

# РЕШЕНИЕ

№ 3630

гр. София, 25.05.2015 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав**, в публично заседание на 25.02.2015 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Силвиана Шишкова и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **7626** по описа за **2014** 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 от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № [ЕГН]/13.05.2010 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта му на определените задължения за довносяне в размер на 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. или общо определени задължения в размер на 2 012 356, 86 лв. Претендират се разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № 806023/21.10.2008 г., изменена със заповед № 901381/24.02.2009 г., изменена със заповед № 903827/29.05.2009 г., издадени от М. Г. Р. - началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС на дружеството за данъчни периоди 01.07.2007 г. – 30.09.2008 г., по ЗКПО за периода 01.01.2003 г. – 31.12.2007 г. и по ЗОДФЛ (отм.) за периода 01.01.2003 г. – 31.12.2006 г. На дружеството, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия, видно от отбелязването на разписката за

връчването ѝ.

Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № 906738/12.11.2009 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден ревизионния акт. С ревизионния акт на дружеството са определени задължения за довносяне в размер на 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. или общо определени задължения в размер на 2 012 356, 86 лв. В хода на ревизионното производство е установено, че дружеството е осъществявало производство и търговия със сладкарски изделия от собствени и наети обекти, като към момента на издаване на ревизионния доклад е назначило 199 лица на трудови договори.

В хода на ревизията на дружеството са били връчени ИПДПОЗЛ, с изх. № 10-53-06-4762/24.10.2008 г., 06.02.2009 г., 15.05.2009 г. и 23.06.2009 г. В хода на ревизионното производство органите по приходите са приели, че са налице основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК и на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК са изготвили уведомление изх. № 10-53-06-4762/13.07.2009 г., с което дружеството е уведомено, че основата за облагане с ДДС и корпоративен данък за ревизирания период ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. При тези изводи ревизиращите органи са обосנוвали обстоятелството, че през ревизираните периоди дружеството е участвало като съдружник в множество от дружества по Закона за задълженията и договорите, които дружества са извършвали неговата дейност – производство и продажби на сладкарски изделия, по този начин е бил разбит реалния оборот на дружеството, като по този начин е избягвано облагането по реда на ЗКПО и ЗДДС.

В хода на ревизионното производство е установено, че тези дружества (свързани лица) са извършвали производствена и търговска дейност в производствения обект на жалбоподателя – сладкарски цех „Неделя“, находящ се в [населено място], район „К. село“, [улица] в сладкарниците с марката „Неделя“ с притежавани от жалбоподателя дълготрайни материални активи – машини и съоръжения и с наетия на трудови договори персонал, като след като дружествата по ЗЗД формирали облагаем оборот, необходим за регистрация по ЗДДС, прекратявали активната си икономическа дейност. След изтичане на законовия срок от 18 месеца и спадане на оборота под необходимия за задължителна регистрация по ЗДДС, дружествата подновявали дейността си. Дружествата са отчитали годишни печалби средно в рамките на 500 000, 00 лв., като са плащали на жалбоподателя дивидент в размер на 95%. Установено е, че част от дружествата са се облагали по реда на ЗОДФЛ (отм.) с патентен данък, като са извършвали една и съща дейност в обекти на ревизираното дружество.

Съгласно дадените в хода на ревизията обяснения от управителя на жалбоподателя регистрираната в Патентното ведомство марка с наименованието „Неделя“ е негова собственост в качеството му на физическо лице. В хода на ревизионното производство е установено, че дружествата са организирани и учредени на базата на съставени идентични договори, в които жалбоподателят участва като първа страна, а другите търговски дружества – като втора, трета и четвърта страна. С посочените договори страните се споразумяват да обединят усилията си и ресурсите си за

оборудване и експлоатация на стопански обект – сладкарски цех Неделя. Дружества са учредени като граждански дружества по реда на чл. 357 и сл. от Закона за задълженията и договорите. Договорите уреждат и печалбата от дейността, като същата се разпределя 95% в полза на жалбоподателя, 4% в полза на втората страна и 0.4% в полза на третата и четвъртата страна.

Във връзка с обстоятелството на извършване от жалбоподателя на сделки със свързани лица (дружествата по Закона за задълженията и договорите) и на основание чл. 116, ал. 2 от ДОПК ревизиращите органи са обосנוвали необходимостта от доказването на извършените сделки като извършени по пазарна цена и на причините за отклонение от същата. В тази връзка в хода на ревизионното производство са събрани и писмени обяснения от управителя на търговското дружество, като същият е посочил, че върху цената на единица произведена продукция за крайния потребител влияние оказват пазарни фактори като цена на вложените материали, цени на суровините, цена на работната сила, търсенето и предлагането на продуктите. Посочил е, че сделките се осъществяват между свързани и несвързани лица, като крайната пазарна цена в сладкарниците се формира от пазарната цена на единица произведена продукция, транспортните разходи, разходите за реклама, опаковка, наем на помещенията, работна ръка.

Посочил е, че сделките със свързани лица са осъществени по пазарни цени, като всички разходи по продажбите – реклама, транспорт се поемат от него, като същите пропорционално се разпределят между различните дружества, учредена по реда на Закона за задълженията и договорите в зависимост от броя на продажбите за единица продукт и съответно се фактурират на същите съгласно Закона за счетоводството и действащото законодателство. Посочил е също така, че имота, находящ се в [населено място] на [улица], както и машините и оборудването са собственост на търговското дружество, персоналът, зает в производството е нает по трудово правоотношение към търговското дружество. Посочил е, че търговският асортимент се определя по преценка на управителя на търговското дружество, а относно дяловото участие в разпределението на печалбата – същото се определя по свободно договаряне между страните и във връзка с приноса на всяка една от тях в успеха на търговската дейност.

Управителят на търговското дружество е посочил, че организацията на стопанската дейност чрез система от дружества по Закона за задълженията и договорите е, за да бъдат включени в дейността на предприятието и други членове на фамилията, като целта е справедливо разпределение на резултатите от производствената и търговската дейност – както в приходната, така и в разходната част. Посочил е, че започването и прекратяването на всяко от дружествата по Закона за задълженията и договорите се обуславя от желанията на съответните лица – съдружници за съответния период да извършват дейността, както и от нуждите на самото предприятие – обем на поръчки, интензивност на работа. Ревизиращите органи са направили изводите, че в договорите не е конкретизирано с какви активи и работна ръка участва дружеството-жалбоподател, тъй като за периодите на дейност на дружествата по Закона за задълженията и договорите, същото е извършвало идентична дейност.

Приели са, че по този начин не може да се установи как и на какъв принцип е функционирал собствения цех за производство на жалбоподателя за ревизираните периоди и по какъв начин е била разпределяна дейността в същия за производство на сладкарски изделия между жалбоподателя и учредените дружества по Закона за задълженията и договорите. Регистрираните дружества по Закона за задълженията и

договорите нямат наета работна сила, не разполагат с машини и съоръжения за осъществяване на реална производствена и търговска дейност. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили извода, 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 VI от ЗКПО, като е направил изводи за наличието на привидни и прикрити сделки. Привидната сделка се състои в това, че жалбоподателят притежава дълготрайни материални активи 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 дружествата по Закона за задълженията и договорите, които осъществяват готовото производство и съответно акумулират реализираните печалби в създадените дружества.

Прикритата сделка се състои в това, че жалбоподателят извършва от свое име и за своя сметка целия цикъл на производството, търговията и разпространението на сладкарските изделия, но чрез създадените дружества по Закона за задълженията и договорите същото прехвърля реално реализираните обороти от продажбата на произведените стоки като приход от същите и получава съгласно сключените договори за дружествата по Закона за задълженията и договорите във вид на изплатен дивидент. При съобразяването на тези обстоятелства ревизиращите органи са приели, че са налице основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК, като е било изготвено уведомление до жалбоподателя, че основата за облагане с ДДС и корпоративен данък за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Изводите, направени от ревизиращите органи в тази връзка са, че жалбоподателят извършва производство и търговия със сладкарски изделия, като фактически същата дейност се прехвърля на дружествата, създадени по реда на Закона за задълженията и договорите.

Установено е също така, че за ревизираните периоди дружеството е декларирало счетоводна загуба по отношение облагането по ЗКПО, корпоративни данъци не са били внасяни пряко от името на това дружество, за ревизираните периоди по ЗДДС от 01.07.2007 г. до 30.09.2008 г. на дружеството е възстановен ефективно данъчен кредит в общ размер на 138 052, 01 лв., като ефективно внесе е ДДС в размер на 313.00 лв. При анализирането на счетоводните сметки по предоставените от дружеството оборотни ведомости по сметка 122 „Неразпределена печалба“ е установено кредитно салдо в размер на 8 410 548, 71 лв. В съответствие с направените изводи ревизиращите органи са направили анализ на реализираните приходи от дружеството чрез създаване на система от дружества по реда на Закона за задълженията и договорите, като за всяка една от ревизираните години са посочили търговските обекти на дружеството, посочили са дружествата по Закона за задълженията и договорите, които са стопанисвали търговските обекти, посочили са реализираните от тези дружества приходи, посочил са участието и съответно отчетения приход за сметка на жалбоподателя, посочили са декларирания и внесе патентен данък, определили са общия размер на приходите от дейността на жалбоподателя, която дейност е била осъществявана чрез съответното дружество по Закона за задълженията и договорите, като от размера на приходите са приспаднали префактурираните разходи за дейността на действащите през съответната ревизирана година дружества

по Закона за задълженията и договорите, както и разходите за дейността им и разходите за дейността от външни доставчици.

Определили са размера на укритите приходи на жалбоподателя за съответната година, приспаднали са внесените патентни данъци (под формата на авансови вноски за корпоративен данък за съответната година), увеличили са финансовия резултат на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО и са доначислили корпоративен данък за съответната година. За 2003 г. ревизиращите органи са посочили търговските обекти, дружествата по Закона за задълженията и договорите, които са ги стопанисвали, посочили са реализираните приходи за 2003 г. за всеки един от обектите, посочили са декларирания и платен патентен данък. За 2003 г. е определен общ размер на приходите от дейността на жалбоподателя, осъществявана чрез учредяването на дружества по ЗЗД в размер на 1 283 634, 54 лв. От размера на приходите са приспаднали префактурираните разходи за дейността, както и разходите за дейността на действащите дружества сладкарници, префактурирани от нерегистрирания по ЗДДС производител – съответното дружество по ЗЗД, а също така и разходите за дейността от външни доставчици.

По този начин е определен общ размер на укритите доходи от жалбоподателя чрез учредяването на дружества по Закона за задълженията и договорите за 2003 г. в размер на 771 787, 45 лв. Във връзка с чл. 14, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО декларирания финансов резултат за 2003 г. е увеличен със сумата на приходите, неотчетени съгласно определения с нормативните актове ред в размер на 771 787, 45 лв. Установено е, че за 2003 г. дружеството е подало данъчна декларация по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО, в която е посочен отрицателен финансов резултат в размер на 253 161 лв., като същият е данъчно преобразуван в намаление по шифър 0500 в размер на 9679 лв., като е определен деклариран финансов резултат след данъчното преобразуване в размер на 262 840 лв. На основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО в увеличение на финансовия резултат е отнесена сумата на неотчетените приходи по смисъла на глава IV от ЗКПО, чл. 14, ал. 1 и ал. 3, представляващи укрити приходи от дружеството в размер на 771 787, 45 лв. Доначислен е корпоративен данък в размер на 119 602, 65 лв., като е определен размер на лихвите за дължимия корпоративен данък в размер на 84 022, 63 лв. За 2004 г. ревизиращите органи са посочили търговските обекти, дружествата по Закона за задълженията и договорите, които са ги стопанисвали, посочили са реализираните приходи за 2004 г. за всеки един от обектите, посочили са декларирания и платен патентен данък.

За 2004 г. е определен общ размер на приходите от дейността на жалбоподателя, осъществявана чрез учредяването на дружества по Закона за задълженията и договорите в размер на 2 767 542, 50 лв. От размера на приходите са приспаднали префактурираните разходи за дейността, както и разходите за дейността на действащите дружества сладкарници, префактурирани от нерегистрирания по ЗДДС производител – съответното дружество по Закона за задълженията и договорите, а също така и разходите за дейността от външни доставчици. По този начин е определен общ размер на укритите доходи от жалбоподателя чрез учредяването на дружества по Закона за задълженията и договорите за 2004 г. в размер на 1 405 129, 41 лв. Във връзка с чл. 14, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО декларирания финансов резултат за 2004 г. е увеличен със сумата на приходите, неотчетени съгласно определения с нормативните актове ред в размер на 1 405 129, 41 лв. Установено е, че за 2004 г. дружеството е подало данъчна декларация по чл. 51, ал.

1 от ЗКПО, в която е посочен положителен финансов резултат в размер на 1 325 221 лв., като същият е данъчно преобразуван в намаление в размер на 1 868 474 лв., като е определен деклариран финансов резултат след данъчното преобразуване - загуба в размер на 432 599 лв.

На основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО в увеличение на финансовия резултат е отнесена сумата на неотчетените приходи по смисъла на глава IV от ЗКПО, чл. 14, ал. 1 и ал. 3, представляващи укрити приходи от дружеството в размер на 1 405 129, 41 лв. Доначислен е корпоративен данък в размер на 180 731, 02 лв., като е определен размер на лихвите за дължимия корпоративен данък в размер на 105 513, 97 лв. За 2005 г. ревизиращите органи са посочили търговските обекти, дружествата по Закона за задълженията и договорите, които са ги стопанисвали, посочили са реализираните приходи за 2005 г. за всеки един от обектите, посочили са декларирания и платен патентен данък. За 2005 г. е определен общ размер на приходите от дейността на жалбоподателя, осъществявана чрез учредяването на дружества по Закона за задълженията и договорите в размер на 4 264 859, 11 лв. От размера на приходите са приспаднали префактурираните разходи за дейността, както и разходите за дейността на действащите дружества сладкарници, префактурирани от нерегистрирания по ЗДДС производител – съответното дружество по Закона за задълженията и договорите, а също така и разходите за дейността от външни доставчици. По този начин е определен общ размер на укритите доходи от жалбоподателя чрез учредяването на дружества по ЗЗД за 2005 г. в размер на 1 537 690, 65 лв.

Във връзка с чл. 14, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО декларирания финансов резултат за 2005 г. е увеличен със сумата на приходите, неотчетени съгласно определения с нормативните актове ред в размер на 1 537 690, 65 лв. Установено е, че за 2005 г. дружеството е подало данъчна декларация по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО, в която е посочен положителен финансов резултат в размер на 2 177 671, 21 лв., като същият е данъчно преобразуван в намаление в размер на 2 895 802, 53 лв., като е определен деклариран финансов резултат след данъчното преобразуване - загуба в размер на 503 456, 01 лв. На основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО в увеличение на финансовия резултат е отнесена сумата на неотчетените приходи по смисъла на глава IV от ЗКПО, чл. 14, ал. 1 и ал. 3, представляващи укрити приходи от дружеството в размер на 1 537 690, 65 лв. Доначислен е корпоративен данък в размер на 155 135, 20 лв., като е определен размер на лихвите за дължимия корпоративен данък в размер на 71 014, 22 лв. За 2006 г. ревизиращите органи са посочили търговските обекти, дружествата по Закона за задълженията и договорите, които са ги стопанисвали, посочили са реализираните приходи за 2006 г. за всеки един от обектите, посочили са декларирания и платен патентен данък.

За 2006 г. е определен общ размер на приходите от дейността на жалбоподателя, осъществявана чрез учредяването на дружества по Закона за задълженията и договорите в размер на 6 139 588, 13 лв. От размера на

приходите са приспаднали префактурираните разходи за дейността, както и разходите за дейността на действащите дружества сладкарници, префактурирани от нерегистрирания по ЗДДС производител – съответното дружество по Закона за задълженията и договорите, а също така и разходите за дейността от външни доставчици. По този начин е определен общ размер на укритите доходи от жалбоподателя чрез учредяването на дружества по Закона за задълженията и договорите за 2006 г. в размер на 4 567 551, 78 лв. Във връзка с чл. 14, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО декларирания финансов резултат за 2006 г. е увеличен със сумата на приходите, неотчетени съгласно определения с нормативните актове ред в размер на 2 681 978, 90 лв. Установено е, че за 2006 г. дружеството е подало данъчна декларация по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО, в която е посочен положителен финансов резултат в размер на 2 303 817, 39 лв., като същият е данъчно преобразуван в намаление в размер на 3 414 930, 88 лв., като е определен деклариран финансов резултат след данъчното преобразуване - загуба в размер на 741 538, 86 лв. На основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО в увеличение на финансовия резултат е отнесена сумата на неотчетените приходи по смисъла на глава IV от ЗКПО, чл. 14, ал. 1 и ал. 3, представляващи укрити приходи от дружеството в размер на 2 681 978, 90 лв.

Доначислен е корпоративен данък в размер на 291 066, 01 лв., като е определен размер на лихвите за дължимия корпоративен данък в размер на 264 008, 16 лв. За 2007 г. ревизиращите органи са посочили търговските обекти, дружествата по Закона за задълженията и договорите, които са ги стопанисвали, посочили са реализираните приходи за 2007 г. за всеки един от обектите, посочили са декларираните и платен патентен данък. За 2007 г. е определен общ размер на приходите от дейността на жалбоподателя, осъществявана чрез учредяването на дружества по Закона за задълженията и договорите в размер на 7 268 897, 95 лв. От размера на приходите са приспаднали префактурираните разходи за дейността, както и разходите за дейността на действащите дружества сладкарници, префактурирани от нерегистрирания по ЗДДС производител – съответното дружество по ЗЗД, а също така и разходите за дейността от външни доставчици.

По този начин е определен общ размер на укритите доходи от жалбоподателя чрез учредяването на дружества по Закона за задълженията и договорите за 2007 г. в размер на 3 940 742, 57 лв. Във връзка с чл. 14, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО декларирания финансов резултат за 2007 г. е увеличен със сумата на приходите, неотчетени съгласно определения с нормативните актове ред в размер на 3 940 742, 57 лв.

Установено е, че за 2007 г. дружеството е подало данъчна декларация по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО, в която е посочен положителен финансов резултат в размер на 1 659 802, 61 лв., като същият е данъчно преобразуван в намаление в размер на 4 153 513, 55 лв., като е определен деклариран финансов резултат след данъчното преобразуване - загуба в размер на 1 259 153 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО в

увеличение на финансовия резултат е отнесена сумата на неотчетените приходи по смисъла на чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО, представляващи укрити приходи от дружеството в размер на 3 940 742, 57 лв. Доначислен е корпоративен данък в размер на 268 158, 96 лв., установени са направени авансови вноски през годината в размер на 423 488, 26 лв., като по този начин е определен надвнесен корпоративен данък в размер на 155 329, 30 лв. За ревизираната 2003 г., 2004 г., 2005 г., 2006 г. ревизиращите органи са установили, че жалбоподателят чрез създадените дружества по Закона за задълженията и договорите е внасял патентен данък, като е направен извода, че същият ще бъде признат под формата на авансови вноски за определения и дължим корпоративен данък.

По реда на чл. 122 от ДОПК ревизиращите органи са определили и основата за облагане с ДДС за ревизирания период 01.07.2007 г. – 30.09.2008 г. Основата за облагане с ДДС за периода е определена като е взета предвид частта на реализираните приходи чрез дружествата по ЗЗД, върху която жалбоподателят 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, като е определен ДДС в размер на 886 814, 92 лв. заедно със съответните лихви. Ревизиращите органи са приели, че жалбоподателят е извършвал дейност чрез съответното дружество по ЗЗД, като за частта на реализираните приходи същото е следвало да начислява ДДС по смисъла на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 67, ал. 3 от ЗДДС. Осъществено е обжалването по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. е потвърдил ревизионния акт. При осъществен съдебен контрол за законосъобразност на ревизионния акт, с решение № 5488/13.08.2013 г. на Административен съд София град, постановено по адм.д. № 839/2011 г. ревизионният акт е отменен. Посоченото решение е отменено с решение № 10403/24.07.2014 г. на Върховния административен съд, постановено по адм.д. № 14250/2013 г., като делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Предмет на съдебен контрол за законосъобразност в производството пред настоящата инстанция е ревизионен акт № [ЕГН]/13.05.2010 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му на определените задължения за донасяне в размер на 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. или общо определени задължения в размер на 2 012

356, 86 лв. Предметът на правния спор в производството пред настоящата инстанция е определен от страните по спора, както и в едната му част в решението на Върховния административен съд (мотивите на посоченото решение са задължителни за настоящата инстанция, независимо от обстоятелството дали същата ги определя като правилни и законосъобразни). Предметът на спора е свързан с изясняване на обстоятелството за наличието на предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, наличието на обстоятелства по чл. 14, ал. 1 от ЗКПО (отм.), във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.) за ревизираните периоди 2003 г., 2004 г., 2005 г., 2006 г. и по реда на чл. 78, във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО за ревизираната 2007 г., както и по отношение на допълнително начислен ДДС в размер на 971 413, 30 лв. и съответните лихви за забава за периода 01.07.2007 г. – 30.09.2008 г.

Обосноваването на приложимостта на посочените разпоредби, съотнесени към установената фактическа обстановка предполага и разглеждането на въпроса относно правната същност и основните характеристики на дружествата по реда на Закона за задълженията и договорите, както и изясняването на определени разпоредби от Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Настоящата съдебна инстанция съобразява обстоятелството, че не е предмет на спора обстоятелството дали счетоводството на жалбоподателя е водено редовно, доколкото приложимостта на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК не поставя подобно изискване. Настоящата инстанция съобразява и обстоятелството, че понятието редовно водено счетоводство не е идентично на това дали воденото счетоводство дава или не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, т.е. наличието на редовно водено счетоводство по никакъв начин не изключва приложимостта на хипотезите по чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

Всъщност редовността на счетоводството не е била и спорна между страните, доколкото и в ревизионния доклад (стр. 15, т. 1.2) е посочено, че дружеството води своето текущо счетоводство и изготвя официални финансови отчети в съответствие с изискванията на счетоводното законодателство, като счетоводната политика, индивидуалният сметкоплан, счетоводната отчетност са съобразени с изискванията на Закона за счетоводството. В тази връзка преценката за наличието на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК по никакъв начин не се обуславя от формално редовно воденото счетоводство на търговското дружество, а обуславя приложимостта си с други обстоятелства, които ще бъдат разгледани по-долу в мотивите на настоящото съдебно решение. От събраните по делото доказателства по нъсъмнен начин се установява и наличието на предпоставките за приложимост на чл. 14, ал. 1 от ЗКПО (отм.), във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.) за финансовите 2003 г., 2004 г., 2005 г. и 2006 г. и тези по чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО, във връзка с чл. 78 от ЗКПО за финансовата 2007 г. Изводите си в тази насока настоящата инстанция прави при съобразяване на обстоятелството на различие между данъчна измама и избягване на данъчното облагане (каквото е процесния случай), а именно доклото при данъчната измама става дума за

престъпланеие, а при избягването на данъчно облагане, един от случаите на които е когато става дума за напълно изкуствени действия, т.е. създаване на фиктивни ситуации, а именно налице е намерение за получаване на изгода чрез изкуствено създаване на условия за това. Предвид обстоятелството на наличието на напълно изкуствени действия от жалбоподателя (които ще бъдат описани в мотивите на това решение) настоящата инстанция съблюдава и принципа на съразмерност при разпределението на доказателствената тежест, като и на двете страни по спора е била предоставена възможността за събиране на исканите доказателства за доказване на съответните твърдения.

В обжалвания 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 г.). 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. В жалбата не са изложени мотиви и аргументи. Доколкото най-общо е посочено, че липсва конкретна спорна сделка, както и конкретно определен размер на спестен данък от тази сделка. В представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на жалбоподателя не са изложени допълнителни твърдения, различни от изложените в жалбата, в същата се съдържат твърдения за повторно облагане на жалбоподателя, доводи относно редвно воденото му счетоводство.

От събраните по делото доказателства се установява, 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 разбит реалният оборот на дружеството, като по този начин е избягвано облагането по реда на ЗКПО (отм. и нов) и облагането по 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], район „К. село”, [улица] в сладкарниците с марката „Неделя” с притежаваните от него дълготрайни материални активи - 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 500 000,00 лв. и са плащали на [фирма] дивидент 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. С тези договори страните се споразумяват да обединят усилията и ресурсите си за оборудване и експлоатация на стопански обект - сладкарски цех „Неделя”, находящ се на посочения по-горе адрес.

Във връзка с посочения предмет на дейност и на основание чл. 357 и сл. от Закона за задълженията и договорите 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 ще 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. Съгласно договорите 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.

От събраните по делото доказателства, приемо-предавателни протоколи се установява, че едно и също имущество на жалбоподателя е било предоставяно на голям брой от дружествата, създадени по реда на Закона за задълженията и договорите за различни периоди, в зависимост от обекта, в който се е осъществявало производството и продажбата на изделията. Така например за обекта, находящ се на [улица] този обект дейността е била осъществявана за различни периоди от време от около 20 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните). За обекта, находящ се в район „Л.“, [улица] дейността е била осъществявана за различни периоди от време от около 18 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различните периоди (ревизираните). За обекта, находящ се в район „К. село“, [улица] дейността е била осъществявана за различни периоди от около 20 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните). За обекта, находящ се в район „С.“ дейността е била осъществявана за различни периоди от около 18 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните).

За обекта, находящ се в район „Т.“, бул. В. дейността е била осъществявана от около 7 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните). На обекта, находящ се на [улица] дейността е била осъществявана от около 3 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните). За обекта, находящ се в район „М. 3“ дейността е била осъществявана от около 7 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните). За обекта, находящ се в район „Изгрев“ дейността е била осъществявана от около 8 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните). За обекта, находящ се в район М. 3, дейността е била осъществявана от около 15 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните). За обекта, находящ се в район „К. село“, [улица] дейността е била осъществявана от около 9 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните). За обекта, находящ се на [улица] дейността е била осъществявана от около 11 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните).

За обекта, находящ се в район „Л.“, [улица], супермаркет „Оазис“ дейността е била осъществявана от около 5 дружества по ЗЗД, като на тях е било предоставено едно и също оборудване за различни периоди (ревизираните).

Следователно от представените като доказателства по спора приемо-предавателно протоколи се установява, че за посочените обекти жалбоподателят е предоставял имущество на дружествата по ЗЗД за посочените обекти като имуществото е било предоставяно за кратки периоди на едно от дружествата, след това се е връщало на жалбоподателя и е било предоставяно на друго от дружествата, създадени по реда на Закона за задълженията и договорите.

Срокът за който е предоставяно обикновено имуществото на едно от дружествата е в рамките на 1-2 месеца. Така например по отношение на обекта, находящ се на [улица] едно и също имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 27.01.2003 г. – 12.03.2003 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 12.03.2003 г. – 26.04.2003 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 24.06.2003 г. – 25.08.2003 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 31.07.2003 г. – 21.10.2003 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 08.02.2005 г. – 07.05.2005 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 24.02.2005 г. – 20.03.2005 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 16.05.2005 г. – 08.06.2005 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 12.07.2005 г. – 09.09.2005 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 19.11.2005 г. – 31.12.2005 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 27.12.2005 г. – 18.01.2006 г., същото това имущество е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 02.02.2006 г. – 21.06.2006 г., същото е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 16.03.2006 г. – 07.04.2006 г., същото е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 13.09.2006 г. – 02.11.2006 г., същото е предоставено на дружеството по ЗЗД С. за периода 07.09.2006 г. – 27.09.2006 г. Същите обстоятелства се установяват и от представените по делото доказателства във връзка с предоставеното имущество за осъществяване на дейността в обекта, находящ се в район „К. село“, [улица].

От представените като доказателства по спора приемо-предавателни протоколи се установява, че едно и също имущество е било предоставено на една част от създадените по реда на ЗЗД дружества за кратки периоди, като за някои от периодите (едни и същи) едно и също имущество е било предоставено на повече от едно дружество по ЗЗД. За посочения обект едно и също имущество е било предоставено на Г. за периода 27.05.2007 г. – 30.07.2007 г., на Г. за периода 39.07.2007 г. – 30.09.2007 г., на Г. – за периода 26.04.2007 г. – 27.05.2007 г., на Г. – за периода 27.02.2007 г. – 26.04.2007 г., на Г. – за периода 02.01.2007 г. – 27.02.2007 г., на Г. – за периода 23.11.2006 г. – 31.12.2006 г., на Г. – за периода 29.05.2006 г. – 30.07.2006 г., на Г. – за периода 24.09.2006 г. – 23.11.2006 г., на Г. – за периода 28.11.2004 г. – 31.01.2005 г., на Г. – за периода – 16.04.2006 г. – 29.05.2006 г., на Г. – за периода 30.08.2004 г. – 28.11.2004 г., на

Г. – за периода 28.11.2005 г. – 21.01.2006 г., на Г. – за периода 25.09.2005 г. – 27.11.2005 г., на Г. – за периода – 27.07.2005 г. – 25.09.2005 г., на Г. – за периода 29.05.2005 г. – 27.07.2005 г., на Г. – за периода 27.03.2005 г. – 29.05.2005 г., на Г. – за периода – 31.01.2005 г. – 27.03.2005 г., на Г. – за периода – 27.06.2004 г. – 30.08.2004 г., на Г. – за периода 27.11.2002 г. – 15.07.2003 г., на Г. – за периода 30.09.2007 г. – 28.01.2008 г., на Г. – за периода – 29.07.2006 г. – 04.09.2006 г., на Г. – за периода 29.07.2008 г. – 28.09.2008 г., на Г. – за периода – 07.02.2006 г. – 07.03.2006 г., на Г. – за периода – 10.10.2005 г. – 17.11.2005 г., на Г. – за периода 09.03.2005 г. – 16.04.2005 г., на Г. – за периода – 25.10.2004 г. – 05.11.2004 г., на Г. – за периода 03.09.2004 г. – 25.10.2004 г., на Г. – за периода 23.06.2004 г. – 03.09.2004 г., на Г. – за периода 14.05.2004 г. – 23.06.2004 г., на Г. – за периода 27.03.2004 г. – 14.05.2004 г., на Г. – за периода 01.02.2004 г. – 27.03.2004 г. Аналогични извози следват от представените по делото доказателства и по отношение на останалите обекти, в които е била осъществявана дейността на създадените дружества по ЗЗД. От така представените по делото доказателства се установява, че дори в отделни случаи едно и също имущество е било предоставяно на различни дружества по ЗЗД за едни и същи периоди. От събраните по делото доказателства, 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. Следователно, след анализ на представените от дружеството документи, органът по приходите правилно 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. 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.

Съгласно чл. 14, ал. 3 от ЗКПО (отм.), когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията, които биха възникнали, ако е осъществена прикритата сделка. Аналогични са и разпоредбите на чл. 16 ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО, като съгласно чл. 16, ал. 1, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане, а съобразно ал. 3, когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се

определя при условията на прикритата сделка. Правилни са и направените изводи за привидни и прикрити сделки.

Привидната сделка се състои във това, че дружеството - жалбоподател притежава дълготрайни материални активи 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 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. Основата за облагане е определена след извършен анализ (подробно описан в ревизионния доклад) на дейността на дружеството по смисъла на чл. 122, ал. 2 от ДОПК както следва: в ревизионния акт е констатирано, че в счетоводството на дружеството към 30.09.2008 г. е отразена неразпределена печалба от минали години.

Неразпределената печалба се формира от получени дивиденти от дружествата по Закона за задълженията и договорите, съгласно участието на ревизираното дружество, което е в преобладаващите договори 95 %.

Тази неразпределена печалба е вследствие на получените дивиденти от Д., като тази печалба не е обложена, тъй като както бе посочено по-горе източника им са Д., които плащат патентен данък, а не данък върху печалбата/корпоративен данък. Тази неразпределена печалба отразена в финансовите отчети на жалбоподателя, е източник за покриване на декларираните загуби от основната дейност на жалбоподателя, с оглед на което тази печалба няма да бъде обложена с данък върху печалбата/корпоративен данък.

Приходите от дейността на дружествата (облагаемия оборот от продажби на сладкарска продукция) не е облаган с косвен данък, тъй като при достигане на облагаем оборот при които възниква задължение за регистрация на лицето по ЗДДС, последното преустановява икономическа дейност, не документира приходи, не възникват основания за начисляване на ДДС. В конкретния случай е налице хипотезата на чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.), действащ за ревизирания период 2003 -2006 г., респективно чл. 16 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.).

Търговските и финансови взаимоотношения между лицата по Закона за задълженията и договорите са сключени при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, като резултатите за отчетните периоди на жалбоподателя са загуби. Налице е привидна/прикрита сделка. Привидната сделка се състои във това, че дружеството - жалбоподател притежава дълготрайни материални активи 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 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. В конкретния случай е налице хипотезата на чл. 14, ал. 3 и чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.), действащ за ревизирания период 2003-2006 г., респективно чл. 16, ал. 3 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.). Дивидент е финансов и правен термин, обозначаващ парично разпределение на печалбата на едно предприятие между неговите собственици (акционери, съдружници). Дивидентите произтичат от разпределението на печалбите на стопанските единици след тяхното облагане. И. на дивидента е текущата печалба, след облагането и с данъци, акумулираните неразпределени печалби от предишни години. Неразпределените печалби от предишни финансови години, също представляват печалби след облагането им с данъци, но не е извършено разпределението им под формата на дивидент или за увеличението на допълнителен капитал на предприятието. За целите на ЗКПО, понятието дивидент е определено в § 1, т. 6 от ЗКПО (отм.), респективно в § 1, т. 4 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.). В конкретния случай печалбите на дружествата по Закона за задълженията и договорите не са обложени с корпоративен данък, тъй като както бе посочено по-горе, тези дружества са организирани, ръководени и контролирани, да не превишават съответните обороти от дейността, като заплащат патентен данък.

При така установеното се установяват по несъмнен начин обстоятелства на отклонение от данъчно облагане. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че понятието за избягване на данъчното облагане е все пак ограничено до „напълно изкуствени действия, с които се цели заобикаляне на приложимото законодателство. В скорошната си съдебна практика, Съдът на Европейските общности предоставя по-точни указания относно критериите за установяване наличието на неправомерни практики (напълно изкуствени действия). В делото С., Съдът на Европейските общности е постановил, че дадено установяване може да бъде считано за естествено тогава, когато се приеме – въз основа на оценката на обективни и проверими от трети страни фактори, в частност доказателства за физическо наличие на помещения, персонал и оборудване, – че то отразява икономическата действителност, т.е. когато се касае за действително икономически активно дружество, а не просто за „пощенска кутия“ или „фасадно“ дъщерно дружество. Действително, с посоченото решение се разглеждат и въпроси във връзка с евентуалното нарушаване на правото на установяване, но настоящата инстанция определя същото като приложимо и за процесния случай. Настоящата инстанция

съобразява също така и обстоятелството, че задължително в случай на предполагаемо напълно изкуствено действие на жалбоподателя да бъде предоставена възможност, без да бъде обект на неправомерен административен натиск, да представи доказателства за евентуалната икономическа целесъобразност от това действие.

Степента, в която самият жалбоподателя трябва да докаже икономическата целесъобразност от извършените действия, се определя за всеки отделен случай. В процесния случай на жалбоподателя в рамките на ревизионното производство е дадена възможността да направи необходимите уточнения във връзка със създадените множество от дружества по реда на Закона за задълженията и договорите, като дадените от него обяснения се съдържат в настоящото съдебно решение, в частта му по установяването на фактите. Освен това, коригирането на облагаемия доход в резултат на прилагане на правилата за борба със злоупотребите следва да бъде ограничено до размера на сумите, отнасящи се към напълно изкуственото действие, което в процесния случай е сторено от органите по приходите. Следователно, от събраните по делото доказателства се установява, че са налице изкуствени действия от страна на жалбоподателя по създаването на голям брой дружества по реда на Закона за задълженията и договорите, без същите да са реално съществуващо и в него да се извършва действителна дейност, или, в по-общ план, случаите, когато се наблюдават действия, с които не се преследва стопанска цел (или които биха могли дори да са в разрез с обичайните стопански интереси, докато основната дейност се извършва от жалбоподателя.

Основата за облагане с ДДС за периода 01.07.2007 г. - 30.09.2008 г. е определена, като е взета 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 данъка на фактурираните разходи за материали. Определеният от ревизиращия орган ДДС е в общ размер на 886 814,92 лв., ведно със съответните лихви. С оглед дадените указания с Решение № 10406/24.07.2014 г. на ВАС, с което делото е върнато за ново разглеждане на Административен съд София град, следва да се установи обстоятелството, че безспорно е установено, че [фирма] притежава необходимата техническа, материална, кадрова обезпеченост за извършване на дейността - производство и търговия на сладкарски изделия. Организацията, производството, контрола, вземането на решения относно производствената, търговската, рекламната дейност, ценовата политика, кадровата политика са на Г. М. в качеството му на собственик и управител на [фирма], и в качеството му на съдружник като страна по договорите по Закона за задълженията и договорите.

Същото се установява от събраните в ревизионното производство доказателства, от изложеното в констативната част на заключенията на извършените две съдебно-счетоводни експертизи, и приложенията към съдебно-счетоводните експертизи. От събраните по делото доказателства по

несъмнен начин се установява, че жалбоподателят притежава активи - дълготрайни материални активи (собствени недвижими имоти - производствен сладкарски цех, закупен 2003 г., магазини, търговски помещения. Жалбоподателят е сключил договори, с които са наети недвижими имоти - търговски обекти (сладкарници и др.), машини, съоръжения и оборудване (приложение 1 към съдебно-счетоводната експертиза), в т.ч. ел.нагревателна система; климатична инсталация; компресори; хладилни агрегати; котлони; миксер универсален; пещ за печене, колички (6 бр.), тави за пещ (89 бр.); хладилни агрегати; хладилна камера за плодове вградена; компютри, монитори, принтери, компютърни конфигурации, компютърни системи. Машините, съоръженията и оборудването са закупени през периода 2001 - 2003 г. - стопански инвентар (приложение 1 към съдебно-счетоводната експертиза), в т.ч. сладкарско обзавеждане, сладкарска витрина, хладилни витрини, офис обзавеждане, факсове, копирни машини, бойлери и др. Активите са закупени през периода 2000 - 2003 г. - транспортни средства - леки и товарни автомобили (приложение 1 към съдебно-счетоводната експертиза) закупувани през периода 2001 - 2003 г. Дружеството притежава дълготрайни нематериални активи - ревизираното дружество е отразило в баланса - нематериални дълготрайни активи, притежава марка с наименованието „Неделя”, регистрирана в Патентното ведомство, която е собственост на Г. Н. М. в качеството му на физическо лице.

Същият е едноличен собственик на капитала и управител на [фирма]. Дружеството не притежава дълготрайни финансови активи - в баланса на дружеството няма отразени финансови активи, няма дялове и съучастия в дъщерни, смесени, асоциирани и други предприятия. В баланса е посочено 0 (нула). Установява се също така по несъмнен начин, че жалбоподателят закупува суровини и материали, установява се, че към момента на издаването на ревизионния доклад, дружеството е назначило на трудови договори 199 лица. Персоналът, зает в производството е нает по трудово правоотношение от жалбоподателя. В приложение № 2 към съдебно-счетоводната експертиза са приложени ведомост за заплати - заплати за м. 12.2007 г., за начислени заплати на сладкари, работници след производство, управители, пекар, шофьори, бармани, сервитьори и др. Установява се също така, че дружеството притежава необходимите търговски, санитарни и други разрешителни, изискуеми за функциониране на обектите.

От събраните доказателства по несъмнен начин се установява, че жалбоподателят заплаща разходите за консумативи, в т.ч. ел. енергия, вода, телефон, наем на помещенията, реклама и рекламни материали, опаковки, транспортни разходи, амортизации, същото поема рискове - производствения и търговски асортимент се определя от дружеството, същото дава съгласие и подписва сертификати, организира производствената и търговска и счетоводната отчетност на обекта. От събраните по делото доказателства по несъмнен начин се установява, че дружеството извършва дейности по

производство и търговия със сладкарски изделия, производство и търговия със сладкарски изделия като съдружник в дружества по Закона за задълженията и договорите. В ревизионния доклад подробно са описани дружествата, в които физическото лице е управител и дружествата, в които [фирма] е съдружник. Установява се, че [фирма] е съдружник по договори за дружества по чл. 357 от Закона за задълженията и договорите.

Съдружници по договорите по чл. 357 от Закона за задълженията и договорите са дружества, чиито собственик е същото физическо лице или роднини на това физическо лице. Дружествата по Закона за задълженията и договорите са регистрирани за целите на данъчното облагане, като неперсонифицирани лица. В една част от тези дружества, в които управителя е също управител, а именно Г. Н. М. - 198 на брой, дружества в които собственика Г. Н. М. е представляващ - 203 дружества на брой. От събраните по делото доказателства се установява по несъмнен начин, че производството на сладкарски изделия и търговията е тях се отчита в едно дружество по Закона за задълженията и договорите за определен кратък период: 1 - 2 месеца, след което отчетността на производството и търговията със сладкарските изделия се отчита от друго дружество по Закона за задълженията и договорите и така нататък се прехвърля отчетността на дейността през Д., като в определен момент отчетността от дейността - производство и търговия със сладкарски изделия се поема от дружеството по Закона за задълженията и договорите, което в предишен момент е прекратило временно изпълнението си по договора по Закона за задълженията и договорите.

Не съществува спор, че сделките се осъществяват между свързани лица. В обяснението на управителя на ревизираното лице и управител на Д. е посочено, че от съображения за контрол по отношение на работата с клиенти, анализ и съпоставимост на отделните обекти в [населено място] и страната, производствената и търговка дейност в сладкарският цех и сладкарниците и стопанисването им от отделните различни юридически лица - Д., се извършва по целесъобразност и в съответствие с действащото законодателство в Република Б.. Въз основа на дадени писмени обяснения от управителя на жалбоподателя, в ревизионния доклад е описана подробно ценовата политика на дружеството/дружествата. В обяснението е посочено, че сделките се осъществяват между свързани и несвързани лица, като фирмена политика е единна ценова политика по отношение на крайният продукт за всички клиенти на фирмата.

Стойността на продукцията (от производството) се определя от стойността на употребените материали, разходите за преработка и други разходи, свързани с производството на съответната продукция. Пазарната цена включва себестойност плюс разходите за реализация плюс норма на печалба. Себестойността се формира от фактически употребените суровини и материали за производството на единица продукт, на база последния отчетен период. Крайната цена в сладкарниците се формира от пазарната цена на единица

произведена продукцията плюс транспортни разходи, частта от разходи за реклама, опаковката, подаръчни рекламни материали с незначителна стойност, разходите за наем на помещенията, работната ръка в сладкарниците и % норма на печалба. В ревизионния доклад са описани и приложени, рецептурници и калкулации на продуктите. От събраните по делото доказателства се установява, че за ревизирувания период жалбоподателят декларира следните резултати: за 2003 г. - загуба в размер на 262 840,00 лв. за 2004 г. - загуба в размер на 432 599,00 лв. за 2005 г. - загуба в размер на 503 456,01 лв. за 2006 г. - загуба в размер на 741 538,86 лв. за 2007 г. - данъчна загуба в размер на 1 259 153,00 лв. За ревизирувания период 2003 г. - 2007 г. от жалбоподателя корпоративен данък не е деклариран и не внасян, предвид данните по-горе, дружеството декларира счетоводна загуба от основна дейност и отрицателен данъчен финансов резултат. За ревизираните периоди по ЗДДС - 01.07.2007 г. - 30.09.2008 г. на жалбоподателя е възстановен ефективно ДДС 132 052 лв., а декларираният за внасяне е 313 лв., като последният е внесен ефективно.

От събраните по делото доказателства се установява, че в счетоводството на дружеството към 30.09.2008 г. е отразена неразпределена печалба от минали години 8 410 548,71 лв. Неразпределената печалба се формира от получени дивиденди от дружествата по Закона за задълженията и договорите, съгласно участието на жалбоподателя, което е в преобладаващите договори 95 %. 3. Дружествата по Закона за задълженията и договорите, в които е съдружник и ревизираното дружество заплащат патентен данък, по реда на чл. 30 и чл. 31 от ЗОДФЛ (с годишен оборот до 50 000 лв.). Дружествата по Закона за задълженията и договорите в преобладаващата част не са регистрирани по ЗДДС лица, предвид на което не внасят ДДС за крайния продукт, а тези които се регистрират по ЗДДС, поради задължителна регистрация от натрупан облагаем оборот от 50 000 лв., преустановяват отчитането на дейността до настъпване обстоятелства за дерегистрация по ЗДДС (на основание чл. 117 от ЗДДС, отм.) след изтичане на 18 месечен период с облагаем оборот под 50 000 лв. това са обстоятелства, които се установяват по несъмнен начин и от приложените справки №№ 3, 4, 5, 6 и 7 към съдебно-счетоводната експертиза. От събраните по делото доказателства се установява, че регистрираните Д. нямат наета работна сила, не разполагат с машини и съоръжения за осъществяване на реална производствена и търговска дейност. Безспорно е установено, че Д. не са прекратени. Д. не са прекратени при постигане на целта по договора, не са прекратени дори и към момента на разглеждане на настоящия спор (обстоятелство, което се установява от публично достъпния регистър на Агенцията по вписвания). 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..

Същото представлява предмет на спора. За периода на активна производствена дейност при съответното Д. за кратък период от време не може

да се установи на какъв принцип е предоставян производения цех, търговските обекти и др. дълготрайни материални активи и стопанско оборудване от [фирма] на едно Д., как е връщан от Д. на [фирма], за да се предаде за ползване на друго Д.. Така установените по несъмнен начин обстоятелства обосновават извода, че договорените условия между дружествата съдружници по договорите по Закона за задълженията и договорите са сключения при условия, отличаващи се от условията между несвързани лица. Волята на страните - жалбоподателят и дружествата по Закона за задълженията и договорите е да осъществяват съвместна дейност по производството и търговията със сладкарски изделия, а в действителност производството и търговията със сладкарски изделия се извършва от жалбоподателя. Привидна сделка представляват сключения договори по Закона за задълженията и договорите за съвместно участие и очакване на икономическа изгода дивидент, а прикрита сделка е производството и продажбата на сладкарски изделия на крайния потребител от самото ревизирано лице.

За изясняване на спора в хода на съдебните производства, бяха назначени съдебно-счетоводни експертизи. В хода на първото съдебното производство е била назначена съдебно счетоводна- експертиза. Видно от заключението на вещото лице, както и от зададените въпроси, протоколирани в съдебно заседание не се дава конкретен отговор, в счетоводствата на жалбоподателя и дружествата по Закона за задълженията и договорите, на база на кои счетоводни стандарти са водени стопанските операции, както и как са отразени активите, персонала, ползвани общо от Д., което е и основният аргумент за облагането на жалбоподателят. В заключението вещото лице е посочило теоретично принципите при които се осъществява счетоводството на предприятията, но конкретно същите не са разгледани. В хода на настоящето съдебното производство бе назначена съдебно счетоводна-експертиза. Видно от заключението на вещото лице, както и от зададените въпроси, протоколирани в съдебно заседание не се дава конкретен отговор, в счетоводствата на жалбоподателя и дружествата по Закона за задълженията и договорите, на база на кои счетоводни стандарти са водени стопанските операции, както и как са отразени активите, персонала, ползвани общо от Д., което е и основният аргумент за облагането на жалбоподателя.

В заключението си вещото лице се позовава на документите, които са изготвени - договори, приемо-предавателни протоколи за активите, предоставения персонал, но не взема становище как тези документи са отразени в счетоводството на [фирма], респективно в съответното дружество по Закона за задълженията и договорите. Съставянето на документи, както и наличието им по делото не е равнозначно на отразяването им в счетоводството на лицето, респективно отразяването му в съответствие с икономическата и функционална роля, на събитието или процеса, което е отразено в документа. В заключението вещото лице е посочило теоретично принципите при които се

осъществява счетоводството на предприятията, но конкретно същите не са разгледани. Разгледаните принципи са в противоречие с констатациите и са напълно изключващи се. Относно амортизируемите дълготрайни активи, вещото лице прави извод, че Д. не водят счетоводно предоставеното им производствено и/или търговско оборудване, тъй като дълготрайните материални активи намират отражение в баланса на дружеството, а Д. съставят само отчет за приходи и разходи. Това заключение на вещото лице е незаконосъобразно и противоречи на Закона за счетоводството. В чл. 1 от Закона за счетоводството и в двете редакции (действащ за ревизирия период), изрично е посочено, че неперсонифицираните дружества са предприятия по смисъла на Закона за счетоводството, и същите изготвят финансови отчети/баланс, отчет за приходи и разходи).

Само за изясняване следва да се посочи, че в чл. 32. ал. 3 и ал. 4 от Закона за счетоводството (в сила до 31.12.2006 г.) е регламентиран облекчен режим, а именно финансовите отчети на предприятия, които не подлежат на задължителен независим контрол от регистрирани одитори и сумата на нетния размер на приходите за отчетния период не надхвърля 100 000,00 лв. може да се състои само от отчет за приходите и разходите. В ал. 4 от същата разпоредба, е регламентиран облекчен режим за прилагане на едностранно счетоводно записване за предприятия със сума на нетния размер на приходите им за отчетния период (1 година) до 50 000,00 лв. От събраните по делото доказателства, както и от съдебно-счетоводната експертиза по първото съдебно производство се установява, че Д. прилагат едностранно счетоводно записване, а не двустранно счетоводно записване. Прилагането на тази форма на счетоводството - едностранното счетоводно записване, следва да отговаря на общото изискване на Закона за счетоводството за всеобхватност и достоверност на счетоводната система.

За да отговарят на тези изисквания при прилагането на едностранно счетоводно записване се изисква съставяне на регистри (основни книги), в т.ч. инвентарна книга, в която да се отразят дълготрайните материални активи и амортизациите, като последните кореспондират с книгата за приходите и разходите, в която се отразяват разходите за амортизации. На следващо място следва да се отбележи, че една част от Д. (производствените) не отговарят на облекчения режим за форма на счетоводство и за представяне само на отчет за приходите и разходите (обстоятелство, което се установява от приложение № 5 на съдебно-счетоводната експертиза), т.е същите изготвят и баланс. При така установеното настоящата съдебна инстанция не кредитира заключението на вещото лице, че дълготрайните материални активи не са отразени в баланс на Д., поради изложеното по-горе. Д. са били длъжни да отразят дълготрайните материални активи, които използват в производството при тази форма на счетоводно записване в инвентарната книга, както и да отразят разходите за амортизации в книгата за приходите и разходите, което не е осъществено. Аналогични са констатациите и заключенията на вещото лице относно

предоставения персонал.

Съставянето на документи, както и наличието им към преписката не е равнозначно на отразяването им в счетоводството на лицето, респективно отразяването му в съответствие с икономическата и функционална роля, на събитието или процеса, което е отразено в документа. Изготвени са справки на предоставен персонал, но това предоставяне не е отразено нито при [фирма] нито в Д.. Вещото лице се позовава на писмо на Националната агенция за приходите, изх. № 24-00-9/18.09.2008 г., но същото не е разгледано в неговата цялост, а едностранно. Между страните не съществува спор по отношение на обстоятелството, че може да бъде предоставен персонал, спорът е, предоставен ли е персонал, как е отразено това в счетоводството, както и че за тази услуга, лицето на което се предоставя персонал заплаща на лицето, което предоставя персонал, цена на услугата. По задача 7, относно отчетените от Д. разходи за осъществяване на дейността с контрагент [фирма] и задача 8 относно отразяването на разчетите между страните във връзка с разпределението на печалбите от Д., вещото лице посочва, че е извършило проверка на счетоводствата на Д., въз основа на което прави заключението, че в Д. са отразени разходи по счетоводни сметки 601 и 602, както и че Д. разпределя печалбата под формата на дивидент, който равнозначно е отразен в счетоводството на жалбоподателя. Тези заключения изцяло противоречат на заключенията на вещото лице относно дълготрайните материални активи. Противоречието се изразява в това, че след като Д. води едностранно счетоводство, няма как да има кореспонденция между счетоводни сметки. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че никъде не са посочени водените регистри (книги), от които е взета информацията, разчетните взаимоотношения по повод дивидента не се отразяват в книгата за приходи и разходи на Д.. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че вещото лице прави заключението, че е спазено изискването на СС 18 за отчитане на прихода при жалбоподателя, като изрично посочва, че дивидентът е приход от използвани дългосрочни инвестиции под формата на съучастия. На изричен въпрос в съдебно заседание, къде са отразени тези инвестиции в счетоводството на жалбоподателя, вещото лице не дава отговор, а се позовава на определение в ЗКПО. Само за прецизност следва да се посочи, че инвестиции и дялове (финансови активи) в счетоводството и годишния финансов отчет на жалбоподателя няма (същото е посочено и по-горе относно безспорно установеното). Аналогични са констатациите и заключенията на вещото лице относно другите задачи. Така установените обстоятелства обосновават изводите на настоящата инстанция за некредитиране на заключенията на вещите лица в тази им насока.

Заключенията направени от вещото лице са незаконосъобразни, направени в противоречие с изискванията на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти, поради което настоящата съдебна инстанция не ги кредитира. За разрешаване на спора между страните настоящата инстанция

следва да съобрази правната регламентация на договора за дружество по Закона за задълженията и договорите и правилата за отчитане на стопанските операции и процеси, респективно резултатите от тях, уредени в Закона за счетоводството и приложимите стандарти. Тъй като резултатите от дейността на лицата, печалбата, доходите, разходите са обект на облагане, по аргумент на чл. 1 от ЗКПО, то следва да се съобразят разпоредбите на този закон относно наличието на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК. Настоящата съдебна инстанция не споделя изводите на първоинстанционния съдебен състав, че не са налице основанията по чл. 122, ал.1, т. 2 и т. 4 от ДОПК, предвид факта на даденото от експерта заключение, че счетоводството на [фирма] е водено редовно, включително и по отношенията му с дружествата по Закона за задълженията и договорите в които е участник.

Настоящата съдебна инстанция не споделя заключението на експерта, изготвил съдебно-счетоводната експертиза в хода на настоящото съдебно производство, че дълготрайните материални активи не се отчитат в Д., тъй като последните не изготвят баланс, както и че дълготрайните материални активи отговарят на изискванията на § 1, т. 53 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО за жалбоподателя. Последната разпоредба препраща към изискванията на Закона за счетоводството, с оглед на което освен в обсъдените части на съдебно-счетоводната експертиза и в тази част, същото не се кредитира от настоящата съдебна инстанция. Разпоредбата на чл. 122, ал.1, т. 4 от ДОПК обхваща обстоятелството на липсата или на непредставянето на счетоводна отчетност съгласно закона за счетоводството или когато 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”.

Посочената разпоредба не включва понятието редовно счетоводство, а същата препраща към изискванията на Закона за счетоводството. Законът за счетоводството урежда изискванията към всеобхватността и достоверността на счетоводните системи (счетоводствата) в предприятията (чл. 1 от Закона за счетоводството), съдържанието, съставянето и публичността на финансовите им отчети. В Закона за счетоводството не се обхваща понятието редовно счетоводство. Изискванията на Закона за счетоводството са за всеобхватност и достоверност на информацията съдържаща се в счетоводната система. За спазването на тези изисквания в Закона за счетоводството изрично е посочено, че предприятията осъществяват счетоводните записвания на стопанските операции в хронологичен ред, в съответствие с извършването им, както и при спазване на основни счетоводни принципи, залегнали в разпоредбата на чл. 4 от Закона за счетоводството.

Оценяването и записването (класифицирането) на активите, собствения капитал, пасивите, приходите и разходите са уредени в глава трета на Закона за счетоводството (чл. 13 до чл. 20). Счетоводните стандарти осигуряват

организационно и методологично единство при осъществяване на счетоводното отчитане с цел вярно и честно представяне на финансовото състояние на дружеството. Тези изисквания се отнасят до счетоводството на предприятието, независимо от формата на счетоводството едностранно счетоводно записване или двустранно счетоводно записване. Най-общо следва да се посочи, че предприятията разполагат с определени стопански средства (активи), а тези стопански средства (активи) имат определен конкретен състав и изпълняват определена функционална роля в дейността на предприятието. Стопанските средства (активите) имат конкретен произход (източник на финансиране) и предназначение. Всеки източник обуславя съществуването на определени стопански средства с конкретно функционално предназначение и всеки конкретен актив има съответен източник на придобиване и образуване. Съвкупността от всички активи, с които осъществява дейността си дадено предприятие и техните източници на финансиране формират неговото имуществено състояние. В резултат на осъществяваната дейност в предприятието стопанските средства (активите) се променят както по количество, състав и функционална роля, така и по източници на образуване и произход. В основата на тази промяна стоят извършваните стопански операции и процеси, които придават динамичен израз на имущественото състояние на предприятието. В конкретния случай не са спазени изискванията за всеобхватност и достоверност на счетоводството. Същото се изразява в признаването и оценките на активите, в отчитането на приходите и разходите, в съдържанието и съставянето на финансовите отчети на дружеството. Относно признаването и оценките на активите, следва да се посочи, че съгласно чл. 14 от Закона за счетоводството, активите и пасивите се класифицират и представят във финансовите отчети при условията и по реда на приложимите счетоводни стандарти (в сила от 01.01.2007 г.).

Текстът на разпоредбата в сила до 2006 г. е, че дълготрайните активи са материални, нематериални, финансови и репутация. Тоест още в закона е регламентирано, активите да се класифицират според функционалната им роля в дейността на предприятието. Дълготрайните материални активи са тази част от активите на предприятието, които участват продължително в текущата дейност на предприятието и поради това пренасят постепенно (на части) своята стойност в разходите за производството на продукция. Финансовите дългосрочни активи не участват в текущата дейност на предприятието, тъй като това са активи, които то е предоставило за продължително използване на други предприятия под формата на различни финансови инструменти с цел увеличаване на собствения му капитал чрез участие в разпределението на създадения от тях доход под формата на дивиденди, наеми, ренти, лихви и други възнаграждения.

Установено е, че през ревизирания период дружеството осъществява производство и търговия със сладкарски изделия. Дружеството осъществява дейността си от собствени и наети недвижими имоти, подробно описани в

ревизионния доклад. Собствените недвижими имоти (в т.ч. сладкарски цех), в които се осъществява дейността, както и машините и съоръженията за производство на сладкарската продукция са отразени в счетоводството на дружеството като дълготрайни материални активи. В хода на ревизията е установено, че са сключени множество договори по Закона за задълженията и договорите от дружеството, с които дружествата по Закона за задълженията и договорите обединяват усилията си за експлоатацията на стопански обект - сладкарски цех. Установено е, че регистрираните Д. нямат работна сила, не разполагат с машини и съоръжения за осъществяването на реална производствена и търговска дейност. От приложените счетоводни документи и отчети на дружеството е установено, че в дружеството са отчетени дълготрайни материални активи (производствен цех, магазини и др. подробно описани в ревизионния акт), което както бе изложено по смисъла на счетоводното законодателство означава, че същите участват продължително в текущата дейност на предприятието и поради това пренасят постепенно (на части) своята стойност в разходите за производството на продукция.

От друга страна сключените договори по Закона за задълженията и договорите от дружеството са е предмет обединяване на усилията за експлоатация на стопански обект - сладкарски цех (горепосочения), което означава, че тези активи, са предоставени за продължително използване на други предприятия - съучастия в дружества по Закона за задълженията и договорите, поради което същите според функционалната им роля следва да се класифицират като финансови дългосрочни активи, които не участват в текущата дейност на предприятието. Ако се приеме, че договорите по Закона за задълженията и договорите са действителни, то производствения цех не попада в обхвата на СС 16, респективно не може да се класифицира като дълготраен материален актив. Не е изпълнено условието на СС 16 за притежание на актива, а именно актива да се използва от предприятието за производство на активи (стоки), предприятието да е придобило права върху актива и възможността на предприятието да ограничи достъпа на други до икономически изгоди от актива. В конкретния случай не е налице кумулативното изпълнение на условието за притежание на актива, тъй като не е ограничен достъпа на други стопански единици до икономическите изгоди от актива, тъй като икономическите изгоди от актива се ползват от множеството създадени дружества по Закона за задълженията и договорите. Следователно е налице противоречие между сключените договори по Закона за задълженията и договорите и класифицирането на дълготрайните материални активи в счетоводството на дружеството. Налице е нарушение на Закона за счетоводството относно класифицирането на активите, по конкретно на сградите (сладкарски цех и др.), машините и съоръженията, тъй като същите за заведени в дружеството като дълготрайни материални активи, които участват в текущата дейност на дружеството, същевременно същите активи сгради (сладкарски цех и др.), машините и съоръженията са предоставени за

продължително използване на други предприятия - съучастия в дружества по Закона за задълженията и договорите, които счетоводното законодателство ги класифицира като финансови дългосрочни активи.

От заведеното счетоводство и от финансовите отчети на дружеството не може да се установи каква е икономическата изгода от актива само от предприятието и каква е икономическата изгода от ползването на актива от дружествата по Закона за задълженията и договорите. Така представената информация в отчетите на дружеството не е достоверна, тъй като не отразява същността на използването на актива. Именно поради отчитането на дълготрайните материални активи (респективно разходите за амортизация) в отчетите на дружеството при ревизията правилно е прието, че икономическата изгода следва да се отчита изцяло в това дружество. Правна обосновка на изложеното се извежда и от разпоредбите на Закона за задълженията и договорите.

Съгласно логиката на гражданското право, веднъж внесено за общо ползване дадено имущество (чл. 359 от Закона за задълженията и договорите) може да се иска обратно само при прекратяване на дружеството или при напускане на съдружника, който го е внесъл. От друга страна, така внесено имущество би подлежало на свободно ползване по свое усмотрение и за каквото намери за добре неперсонифицираното дружество за периода на съществуване на дружеството или до неговото напускане. От изложената по-горе фактическа обстановка, приетите по делото доказателства, може да се направи извода, че е налице противоречие между сключените договори за съдружие по Закона за задълженията и договорите и воденото счетоводство от ревизираното лице.

В конкретния случай жалбоподателят лице следва да отчита договорите за съдружие по Закона за задълженията и договорите в счетоводството си, което препраща на отчитане на съвместно контролирани дейности, съгласно т. 5 от Н. 31 (отм.) (СС 31 „Отчитане на дялове в смесени предприятия”), независимо, че не са спазени точно изискванията. Но отчитането на съвместно контролираните дейности не се основават на съдружие, корпорация или друга стопанска единица, нито пък на финансови структура, която да е отделна от самите съдружници и всеки съдружник, което противоречи на сключените договори между съдружниците. По смисъла на счетоводния стандарт не се води отделно счетоводство на смесеното предприятие от този тип, което противоречи на сключените договори и фактическата обстановка, с оглед, че Д. са неперсонифицирани лица приравнени на юридически лица за целите на данъчното облагане и водят отделно счетоводство. За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че воденото счетоводство не отговаря и на изискванията за отчитане на съвместно контролирани стопански единици т. 7 и т. 8 от Н. 31 /СС 31.

Това е така, тъй като всеки съдружник, който участва с налични средства или с някакви ресурси в съвместно контролираната стопанска единица, отразява участието си в собствените отчети като инвестиция. Когато даден съдружник предостави активи на смесеното предприятие, признаването на каквато и да е

част от печалбата или загубата в резултат на сделката трябва да отразява същността на сделката, което в случая не е сторено. Липсва и основната черта за форма на смесено предприятие по смисъла на стандарта, а именно договорното отношение да установява съвместен контрол, както бе изложено по-горе, контрола се осъществява изцяло от жалбоподателя. Предвид това органите по приходите правилно са приели, че са налице основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК и след анализ по ал. 2 са определили основата за облагане с корпоративен данък и с ДДС за ревизираните периоди. В хода на двете съдебни производства бяха назначени съдебно счетоводни-експертизи. Видно от заключенията на вещите лица, както и от зададените въпроси, протоколирани в съдебно заседание не се дава конкретен отговор, в счетоводствата на жалбоподателя и дружествата по Закона за задълженията и договорите, на база на кои счетоводни стандарти са водени стопанските операции, както и как са отразени активите, персонала, ползвани общо от Д., което е и основният аргумент за облагането на жалбоподателя. В заключенията на вещите лица, същите са посочили теоретично принципите, при които се осъществява счетоводството на предприятията, но конкретно същите не са разгледани. С оглед на което, настоящата съдебна инстанция не кредитира заключението на счетоводната експертиза по първото съдебно производство, тъй като както бе посочено по-горе счетоводното законодателство не използва термина „редовно счетоводство”. Настоящата съдебна инстанция не кредитира заключението на счетоводната експертиза и по настоящото съдебно производство, че независимо от формата на счетоводството, то трябва да отговаря на изискванията на Закона за счетоводството, както и предвид подробно изложеното по-горе, че заведеното счетоводство, не отговаря на изискванията на Закона за счетоводството.

Констатациите по спазването на Закона за счетоводството относно отчитането на приходите и разходите в счетоводството на жалбоподателя, са аналогични на изложеното относно оценката на активите на жалбоподателя. Отчитането на приходите и разходите в счетоводството е регламентирано в чл. 17 и чл. 18 от Закона за счетоводството (в редакцията му до 31.12.2006 г.), респективно в чл. 17 от Закона за счетоводството (в сила от 01.01.2007 г.). Посочената разпоредба препраща към приложимите счетоводни стандарти. По смисъла на тези разпоредби приходите и разходите се класифицират според тяхната същност и функция (т. 18 от СС 1), чл. 17 и чл. 18 от Закона за счетоводството (изм.). Най-общото е че, разходите се признават във финансовите отчети на базата на връзката им с приходите /Н. - 1. т. 8.3). Разходите се отчитат като разходи за дейността; финансови разходи; извънредни разходи. Приходите се отчитат като приходи за дейността; финансови приходи; извънредни приходи.

Организирането на счетоводното отчитане на разходите и приходите на предприятието трябва да става при спазване на принципите на счетоводството, регламентирани в Закона за счетоводството и заложиени в основата на счетоводните стандарти. Особено важно значение при създаването на

счетоводна информация за разходите и приходите имат принципите текущо начисляване и съпоставимост на приходите и разходите. В съответствие с принципа за съпоставимост между приходите и разходите (чл. 4 от Закона за счетоводството) разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват в периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват в периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване.

Счетоводният стандарт за отчитане на приходите (СС 18) изисква идентифициране на сделките, като са посочени следните критерии за признаване на приходите: за всяка сделка поотделно; за делими компоненти на една сделка, за да се отрази същността ѝ; за две или повече сделки едновременно, когато те са свързани така, че търговският ефект може да се установи, след като се отчете цялата поредица от сделки. От представените като доказателства по спора счетоводни документи и финансови отчети на жалбоподателя е видно, че същото отчита разходи за обичайна дейност (разходи за производство и търговия на сладкарски изделия) и отчита приходи от обичайна дейност (приходи от продажби на продукция и стоки), отчита и финансови приходи от участия дивиденсти. С оглед гореизложеното за спазването на счетоводното законодателство и приложимите стандарти, то за да са отчетени финансови приходи от участия - дивиденсти, в счетоводството и годишните отчети на жалбоподателя, следва да са отчетени финансови дългосрочни активи, или финансови разходи от операции с финансови инструменти, което не е налице в годишния финансов отчет на дружеството, както бе изложено по-горе относно оценката на активите. Приходът от дивиденсти се признава /СС 18/, когато се установи правото за тяхното получаване. Правото за получаването им не изисква само дивидента да е гласуван, а изисква получателят на дивиденсти да е инвестирал в друго предприятие. Именно инвестираното имущество губи притежаваната форма на възплъщение и функционална роля и приема друга форма - съучастие във вид на дялове, а функционалната му роля е да носи дивидент.

Това налага въпроса каква сделка и/или дейност отчита дружеството, чрез отчитане на дивиденсти, след като няма финансови инструменти/финансови дългосрочни активи. След като са сключени договори за участие в дружества по Закона за задълженията и договорите, където са намерили отражение тези сделки в счетоводството на жалбоподателя. Отчитането на приход от дивидент в годишния финансов отчет, само по себе си по никакъв начин не доказва наличието на такава сделка, тъй като липсват елементите на сделката - предоставяне на активи за общо ползване в Д., отчитане на дял в съучастието, общ контрол и др. От друга страна от годишния финансов отчет на жалбоподателя е видно, че същото отчита разходи за обичайна дейност (разходи за производство и търговия на сладкарски изделия) и отчита приходи от обичайна дейност (приходи от продажби на продукция и стоки). Разходите за обичайна дейност са отчетени и разходи по икономически елементи,

включващи разходи за материали, за външни услуги, за амортизации, за възнаграждения, както и балансова стойност на продадените активи. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че от представените по делото доказателства се установява, че общата сума на тези разходи за 2007 г. са в размер на 2 140 хил. лв., а приходите от обичайната дейност са 1 413 хил.лв. Приходи от обичайна дейност са отчетени нетни приходи от продажба на продукцията, стоки и услуги. Във връзка с решаване на спора се налага отново въпроса каква дейност извършва и отчита дружеството. По смисъла на § 1, т. 12 от Закона за счетоводството обичайна дейност е съвкупност от стопански операции, извършвани регулярно от предприятието, в рамките на осъществяваната от него дейност. Предвид изложеното следва, че жалбоподателят извършва стопански операции по производство и търговия на стоки. Такава е и декларираната основна дейност на жалбоподателя, а именно производство и търговия със сладкарски изделия. Следователно жалбоподателят извършва дейност по производство и търговия със сладкарски изделия, за което отчита всички разходи за производството на продукцията, а отчита предоставени стоки и продукция на Д. и приходи от дивиденди. Следователно са отчетени разходи от обичайна дейност свързани с основната дейност на дружеството - производство на сладкарски изделия, а са отчетени приходи от обичайна дейност - сделки с многобройни неперсонифицирани дружества. На първо място следва да се отбележи, че сделката по която се отчитат разходи и приходи не е една и съща, с оглед на което не е спазен принципа за съпоставимост на приходите и разходите. След като дружеството отчита разходи за производство на сладкарски изделия, то по тази сделка следва да са и приходите, а именно приходи от продажба на сладкарски изделия, което в случая не е сторено. Предвид което основателно е прието в ревизионния акт, че са налице данни за укрити приходи. На следващо място следва да се отбележи, че дружеството притежава активи (дълготрайни материални активи) от които да черпи икономическа изгода, отчита разходи от ползването на активите за производство на продукцията, а срещу тези разходи не съпоставя приходи от същата сделка и/или дейност. Следователно в счетоводството са отчетени разходи, без срещу тях да са отчетени приходи, което отново води до извода за наличие на укрити приходи. Не на последно място следва да се отбележи, че дружеството не притежава финансови активи, а в счетоводството и годишния финансов отчет са отчетени приходи от сделки с финансови активи. Следователно в счетоводството са отчетени приходи, които не са свързани с идентифицирана сделка. Същото представлява нарушение на Закона за счетоводството, както относно класифицирането на активите, така и относно оценката и отразяването на разходите и приходите. Предвид на което основателно е прието в ревизионния акт, че е налице привидна и прикрита сделка. Привидната сделка представлява сключените договори по Закона за задълженията и договорите за съвместно участие и очакване на икономическа изгода дивидент, а прикритата сделка е

производството и реализацията на крайния потребител на сладкарски изделия от самия жалбоподателя.

В конкретните случаи не са спазени принципите на Закона за счетоводството, регламентирани в чл. 4, ал. 2, т. 2 и т. 3, и ал. 3 от с.з (в редакцията му до 31.12.2006 г.), респективно в чл. 4, ал.1, т. 4 и т. 5, и ал. 3 от Закона за счетоводството (в сила от 01.01.2007 г). Не е спазен принципа на предимство на съдържанието пред формата. Този принцип изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, което в случая не е сторено. Същото произтича от самите договори. В процесния случай с договорите по Закона за задълженията и договорите се претендира, че имуществото на жалбоподателя - активи сгради (сладкарски цех и др.), машините и съоръженията са предоставени за продължително използване на други предприятия - съучастия в дружества по Закона за задълженията и договорите. Това напълно противоречи на фактическата и правна обстановка. Договорено е обединяване на усилията за експлоатация на стопански обект - сладкарски цех, което по смисъла на чл. 359 от Закона за задълженията и договорите предполага внесено имущество за общо ползване от неперсонифицираното дружество.

Това имущество по смисъла на гражданското право, може да се иска обратно при прекратяване на дружеството или при напускането на съдружника (жалбоподателя), което не отговаря на действителната фактическа обстановка, тъй като това имущество се ползва от множество дружества по Закона за задълженията и договорите (неперсонифицирани лица), без да е прекратено гражданското дружество. В конкретния случай може да се направи извода, че не са налице характеристиките на дружества по чл. 357 от Закона за задълженията и договорите. Независимо, че в процесните договори е посочено учредяване на неперсонифицирано лице по чл. 357 от Закона за задълженията и договорите. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че в хода на ревизията по несъмнен начин е констатирано, че регистрираните Д. нямат наета работна сила, не разполагат с машини и съоръжения за осъществяване на реална производствена и търговска дейност, както и че за периода на активна производствена дейност при същите не може да се установени, наетия персонал на какъв принцип е разделял работното време между ревизираното дружество и създадените Д..

Не са представени доказателства от жалбоподателя лице как внесените вещи за общо ползване от ревизираното лице като съдружник в Д. се ползват едновременно от множеството Д., след като тези вещи послужват за учредяване на едно дружество по Закона за задълженията и договорите, и то не е прекратено. Представената счетоводна отчетност не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, тъй като ревизираното лице притежава активите, материалната, техническата, кадровата обезпеченост за извършването на производствената и търговска дейност, като респективно

отчита разходите, без да отчита приходите от тези дейности. Приходите от производствената и търговска дейност са разпределени (разпилени) във финансовите отчети на множеството създадени и регистрирани Д.. Предвид това органите по приходите законосъобразно са приели, че са налице основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК и след анализ по ал. 2 са определили основата за облагане с корпоративен данък и ДДС за ревизираните периоди.

В тази връзка настоящата съдебна инстанция отново съобразява обстоятелството, че в предишното съдебно производство в съдебно заседание вещото лице е посочило, при изследването на въпроса за наличието на редовно водено счетоводство са проверени взаимоотношенията на Д. и жалбоподателя, а именно - намира ли стопанската операция израз при единия и има ли огледален израз при другия. Разглеждането на въпроса от този аспект (което, обаче е крайно недостатъчно при решаването на спора) води до извода, че в този смисъл, счетоводството е редовно водено, що се касае за взаимоотношенията между тях. В Заключението по т. 6 от задачата е посочено, че дружествата по Закона за задълженията и договорите на патентен данък са на едностранно счетоводно записване, като водят регистри - книга за приходите, за разходите, за материални запаси. Заключението на вещото лице за редовно водене на счетоводство е необосновано и противоречиво.

По този начин разгледано, не съществува възможността да се проследят огледално операциите при жалбоподателя и дружествата по ЗЗД, тъй като цитираните регистри водени в Д. не отразяват взаимоотношенията със съдружника/жалбоподател. Посочените регистри при едностранно счетоводно записване отразяват само приходите и разходите от дейността, както и движението на материалните запаси. В счетоводствата на Д. не е отразена собствеността на придобитото от съответното дружество, в съответствие с разпоредбите на чл. 359 от Закона за задълженията и договорите. При така направените изводи настоящата инстанция съобразява обстоятелството, че първоинстанционният съд неоснователно и незаконосъобразно е кредитирал заключението на вещото лице в тази част. Аналогични са заключенията на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза в настоящото производство.

Същите са коментирани по-горе, с оглед на което следва да се посочи, че неизготвянето на баланс, като част от годишния финансов отчет от страна на Д. не представлява основание за незавеждане на предоставените активи. Както е посочено по-горе има регистър-книга (инвентарна книга), в която ако има дълготрайни материални активи, същите трябва да се отразят. Установено е и не е спорно, че в счетоводствата на Д. не е отразена собствеността на придобитото от съответното дружество, в съответствие с разпоредбите на чл. 359 от Закона за задълженията и договорите. С оглед на което, изводите на вещото лице са направени в противоречие на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Относно предоставения персонал, от

заклучението на експерта е видно, че разходите за персонала са отразени в счетоводството на жалбоподателя. Независимо, че експертът се позовава на указание на Националната агенция за приходите, то същото не е коментирано в неговата цялост, тъй като е коментирано само че разходите за персонал и осигуровките се отчитат при жалбоподателя, но не е коментирана цената на услугата по договора за предоставяне на персонал, респективно отразяването в счетоводството на Д. и на [фирма].

Видно от приложенията към съдебно-счетоводната експертиза (от 3 до 7) разходи по договор за персонал в Д. не са отразявани. Предвид изложеното, фактите потвърждават установеното при ревизията, а заключението на вещото лице се явява необосновано (липса на взето становище въобще) относно справки предоставени брой лица, за което липсва счетоводно отразяване в Д.. От друга страна е установено, че жалбоподателят има назначен персонал, отразени са разходите за персонала в счетоводството, което противоречи на заключението на експерта, че персонала е предоставен на Д..

Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството относно упражнявания контрол върху изпълнение на трудовите задължения от лицето, на което се предоставя персонал и от друга страна настъпване на непосредствения резултат от престираната работна сила в патримониума на същото лице, които критерии в случая не са изпълнени. Поради наличието на такива противоречия и взаимно изключващи факти и изводи, настоящата съдебна инстанция не кредитира заключението на експерта. От събраните по делото доказателства несъмнено се установява, че дружествата по Закона за задълженията и договорите не притежават имущество и активи, същото е видно от констатациите на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и от събраните доказателства в хода на ревизията. От събраните доказателства изискани е ИПДОЗЛ се установява, че Д. нямат наета работна сила, не разполагат с машини и съоръжения за осъществяването на реална производствена и търговска дейност.

Това не е и предмет на спор между страните. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото съдебно решение правният спор между страните е свързан и обусловен и от правната регламентация на договора за дружество по Закона за задълженията и договорите. Договорът за гражданско дружество е консенсуален, неформален, многостранен, възмезден, каузален и комутативен договор. От гледна точка на неговата валидност, не е необходимо да съществува предшестващо правоотношение, т.е. да се класифицира като главен договор. Договорът за гражданско дружество е уреден нормативно в Закона за задълженията и договорите, в чл. 357 от Закона за задълженията и договорите, където е и легалната дефиниция на този вид дружество, а именно: неперсонифицирано дружество, създадено е договор между две или повече лица за обединяване на своята дейност за постигане на една обща стопанска цел. По силата на договора за дружество възникват права и задължения за всеки от участниците. В правната теория и съдебна практика е възприето

виждането, че те имат паралелна насоченост, еднакво съдържание, както за взаимност така и несрещупоставимост на задълженията. За разлика от двустранните договори, при които правата и задълженията се обуславят взаимно (страните имат различни цели и интереси, то при договора за дружество правата и задълженията не се обуславят взаимно, тъй като съдружниците се обединяват около една цел.

Общата цел е и правно основание за задължаването на страните, поради което задълженията са взаимни. Независимо от това дали стопанската дейност на неперсонифицираното дружество се извършва с или без общо имущество, всеки от съдружниците трябва да внесе нещо - арг. от чл. 358, изречение първо от Закона за задълженията и договорите. Вноските могат да бъдат парични и непарични. По своето естество непаричната вноска може да бъде движими и недвижими вещи, ценни книги, вземания, права върху интелектуална собственост (авторско право, патент, ноу-хау, търговска марка и др.), услуга или бъдещ труд. Независимо от вида си вноската трябва да бъде парично оценена и то към момента на създаване на неперсонифицираното дружество, защото това е пряко свързано с определяне на дяловете на участниците, същите са функция от внесеното. Внесеното от участниците в неперсонифицираното дружество може да бъде за общо ползване, то се запазва в патримониума на лицето, което го предоставя, или съсобственост на съдружниците, по отношение на внесените пари, заместими вещи и вещи, които се унищожават чрез употреба.

Доколкото внесеното в неперсонифицираното дружество е с оглед постигането на една обща цел, то за него не се дължи възнаграждение. Съгласно гражданското законодателство неперсонифицираното дружество няма отделна правосубектност, но за данъчни и счетоводни цели неговия статут се урежда различно. По смисъла на чл. 1, ал. 2 на Закона за счетоводството, неперсонифицираните дружества са предприятия. Следователно, гражданските дружества, учредени по реда на Закона за задълженията и договорите, следва да водят отделно счетоводство по общите правила на счетоводното законодателство и стандарти. Съгласно чл. 9 от ДОПК, по отношение на производствата за установяване на данъчни и осигурителни задължения неперсонифицираните дружества са приравнени на юридически лица - т.е. за данъчни цели неперсонифицираните дружества следва да се разглеждат като самостоятелни правни субекти, които са носители на данъчни права и задължения.

В качеството си на стопански субект, извършващ независима икономическа дейност, гражданското дружество представлява данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС и като такава формира облагаем оборот за целите на задължителната регистрация по чл. 96, ал. 1 или чл. 99, ал. 2 от закона. Същото извършва възмездни доставки на стоки и/или услуги в изпълнение на дейността си, като издава данъчни документи и начислява ДДС, води данъчни регистри по реда на чл. 124 и подава справки-декларации.

Общата характеристика на гражданското дружество дава възможност да се дефинират и правните последици от гледна точка на ЗДДС на внесеното от съдружниците. При създаване на неперсонифицирано дружество, внесеното от съдружниците служи за постигане на общата цел и за него не се дължи възнаграждение.

То няма характер на доставка на стока по смисъла на чл. 6, съответно на услуга по смисъла чл. 9 от ЗДДС (става въпрос по скоро за внасяне на права, доколкото трудно може да се говори за внасяне на услуга към момента на създаване на неперсонифицираното дружество). Това произтича както от факта, че няма насрещност на престациите, така и от липсата на възнаграждение. В конкретния случай, ревизираното лице не доказва къде е апортираното имущество, а именно в кое от всички дружества по ЗЗД (над 300 бр.) е извършен апорт. От представените по делото доказателства се установява, че имуществото е на жалбоподателя. Това имущество не е внесено от жалбоподателя/съдружник в дружество по Закона за задълженията и договорите, към датата на сключване на договор, както и не е извършена оценка на имуществото на жалбоподателя, с което то участва в Д.. Договорът с Д. не е прекратен.

Същото това имущество е послужило за сключване на договори с всичките дружества по Закона за задълженията и договорите, по същия описан начин, без прекратяване на договорите по Закона за задълженията и договорите. Т.е по никакъв начин не е доказано от жалбоподателя и Д., в кой момент имуществото за съвместна дейност, в кое Д. е внесено, на кое Д. е предоставено, както и начина на прекратяване на предоставянето от едно дружество по Закона за задълженията и договорите към внасянето/предоставянето на друго дружество по Закона за задълженията и договорите. В действителност страните не са учредили гражданско дружество за съвместна дейност, тъй като ветите (активите) от единия съдружник (жалбоподателя) не са предоставени за общо ползване за дейността на едно Д. а са останали при съдружника.

С тези действия е видно, че само привидно се създава впечатление за осъществяване на дейност с общ актив. Именно това налага извода, че страните по договорите по Закона за задълженията и договорите не са желали настъпването на резултат от така сключените договори - учредяване на дружество по Закона за задълженията и договорите и развиване на обща дейност в конкретния обект. По отношение на другите операции, предприети между съдружниците и Д., при които не е налице хипотеза на внасяне съгласно дружествения договор на стока или услуга за общо ползване или в съсобственост съобразно дружествените дялове, настоящата инстанция прави извода, че е налице доставка на стока и/или услуга. В този смисъл е и решение от 29.04.2004\_г. на Съда на европейските общности, пети състав, по дело C-77/01 E. de desenvolvimiento mineiro SGSP SA (E.) срещу F. pública, според което извършените доставки в рамките на консорциума трябва да се разглеждат като обикновени доставки за целите на ДДС. Като основен разграничителен

критерий в случая е поставено получаването на възнаграждение за извършената работа.

Според мотивите на посоченото решение, за това което е възложено в рамките на консорциума на членовете не се дължи възнаграждение, но за сметка на това, за извършената работа над това, което им е определено, те получават възнаграждение. Когато във връзка с изпълнение на поета от гражданското дружество поръчка, негови отделни съдружници участват като подизпълнители срещу заплащане, данъчните им взаимоотношения с Д. следва да се уредят като доставчикът документира и обложи доставката на услуга по общия ред, т.е. като възмездна доставка на услуга между отделни стопански субекти. Това следва от механизма на действие на ДДС като косвен многофазен и некумулятивен данък, както и от принципа на неутралност на ДДС (данъкът е косвен, защото с него се облага потреблението на стоките и услугите, той е многофазен, защото ДДС се начислява по конкретната доставка на всеки етап от реализацията на стоката или услугата, некумулятивен е, защото данъкът се включва еднократно в крайната цена на стоката или услугата, като облагането само на добавената стойност се постига чрез механизма на приспадане на данъчен кредит от всеки получател в поредицата от доставки по пътя на реализацията на стоката или услугата).

От тук може да се обоснове извода, че когато гражданското дружество начислява ДДС за извършените услуги по фактурите към възложителя на поръчката, то следва да ползва данъчен кредит по доставки от свои подизпълнители, включително и в случаите, в които те са съдружници в дружеството. Предвид факта, че доставките на услуги от съдружникът към гражданските дружества са между свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, то приложение следва да намери чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, според който данъчната основа при такива доставки, е пазарната цена по смисъла на § 1, т. 8 от Допълнителните разпоредби на ДОПК (сумата без ДДС и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани), респективно по реда на чл. 14 от ЗКПО (отм.) и чл. 16 от ЗКПО. Методите за определяне на пазарните цени са регламентирани в § 1, т. 10 от ДОПК и Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

В конкретния случай доставките от съдружника (жалбоподателя) към Д. са с данъчна основа определена, като префактурирани разходи. С оглед на което не са спазени горепосочените разпоредби относно доставките между съдружник и Д., т.е. сделките са сключени при условия чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. Ясна е волята между страните по сделката, а именно префактуриране на разходи, които реално не водят до начисляване на ДДС, в общия случай различно от ползвания данъчен кредит от страна на съдружника в Д., както и не водят до отчитане на приходи, които да се облагат с пряк данък (корпоративен) от съдружника.

От страна на създадените дружества, също е налице избягване на пряк и косвен данък, а именно Д. не са регистрирани лица по реда на ЗДДС и като такива не начисляват ДДС за продажбите на крайния продукт (сладкарски изделия), Д. заплащат патентен данък и не определят данъчна облагаема печалба по смисъла на ЗКПО, т.е. не са задължени лица по ЗКПО, респективно не определят дължим корпоративен данък. Следователно, от събраните по делото доказателства се установява наличието на множество граждански дружества, които престават да действат щом достигнат облагаем оборот и това следва да се определи като обстоятелство, което е насочено към неплащане на данъци (пряк и косвен). Независимо от това обстоятелство, видно от мотивите на ревизионния акт, данъчната основа на сделките за облагане с пряк и косвен данък е определена съобразно изискванията за доставки между свързани лица, а именно от съдружник към гражданското дружество.

Именно така определената данъчна основа в ревизионния акт е в съответствие с изискванията на чл. 16 от ЗКПО за определяне на пазарна цена, респективно чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. При така установеното следва извода че е налице данъчна измама - доколкото безспорно са налице както субективния елемент – предварително съгласувани действия и разработване на схеми с цел неплащане на данъци, така и на обективния елемент - неплащане на дължимите данъци - доколкото схемата е действала в продължителен период от време. Посочените обстоятелства са достатъчни, за да се обоснове прилагането на чл. 16 от ЗКПО, респективно чл. 122, ал. 2, т. 13 от ДОПК. В тази връзка доколкото тълкувателната дейност на С. е един от източниците на правото за регулиране на данъчните правоотношения, следва да се посочи решението по казуса „Х.“ от 21.02.2006 г. по дело № С-255/02, което третира редица въпроси свързани със злоупотребата с право.

Тълкуването на понятието „злоупотреба“ е дадено с решение от 22.12.2010 г. по дело С-103/09 на С.. Съгласно т. 44 от същото, констатацията, че е налице злоупотреба произтича от предмета, целта и последицата от тези операции. Документирането на доставките без те да са реално извършени, цели заобикаляне на данъчния закон. С оглед посоченото в горесцитираната практика на С., в т.ч. и по т. 94 и т. 98 от С-255/02, че в случаите в които е установено, че е съществувала злоумишлена практика, сделките, чрез които е осъществена трябва да се предефинират така, че да се възстанови ситуацията, която би преобладавала при отсъствието на сделките, представляващи тази злоумишлена практика. Както бе посочено, икономическата изгода на сделката е, че жалбоподателят е производител и търговец на сладкарски изделия. Като такъв същият е бил длъжно по смисъла на ЗДДС да декларира тези доставки като облагаеми на краен продукт - стоки /сладкарски изделия, за които е било длъжно да начисли ДДС върху продажната цена (пазарна).

Респективно да ползва данъчен кредит за закупените материали, което е безспорно установено, че лицето е ползвало правото си на данъчен кредит. При последващата продажба, в т.ч. и към Д. е следвало да начисли ДДС върху

пазарната цена, което не е сторено. С префактуриране на разходите за материали към Д., жалбоподателят е посочил данъчна основа и е начислил ДДС в размер по-малък от ползвания данъчен кредит при покупката на материалите, съответно резултата при Д. е неначисляване на ДДС, тъй като дружествата по Закона за задълженията и договорите в голямата си част не са регистрирани лица по ЗДДС. За тези които са регистрирани по ЗДДС граждански дружества са ползвали данъчен кредит, респективно са начислили ДДС за кратък период (1 месец), след което са преустановявали дейността си, без прекратяване на договора по Закона за задълженията и договорите. Резултатът от доставките за закупуване на материали за производство на сладкарските изделия, активи, транспорт е с право на ползване на данъчен кредит, от което право жалбоподателят се е възползвал, за продажбите на сладкарските изделия жалбоподателят е начислил ДДС до размера на ползвания данъчен кредит за покупка на материали и с ревизионния акт е начислен ДДС за разликата до продажна цена, следователно този резултат е постигнат с елиминирането на доставките към Д., които не са регистрирани лица по ЗДДС и извършват продажби на стоки по пазарни цени. Именно по този начин с ревизионния акт са предефинирани сделките от злоумишлена практика, като с елиминирането на привидна сделка се възстановява ситуацията която преобладава, с оглед на което са взети предвид резултатите от прикритите сделки.

Действително, съобразно чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, вр. чл. 9, ал. 2 от ДОПК консорциумът е самостоятелно данъчно задължено лице, като едновременно с това, но извън третирането си за целите на данъчното облагане консорциумът не е самостоятелен правен субект, не може да бъде страна по облигационни и търговски правоотношения, нито пък да притежава имущество. Основно обстоятелство при неперсонифицираните дружества е наличието на многостранен, а не на двустранен договор, при който липсва размяна на престации между съдружниците по повод на договора за дружество. При договора за дружество по смисъла на чл. 357 от Закона за задълженията и договорите страните не поемат помежду си насрещни права и задължения, каквито се поемат при двустранните договори, като задълженията не са насрещни, а са взаимни. Веднъж внесено за общо ползване в дружеството дадено имущество може да се иска обратно само при прекратяване на дружеството или пък при напускане на съдружника, който го е внесъл.

От друга страна, така внесеното имущество би подлежало свободно ползване от консорциума за периода на съществуването му или до напускане на съдружника. Несъмнено е също така, че членовете на неперсонифицираните дружества могат да получат доход, като от данъчна гледна точка те не осъществяват доставка към неперсонифицираното дружество, изпълнявайки задълженията си по договора за учредяване на консорциум, но пък той осъществява, от друга страна, доставка към възложителя. Това са обстоятелства, които са довели до въпроси при прилагането на ЗДДС, като би могло да се приеме, че към настоящия момент част от отговорите на тези

въпроси се дават и в посоченото по-горе решение на Съда на Европейския съюз.

Съгласно мотивите на посоченото решение операциите, предприети от членовете на консорциума в съответствие с дружествения договор и съответстващи на дела на всеки съдружник, не представляват доставка на стока или услуга срещу възнаграждение по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Шеста директива, следователно не представляват облагаема доставка по смисъла на същата директива (сега чл. 2 от Директива 2006/112/ЕО). Поради това обстоятелство извършеното от съдружниците в съответствие с договорените дялове в дружествения договор не представлява доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, тъй като това са престации за взаимната обща дейност, а не представляват размяна на насрещни престации. Що се отнася до други операции, предприети между съдружниците в консорциума, при които не е налице посочената хипотеза на внасяне съгласно учредителния договор на стока или услуга за общо ползване от консорциума съобразно дяловете на участниците, то такива стоки или услуги не са предмет на въпросния учредителен договор и не попадат в обхвата на взаимно поетите задължения, което би изключило липсата на насрещност на престациите.

В тази връзка в мотивите на посоченото решение се посочва още, че предприемането на операции, повече от договорените като дял съгласно договора за учредяване на консорциум, които представляват плащания за надхвърлящото дела, представлява предприемане на облагаеми доставки, като в тези случаи са налице насрещни задължения, поради което съответният съдружник би следвало да има право на възнаграждение, което от своя страна обосновава наличието на доставка по смисъла на чл. 6, респективно на чл. 9 от ЗДДС. Следователно, по отношение на услуги, които фактически ще се извършват от съдружници в консорциума, ако посочените услуги не са пряко свързани с проекта, във връзка, с който е създаден консорциума, същите ще представляват доставки по смисъла на ЗДДС.

Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото съдебно решение, операциите, предприети от членовете на консорциума в съответствие с дружествения договор и съответстващи на дела на всеки съдружник, не представляват доставка на стока или услуга срещу възнаграждение по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Шеста директива, следователно не представляват облагаема доставка по смисъла на същата директива (сега чл. 2 от Директива 2006/112/ЕО). Поради това обстоятелство извършеното от съдружниците в съответствие с договорените дялове в дружествения договор не представлява доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, тъй като това са престации за взаимната обща дейност, а не представляват размяна на насрещни престации. Що се отнася до други операции, предприети между съдружниците в консорциума, при които не е налице посочената хипотеза на внасяне съгласно учредителния договор на стока или услуга за общо ползване от консорциума съобразно дяловете на участниците, то такива стоки или услуги не са предмет

на въпросния учредителен договор и не попадат в обхвата на взаимно поетите задължения, което би изключило липсата на насрещност на престациите. В тази връзка в мотивите на посоченото решение се посочва още, че предприемането на операции, повече от договорените като дял съгласно договора за учредяване на консорциум, които представляват плащания за надхвърлящото дела, представлява предприемане на облагаеми доставки, като в тези случаи са налице насрещни задължения, поради което съответният съдружник би следвало да има право на възнаграждение, което от своя страна обосновава наличието на доставка по смисъла на чл. 6, респективно на чл. 9 от ЗДДС.

В тази връзка са и мотивите, съдържащи се в решение на Съда на Европейските общности от 29.04.2004 г., използвано като аргументация както от решаващия административен орган. Съгласно мотивите на посоченото решение за целите на ДДС дейностите, извършени в рамките на един консорциум за негова сметка от всеки един от членовете му не се различават по принцип от дейностите, осъществени от едно предприятие за негова сметка и следва да бъдат третираны по същия начин. Както следва от чл. 2, т. 1 от Шестата директива само доставките на стоки и услуги, извършени срещу възмездие се облагат с ДДС и следователно, доколкото доставките на стоки или услуги не са извършени срещу възмездие за сметка на трето лице, те по принцип не са облагаеми сделки.

Фактът, че тези дейности са осъществени от член на консорциума, който го управлява е без значение по този повод. От друга страна, когато надхвърлянето на частта от дейностите, определени във въпросния договор за даден член на консорциума води до заплащане от страна на другите членове на този консорциум на възмездие за дейностите, надхвърлящи въпросната част, тези дейности представляват доставки на стоки или услуги извършени срещу възмездие по смисъла на въпросната разпоредба. При съобразяване на посочените обстоятелства следва извода, че не е налице хипотеза на внасяне съгласно дружествения договор на стока или услуга за общо ползване или в съсобственост, поради което е налице доставка на стока, респективно услуга. Когато във връзка с изпълнение на поета от гражданско дружество поръчка негови отделни съдружници участват като подизпълнители срещу заплащане, данъчните им взаимоотношения с Д. следва да се уредят като доставчикът документира и обложи доставката на услугата по общия ред, т.е. като възмездна доставка на услуга между отделни стопански субекти.

При решаването на спора по същество на ответника е дадена възможност за представяне на писмени бележки, които настоящата съдебна инстанция е длъжна да обсъди при при постановяването на решението си, доколкото вече не се е поризнесла по същите. Неоснователно е оплакването, че са облагат за втори път реализираните приходи от дейността на всяко едно от дружествата по ЗЗД. Както органите по приходите, така и настоящата инстанция установява обстоятелства на приложимост 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.

От събраните по делото доказателства се установява, че не е налице повторно облагане на реализираните приходи от дружествата по ЗЗД, доколкото за всеки един от ревизираните периоди определената част от внесените патентни данъци е приспадната под формата на авансови вноски за корпоративен данък за съответната ревизирана година (стр. 41, 52, 65, 82, 88 от ревизионния доклад). Действиетлно, по отношение на жалбоподателя са налице издадени и влезли в сила ревизионни актове, представени като доказателства по спора във връзка с установяването на задълженията му по ЗДДС, но същите се отнасят до периоди, извън ревизирания период, а именно последния издаден и влязъл в сила ревизионен акт - № 20003894/04.01.2008 г. е в резултат на ревизия по ЗДДС за периода 01.08.2005 г. – 30.06.2007 г.

Р. акт, предмет на съдебен контрол за законосъобразност в производството пред настоящата инстанция установява задължения по ЗДДС за търговското дружество за периода 01.07.2007 г. – 30.09.2008 г., корпоративен данък за периода 01.01.2003 г. – 31.12.2007 г., патентен данък – за периода 01.01.2003 г. – 31.12.2006 г. по отношение на жалбоподателя като доказателства по спора са представени и влезли в сила ревизионни актове във връзка с осъществени данъчни ревизии на жалбоподателя, а именно – данъчен ревизионен акт № 179/01.04.2003 г. за извършена ревизия на дружеството по ЗДПч (отм.) и ЗКПО (отм.) за периодите 1998 г., 1999 г., 2000 г. и 2001 г., данъчен ревизионен акт № 1277/25.11.2003 г. за извършена ревизия по ЗДДС за данъчни периоди 01.04.2003 г. – 31.07.2003 г., данъчен ревизионен акт № 2654/08.12.2005 г. за извършена ревизия по ЗДДС за данъчни периоди 01.09.2003 г. – 31.07.2005 г. и данъчен ревизионен акт № 20003894/04.01.2008 г. за извършена ревизия по ЗДДС за периода 01.08.2005 г. – 30.06.2007 г. Следователно, за установените задължения за корпоративен данък и ДДС с ревизионния акт, предмет на съдебен контрол за законосъобразност в производството пред настоящата инстанция не са били извършвани данъчни ревизии на дружеството за тези периоди, а извършваните ревизии са за предходни периоди. За първи път задължения на жалбоподателя за корпоративен данък и за ДДС за тези периоди се установяват с обжалвания ревизионен акт. Действително, както се посочва в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на ответника (стр. 18 от същите) отделните участници в консорциума не се облагат пряко за печалбите си, реализирани от дейността на същия.

В процесния случай, обаче обстоятелство на отделно облагане на отделните участници в консорциума не се установява да е направено от органите по приходите. В процесния случай от събраните по делото доказателства и от анализа на същите се установяват обстоятелствата по чл. 14, ал. 1 от ЗКПО (отм.), във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.) за ревизираните периоди 2003 г., 2004 г., 2005 г., 2006 г. и по реда на чл. 78, във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО за ревизираната 2007 г.

Доколкото, съгласно § 2 разпоредби на ДОПК, за неуредените с този кодекс

случаи, се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс, то съдът на основание чл. 168, ал. 1 от АПК е длъжен да провери законосъобразността на административния акт на всички основания по чл. 146, като по отношение на нищожността, съгласно чл. 168, ал. 2 съдът я обявява, дори да липсва искане за това. Съдът намира, че обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган. Заповедта за определяне на компетентния за издаването на ревизионния акт орган, както и заповедта за възлагането на ревизията са връчени на ревизираното лице, видно от разписките към същите.

С оглед заявената претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от ответника по спора, в съответствие с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения същата е основателна, като в съответствие с чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК същата следва да бъде уважена в размер на 15 567, 07 лв.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК съдът,

## **РЕШИ**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № [ЕГН]/13.05.2010 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., като неоснователна.

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 15 567, 07 лв.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ**