

РЕШЕНИЕ

№ 2439

гр. София, 08.05.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 30.01.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **2430** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] със седалие в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез пълномощника Д. Т., против Ревизионен акт /РА/ № Р-2214-1300985-091-001/ 13.09.2018 г., поправен с РА за поправка на РА № Р-22221418201897-003-001/19.11.2018 г., и двата издадени от орган по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърдени с Решение № 1883/05.12.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 2 658 810,98 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ведно с начислените му лихви от 2 461 425,11 лв., както и установените допълнителни задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2008 г. и 2009 г. в общ размер на 877 636,47 лв., ведно с начислените му лихви от 774 500,41 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Жалбоподателят счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава

се на практиката на СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.Д. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и за присъждане на разноски по представен списък. Представя писмено становище с подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, се представлява от юк.М., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 16.01.2019 г. (л.28). Жалбата е подадена на 29.01.2019 г. по пощата, видно от пощенското клеймо на приложения плик (л.13), и при наличието на правен интерес. При постъпването ѝ жалбата е била нередовна, тъй като е била подадена от ненадлежно лице. Констатираната нередовност на жалбата е отстранена чрез потвърждаване на действието по подаването ѝ от управителя на дружеството-жалбоподател. Ето защо жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С ревизионен акт № [ЕГН]/11.04.2012 г. /л.128/ на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС за периода от 19.06.2008 г. до 31.01.2011 г.; и по ЗКПО за периода от 21.03.2008 г. до 31.12.2009 г. Казаният РА е отменен от Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 171/28.01.2013 г., поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 589/29.03.2013 г. и преписката е върната за нова ревизия.

В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-2214-1300985-01/04.02.2013 г., издадена от К. И. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за периода от 19.06.2008 г. до 31.01.2011 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 21.03.2008 г. до 31.12.2009 г. ЗВР е връчена на 13.03.2013 г. по реда на чл.32 ДОПК, като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчването на заповедта. За ревизиращи органи са определени М. П. Б. – гл. инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Т. И. В. – ст.инспектор по приходите. Заповедта е изменена със ЗВР № Р-2214-1302850-02/01.04.2013 г. и ЗВР № Р-2214-1305218-03/ 07.06.2013 г., издадени от К. И. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., с които срокът на ревизията е съответно продължаван. Във връзка с компетентността на К. И. С. е представена Заповед № РД-01-1354/01.11.2012 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.15).

На 10.04.2013 г. ревизираното дружество е подало молба за спиране на ревизионното производство на основание чл.34, ал.1, т.2 ДОПК поради образувано досъдебно производство, което е от значение за изхода на възложената ревизия, и е приложило

удостоверение от Районна прокуратура-гр.В.. С Решение № 1300713/17.04.2013 г., издадено от К. И. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е постановен отказ за спиране на производството. Решението е обжалвано от [фирма] пред АССГ, който с Определение № 5697 от 02.09.2013 г. е отхвърлил жалбата.

На 10.05.2013 г. ревизираното дружество е подало втора молба за спиране на ревизионното производство, на същото основание. С Решение № 1300895/16.05.2013 г., издадено от К. И. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., отново е постановен отказ за спиране на производството.

Със Заповед № Р-2214-1300453/09.08.2013 г., издадена от К. И. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., ревизионното производство е спряно, въз основа на постъпило Уведомление № 01794/16.07.2013 г., съгласно което с постановление на Районна прокуратура [населено място] от същата дата е образувано досъдебно производство № 1786 ЗМ-843/2013 г. за разследване на незаконно присвояване на счетоводни и търговски документи на [фирма], което е от значение за изхода на ревизионното производство.

Със Заповед № Р-2214-1300985-143-001/10.04.2018 г., издадена от Б. Н. Н. - Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-гр.С., ревизионното производство е възобновено. Срокът на ревизията след възобновяването е до 13.04.2018 г. Във връзка с компетентността на Б. Н. Н. е представена Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.17).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-2214-1300985-092-001/06.06.2018 г., връчен на пълномощник на жалбоподателя на 05.10.2018 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение. Със Заповед за определяне на компетентен орган № Р-2214-1300985-092-001/12.09.2018 г. е определен компетентният орган, който да издаде РА - М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. и ръководител на ревизията.

Ревизията приключва с РА № Р-2214-1300985-091-001/13.09.2018 г., издаден от М. П. Б. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С.. РА е връчен на 05.10.2018 г. В мотивите на акта подаденото възражение е обсъдено и е прието за неоснователно.

На основание чл.133, ал.3 ДОПК от М. П. Б. - гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С., е издаден РА за поправка на РА № П-22221418201897-003-001/19.11.2018 г., с който са поправени очевидни фактически грешки в Таблица 1 - ред 20 и ред 26. В колона 8 на таблицата на ред 20 като внесена сума е вписана 387,44 лв. вместо 620,78 лв., и на ред 26 е записана 9 776,64 лв. вместо 9 260,39 лв.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия и услуги.

В хода на ревизионното производство ревизирания субект са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от 11.02.2013 г., от 08.04.2013 г., от 17.05.2013 г. и от 05.06.2013 г., с които са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Документи не са представени. Представено е уведомително писмо, съгласно което на дружеството са откраднати всички счетоводни документи, за което е налице удостоверение от Районна прокуратура [населено място]. Според допълнително обяснение представянето на каквито и да е документи от страна на дружеството е обективно невъзможно.

С протокол № 1395506/12.04.2018 г. са присъединени документи, събрани в хода на

предходното ревизионно производство.
Ревизията е направила следните констатации:

I. По ЗДДС ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 273 235,79 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№ 230/15.10.2010 г. и № 284/16.11.2010 г. с предмет "услуга"

№ 253/26.10.2010 г. и № 255/27.10.2010 г. с предмет "по договор"

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил само процесните фактури. Не е представил договори или други доказателства, от които да се установи предметът на доставките.

2. В размер на 473 845,92 лв. по следните фактури с предмет "по договор", издадени от [фирма]:

№ 188/15.08/2008 г., № 220/16.09/2008 г., № 247/10.10/2008 г., № 262/14.10/2008 г., № 360/27.11/2008 г., № 361/27.11/2008 г., № 513/29.01.2009 г., № 881/30.09/2009 г., № 906/30.10.2009 г., № 1060/04.12.2009 г., № 1077/30.12.2009 г., № 1089/29.01.2010 г., № 1196/12.03/2010 г., № 1229/07.04.2010 г., № 1288/03.05.2010 г., № 37/30.06.2010 г., № 1355/01.07.2010 г., № 1320/13.07.2010 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил само процесните фактури. Не е представил договори или други доказателства, от които да се установи предметът на доставките.

3. В размер на 363 442,62 лв. според РД, а 352 831,61 лв. според заключението на ССЕ, по следните фактури с предмет "по договор", издадени от "Т." Е.:

№ 4/10.02.2009 г., № 67/01.10.2009 г., № 69/07.10.2009 г., № 71/09.10.2009 г., № 73/13.10.2009 г., № 77/21.10.2009 г., № 92/01.12.2009 г., № 94/03.12.2009 г., № 100/05.12.2009 г., № 101/06.12.2009 г., № 104/11.12.2009 г., № 110/04.01.2010 г., № 111/04.01.2010 г., № 112/04.01.2010 г., № 123/29.01.2010 г., № 136/05.01.2010 г., № 137/05.01.2010 г., № 138/05.01.2010 г., № 139/05.01.2010 г., № 125/01.02.2010 г., № 127/04.02.2010 г., № 129/09.02.2010 г., № 131/12.02.2010 г., № 146/15.02.2010 г., № 153/01.03.2010 г., № 155/10.03.2010 г., № 156/15.03.2010 г., № 158/29.03.2010 г., № 159/29.03.2010 г., № 160/29.03.2010 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил само процесните фактури. Не е представил договори или други доказателства, от които да се установи

предметът на доставките.

4. В размер на 26 558,30 лв. по следните фактури, издадени от "М." Е.:

№ 181/25.07.2008 г. с предмет "аванс по договор"

№ 575/07.02/2009 г., № 795/22.06.2009 г. и № 998/02.03.2010 г. с предмет "доставка по договор"

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

При предходното ревизионно производство доставчикът е представил фактурите, договори и протоколи, извлечения от банкови сметки и счетоводни документи. Представил е договор за търговско посредничество от 18.07.2008 г., с който жалбоподателят като доверител е възложил на доставчика като довереник да урежда на територията на страната и извън нея, от свое име и за сметка на възложителя сделки по покупко-продажба на стоки и извършване на услуги. Приложени са следните приемо-предавателни протоколи за приета работа по сключени сделки към договора: от 07.02.2009 г. за дължима комисионна в размер на 15 000 лв. без ДДС; от 02.03.2010 г. за дължима комисионна в размер на 97 791,50 лв. без ДДС и от 22.06.2009 г. за дължима комисионна от 20 000 лв. без ДДС. Представени са банкови извлечения за извършено плащане. Представени са и ведомости за заплати за м.ноември 2008 г. за наети 11 лица на длъжности изкупчик на орехи, склададжия, стоковед, механик земеделски машини, обслужващ работник, оператор компютър, експерт маркетинг, търговски сътрудник, оператор мрежа от данни, и управител склад.

За изясняване реалността на стокския поток на търгувания слънчоглед при предходната ревизия са извършени насрещни проверки на предходните доставчици [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. При проверките тези лица не са представили документи, от които да е видно къде е доставен слънчогледът, кое материално-отговорно лице е приело стоките, кои лица са извършили товаро-разтоварните дейности, както и с чии транспортни средства е извършен превоза на стоката. Такива доказателства не са представени и от прекия доставчик [фирма].

5. В размер на 9 150 лв. по фактура № 529/03.10.2008 г. с предмет "по договор", издадена от "С консулт М" Е.:

На доставчика е извършена насрещна проверка, при която той е представил фактурата, банково извлечение, договор за услуга от 10.03.2008 г., Протокол за извършена услуга и счетоводни документи. С договора жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да извърши организирането и предоставянето на следните услуги: 1. да търси клиенти с обект на търговия: гориво, смазочни материали, дървен материал и всички други стоки, обект на борсовата търговия в България, както и държавни учреждения, търгуващи със стоки, определени от ЗОП; 2. да информира възложителя за цените на гореизброените стоки и за техните промени за периода на действие на договора. Информацията може да се извърши по телефон, факс или електронна поща, но при поискване на официален бюлетин, изпълнителя е длъжен да изготви съответния документ и да го представи на възложителя. Страните са се споразумели, че за извършената работа възложителят е длъжен да заплати на

изпълнителя възнаграждение в зависимост от броя клиенти, които е предоставил на възложителя. Заплащането ще се извърши поэтапно по договорка, за която се изготвя протокол. Информацията може да се предостави по телефон, факс или електронна поща.

Представен е Протокол № 1/03.10.2008 г. към договора е посочено, че изпълнителят е изпълнил задълженията си, за което е определено възнаграждение в размер на 54 900 лв. с ДДС.

Ревизията е установила, че нито при предходната, нито при повторната ревизия са представени описи, списъци или други документи, от които да е видно с кои дружествата, обект на договора, са сключени търговски сделки.

От дневниците за продажби на жалбоподателя е установено, че той не е декларирал продажби на горива, ГСМ, дървен материал и др.

б. В размер на 1 510 459,48 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№ 261/28.11.2008 г. с предмет "консултации по договор"

№ 209/15.08.2008 г., № 220/10.10.2008 г., № 222/14.10.2008 г., № 354/06.02.2009 г., № 364/04.03.2009 г., № 366/05.03.2009 г., № 370/11.03.2009 г., № 374/14.03.2009 г., № 390/01.04.2009 г., № 391/02.04.2009 г., № 396/28.04.2009 г., № 463/01.06.2009 г., № 466/05.06.2009 г., № 467/16.06.2009 г., № 478/02.07.2009 г., № 480/06.07.2009 г., № 484/10.07.2009 г., № 486/13.07.2009 г., № 491/20.07.2009 г., № 529/03.08.2009 г., № 530/03.08.2009 г., № 528/28.09.2009 г., № 782/31.05.2010 г., № 894/02.07.2010 г. и № 928/04.08.2010 г. с предмет "по договор"

Кредитно известие № 372/12.03.2009 г. с предмет "към ф.366"

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

При предходното ревизионно производство доставчикът е представил фактурите, договори и протоколи, извлечения от банкови сметки, счетоводни документи и др. Представени са договори за търговско посредничество от 15.07.2008 г. и 02.09.2008 г., с които жалбоподателят като доверител е възложил на доставчика като довереник да урежда на територията на страната и извън нея търговски сделки, от свое име и за сметка на жалбоподателя, по покупко-продажба на стоки и извършване на услуги.

Представени са приемо-предавателни протоколи, съгласно които възложителят приема извършената работа по сключените сделки и определя процент за възнаграждение съответно в размер на 100 000 лв. за периода от 15.07.2008 г. до 15.08.2008 г., 72 365,71 лв. за м.юли 2010 г., 88 765,26 лв. за м.август 2009 г., 31 938 лв. за м.юли 2009 г., 982 987,66 лв. за м.юни 2009 г., 33 725 лв. за м.април и м.май 2009 г., 1 742 490,35 лв. за м.март 2009 г., 3 136 798,22 лв. за м.февруари 2009 г., 679 379,60 лв. за м.ноември и м.декември 2008 г. и м.януари 2009 г., 38 725,43 лв. за м.октомври 2008 г., и 291 418,67 лв. за м.септември 2008 г., представляващи комисионни, определени като процент върху получена от ревизираното лице сума.

Представено е и Споразумение за прихващане от 01.04.2009 г., сключено между жалбоподателя и доставчика, според което задължение на жалбоподателя в размер на 119 475 лв. се прихваща от вземането на доставчика в същия размер. От представените банкови извлечения ревизията е установила, че внесените суми по банковата сметка същия ден са изтеглени на каса от Л. Х. А. и Г. Г. Г. и отново са внесени от клиенти на доставчика. Така ревизиращите органи са формирали извод, че се симулират доставки, без такива да са извършени.

От справка в информационната истема на НАП ревизията е установила, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС, при която са установени задължения в особено големи размери.

7. В размер на 2120 лв. по следните фактури с предмет "по договор", издадени от "Б. индъстрис груп" Е.:

№ 1...2/16.06.2010 г. и № 1...4/22.10.2010 г.

На доставчика е извършена насрещна проверка, при която той е представил фактурите, банково извлечение от 29.11.2010 г. за превод на сумата от 11 720 лв. и счетоводни документи. Представен е дговор за посредничество от 20.04.2010 г., с който жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като посредник да извърши срещу възнаграждение подбор и да избере подходящ клиент за продажба на 160 000 кг слънчоглед, реколта 2009/2010 г. на цена около 0,55 лв./кг. При осъществяване предмета на договора посредникът има право на възнаграждение в размер на 10 000 лв. без ДДС. Представен е и Протокол от 16.06.2010 г. за приемане на извършената работа, като жалбоподателят се е съгласил да изплати възнаграждение в размер на 10 000 лв. без ДДС за свързането му с купувача [фирма], както и Протокол № 2/22.10.2010 г. за допълнително възнаграждение от 600 лв., във връзка с посредничеството на допълнително количество слънчоглед – 2 000 кг.

След справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че жалбоподателят има търговски взаимоотношения с Органик ленд корпорейшън“ О., като ползва склад под наем от същото за периодите от м.октомври 2008 г. до м.декември 2009 г., а също така дружеството е основен клиент на жалбоподателя при покупката на слънчоглед за периодите от м.септември 2008 г. до м.май 2010 г. Така ревизиращите органи са приели, че посредничеството на [фирма] е било безпредметно.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по спорните фактури. Направен е извод, че след като доставчиците не обекти, активи и кадрови ресурс да ги извършат, реализирането на доставките не е доказано. Ревизията е приела, че фактурите са издадени с единствената цел да се генерира данъчен кредит при жалбоподателя, като е подчертала, че в случая е налице абсолютна симулация на доставки, тъй като с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки, които не са извършвани. По тези съображения ревизиращият екип е приел, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури не са налице предпоставките по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25, ал.2 ЗДДС.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

II. По ЗКПО

За 2008 г. ревизираното лице е подало ГДД с деклариран счетоводен финансов резултат /С./ – печалба в размер на 5 450,28 лв. и положителен данъчен финансов резултат /ДФР/ в размер на 5 450,28 лв., за който е дължим корпоративен данък в размер на 545,03 лв.

Ревизията е установила, че през тази година жалбоподателят е отчетел като текущ разход по счетоводна сметка 602-Разходи за външни услуги данъчната основа по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], в общ размер 1 443 490,23 лв.

Поради некредитиране на представените документи и доказателства за реалността на фактурираните доставки от указаните доставчици, или липсата въобще на такива доказателства, ревизиращите органи са направили извод, че тези дружества не са извършили фактурираните доставки, а фактурите са лишени от икономическо основание. Прието е, че посочените разходи не са документално обосновани и не отразяват реално извършени стопански операции.

На база на констатациите в частта по ЗДДС за липса на реални доставки на стоки и услуги по спорните фактури и във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл.23, ал.2, т.1 във вр.с чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО декларираният С. – печалба в размер

на 5 450,28 лв. е преобразуван в посока увеличение със сумата от 1 443 490,23 лв.

В резултат на извършените корекции е установен положителен ДФР от 1 448 940,51 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 144 894,05 лв.

За 2009 г. ревизираното лице е подало ГДД с деклариран С. – загуба в размер на 7 000,28 лв. и отрицателен ДФР в размер на 7 000,28 лв.

Ревизията е установила, че през тази година жалбоподателят е отчел като текущ разход по счетоводна сметка 602-Разходи за външни услуги данъчната основа по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], в общ размер 7 339 874,77 лв.

Поради некредитиране на представените документи и доказателства за реалността на фактурираните доставки от указаните доставчици, или липсата въобще на такива доказателства, ревизиращите органи са направили извод, че тези дружества не са извършили фактурираните доставки, а фактурите са лишени от икономическо основание. Прието е, че посочените разходи не са документално обосновани и не отразяват реално извършени стопански операции.

На база на констатациите в частта по ЗДДС за липса на реални доставки на стоки и услуги по спорните фактури и във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл.23, ал.2, т.1 във вр.с чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО декларираният С. – загуба в размер на 7 000,28 лв. е коригиран в посока увеличение със сумата от 7 339 874,77 лв.

В резултат на извършените корекции е установен положителен ДФР от 7 332 874,49 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 733 287,45 лв.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за корпоративен данък, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1883/05.12.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице П. К., която даде заключение по следните задачи, поставени от Съда:

1. Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, касаещи предаването на стоките и др. Какво счетоводно отражение са намерили те при жалбоподателя и при доставчиците.

2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.

3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.

4. Притежавали ли жалбоподателят и доставчиците му собствени или наети складови помещения; какви счетоводни записвания има във връзка със съхраняването на стоките; в съответните складови помещения съхранявани ли са и чужди стоки.

5. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители - на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

6. да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките, с платежните документи и с транспортните документи.

г/ кои са всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

7. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на

превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

8. връзката на получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период.

9. за фактурите с предмет услуги:

а/ в какво се изразяват спорните услуги; има ли отчетени приходи при доставчиците по тях и в какъв размер; за документирани на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др.подобни; какъв е начинът на остойносттаване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.

б/ доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

в/ доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.

10. последващата реализация или влягане на стоките и услугите, които се твърди да са получени от доставчиците - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл.съпътстващи документи.

11. по какъв начин въз основа на констатациите по ЗДДС са определени допълнителни задължения за корпоративен данък

12. редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**: материалите по първата ревизия (л.116, л.233); доказателства за компетентността на органите по приходите (л.262); представените от третото неучастващо в процеса лице [фирма] информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите, издали ЗВР, съставили РД и РА (л.213); опис на спорните фактури, представен от жалбоподателя (л.226); представените от третото неучастващо в процеса лице РП-В. материали по досъдебно производство № 1786 ЗМ-843/2013 г. (л.282); доказателства за заеманите длъжности от органите по приходите (л.319).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведе до отмяна на РА на това основание, предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-1354/01.11.2012 г. (л.15) следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР до спирането на ревизията са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация.

Заповедта за възобновяване на ревизията с № Р-2214-1300985-143-001/10.04.2018 г. е издадена

от Б. Н. Н. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С.. Тази заповед е издадена от Б. Н. Н., тъй като К. Н. С. е преназначена от длъжността Началник сектор „Ревизии“ в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., на длъжността Гл.експерт по приходите в дирекция „Данъчно-осигурителна методология“ при ЦУ на НАП, със Заповед № 600/15.12.2015 г. на Изпълнителния директор на НАП (л.14). Във връзка с компетентността на Б. Н. Н. е представена Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.17).

С оглед на горното се налага изводът, че ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за целта органи.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано със ЗВР № 1101516/ 07.02.2011 г., т.е. в рамките на преклузивния 5-годишен срок за първата ревизирана година - 2008 г., който изтича на 31.12.2014 г.

Няма спор, че ревизията е повторна, след отмяна на РА № [ЕГН]/11.04.2012 г. с Решение № 171/28.01.2013 г., поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 589/29.03.2013 г., и двете на Директора на дирекция „ОДОП“-гр.С. при ЦУ на НАП. Първоначалната ревизия е възложена със ЗВР № 1101516/07.02.2011 г. Следва да се има предвид, че с отмяната на РА от решаващия орган по чл.152, ал.2 ДОПК и връщане на преписката на ТД на НАП за нова ревизия не започва нова такава, а се възстановява висаящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази насока е нормата на чл.155, ал.6 ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановения РА. Втората ЗВР по чл.155, ал.6 ДОПК не променя обстоятелството, че производството е висящо. Повторната ревизия следва да се счита продължение на първата, независимо от основанията за незаконосъобразност на РА. Налице е образувано и висящо ревизионно производство, за които случаи преходната разпоредба на пар.35, ал.1 от ЗИД на ДОПК /ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./ предвижда, че се довършват по досегашния ред. Досегашният ред е редът в сила до 31.12.2012 г., включително издаване на РА от орган по приходите, определен със заповед за определяне на компетентен орган от органа възложил ревизията съгласно чл.119, ал.2 ДОПК /редакция до 31.12.2012 г./ В случая РА е издаден от орган, който е определен със З., издадена от органа, възложил ревизията. Доколкото е било налице образувано със ЗВР № 1101516/07.02.2011 г. и висящо ревизионно производство след отмяната на първоначалния издаден РА, е изпълнена хипотезата на § 35, ал.1 от казания ЗИД на ДОПК, и РА законосъобразно е издаден от органа по приходите, определен със З..

Съдът констатира, че РА е подписан с електронен подпис от органа по приходите – негов издател. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органа по приходите, подписал РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство; а освен това са събрани и служебно от Съда.

В съдържанието на заповедите за възлагане на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл.184, ал.1 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно чл.13, ал.1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, но според чл.13, ал.4 ЗЕДЕП само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.16, ал.1 ЗЕДЕП квалифициран електронен подпис е този усъвършенстван електронен подпис, който е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл.24 ЗЕДЕП и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа и е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕП доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър, в който публикува удостоверенията за електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕП. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия. Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Съдът намира, че на първо място следва да бъде разгледано направеното с хода на производството **възражение за погасяване по давност** на задълженията за ДДС и за корпоративен данък.

Давността е материалноправен институт и по така направеното възражение Съдът е длъжен да се произнесе, и в случай че установи наличието на изтекъл давностен срок по отношение на задълженията, това ще е основание за пълна или частична отмяна на ревизионния акт.

По силата на чл.171, ал.1 ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да

се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. Задълженията за данъци са публични задължения (чл.162, ал.2, т.1 ДОПК), поради което и доколкото в ЗДДС и ЗКПО не е предвиден срок, по-кратък от посочения в ДОПК, същите се погасяват по давност с изтичане на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се платят.

За задълженията по ЗДДС приложимата норма на чл.89, ал.1, предл.1 във вр.с чл.125, ал.5 ЗДДС предвижда, че срокът за плащане на ДДС е до 14-то число на месеца, следващ месеца, за който се отнася данъкът. За задълженията за корпоративен данък разпоредбата на чл.93 ЗКПО предвижда, че срокът за плащане на данъка е до 31 март на следващата година.

Следователно давността за задълженията за ДДС и корпоративен данък, определени с обжалвания РА, започва за тече, както следва:

А. Считано от 01.01.2009 г. – по ЗДДС за данъчни периоди м.юли, м.август, м.септември, м.октомври и м.ноември 2008 г.

Б. Считано от 01.01.2010 г. – по ЗДДС за данъчни периоди м.януари, м.февруари, м.март, м.април, м.юни, м.юли, м.август, м.септември и м.октомври 2009 г.; както и за корпоративния данък за 2008 г.

В. Считано от 01.01.2011 г. – по ЗДДС за данъчни периоди м.декември 2009 г., м.януари, м.януари, м.февруари, м.март, м.април, м.май, м.юни, м.юли, м.август, м.октомври и м.ноември 2010 г.; както и за корпоративния данък за 2009 г.

В чл.172 ДОПК са уредени изчерпателно обстоятелствата, спиращи или прекъсващи давността. Съдът съобрази относимите към случая разпоредби на чл.172, според които давността спира: когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаването на акта, но за не повече от една година (ал.1, т.1); когато актът, с който е определено задължението, се обжалва (ал.1, т.4); когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването или събирането на публичното задължение (ал.1, т.6). Според чл.172, ал.2 ДОПК давността се прекъсва с издаването на акта за установяване на публичното вземане, като в случай че актът за установяване бъде отменен, давността не се смята прекъсната.

Съотнесени към конкретиката на настоящия казус, цитираните норми налагат в хронологичен ред да се приеме следното:

Каза се по-горе, че ревизията е повторна. Със започването на ревизионното производство по първата ревизия давността е спряла за период от една година, считано от 07.02.2011 г., когато е започнала първоначалната ревизия, до 07.02.2012 г. Към момента на спиране давността по посочената по-горе б.А е изтекъл давностен срок от две години и 7 дни; по б.Б е изтекъл давностен срок от една година и 7 дни; а по б.В е изтекъл давностен срок от 7 дни.

С издаването на първоначалния РА № [ЕГН]/11.04.2012 г. давността следва да е прекъсната, но тъй като същият е отменен от Директора на ДОДОП, на основание чл.172, ал.2, изр.второ ДОПК се счита, че давността не е прекъсвана.

С обжалването на първоначалния РА № [ЕГН]/11.04.2012 г. давността е спряла от 22.05.2012 г., когато е подадена жалбата срещу първоначалния РА, до 28.01.2013 г., когато е постановено отменителното решение на Директора на ДОДОП. Към момента на спиране давността е изтекъл давностен срок от още три месеца и 15 дни, които се прибавят към вече изтеклите.

Със започването на ревизионното производство по втората ревизия давността отново е спряла за период от една година, считано от 04.02.2013 г., когато е започнала втората ревизия, до 04.02.2014 г. Към момента на спиране давността е изтекъл давностен срок от още 6 дни, които се прибавят към вече изтеклите.

С образуването на 16.07.2013 г. на досъдебно производство № 1786 ЗМ-843/2013 г. давността отново е спряла, до 07.06.2013 г., когато ревизията е възобновена. Противно на доводите, развивани от жалбоподателя, наказателното производство е от значение за изхода на ревизионното производство, тъй като е образувано за разследване на престъпление, представляващо незаконно присвояване на счетоводни и търговски документи на [фирма].

То е от значение за изхода на ревизионното производство, защото счетоводните и търговските документи съдържат информация за стопанските операции на задълженото лице, извършващо търговска дейност по смисъла на Търговския закон. Именно от тази информация органите на НАП извличат данните, относими за данъчното облагане с косвения данък (ДДС) на доставките, по които лицето е получател и претендира право на данъчен кредит, и по които е изпълнител и начислява данъка; както за облагането с прекия данък на печалбата от търговската дейност на лицето. Следва да се има предвид и това, че за да може да представи документите, изискани от ревизиращите органи, задълженото лице трябва да притежава същите документи.

Някои особености в поведението на дружеството-жалбоподател дават основание да се приеме, че от негова страна целенасочено са предприемани действия с цел създаване на условия за колкото се може по-дълго развитие на производствата по установяване на публичните задължения и оспорване на актовете за установяването им. На първо място, действията по продажба на търговското дружество са предприети веднага след връщане на преписката за повторна ревизия от решаващия орган. В хода на преговорите с потенциалния купувач внезапно е взето необяснимото решение да му се предостави *в оригинал* цялата търговска и счетоводна документация на дружеството. Това е действие е извършено на доверие, спрямо непознато лице, за което няма данни да се е познавало отпреди със собственика на дружеството, без гаранции за добросъвестност, без предоставено каквото и да било обезпечение. На второ място, не може да не направи впечатление изключителната настойчивост, с която ревизираното лице е настоявало за спиране на ревизията на основание тъкмо образуваното наказателно производство. В съдебния процес обаче лицето заема точно обратната позиция, твърдейки, че нямало връзка между двете производства. Този аргумент не следва да се приема по мотивите, които Съдът изложи по-горе. Налага се изводът, че посредством злоупотреба с процесуални права и прекомерно разтегляне на ревизионния процес (ревизионното производство е било спряно по настояване именно на ревизираното лице за *период от пет години*), последното без съмнение е целяло за постигне изтичане на законоустановените давностни срокове. След като всячески се е стремил да шиканира процеса, спрямо жалбоподателя следва да намери приложение принципът, че никой не може да черпи права от собственото си неправомерно поведение.

След възобновяване на ревизионното производство на 10.04.2018 г. до момента на издаване на РА на 13.09.2018 г. е изтекъл давностен срок от още пет месеца и 3 дни, които се прибавят към вече изтеклите.

С издаването на настоящия РА № Р-2214-1300985-091-001/ 13.09.2018 г., поправен с РА за поправка на РА № Р-22221418201897-003- 001/19.11.2018 г., давността е прекъсната двукратно: от 13.09.2018 г., и отново – от 19.11.2018 г. От последното посочената дата е започнала да тече нова давност.

От момента на издаване на РА на 13.09.2018 г. до обжалването на същия, започнало на 17.10.2018 г. е изтекъл давностен срок от още един месец и 4 дни, които се прибавят към вече изтеклите.

Сумирани, всички периоди на изтекла давност имат следния резултат: по посочената по-горе б.А - две години, 10 месеца и 5 дни; по б.Б - една година, 10 месеца и 5 дни; а по б.В - 10 месеца и 5 дни.

С обжалването на настоящия РА давността отново е спряла и е в това състояние и до настоящия момент. Изтеклият срок до спирането запазва своето правно значение и след отпадане на основанието за спиране, за завършване на давността е необходимо до изтече период от време, който се равнява на разликата между целия срок на давността и изтеклото време до спирането. Следователно петгодишният давностен срок за установените с акта публични задължения за ДДС и за корпоративен данък не е изтекъл.

Същевременно обаче Съдът съобрази правилото на чл.171, ал.2 ДОПК, според което с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща

годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено, или изпълнението е спряно по искане на длъжника. Последните три предложения на нормата са неприложими в случая, тъй като задължението не е отсрочено или разсрочено, нито пък изпълнението е спряно по искане на длъжника.

За описаните по-горе публични вземания **по б.А** абсолютната давност е изтекла на 31.12.2018 г. - с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 01.01.2009 г. Това са тези по ЗДДС за данъчни периоди м.август, м.септември, м.октомври и м.ноември 2008 г., през които са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; за данъчен период м.октомври 2008 г., през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; за данъчен период м.октомври 2008 г., през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; за данъчен период м.юли 2008 г., през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; за данъчни периоди м.август, м.октомври и м.ноември 2008 г., през които са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма].

За описаните по-горе публични вземания **по б.Б** абсолютната давност е изтекла на 31.12.2019 г. - с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 01.01.2010 г. Това са тези по ЗДДС за данъчни периоди м.януари, м.септември и м.октомври 2009 г., през които са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; за данъчни периоди м.февруари и м.октомври 2009 г., през които са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; за данъчни периоди м.февруари и м.юли 2009 г., през които са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; за данъчни периоди м.февруари, м.март, м.април, м.юни, м.юли, м.август и м.септември 2009 г., през които са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; както и за корпоративния данък за 2008 г.

Установяването на погасени по давност задължения е в противоречие с чл.168, т.3 ДОПК, поради което ревизионният акт в указаните две части подлежи на отмяна. Посочената правна норма изрично урежда погасяването по давност като начин на погасяване на публичното вземане.

Задълженията са погасени в пълен размер, главница и лихви. Акцесорният характер на задължението за лихва предполага правни последици еднакви с главното задължение. Няма спор, че лихвите са публично вземане и подлежат на погасяване по давност в сроковете, в които се погасява и основното вземане.

За описаните по-горе публични вземания **по б.В** абсолютната давност не е изтекла. Тя започва от 01.01.2010 г. и изтича на 31.12.2020 г. При липсата на основание за прилагане на давността следва да се обсъди въпросът относно прилагането на материалния закон при издаването на РА - по дължимостта и размера на данъчните задължения за **корпоративен данък за 2009 г.**, и за задълженията за ДДС за описаните по-долу данъчни периоди:

През 2009 г. - за м.декември, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма].

През 2010 г. – за м.януари, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]; за м.февруари, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма]; м.март, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] и [фирма]; м.април, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; м.май, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по

фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]; м.юни, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]; м.юли, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]; м.август през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]; м.октомври, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]; и м.ноември, през който са определени задължения вследствие отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма].

I. По ЗДДС.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се изразява в прехвърляне правото на собственост върху същите. Поради това правният спор по делото се свежда до това дали са действително извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури.

За признаване на спорното право е релевантно възникването на данъчно събитие, което според чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която е прехвърлена собствеността върху стоката. От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Съдът намира, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказа, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (действителното изпълнение на спорните доставки на стоки и услуги), които указания са му дадени с разпоредителното заседание.

Още с разпоредителното заседание Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена

тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи изпълнението на услугите, при това именно от лицата, сочени за доставчици. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за настъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

С оглед непредставянето от доставчика на доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоките и извършване на услугите следва да не приеме, че такива доказателства не съществуват. С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122, в ДОПК няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълно насрещно доказване, че доставките по фактурите са реално извършени, като в тази връзка му е указана тежестта на доказване.

Такова доказване по делото не бе проведено.

Към фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] не са представени никакви съпътстващи документи – нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство. Такива не е установило и вещото лице по ССЕ. Това обстоятелство от една страна не позволява да се установи дори какъв е предметът на фактурите. В самите тях предметът е посочен „услуга“ и „по договор“, а това означава, че фактурите биха могли да бъдат съотнесени към която и да е услуга и към който и да е договор между страните. По делото не се доказва, че предметът на фактурите съответства на изпълнението на каквато и да било насрещна престация. От друга страна, посочването на предмета „по договор“ не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същите не отговарят на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи.

Към фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], са представени договори, заедно с приемо-предавателни протоколи.

Анализът на съглашенията на жалбоподателя с [фирма] и [фирма] налага договорите да бъдат определени като договори за поръчка (мандат). Страните по този вид договор са

доверител и довереник, като довереникът се задължава да извърши за сметка на доверителя възложените му от последния *правни* действия. При този договор довереникът сключва сделката от свое име. Всички права, на които стане собственик във връзка със сделката, трябва след това да бъдат прехвърлени на доверителя. Това прехвърляне се нарича отчетна сделка. Доколкото довереникът е поел ангажимента да действа от свое име, е следвало да прехвърли резултатите от своята посредническа дейност на довереника и това е следвало да стане чрез отчетна сделка. Не са ангажирани доказателства това да е извършено. Ето защо Съдът намира, че договорите са сключени формално, а страните по тях по никакъв начин не са желали настъпването на правните последици от тях.

Нещо повече: за да приеме изпълнението на договора за недоказано, Съдът съобрази, че не са представени доказателства за изпълнение задълженията на страните по него така, както са договорени. По силата на чл.5 доверителят е длъжен да даде указания за уреждане на всяка конкретна сделка, както и да представи на довереника всички необходими документи за съответната стока. Аналогично е задължението на довереника по чл.13 незабавно да информира доверителя за постигнатите резултати от сключени сделки и да представи уредения договор на доверителя до два дни преди подписване на последния. Изпълнението на тези задължения предполага между страните да има интензивна размяна на обширна търговска кореспонденция, засягаща всяка една конкретна сделка, сключена в изпълнение посредническата функция на довереника. Нищо от нея не е представено нито в ревизионното, нито в съдебното производство. Не са представени описи, списъци или други документи, от които да е видно с кои дружествата, обект на договора, са сключени търговски сделки.

В случая представените приемо-предавателни протоколи, с които възложителят приема извършената работа по сключените сделки и определя процент за възнаграждение, не могат да заместят липсващите отчетни сделки. Това е така, защото не са представени доказателства за сключени договори, с които правата и задълженията, възникнали за довереника, се прехвърлени на доверителя. Самите протоколи също са неинформативни, защото не дават никаква информация за начина, по който са определени размерите на възнаграждението. В тях не се съдържат данни за конкретните сделки, които посредникът е извършил в полза на доверителя. При това положение следва да се приеме, че протоколите са изолирани доказателства

Нещо повече: следва да се приеме, че приходната администрация е оспорила както фактурите, така и приложените договори и протоколи. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на разглежданите документи.

Дори да се допусне, че ревизираното лице е било добросъвестно и при втората ревизия действително тези доказателства са липсвали поради кражбата им и по този повод е било образувано наказателното производство в РП-гр.В., то при първата ревизия не е имало никаква пречка въпросните документи да бъдат представени на ревизиращите органи. Налага се изводът, че обсъжданите доказателства не са съществували в правния мир.

В Решение № 15435 от 23.11.2011 г. на ВАС по адм.дело № 2420/2011 г., постановено по казус за непризнато право на приспадане на ДДС по чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС поради липса на реално извършени доставки на услуги, са изложени съображения, че реалното им извършване се установява с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Този извод се налага от анализ разпоредбата на чл.12, ап.1 ППЗДДС, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно ЗСч и приложимите счетоводни стандарти. Тези изводи са напълно приложими и към настоящия случай. Приходът по смисъла на ЗСч и приложимия счетоводен стандарт (СС18 относно фактурите с предмет наем на техника) се признава, когато разходите, направени по сделката, както и

разходите за завършване на услугата могат надеждно да бъдат измерени. Доставчиците не са предоставили реално процесните услуги, тъй като не се установи да са отчели разходи за извършването им. Нещо повече: по делото не се установи и реципрочното отчитане на приходи при доставчиците по спорните фактури.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал.1, т. 4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд и т.н.). Само с откъслечни счетоводни справки, представени при първата ревизия, и без цялостен преглед от ССЕ на счетоводствата на доставчиците, тези обстоятелства не могат да се приемат за безспорно установени.

Доколкото всички спорни фактури са с предмет по договор, следва да се припомни, че фактурите биха могли да бъдат съотнесени към който и да е договор между страните. По делото не се доказва, че предметът на фактурите съответства на изпълнението на насрещната престация по представените договори, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на приета услуга от възложителя.

Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващите документи. Това възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по тези фактури. В Решение от 8.05.2013 г. по дело С-271/12 СЕС приема, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Следователно, на още по-силно основание отказът е допустим в случай като процесния. Това е така, защото неустановените престации не могат да са предмет на ДДС.

На следващо място Съдът съобрази, че протоколите са частни документи без достоверна дата и нямат материална доказателствена сила относно изложените в съдържанието им факти, поради което следва да бъдат ценени с оглед останалите доказателства по делото. Поради липсата на други убедителни доказателства протоколите не доказват реалното получаване от жалбоподателя на фактурираните доставки.

Наред с това е установено по делото, че никой от доставчиците на жалбоподателя не е разполагал с необходимия материален и кадрови ресурс за извършване на спорните доставки. В същия смисъл е и липсата на доказателства, че доставчиците са извършили разходи за плащане на заплати, както и че са вложили някакъв материален и финансов ресурс в комисионните сделки. В това отношение заключението на ССЕ е дадено без посещение в счетоводството на нито един от доставчиците. Не е установено по делото и мястото, където доставчиците извършват дейността си и съответно къде са изпълнили услугите. ССЕ не е дала заключение за редовно заведено и водено от тях счетоводство.

На следващо място Съдът констатира, че фактура № 928/04.08.2010 г. от [фирма] е издадена без основание. Това е така, защото по отношение на нея договорът от 15.07.2008 г. вече не е действал. Той е сключен за срок от две години и действието му е приключило на 15.07.2010 г. От своя страна договорът от 02.09.2008 г. все още не е влязъл в сила към момента на издаване на фактурата, тъй като все още не е бил подписан.

По отношение на фактурите от [фирма] следва да се добави, че сделките, сключени с

доставчиците на слънчоглед косвено обуславят комисионните сделки. За изясняване реалността на стоковия поток на търгувания слънчоглед доставчиците на същия не са представили документи, от които да е видно къде е доставен слънчогледът, кое материално-отговорно лице е приело стоките, кои лица са извършили товаро-разтоварните дейности, както и с чии транспортни средства е извършен превоза на стоката. Съвкупният анализ на тези обективно констатирани факти и обстоятелства налага извод, че не е налице основанийта да се приемат за изпълнени мандатните правоотношения на жалбоподателя-възложител с неговите довереници.

По отношение на фактурите от [фирма] Съдът съобрази, че в сключения договор за посредничество възлагането се изразява в това посредникът-изпълнител да сключва договори от името и за сметка на възложителя. Следователно не се налага изследването на въпроса за наличието на отчетна сделка.

Следва да се има предвид, че по силата на чл.7 възложителят е бил длъжен да даде на изпълнителя информация за количествата и качествата на стоките. Не са представени обаче доказателства това да е изпълнено. И в този случай не е представена предполагаемата търговска кореспонденция между страните като доказателства за реализиране на постигнатите договорености между тях.

Съдът намира за недоказано реалното изпълнение на посредническите услуги посредством представените протоколи за приемане на работата. След като страните са се споразумели отчитането на работата по договора за посредничество да става с представяне на информация за сключените с участието на посредника сделки, липсата на същите не може да бъде валидно заместена със съставяне на протокол за приемане на работата. Последният не е в достатъчна степен информативен, защото не дава информация за съществени параметри на сделката, която е сключена при посредничеството на изпълнителя по възлагане от жалбоподателя: количество, сорт и качество на договорената стока. Може да се предположи, че количеството надхвърля 2 000 кг, с оглед на което е заплатено допълнителното комисионно възнаграждение. Съдебното решение обаче не може да почине предположения, а само на действително установените по делото факти и обстоятелства.

На следващото място следва да бъдат споделени доводите, изтъкнати от ответника за безсмислието на такъв вид посредничество изобщо предвид наличието на самостоятелни търговски отношения между жалбоподателя и клиента, който се твърди да е намерен с участието на доставчика [фирма] като посредник.

За установяване на спорната реалност не е достатъчно само издаването на фактури и сключването на договор. Последният може да бъде заместен само от фактурите, но това не означава, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл. 9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл не може да се приеме, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на услугите, следва да докаже наличието на всички

положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.9, ал.1, чл. 25, ал.1 във връзка с чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Каза се по-горе, че тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. След като страната не се справи с разписаната в закона и указана ѝ от Съда доказателствена тежест, тя следва да понесе последиците от недоказването. Не се доказва възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 ЗДДС, свързано с доставка на услуга по спорните фактури по смисъла на чл.9 от същия закон. Не се установява реалното престигане на услугите, тъй като жалбоподателят е следвало да разполага и с други доказателства за реалното им осъществяване – като форма за доказване.

С Решение от 13.02.2014 г. по дело С-18/13 СЕС разяснява, че националният съд следва служебно да следи за наличието на измама и на обективни данни, сочещи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. При проверката на тези факти и обстоятелства вътрешните норми следва да се тълкуват от националния съдия в светлината на текста и в съответствие с целта на Директива 2006/112 за борба с данъчните измами, избягването на данъци и евентуални злоупотреби. От изложеното в т.34 от цитирания съдебен акт следва, че съответно на тази цел на Директивата би било такова тълкуване на разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС, при което в нейната хипотеза се субсумира позоваването на правото на приспадане с неправомерна цел – за измама или за злоупотреба, като тази неправомерност на целта обуславя и неправомерността на начисляването на данъка по смисъла на визирана национална норма. СЕС сочи, че тази преценка е правна и е дължима от националната юрисдикция въз основа на установените от органа по приходите факти и обстоятелства, както и, че изводът на съда за наличие на измама или злоупотреба може да се основава и на данни, предоставени за пръв път в съдебното производство. В този контекст, при неустановеност на реалното извършване на процесните услуги, наличие на сключени договори с общи клаузи, неконкретизиращи способа за изпълнение на уговорената услуга, неиндивидуализиращи услугите и липса на доказателства за извършването им, Съдът намира, че констатираните в хода на ревизията обективни данни сочат, че спорните фактури са издадени формално с цел злоупотреба с право при позоваването на правото на приспадане и ревизираното лице не е могло да не знае за това. Тази неправомерна цел обосновава и неправомерността на начисляването на данъка по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, което е още един аргумент да се приеме, че законосъобразно с оспорения РА е отказано признаване на претендираното право на данъчен кредит. В този смисъл може да се приеме, че проведеното събиране на данни по време на ревизията отразява данъчна практика по установяване на обективни данни за недобросъвестно поведение на участник в декларираните доставки (Решение на ВАС № 2943 от 28.02.2014 г.).

Отделно от горното и в съответствие с т.2 от диспозитива на горепосоченото решение по дело С-18/13 на СЕС, Съдът изложи по-горе в решението съображения досежно установяването на всички относими към спора обстоятелства и анализа им от гледна точка на логическата конструкция, че добросъвестността на получателя е изключена, когато декларираната от него доставка не е реална, защото той като страна по договор знае или би трябвало да знае, че не е получил определена услуга реално – в случая са налице достатъчно данни, които обосновават извод за липса на реално предоставяне на услуги от страна на доставчиците от обективна страна, а оттам – и на знанието за формалното (документално) издаване на документи за извършена доставка.

Твърдението на органа по приходите за липса на реално изпълнение предмета на фактурираните стоки и услуги представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание, което може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС. Правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно

съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване – Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010 г. по дело C-285/09, § 48 и 49. Следователно Съдът съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочените във фактурите доставчици, следва да провери дали е измама или злоупотреба при издаването им.

Съобразно разпределението на тежестта на доказване по чл.154 ГПК всяка страна следва да докаже фактите, на които основава своите твърдения и връзките между тях, указана на жалбоподателя, съответства и на установеното разпределение на тежестта на доказване за целите на прилагането на ДДС в практиката на СЕС - например в Решението от 29 март 2012 г. по дело C-414/10, т.32: Лицето, което иска приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама, има право да поиска с обратно действие плащането на приспадателите суми. Националният съд следва да откаже прилагане правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.

Макар да не се твърди и да не се установява длъжностно лице на дружеството-жалбоподател да е знаело или да е трябвало да знае за измама, Съдът счита, че в този случай е необходимо да се изследва въпроса дали ревизираното лице е направило всичко, за да избегне участието си в измама. За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят следва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки - грижата на добрия търговец, т.е. да е взел всички разумни мерки, за да се избегне участието в данъчна измама, което е изискване за положителни действия.

С Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

Фактурите и приложените към тях доказателства за плащане не са достатъчни, за да се направи извод, че жалбоподателят е положил дължимата грижа и е взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама. Всъщност предвид съображенията за естеството на договора за изработка и правното значение на приемането на възложеното, то следва, че жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация.

Жалбоподателят не е положил дължимата грижа да докаже възникнало данъчно събитие и при анализа на протоколите се установява, че същите са непълни и не отговарят на изискванията за доказване по смисъла на чл.12 ППЗДДС, други доказателства няма, а представените не могат да се свържат с обективно осъществени се факти от действителността, които ги потвърждават. Поради това представените протоколи не са достатъчни, за да се направи извод, че ревизираното лице е положило дължимата грижа и е взело всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама.

Договорът, фактурите и протоколите, като частни писмени документи нямат обвързваща Съда доказателствена сила и няма достоверна дата, като доказват единствено, че изявлението е направено от съответното лице. Следва да се има предвид и разпоредбата на чл.55, ал.1 от Търговския закон, съгласно която редовно водените търговски книги и записванията в тях могат да се приемат като доказателство между търговци за установяване на търговски сделки. Допуснатата по делото ССЕ не даде заключение за редовност на воденото от доставчиците счетоводство. Вписванията в книгите имат характер на частни документи и Съдът следва да преценява доказателствената им сила съобразно други доказателства, свързани с отразеното в тях. Фактурите и протоколите са частни документи по смисъла на чл.180 ГПК без материална

доказателствена сила, и които, преценени в съвкупност с останалите доказателства по делото – за плащане и счетоводното им отразяване, не обосновават извод за връзката им с действителни факти, които са осъществени обективно.

На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка. От анализа на събраните документи в хода на ревизията и тяхната преценка в съвкупност, Съдът следва да приеме, че задълженото лице и разглежданият доставчик не участват реално в стопанския оборот, тъй като самите фактури се издават без основание, т.е. без да са реализирани реални доставки на услуги.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

II. По ЗКПО

С оглед констатациите по ЗДДС, които по-горе Съдът прие за законосъобразни, се налага изводът, че са налице основанията по чл.23, ал.2, т.1 във вр.с чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО.

Посочените норми третираат случаите на третирането на сделки, сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, като за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени. Законът предвижда в тези случаи данъчната основа да 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.

Безспорно разходите по фактури, зад които не стоят реални доставки на услуги, са документално необосновани. Такива за 2009 г. са фактурите от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], за които освен това е налице и хипотезата по чл.26, т.2 и т.3 ЗКПО. Тази норма предвижда да не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон; както и разход за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за данъчни цели.

Нормите са в пряка корелативност с отказаното право на данъчен кредит, за което Съдът изложи обстойни мотиви в настоящото решение. Съдът споделя извода на органа по приходите, че отчетените от жалбоподателя разходи за процесните периоди са отчетени неправилно, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях не са представени никакви доказателства за действително реализирани доставки на услуги.

В случая фактическите установявания сочат заплащане за доставки на стоки и услуги, без те да са реално осъществени. С намаляване на финансовия си резултат с разходите по фактурите от разглежданите доставчици ревизираното лице се е отклонило от данъчно облагане. Съгласно цитираните законови текстове със стойността на тези сделки законосъобразно органът по приходите е увеличил финансовия резултат на жалбоподателя за периодите и правилно е определил допълнителен корпоративен данък.

Тъй като се потвърждават задълженията за корпоративен данък, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Направените искания за присъждане на разноските и от двете спорещи страни Съдът намира за основателни, поради което същите следва да се уважат. Разноските на жалбоподателя, състоящи се от заплатеното възнаграждение за адвокатска защита, сумиран с размера на

внесената държавна такса и с депозита за ССЕ, се установи да възлизат на 9 850 лв. съгласно приложения списък на л.374. Съобразно уважената част от жалбата в полза на последния следва да се присъдят разноски по делото в размер на 5 286,01 лв. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл.8 във връзка с чл.7, ал.2, т.6 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 29 847,12 лв. Съобразно отхвърлената част от жалбата в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 14 247,41 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-2214-1300985-091-001/13.09.2018 г., поправен с РА за поправка на РА № Р-22221418201897-003-001/ 19.11.2018 г., и двата издадени от орган по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърдени с Решение № 1883/05.12.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, В ЧАСТТА, с която на [фирма] със седалие в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], са определени данъчни задължения по ЗДДС в общ размер 1 747 287,32 лв. за данъчни периоди м.юли, м.август, м.септември, м.октомври и м.ноември 2008 г., м.януари, м.февруари, м.март, м.април, м.юни, м.юли, м.август, м.септември и м.октомври 2009 г., ведно със съответните лихви; както и за корпоративен данък по ЗКПО за 2008 г. в размер на 144 894,05 лв., ведно със съответната лихва.

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] със седалие в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт /РА/ № Р-2214-1300985-091-001/13.09.2018 г., поправен с РА за поправка на РА № Р-22221418201897-003-001/19.11.2018 г., и двата издадени от орган по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърдени с Решение № 1883/05.12.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, в ОСТАНАЛАТА ОБЖАЛВАНА ЧАСТ – относно определените данъчни задължения по ЗДДС в общ размер 961 533,70 лв. за данъчни периоди м.декември 2009 г., м.януари, м.януари, м.февруари, м.март, м.април, м.май, м.юни, м.юли, м.август, м.октомври и м.ноември 2010 г., ведно със съответните лихви; както и за корпоративен данък за 2009 г. в размер на 733 287,45 лв., ведно със съответната лихва.

ОСЪЖДА [фирма] със седалие в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение по делото в размер на 14 247,41 лв. (четирнадесет хиляди двеста четиридесет и седем лева и 41 ст.).

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма] със седалие в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], разноски по делото в размер на 5 286,01 лв. (пет хиляди двеста осемдесет и шест лева и 1 ст.).

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ:

