-членки в общ размер на 657 565,39 лв. Поради липсата на първични и вторични счетоводни документи, в т.ч. и изискуемите, съгласно разпоредбата на чл. 45 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), необходими за доказване на ВОД на стоки, ревизиращият екип е приел, че с процесните фактури, е документирана реализация на стоки на територията на страната. Приложен е особения ред в чл. 122 от ДОПК.

Подобен резултат е установен и относно извършването на услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС от дружеството с място на изпълнение на територията на друга държава-членка в общ размер на 3 662 118,56 лв. Пак поради липса на необходимите счетоводни документи и редовно заведена счетоводна отчетност, ревизиращият екип е приел, че с процесните

фактури, подробно описани в РД, са документирани предоставени услуги, чието място на изпълнение е на територията на страната.

От страна на ревизиращите органи е констатирано още, че [фирма] е декларирано вътреобщностни придобивания (ВОП) в общ размер на 3 554 843,52 лв. Не са открити относими документи, удостоверяващи извършването на ВОП.

Извършени са и насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], във връзка с отразеното от страна на дружеството в дневниците си за покупки получени доставки на материали, активи, услуги и оборудване, подробно описани в приложение №25 към РД. Не са представени никакви писмени обяснения и доказателства, свързани със спорните доставки, по които са били доставчици.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от страна на ревизиращите органи, както вече бе посочено по-горе са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], „АП Р. Г“ Е., [фирма] и [фирма]. От страна на посочените дружества са представени относимите изискани доказателства- фактури, справки, договори, поради което органите по приходите признали правото на приспадане на данъчен кредит на ревизираното дружество по фактурите, издадени от посочените доставчици. Поради липсата на представяне на доказателства от страна на [фирма] ревизиращият екип е отказал да признае правото на приспадане на данъчен кредит по получените през ревизираните периоди доставки на стоки и услуги по фактури, издадени от всички останали доставчици.

IV. В частта по КСО.

В резултат на извършената ревизия не са установени основания за извършване на корекции на декларираните данни по отношение на дължимите вноски за фонд ДОО – за осигурители за периода 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г.

V. В частта по ЗЗО също не са установени основания за извършване на корекции на декларираните данни по отношение на дължимите вноски за здравно осигуряване на работниците и служителите за периода 01.01.2010 г. – 31.12.2015 г.

При така установеното от органите по приходите е прието, че от анализа на събраните доказателства обосновано и законосъобразно следва да бъдат извършени корекции на декларираните данъчни основи и начисления данък. Действията на дружеството по време на ревизията са определени като възпрепятстващи допълнително ревизионното производство.

Дружеството- жалбоподател е оспорило РА по административен ред, като ответникът с Решение № 587/02.05.2018 г. е потвърдил в оспорената част

за допълнително установените задължения за корпоративен данък, ведно със съответните лихви за периода 01.01.2010г. до 31.12.2015г., за ДДС, ведно със съответните лихви за данъчните периода от 01.01.2011г. до 31.12.2014г., лихви за забавено плащане на данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.07.2013г. до 30.09.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.01.2015г., лихви за забавено плащане на вноски за фонд ДОО – за осигурители за периодите от 01.10.2013г. до 31.10.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.03.2015г. и лихви за забавено плащане на вноски за равно осигуряване – за осигурители за периодите от 01.10.2013г. до 31.10.2013г. и от 01.09.2014г. до 31.03.2015г. С Решение № 587/02.05.2018 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП е прието, че в хода на ревизията [фирма] не е опровергало констатациите на органите по приходите, като от страна на дружеството не са ангажирани доказателства, удостоверяващи наличието на водена счетоводна отчетност въобще и в частност на конкретно изискани документи.

В съдебното производство са разпитани свидетелите К. С. К., М. Г. Г. и Й. А. Д.. Свидетелката К. заявява пред съда, че е била главен счетоводител в дружеството от 2003г. до 2010г.- 2011г. Сочи, че управител на [фирма] бил г-н А., който бил едноличен собственик, като ключът от архива се намирал при него, а счетоводството се водело в сградата на самото дружество. Пояснява, че счетоводната документация била голяма по обем, намирала се в специално помещение, обособено като архивно и ключът за него се съхранявал от управителя. Помещението било на адрес бул . „ Р.“ 22 А.[жк], [населено място]. Според показанията на свидетеля, лицето А. е поел сам ангажимента да въведе следващия счетоводител. К. твърди, че е напуснала през 2010г. или 2012г. като няма спомен кога последно е полагала подписа си като счетоводител или финансов директор на дружеството. Изрично пояснява, че при напускане на работата си в дружеството не е извършвала приемо-предаване на документация. Отбелязва, че е виждала приемо-предавателен протокол в М. А., в който били описани предаване на документи на фирма, която е закупила дружеството.

Свидетелката Г. заявява, че бил счетоводител на дружеството от 2007г. или 2008г. до 2014г. Пояснява, че адресът на офиса бил в [населено място],[жк], бул. „8- ми март“, старото име на [улица]. Архивът представлявал голяма стая, ключ за която имал управителя А.. Сочи, че е подготвяла приемо- предавателни протоколи, по разпореждане на управителя, в които е отразявала приел, предал. Документите в електронен вид се съхранявали на компютъра. Твърди, че при

напускането е предала електронния подпис, а компютърът с наличната информация е останал в дружеството.

Свидетелката Д. заявява, че няма спомен в кой период точно е била собственик на дружеството. Твърди, че е подписвала приемо-предателен протокол за получаване на документация на дружеството, но архив и документи реално не е получавала. Подписването на приемо-предавателен протокол за документацията на дружеството се е осъществило в нотариална кантора, в момента, в който тя е придобила собствеността на дружеството. Свидетелката посочва, че докато е била собственик на дружеството не е водено счетоводство, не са сключвани сделки и издавани фактури. Закупила е дружеството от собственика му не да го управлява, а за да получи пари и впоследствие да продаде същото.

Съобразно информацията в Търговския регистър свидетелката Д. е собственик на [фирма], което дружество е придобило [фирма] на 13.11.2014г.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК, след надлежно възложена ревизия. Заповедта за възлагане на ревизията и двете заповеди за изменението са подписани с електронен подпис, като са представени доказателства за КЕП на издаващия орган. Спазена е предвидената от закона форма и РА съдържа необходимите реквизити, съгласно чл.120 от ДОПК. Мотивиран е подробно - неразделна част от него е и ревизионният доклад, съдържащ съображенията на екипа. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаване на акта, които да опорочават фактическите изводи на органа по приходите. РД е връчен на жалбоподателя на 16.10.2017г. С оглед твърденията в жалбата, че на РЛ не са връчени приложенията към ревизионния доклад (не е запознато с ревизионната преписка), съдът намира, че дори и да е допуснато твърдяното нарушение, то не е съществено – в съдебното производство на жалбоподателя бе предоставена възможност да се запознае с всички материали в ревизионната преписка и да посочи доказателства в подкрепа на доводите си. Не се констатират и нарушения на правилата за събиране на доказателствата, предвидени в ДОПК. На задълженото лице е връчено уведомление по чл. 124 ал. 1 ДОПК, и е указана възможността да посочи всички данни, относими към посочените задължения за ревизираните периоди. Видно от делото, всички представени от ревизираното лице доказателства са намерили отражение в мотивите на ревизионния доклад и ревизионния акт. В съдебното производство бе осигурена възможност

на жалбоподателя да представи доказателства в подкрепа на доводите си, както и събрани необходимите гласни доказателства. След определен срок за събиране на допуснатото доказателство - разпит в качеството на свидетел на М. А. А., с протоколно определение от 25.06.2019г. съдът заличи събирането само на едно доказателство, излагайки мотиви, че събирането му представлява особена трудност.

Разпоредбите на чл. 122 – 124 от ДОПК регламентират издаването на РА при особени случаи. С тях на органите по приходите е дадена възможност при наличието на определени обстоятелства и при спазването на определени законови изисквания, да определят данъчната основа за облагане с преки и косвени данъци, а от там и данъчните задължения, по реда на съответния материален закон. По силата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК основата за облагане с данъци се определя след задължителен анализ на всяко едно 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.

В конкретния случай обстоятелствата, дали основание за провеждане на ревизията по реда на чл.122-124 от ДОПК са тези по чл.122 ал.1 т.1, т.4 и т.5 от ДОПК. Констатацията на органа по приходите, че не е осигурен достъп до оригиналните първични счетоводни документи на дружеството, както и не са представени заверени копия от същите, че не е осигурен достъп до мястото на съхранение на счетоводната документация и не е предоставена възможност за контрол върху воденото счетоводно отчитане за ревизиращия период, че не са представени обяснения, даващи яснота, кои са лицата, заети при извършване на доставките, за мястото на извършване на доставките, вид на доставките и др., не бе опровергана от доказателствата по делото. Налице е изрично деклариране от представляващия дружеството, че не притежава и не владее търговска и счетоводна документация на същото, като е представена информация за трети лица – бивши счетоводители, в които според него се намират счетоводните документи. Тази информация е предоставена както на органите по приходите в ревизионното производство, така и поддържана като теза в съдебното производство, с оглед на което бяха събрани и посочените по-горе гласни доказателства. Събраните доказателства в съдебното производство не опровергават констатациите на органите по приходите.

Разпоредбата на чл. 122 ДОПК не представлява самостоятелно материалноправно основание за възникване на данъчно задължение, а се

възприема като съвкупност от доказателствени правила, позволяващи прилагането на материалноправните норми от съответния данъчен закон при съществена или пълна липса на необходимите доказателства за настъпване на фактическите състави. Приложението на чл. 122 ДОПК при определяне на дължимия данък е обусловено от установяване на едно /или повече от обстоятелствата по ал. 1 от разпоредбата в конкретния случай на 3 от тях – по т.1 по т.4 и по т.5 от ал.1 на чл.122 от ДОПК. Доказателствената тежест в съдебното производство по ревизия, проведена по реда на чл. 122 ДОПК, е следната: в тежест на органите по приходите е да установят алтернативното наличие на основанията по чл.122, ал.1 ДОПК за облагане по аналог и определяне на различна данъчна основа по реда на чл.122, ал.2 ДОПК, а в тежест на ревизираното лице е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него фактически констатации, оборващи тези по РА, тъй като последните, на основание чл. 124, ал. 2 ДОПК, се ползват от презумпция за вярност. Посочените от жалбоподателя в рамките на съдебното производство гласни доказателства не оборват констатациите на ревизионния акт. Съгласно чл. 124, ал. 2 ДОПК в производството по обжалване на ревизионния акт, издаден 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. В случая фактическите констатации се подкрепят от събраните при ревизията писмени доказателства, поради което в тежест на жалбоподателя бе да установи обратното. Тази доказателствена задача не бе изпълнена от жалбоподателя. При изложеното съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в нужната форма, при спазване на процесуалните правила, а материалният закон е приложен правилно.

В съдебно заседание на 25.06.2019 г. процесуалният представител на ответника заяви претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 2 от ДОПК [фирма] следва да бъде осъдено да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” [населено място] при ЦУ на НАП възнаграждение за процесуалния представител в размер на 22 410,89 лв, определено по чл. 8 ал.1 т.6 от Наредба № 1/ 09.07.2004 г. на ВАС за минималните размери на адвокатските възнаграждения, с оглед установените с РА допълнителни задължения в общ размер на 4 266 964,15 лв..

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя С. П. Ч., срещу Ревизионен акт № Р-22002316007358-091-001 от 07.11.2017 г., потвърден с Решение № 587/02.05.2018 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП С..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., [улица], сумата от 22 410,89 лв. (двадесет и две хиляди четиристотин и десет лева и 89 стотинки) разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС.

СЪДИЯ: