

# РЕШЕНИЕ

№ 5795

гр. София, 13.09.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 7 състав,**  
в публично заседание на 13.05.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **1851** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] – [населено място], ЕИК по БУЛСТАТ [ЕИК], с предишно наименование ”Г. Т. Нет”, с адрес на кореспонденция : [населено място], [улица], представлявано от управителя М. Е. З., чрез А. „Балкански и партньори” срещу ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 27.09.2010г., издаден от М. И. К. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град, в частта, в която е потвърден с решение № 77/17.01.2011г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (О.) – [населено място] при ЦУ на НАП /понастоящем Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика”/. С оспорения РА за търговеца са установени допълнително задължения в общ размер на 367 604, 80 лв., в т.ч Задължения по ЗКПО за календарната 2006г. в размер на 62 660.79 лв. и лихва за забава в размер на 28 739.48 лв.; Задължения по ЗКПО за календарната 2007г. в размер на 59 584.04 лв. и лихва за забава в размер на 22 058.32 лв.; задължения по ЗДДС за данъчните периоди м. 08, 09, 11 и 12.2007г. в следствие на отказан данъчен кредит в общ размер от 19 946, 34 лв. ,сът съответните лихви; задължения по чл.42 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2007г. в размер на 30 668.54 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 11 351.91 лв.; задължения за ДОО за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2007г. в размер на 45 794.92 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 32 920.78 лв. ; задължения за ДЗПО за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2007г. в размер на 6 624.90 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на

4 683.08 лв.; задължения за ГВРС за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2007г. в размер на 910.82 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 651.30 лв.; задължения за ЗО за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2007г. в размер на 11 496.44 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 4 683.08 лв. и задължения за ДОО - „ТЗПБ“ за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2007г. в размер на 1 275.14 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 911.82 лв.

В жалбата, от съда се иска РА в оспорената част да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. В жалбата се излагат възражения за незаконосъобразност на ревизионния акт, като издаден при съществени нарушения на процесуалните правила и нарушение на материалния закон. Навеждат се доводи, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено.

В с.з. дружеството – жалбоподател, чрез процесуалния си представител адв.Балкански поддържа изложените в жалбата възражения и моли оспорвания РА да бъде отменен като незаконосъобразен. Претендира разноски.

Ответната страна – директорът на дирекция „О.“ – [населено място] /понастоящем Дирекция „ОДОП“/ при ЦУ на НАП, редовно призван, чрез юрк. Г. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава заключение за неоснователност на жалбата.

Административен съд София град, I отделение, VII състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1002335/17.03.2010 г., изменена със Заповед № 1005105/17.06.2010 г., издадени от Р. Г. Я. и във връзка с решение № 308/05.03.2010 г. на директора на Дирекция О. С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ - корпоративен данък за периода 01.01.2006 г.- 31.12.2007 г.; Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.08.2007 г. до 30.09.2007 г. и от 01.11.2007 г. до 31.12.2007 г.; по Закон за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/-данък по чл. 42/49 за периода 01.01.2007 г.- 31.12.2007 г.; по Кодекса за социално осигуряване /КСО/- вноски за ДОО, вноски за ДЗПО за универсален пенсионен фонд за периода 01.01.2007 г.- 31.12.2007 г.; по Закона за здравно осигуряване /ЗЗО/ - вноски за здравно осигуряване за периода 01.01.2007 г.- 31.12.2007 г.; по Закона за гарантиране на вземанията на работниците и служителите при несъстоятелност /ЗГВРСН/-вноски за фонд ГВРСН за периода 01.01.2007 г.- 31.12.2007 г.;

Процесните ЗВР са надлежно връчени на упълномощено лице на ревизирувания субект , съответно на 23.03.2010г. и 28.06.2010г.

В срока по чл.117,ал.1 ДОПК е съставен ревизионен доклад № 1005105/06.08.2010 г. от екип от ревизори в състав – М. И. К. – старши инспектор по приходите, Р. Б. Я. - старши инспектор по приходите и С. Й. Б. – старши инспектор по приходите.

Р. доклад е връчен на упълномощено лице на ревизирувания субект на 30.08.2010г., като ревизирувания субект не подал възражение срещу ревизионния доклад по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Със заповед за определяне на компетентен орган (З.) К – 1005105 от 06.08.2010г. , /връчена на упълномощено лице на 06.10.2010г. / издадена от Р. Г. Я. началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е определена М. И. К. на

длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град да издаде ревизионен акт на „Глобална търговска мрежа4 Е. – [населено място] във връзка с извършена ревизия, по която е съставен ревизионен доклад № 1005105/06.08.2010 г.

Съставен е ревизионен акт № [ЕГН]/27.09.2010 г. от М. И. К. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град. В акта органът по приходите е установил следните задължения: - за корпоративен данък за 2006 г. в размер на 79 427,32 лв. и съответните лихви, при деклариран 16 766,53 лв.; - за корпоративен данък за 2007 г. в размер на 112 582,67 лв. и съответните лихви, при деклариран 52 998,63 лв.; - обусловени са изводи за увеличение на финансовия резултат за 2006 г. с 417 738,63 лв. на основание чл. 23, ал. 2, т. 13, във вр. с чл. 14, ал. 1 от ЗКПО/отм./и за 2007 г. с 595 840,44 лв. на основание чл. 26, чл. 16, ал. 3 и чл. 42, ал. 1 от ЗКПО, отказано е признаването на приспадане на данъчен кредит в размер на 19 946,34 лв. за данъчни периоди м.08, м.09, м.11 и м. 12.2007г. на основание чл. 70, ал. 1, т. 4, чл. 69, ал. 1 от ЗДДС;- установени са още и задължения по ЗДДФЛ - данък по чл. 42 в размер на 38 286,85 лв. и съответната лихви, при деклариран 7 618,31 лв.; - задължения за вноски за ДОО за цялата 2007 г. в размер на 129 320,92 лв. и съответните лихви, при декларирани от лицето 82 250,56 лв.; - задължения за вноски за ДЗПО- УПФ за цялата 2007 г. в размер на 15 489,39 лв. и съответните лихви, при декларирани 9 239,40 лв.; - задължения за вноски за здравно осигуряване за цялата 2007 г. в размер на 30 139,67 лв. и съответните лихви, при декларирани 19 209,93 лв. и за вноски за фонд „ГВРС" за цялата 2007 г. в размер на 2 240,63 лв. и съответните лихви, при декларирани 1 329,81 лв.

Р. акт е връчен на упълномощено лице на 16.10.2010г., а жалбата до директора на дирекция „О.“ – [населено място] при ЦУ на НАП е подадена чрез ТД на НАП С. град с вх. № 53-06-2094 от 20.10.2010г.

В законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, удължен със споразумение по реда на чл.156, ал.7 ДОПК, решаващият се е произнесъл с решение № 77 от 17.01.2011г., с което е изменил оспорвания ревизионен акт по отношение на установеното задължение по ЗКПО за 2006г., като е определил същото на 68 191, 39 лв. със съответните лихви, вместо установения с РА размер от 79 427, 32 лв. и е потвърдил РА в останалата му част. Решението е връчено на пълномощник на дружеството на 24.01.2011г.

В 14 – дневния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК [фирма] подава жалба срещу процесния ревизионен акт чрез директора на дирекция „О.“ – [населено място] при ЦУ на НАП с вх. № 53-00 - 80 от 07.02.2011г. до Административен съд София град.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства; заключение по допуснатата съдебно-икономическа експертиза, в която вещото лице е дало подробни отговори на поставените му въпроси.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните

разпоредби по издаването му.

Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган № 1005105 от 06.08.2010г., издадена от Р. Г. Я. началник сектор „Ревизии” дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определена М. И. К. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. град за компетентен орган по издаването на ревизионен акт на [фирма]. Самата З. е издадена от Р. Г. Я. началник сектор „Ревизии” дирекция „Контрол”, чиято компетентност е определена от директора на ТД на НАП С. град с нарочна заповед № РД-01-6 от 05.01.2010г. Процесният ревизионен акт е издаден от определения в З. орган по приходите – М. И. К. на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП С. град т.е. от лице, разполагащо с материална компетентност при наличието на изрично издадена заповед за определяне на компетентен орган.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила и материално – правните разпоредби, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

Предмет на настоящия спор са: от една страна са непризнато право на приспадане на данъчен кредит респ. определените задължения по ЗДДС за данъчните периоди на м.08.2007г., м.09.2009г., м.11.2007г. и м.12. 2007г. в размер на 19 946, 34 лв. и съответните лихви, а от друга извършените корекции на данъчния финансов резултат, вследствие на преобразувания на счетоводният финансов резултат. Допълнително определеният корпоративен данък е вследствие на извършени увеличения на счетоводният финансов резултат за данъчни цели по реда на ЗКПО. Жалбоподателят оспорва и установените с РА задължения за ЗДДФЛ, ДОО, ДЗПО, ГВРС, ЗО и ДОО.

1. По отношение на определените задължения за данък върху добавената стойност съдът намира следното:

С РА по отношение на ревизираното лице не е признато право на данъчен кредит респ. са определените задължения по ЗДДС за данъчните периоди на м.08.2007г., м.09.2009г., м.11.2007г. и м.12. 2007г. в общ размер на 19 946, 34 лв. по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Част от дължимия ДДС за данъчни периоди м. 08.2007г., м.09.2009г., м.11.2007г. и м.12.2007г. е определен вследствие отказан данъчен кредит за доставки по фактури от [фирма] и [фирма] с оглед извода на ревизиращите, че това са вноски за лизинг и наем на леки или лекотоварни автомобили по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС, но тези изводи не са подкрепени с конкретни доказателства, въз основа на които да се установи, че лизинговият автомобил и наетите от дружеството четири броя автомобили отговарят на определението за лек автомобил по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС. В този смисъл е и решение № 308/05.03.2010г. на Дирекция „О.”-С., което третира именно тези доставки и отменя първоначално издадения РА по горните

мотиви.

Видно от доказателствата по делото, събрани както по време на повторната ревизия, така и по време на делото, не се установява по безспорен начин процесните автомобили действително да бъдат определени като леки автомобили по реда на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС, за да е налице хипотезата на чл.70, ал.1, т.4 от ЗДДС в конкретния случай. Следователно РА в тази му част се явява немотивиран, а отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от [фирма] и [фирма] в размер на 3 135, 45 лв. за данъчни периоди 08.2007г., м.09.2009г., м.11.2007г. и м.12.2007г. е незаконосъобразно и като такова следва да се отмени РА в тази му част.

Основателно се явява възражението на жалбоподателя и по отношение неправилните изводи не ревизиращият екип за непризнатия данъчен кредит по фактура № 509/21.12.2007г. на [фирма] - в размер на 6 200 лв. във връзка с оказана проектантска услуга по изработване на проект за промишлено и сервизно хале.

За периода 01.12.-31.12.2007 г. на жалбоподателя не е признат кредит в размер на 6 200 лв. по фактура, издадена от „ [фирма]”, с предмет на доставката – изготвяне проект за хале, метална конструкция, съгласно изисквания и параметри на възложителя.

По време на ревизията е представен Договори за изготвяне на проект за производствено и сервизно хале от 22.10.2007г., заверени копия на четири листа пред-проектни проучвания и протокол за извършено прихващане на вземания и задължения от 31.12.2007г..

На първо място, настоящата инстанция намира, че ревизиращите органи не са отчели факта, че предмета на доставката, свързана с

изготвянето на проект за производствено и сервизно хале от страна на

[фирма] се отнася до земя / УПИ /, собственост на дружеството [фирма] - явяващо се принципал и едноличен собственик на [фирма], съгласно представения по делото НА № 163/30.06.2006г.

Съгласно представения по делото договор от 03.11.2006г. срещу проектирането и изграждането на халето, В. / дружеството - [фирма] / се задължава да предостави изградената сграда за безвъзмездно ползване за срок от 5 години.

Видно от приложения договор от 22.10.2007г., доставчикът на

проектните работи е извършвал работите, възложени му чрез подизпълнители. Този факт не е опроверган по време на данъчната ревизия, като насрещна проверка на [фирма] не е била извършвана, видно и от РД.

От друга страна налице е реално и действително плащане на данъчната основа на доставката чрез заявление и протокол за извършено прихващане на насрещни вземания. Доставчикът [фирма] е декларирал и заплатил данък печалба за реализирания приход от сделката, видно и от приетото и неоспорено заключение на в.л., изслушано в с.з. на 06.12.2011г. което се потвърждава и от заключението на вещото лице, което установява още, че ДДС е начислен и реално платен от страна на доставчика.

Касателно непризнатото право на данъчен кредит в размер на 8 018.90 лв. по фактура № 004/21.12.2007 г., издадена от страна на [фирма] с предмет : цялостна технологична (механична и електронна) разработка на гама изделия ТД - 5 ХХ. \_по фактура № 502/21.12.2007 г., издадена от страна на [фирма] с предмет на доставката: изработка на софтуер за управление на интегрирана система „Европа”, насотящата

инстанция прави следните изводи:

На първо място неоснователен и незаконосъобразен е изводът на ревизиращите органи, че тъй като предмет на цитираната доставка е услуга съгласно договор е следвало да се представят доказателства от кого точно е била извършена консултацията и в какви

правоотношения е с [фирма], тъй като дружеството - изпълнител нямало наети лица. Подобни съображения са развити и по отношение на извършената от „Институт по специална електроника – И.” доставка – изработка на софтуер .

Следва да се има предвид в конкретния случай, че характера на услугите, предмет на спорните фактури са услуги с не веществен характер, при извършването на които се използва интелектуален труд на лице, който може да бъде труд на наети по трудови и граждански договори работници или личен труд на собственика и управителя на търговското дружество , извършващо услугата. В този случай не се използват машини, не влагат се материали, Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, в т. ч. договори, приемо-предавателни протоколи, констативни протоколи, доказателства за плащане, доказателства за лицата, извършили съответната услуга и др.

Органът по приходите не спори , че извършената от [фирма] доставка е по силата договор от 01.11.2007г. скл. между [фирма] и [фирма] с предмет – изпълнителя приема да предостави консултации с предмет цялостна технологична /механична и електронна/ разработка на цялостна гама изделия, собственост на възложителя – ТД 5 ХХ. . Във връзка с изпълнение на възложената по цитирания договор задача в хода на ревизията са представени приемо- предавателен протокол от 21.12.2007., протокол за прихващане на вземания и задължения от 31.12.2007г. , както и два броя платежни нареждания за плащане по банков път, дневник сметка 406/4 „доставчици по доставки със свързани лица и хронологичен опис на фактурата” . Органът по приходите не е обсъдил факта, че услугата респ. консултациите по договора може да са извършвани лично от управителя на дружеството доставчик, който притежава необходимата квалификация за това и не е необходимо да се търси допълнителен кадрови ресурс.

Ревизиращите органи са направили своите изводи само и единствено въз основа на липса на кадрова обезпеченост на доставчиците на услуги, с оглед липсата на доказателства кои са физическите лица /автори на въпросните консултации, без да обсъди и анализира в цялост останалите приложени към преписката доказателства, индикиращи извършването на тези услуги.

Действително кадровата и техническа обезпеченост на доставката е от значение за нейната реалност, но липсата ѝ не означава винаги, че

доставката не е извършена. Данъчните органи са тези, които следва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице, каквото условие е въведено и в практиката на Съда на Европейския съюз /вж. т.62 от решението на С. по съединени дела C-80/11 и C-142/11/ В процесния случай в оспорвания РА не се съдържат констатации за извършена данъчна измама, а и липсват доказателства за издадени РА на доставчиците с такива твърдения и констатации. Визираната липса на реалност предполага неправомерно поведение на двете страни, за каквото обаче не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация.

Липсата на доставка не може да се твърди или предполага, а следва да бъде доказана по безспорен начин в процеса на съответната проверка или ревизия посредством надлежни доказателствени средства. Тези средства трябва да удостоверяват относими обстоятелства, а преценени както заедно, така и поотделно, да обосновават по безспорен начин извода за липса на доставка с оглед на определението, дадено в закона.

Освен това, както правилно е констатирано с РА, включително и в изслушаната по делото ССЕ, неоспорена от страните, че процесните фактури са отразени в СД по ЗДДС и дневниците за продажби на доставчиците.

Същевременно, съгласно разпоредбата на чл. 71, т. 1 ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. В случая е безспорно доказано наличието на предпоставката по чл. 71, т.1 ЗДДС - притежаването на данъчни документи - фактури, издадени от прекия доставчик. За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл. 71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това налици ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

В този смисъл следва да се съобразен и мотивите на решението на С. от 21.06.2012г. по обединени дела C-80/11 (Mahagűben kft срещу Nemzeti Ady- űs Vбmhivatal Dűl-dunбntűli Regionblis Ady Fxigazgatysбga) и C-142/11 (Pűter Dбvid срещу Nemzeti Ady- űs Vбmhivatal Ыszak-alfűldi

*Regionblis Ady Fxigazgatysbga*) във връзка с приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347), където съдът приема, че чл.167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от **Директивата** не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане поради това, че данъчнозадълженото лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно, че действията на търговския му партньор са правомерни. В конкретния случай от една страна дружеството – жалбоподател притежава данъчни фактури издадени съгласно всички правила на ЗСч , а от друга - няма каквито и да било данни, че действията на преките доставчици на жалбоподателя са неправомерни, както и за евентуални нарушения или измама от тяхна страна.

С оглед изложеното, съдът намира, че е налице доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС. Налице е прехвърлянето на собственост върху стока срещу насрещна престация на основание на сключена сделка. Налице са и предпоставките на чл. 71 ЗДДС . Освен това получателят на доставката, за която е начислен данък е регистрирано по ДДС лице към датата на възникване на данъчното събитие и към датата на издаването на данъчната фактура, данъкът по облагаемата доставка е начислен по смисъла на чл. 86 ЗДДС от регистрирано по този закон лице /доставчик/ най-късно към датата, на която изтича данъчният период, следващ периода, през който е възникнало данъчното събитие за облагаемата доставка; доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие; получената от внос стока или по облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки; получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и на този закон, видно от представените в хода на ревизията фактури.

#### **По ЗКПО:**

I. Касателно увеличението финансовия резултат на дружеството за 2006 г. съдът отново намира жалбата за основателна по следните съображения:

Що се отнася до оспорването на увеличението финансов резултат в размер на 43 028, 26 лв., представляващи стойността по фактура № 170/22.11.2006г. , издадена от „Българо американска търговска камара - Б.Т.К." Е., съдът намира, че не е налице предпоставка за приложението на чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО (отм.) 16, ал.2, т.4 ЗКПО , поради което РА и в тази му част е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Предмет на спорната фактура е посредническа дейност за сключване на договори с чуждестранни контрахенти. През процесния период текста на разпоредбата предвижда увеличаване на финансовия резултат с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно Глава първа, раздел IV от ЗКПО /"Предотвратяване на отклонението от данъчно облагане"/. Приложените по делото доказателствата, а именно копие от фактурата, договор между страните от 12.10.2006г., приемо-предавателен протокол от 22.11.2006г., дневник на сметка 401/8 и 602, от които се установява, че предмет на сделката е посредническа дейност при сключване на договори с чуждестранни партньори за продажба на дисплеи, тотеми и други изделия и се отнася за сделки при които са водени търговски преговори с чуждестранни дружества от името на [фирма] с цел конфиденциалност, безспорно са една индиция за реално извършване на спорната услуга. Допълнителен аргумент в тази насока е и заключението на вещото лице, видно от което издадената фактура е осчетоводена като разход по сметка 602 "Разходи за външни услуги" с кореспондираща сметка 401/8 „Доставчици" и включена в Дневник на покупките за м. 12.2006.

С оглед горното незаконосъобразен се явява изводът на ревизиращите органи , че не е доказано реално изпълнение по сделките /или по-точно, че те са изпълнени от лицето, издало фактурите, които служат за оправдание на извършения разход/, като в тази връзка , съдът намира, че неправилно е прието от органите по приходите, че сделките са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, изразяващо се в неправомерно отчетени разходи, т. е. попадат в хипотезата на чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО /отм./ във вр. с чл. 15, ал. 2 и чл. 14, ал. 1 от същия закон. Това е така, тъй според задължителното условие съгласно разпоредбата на чл.15 от ЗКПО е необходимо:

- *„сделката да е сключена при условия, отличаващи се от условията между несвързани лица“;*
- *това да оказва влияние върху размера на данъчната основа и да е довело до отклоние от данъчно облагане;*
- Съгласно чл. 14, ал. 1 от ЗКПО /отм./ когато една или повече сделки са сключени и с цел отклонение от данъчно облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултатът от тези сделки. На осн. чл. 15, ал. 2 от същия закон, в случаите по чл. 13 и 14, когато резултатът за отчетния период на данъчно задължените лица е намален или е отчетена загуба, при определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчното преобразуване със сумите, произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки.

В конкретния случай не е налице нито едно от двете - кумулативно

дадени условия в разпоредбата на чл.15 от ЗКПО.

В случая, освен издаването на данъчна фактура за процесните разходи и осчетоводяването и, което безспорно не е достатъчно, за да бъде същата призната за данъчни цели, и представените по делото и описаните по-горе доказателства приемо-предавателен протокол от 22.11.2006г., дневник на сметка 401/8 и 602 , обективиращи реалността на спорната доставка, в преписката се съдържа редица допълнителни доказателства в този смисъл, представени по делото , а именно: Г. на [фирма] за 2006г., разпечатка на счетоводна сметка 702 и 123 на същото дружество; договора за посредничество от 12.10.2006г. и др. , представени в хода на делото.

Следва да се отбележи още, че видно от т заключението на вещото лице по задача А.1.3, по данни от счетоводството на [фирма] в резултат от посредничеството на [фирма] са сключени договори и са отразени приходи в резултат на тази услуга, със следните дружество: както следва: НЕОВАЛ –Румъния, „Б. Инвест К." , „SC O. T." L. – Румъния и "Busines Exchanges".

Що се отнася до последния чуждестранен контрагент, който е упоменат в протокола за приемане на посредническата услуга от 22.11.2006г. - Dalian burning S., Китай, вещото лице е установило в отговорите си по задача А.1.4, че на основание договор от 15.04.2006г. са налице данни за закупуване на стоки / материали в счетоводството на жалбоподателя. Допълнително свидетелство за това са представените по делото извлечения от сметка 301/3 „Материали", 4012 „Доставчици" за 2006 и 2007 г., договор, складови разписки, митнически декларации, в резултат на което е установено, че за 2006г. са внесени материали по митническа декларация № 51004109582/20.10.2006г. за 81650.09лв., по МД 51004131245/07.12.2006г. за 32620.00лв., МД 51004134519/14.12.2006г. за 42179.00лв., МД 51004136622/19.12.2006г. за 49510.00лв., МД [ЕГН]/03.11.2006г. за 50 865.00лв. За 2007г. са внесени материали по МД на обща стойност 365 614.85лв..

Следователно с оглед горното и предвид на достатъчно убедителни и безспорни доказателства за реалност на процесната доставка, настоящата инстанция намира РА за незаконосъобразен и в тази му част, поради което следва да бъде отменен.

**Касателно непризати разходи в размер на 101 840.19 лв., отчетени по сч.сметка 669 „Други извънредни разходи" в кореспонденция със сч. сметки : 402"Доставчици по аванси", 412"Клиенти по аванси" и 4112"Клиенти" съдът намира следното:**

Увеличението на финансовия резултат за 2006 г. със сумата 101 840,19 лв. е направено на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО, въз основа на констатации, че не са представени никакви доказателства относно

законосъобразните основания за извършване на установените счетоводни записвания. Същите са констатирани въз основа на данни от главна книга и оборотна ведомост (ОВ), поради това, че при посещенията в офиса на дружеството не са представени, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 402 „доставчици по аванси“, 412 „клиенти по аванси“ и 669 „други извънредни разходи“.

В хода на делото са представени разпечатки със взетите операции - Главна книга и хронологични и аналитични дневници на сметка 669/4, хронология на операциите по отделно за сметки 669/402; 669/412; 669/4112, при проверката на които с оглед изготвяне на ССЕ, от страна на вещото лице е установено, че през 2006г. по дебита на с-ка 669 „*Други извънредни разходи*“ са били отчетени извънредни разходи в размер на 101 840.19 лв., които кореспондират със счетоводни сметки: 402 „*Доставчици по аванси*“ за сумата от 26 772.39 лв.; 412 „*Клиенти по аванси*“ за сумата от 13 106.82 лв. и 4112 „*Клиенти*“ за сумата от 61 960 лв.

С цел обосноваване на достоверността на взетите счетоводни записвания от страна на жалбоподателя са представени и част от описаните в хронологията на сч.сметка 411/2 първични счетоводни документи -фактури, договори, митнически декларации и др.,отнасящи се за 2005г.

Видно от изслушаното и неоспорено заключение на вещото лице, става ясно, че основанието за съставянето на съответната кореспонденция са отписани вземания на дружеството по търговски сделки в резултат на върнати дефектни изделия ТД 3xx и 2xx; поради изтичане на давностен срок; поради престанало да съществува чуждестранно юридическо лице или невъзможност да се открие и невърнати в склада предоставени мостри. Установено е още, че за съответните клиенти и доставчици е водена аналитична отчетност при счетоводното им отразяване, вземанията са възникнали през 2001г., 2002г., 2003г., 2004г и 2005г., съгласно предоставени по делото 7 листа хронология с описание на : контрахент с име; № на фактура, дата, стойност и остатъчна стойност и основанието за отписване, вида на върнатите дефектирали стоки и причините за неосъществяване на контакт.

С оглед горното и по-специално констатациите на вещото лице, направени въз основа на приложени в хода на делото доказателства, настоящата инстанция намира за необоснован извода на ревизиращият екип, че са налице законови основания да не бъдат признати взетите от страна на дружеството счетоводни записи, свързани с възникването и отписването на вземанията на дружеството.

На първо място безспорно се установява, че не всички отписани по книгите вземания на ревизираното лице са свързани с погасяването им по давност, макар, че дори и по отношение на последните не

съществува каквото и да било е нормативно основание, въз основа на което да не бъде признато отписването на вземанията по давност, поради липса на данни за предявяването им по съдебен ред

Съдебната практика е категорична, че за да се признае като разход едно погасено по давност вземане, достатъчно е да се установи изтичането на предвидения в закона давностен срок. От този момент всичките провизирани, като неизплатени в срок вземания от клиенти или от доставчици по аванси, които не са извършили доставката, за която са били изплатени авансово суми, се превръща в постоянна данъчна разлика и следва да се признаят на разход за данъчни цели.

Следователно неправилно и незаконосъобразно ревизиращите органи не са признали на дружеството - жалбоподател разходи в размер на 101 840.19 лв., отчетени по сч.сметка 669 „Други извънредни разходи“ в кореспонденция със сч. сметки : 402 "Доставчици по аванси", 412"Клиенти по аванси" и 4112"Клиенти", което води до отмяна на РА в тази му част, като незаконосъобразен.

Незаконосъобразни се явяват изводите на ревизиращите органи и по отношение на **непризати разходи в размер на 197 963.98 лв.. отчетени по сч.сметка 609 „Други разходи“ в кореспонденция със сч. сметки : 422 "Подотчетни лица и 421 "Персонал" по следните съображения:**

Съгласно представените по делото разпечатки на Главна книга и дневник на сметка 609, и хронология на операциите по отделно за сметки 609/422; 609/421 става ясно, че през 2006г. по дебита на с-ка „609“ е отразена на разход сумата от 197 963.98 лв. в кореспонденция със счетоводни сметки : 422 „Подотчетни лица“ за сумата от 109 163.98 лв. и 421 „Персонал“ за сумата от 88 800 лв.;

Видно от приетото и неоспорено от страните заключение на вещото лице и по специално от отговора на задача А.III.1, се установява, че в хронологията на сметка 609 „Други Разходи“ срещу 422 „Подотчетни листа“, се съдържа точно описание на всяка една операция, в т.ч : дата, документ, авансов отчет, име на лицето получило сумата, размер на сумата и обяснителен текст, с отразен оборот от 109 163.98 лева.

Пак в заключението си вещото лице е установило, че сумите представляват предоставени аванси на служители, работници и изпълнители, **за които са съставени съответните отчети** и представляват разходи за дейността -представителни разходи, закупени материали, командировки, нощувки, нотариални такси, изваждане на международен транспорт, покупка на стелажи, карти за градски транспорт, паркинг, протоколни разходи, пътни такси, паркинг, писма с обратни разписки, правни услуги, такси по дела и др. - подробно описани в хронологията на сч.сметка и за които са налице съответните документи във връзка с направените разходи. (Вж. отговора на задача

А.ІІІ.3 от заключението).

Освен това вещото лице е установило още, че в хронологията на сметка 609 „Други Разходи“ срещу 421 „Персонал“ - е отразено доначислено за м. 11 и 12.2006г. с МО 4215 възнаграждение на управителя на дружеството -Н. П. З., за който е представен по делото с допълнителна молба от 13.03.2012г. - договор за управление от 12.07.2000г., което според вещото лице, макар и възнаграждението да е осчетоводено в сметка 609 "Други разходи" вместо в 604 "Разходи за заплати", същото представлява разход по смисъла на ЗСч и обстоятелството, че е съставена неправилна счетоводна кореспонденция не води до изкривяване на финансовия резултат, каквото е сторено в конкретния случай.

**По въпроса за ЗКПО за календарната 2007г. :**

**Относно непризатите „разходи“ в размер на 336 007.31 лв. във връзка с взета счетоводна операция по дебита на 422 "Подотчетни лица в кореспонденция със счетоводна сметка 421 "Персонал".**

Цитираното увеличение е извършено на основание чл.16, ал. 3 във връзка с чл.26, т.2 от ЗКПО, тъй като според органът по приходите се касаело за една „привидна сделка“ и съгласно цитираната правна норма за целите на ЗКПО следвало да се обложат резултатите, произтичащи основно от „прикритата сделка“.

С РА, за периода 1.01. - 31.12.07 г., е увеличен резултатът на дружеството със сумата от 336 007,31 лв. - непризнати, на основание чл. 26, ал. 1, т. 2 ЗКПО разходи въз основа на данни от главна книга и хронологичен регистър на счетоводни сметки 421 „персонал“ и 422 „подотчетни лица“ е установил, че представлява намаление на задълженията на подотчетните лица към дружеството, и намаление на задълженията на дружеството към персонала. В резултат на увеличението на дружеството е определен корпоративен данък. Приходният орган е установил горните задължения, като според становището на ревизиращите, с така взетата счетоводна операция се касаело за дадени като *разход* невърнатите служебни аванси, изтекли по давност“.

В хода на делото е приложено извлечение със операция дебит 422/9 „Подотчетни лица“ и кредит 421/1 „Персонал“ (- 336007.31лв.) и Главна книга на сметка 421 Персонал и 422 , видно от което се установява, че е налице взета счетоводна операция през 2007г. по дебита на с-ка 422 „Подотчетни лица“ в кореспонденция със счетоводна сметка 421 „Персонал“ за сумата от 336 007.31 лв.. Същата е съставена, съгласно МО № 2947/2007г. с пояснителен текст „корекция съгласно РА“.

Видно от заключението на вещото лице Н., прието и неоспорено от

страните , се установява, че причината за вземането на тази операция, е влязъл в сила Ревизионен акт № 2947/27.07.2007г., въз основа на който на дружеството са определени задължения по повод непризнати разчетни отношения с подотчетни лица, служители и работници. От счетоводна гледна точка с тази операция се извършва корекция, като се намалява задължението на дружеството към персонала в резултат на неизплатени заплати и осигуровки и съответно се намалява вземането на дружеството от „Подотчетните лица” в резултат на невърнати служебни аванси. Операцията съответства на изискванията на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти.

Пак от заключението на вещото лице, безспорно става ясно, че в случая е налице взета „разчетна счетоводна операция”, за компенсиране на задълженията и вземанията към персонала с неизплатени заплати и осигуровки, от една страна, с невърнати служебни аванси- от друга.

Следователно, в конкретния случай не може да става дума за каквито и да било сделки - привидни или прикрити такива, тъй като счетоводните записания, касаят единствено и само вътрешно разчетни отношения в рамките на предприятието и няма сключвани сделки с трети лица.

В допълнение следва да се отбележи, че според вещото лице съставената счетоводна кореспонденция от гледна точка на счетоводството не влияе на финансовия резултат за 2007г., защото не засяга приходни и разходни сметки, няма отношение и не води до изкривяване на финансовия резултат, нито на данните в ГДЦ.

В този смисъл , след като взетата счетоводна операция не влияе на разходните сметки от група 60, следователно незаконсъобразно и неправилно се явява твърдението на ревизиращите, че с така взетата счетоводна операция се дават на разход невърнатите служебни аванси, които са били изтекли по давност респ. РА се явява незаконсъобразен в тази му част.

**По отношение на непризнати разходи в размер на 126 251.37 лв. отчетени по сч.сметка 662/8 „Глоби, лихви, неустойки” в кореспонденция със сч. сметка 4229 "Подотчетни лица”.**

В конкретния случай ревизиращите органи отново са приели като основание за отнасяне в увеличение на резултата, изразената теза за наличието на две сделки - „привидна и прикрита”, във връзка с което са достигнали до извода за наличието на предпоставки за прилагане на чл. 16, ал. 3 на ЗКПО във връзка с чл. 26, т. 2 на същия закон и са определили увеличението на финансовия резултат с цитираната по- горе сума.

От представените по делото извлечения от цялата сметка 662 за 2007, в т.ч и извадка на 662 само в кореспонденция с 422 с описание на вида на операцията, безспорно става ясно на първо място основанието за

отписване на вземането, а на следващо се установява и лицата получили сумите и стойност на същите, както и съставените мемориални ордери и основанията за отписване .

Горното е установено и отразено и от страна на вещото лице в отговора на задача Б.V.1 от ССЕ. Съгласно това заключението, кореспонденцията е отразена във вторично съставените счетоводни документи - ведомости и регистри, главна книга, сметката е приключена със сметка 123 "Печалби и загуби" в края на отчетния период.

Следователно, посочените от вещото лице счетоводни записвания , предвид посочени конкретни лица и първични счетоводни документи, въз основа на които са били взети записите, не са опровергани по никакъв начин от страна на ревизиращите , и следва да бъдат приети като годно доказателствено средство за осъществяването на операциите.

В заключението си , на което съдът дава вяра, вещото лице е установило по безспорен и категоричен начин, че вземанията са отписани поради давност от предоставени и невърнати служебни аванси през периода 2001г. - 2004г. в по-голямата си част, като има и неустойки по договор за лизинг в размер на 341.67лв. и 125.59лв. и платена сума по Ревизионен акт в размер на 1012.05лв.

По аналогични на горните мотиви настоящата инстанция намира за незаконосъобразни изводите на ревизиращите органи касателно наличието на „привидни” и „прикрити сделки” , тъй като от констатациите на вещото лице, неоспорени от страните става ясно че, се касае за „отчетени разходи” в резултат на неприключили и погасени поради

невъзможност да бъдат събрани разчети - вземания към персонала .

По изложените по-горе мотиви, РА и в тази му част се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

**На следващо място що се касае за непризатия разход в размер на 31 000 лв. и ДДС в размер на 6 200 лв. по фактура № 509/21.12.2007 г., издадена от страна на [фирма], ЕИК по Булстат[ЕИК] във връзка с оказана проектанска услуга по изработване на проект за промишлено и сервизно хале настоящата инстанция намира за установено следното:**

В хода на ревизията , приходната администрация е приела, че доставката по фактура № 509/21.12.2007г. не е реално извършена съгласно правилата на чл.9 ЗДДС, поради което е отказан и данъчният кредит по нея в размер на 6 200лв. . Като следствие на горния извод, в РА органите по приходите са приели , че разходът по тази фактура не е документално обоснован и предвид разпоредбите на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и на основание чл. 26, т.2 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат на [фирма] със стойността на сумата по тази фактура - 31 000 лв., в резултат на което е определено допълнително

задължение за корпоративен данък за отчетната 2007 год. в размер на 3 100 лв., ведно с дължимата лихва за забава.

Р. акт и в тази му част се явява е незаконосъобразен.

Документалната обосновааност като основен принцип на водене на счетоводството се изразява в изискването за съставяне на счетоводен документ за всяка стопанска операция при спазване на изискванията на действащото законодателство за съставяне на документите.

Съгласно чл. 6, ал. 1, т. 1 от ЗСч първичният счетоводен документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция, който следва да съдържа реквизитите, посочени в чл. 7, ал. 1 от ЗСч. В случая, увеличаването на финансовия резултат на жалбоподателя, е правно обоснован с нормата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съгласно който не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Съгласно нормата на чл. 10 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Установи се от заключението на вещото лице по делото, че процесната фактура , със стойността на която е увеличен финансовият резултат на дружеството, е издадена в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, съдържа необходимите реквизити, осчетоводена е надлежно както при доставчика, така и при получателя, чрез вземането на съответните счетоводни статии и в този смисъл, отчетност по сделката има.

Основание за извършеното плащане е приложеният към фактурата договор от 22.10.2007г. за изготвяне на проект за производствено хале - метална конструкция. Стойността на процесната фактура участва във финансовия резултат на [фирма] за 2007 год., като дължимият корпоративен данък е начислен и внесен в бюджета. Плащането по фактурата е извършено чрез протокол за извършено прихващане на насрещни вземания от 31.12.2007г., като това обстоятелство е безспорно и е установено както в хода на ревизията, така и в заключението на вещото лице. Безспорното установяване на плащането на сумата, само по себе си също доказва реалност на извършената доставка.

При тези обстоятелства, съдът приема, че разходът по фактура № 509/21.12.2007 год. е извършен и е документално обоснован с първичен счетоводен документ, съответства на осъществените счетоводни записвания и на действително направения разход, предвид доказателствата за заплащане на сумата, поради което за него не са налице предпоставките за непризнаването му за данъчни цели.

Д. на приходната администрация, че в хода на ревизията не са представени доказателства и документи за евентуалното приложение в

дейността на ревизирия субект с оглед факта, че последният няма собствена земя и УПИ, както и че не са налице доказателства за реализация на самия проект е неоснователен по следните съображения:

Цитираната правна норма на чл.26, ал.2 ЗКПО изисква единствено извършване на разхода и неговата документална обосноваване, каквато в случая е налице, и в този смисъл съдът приема, че този разход е доказан, без да се въвеждат допълнителни условия за неговото признаване.

С оглед обосноваване тезата за нереалност на документираната с процесната фактура услуга за изготвяне на проект, в ревизионния акт е направен анализ разпоредбата на чл. 16, ал.2, т.4 от ЗКПО, която съдържа законова презумпция за нереалност на сделката.

С оглед твърденията на ревизиращите органи , по делото е представен НА № 163/30.06.2006г., както бе спомената и по-горе в мотивите на решението, видно от който [фирма] /принципал и едноличен собственик на [фирма] / притежава земя УПИ, която земя именно е предмета на спорната доставка, свързана с изготвянето на проект за производствено и сервизно хале от страна на [фирма] .

Съгласно представения по делото договор от 03.11.2006г. срещу проектирането и изграждането на халето, В. / дружеството - [фирма] / се задължава да предостави изградената сграда за безвъзмездно ползване за срок от 5 години.

Видно от приложения договор от 22.10.2007г., доставчикът на проектните работи е извършвал работите, възложени му чрез подизпълнители ит ози факт не е опроверган по време на данъчната ревизия, нито има събрани доказателства в негова полза. Само за сведение, видно от доказателствата по делото няма данни да е извършвана насрещна проверка на [фирма].

Освен това, не се спори от страните (факт отразен и в РД и РА), че са налице доказателства за реално и действително плащане на данъчната основа на доставката чрез протокол за извършено прихващане на насрещни вземания. От страна на [фирма] съответно е бил деклариран и заплатени и данък печалба за реализирания приход от сделката, което се потвърждава и от заключението на вещото лице по задача В.VI.3. Последното е установило в своето заключение, че ДДС е начислен и реално платен от страна на доставчика.

Липсата на реализация на самия проект в бъдещ план не може да бъде основание за непризнаването на данъчния кредит по тази горната доставка, с оглед факте , че липсва изрично нормативно основание за това. Следователно цитираното в акта основание на разпоредбата на

чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО е голословно и не е налице в случая, тъй като по време на ревизията са представени доказателства за осъществяване на проекта и всякаква бъдеща реализация е ирелевантна в случая .

**По аналогичин на горните мотиви, съдът намира ревизионният акт в частта му по отношение на непризат разход в размер на 40 094.51 лв. и ДДС в размер на 8 018.90 лв. по фактура № 004/21.12.2007 г., издадена от страна на [фирма] за незаконосъобразен.**

Касае се за консултантска услуга, свързана с цялостна технологична разработка на гама изделия, собственост на възложителя - ТД 5ХХ и ТД2ХХ т.е. предмет на доставката по фактура № 004/21.12.2007г. е консултация за разработката на гама изделия тип ТД - 5ХХ и ТД - 2хх.

Във връзка с извършването на тази доставка , в хода на ревизията от страна на ревизираното дружество са представени копие от Договор от 01.11.2007г. между дружеството - жалбоподател и [фирма], копие от фактура, приемо-предавателен протокол за приемане на извършената работа от 21.12.2007г.

Представени са и документи удостоверяващи плащането, а именно Протокол за прихващане на вземания и задължения от 31.12.2007г., както и два броя платежни нареждания за плащане по банков път, както и документи установяващи плащането на данъчната основа и начисления ДДС по доставката, безспорно установено и от вещото лице , видно от отговора му по задача В.VII.4.

Основният мотив на ревизиращите органи за отказ на данъчен кредит респ. за увеличаване на финансовия резултат в конкретния случай на основание чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО, е че не е ясно кой е автор на въпросния софтуер, от една страна, и от друга липсата на кадрова обезпеченост, предвид факта, че дружеството няма наети лица.

Настоящата инстанция намира, че предвид спецификата на услугата, а именно консултантска услуга във връзка с разработването на софтуер, не е необходимо да се търси кадрова и ресурсна обезпеченост на юридическото лице извършило услугата, с оглед обстоятелството, че самия управител на дружеството сам може да извърши тази консултация, което не е оспорено от страна на ответника по делото.

Представена е и самата разработка, под формата на консултация, което е още една индиция за реално осъществяване на същата.

С оглед представените още пред ревизиращите органи достатъчно доказателства за реалността на доставката по смисъла на чл.9 от ЗДДС, вкл. и от неоспорените констатации на вещото лице, съдът намира ,че липсват също така и основания за отказване на данъчния кредит по тази фактура респ. с оглед горното в конкретния случай хипотезата на чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО е неприложима.

Не са налице и основания за увеличението на финансовия резултата на дружеството с 16 500 лв. и ДДС в размер на 3 300 лв. по фактура №

502/21.12.2007 г., издадена от страна на [фирма], ЕИК по Булстат[ЕИК]. във връзка с изработка на софтуер за управление на интегрирана система „Европа“;

Отново основния мотив за отказ на признаване на ДДС и вследствие на това увеличение на финансовия резултат на дружеството е липсата на кадрови и ресурсен потенциал за извършената доставка, който се явява незаконосъобразен по следните съображения:

Видно от представените по делото - фактура, Договор от 21.12.2007г., приемо-предавателен протокол, хронология на сметки 602, 4531, 406/4, 614 на [фирма] , Дневник на Покупките , синтетични и аналитични счетоводни справки, протокол за прихващане от 31.12.2007г. се установява, че така разработения и

доставен софтуерен продукт, предмет на цитирания договор от 21.12.2007г. респ. на доставката по спорната фактура № 502/21.12.2007 г. е предназначен да се инсталира в изделия Тип ТД -3 ХХ с цел да позволи работата им в мрежа, независимо от местоположението им.

Предвид факта, че разработката е извършена и предоставена лично от управителя на дружеството (липсват оспорване на това обстоятелство от страна на ревизиращият орган), чийто предмет на дейност съвпада с така извършената услуга, за което свидетелства и приетия като доказателство - приемо-предавателен протокол, съдът намира, че не е необходимо и доказването на друг кадрови и технически ресурс.

Не на последно място освен от представените и цитирани по-горе доказателства за извършване на услугата, от заключението на вещното лице в отговора на задача В.VIII.3 и 4, безспорно се установява, че доставчикът е отчетел приходите от сделката в ОПР и Г. за 2007 год., както и е начислил и отразил начисления за доставката ДДС в ДП, М., като съответно е внесъл задълженията си към бюджета. \_

Пак от заключението на нещото лице (вж. задача В.VIII.4), става ясно, че системата, изработена в резултат на процесния софтуер, „ е използвана многократно, използва се и в момента и е увеличила приходите от продажби, защото позволява на изделията тип валутни табла да работят в мрежа на произволно място в страната или в чужбина и да се управляват от централен сървър ”.

Следователно изводите на ревизиращият екип и по отношение липса на реалност на тази доставка са незаконосъобразни, което прави РА в тази му част незаконосъобразен.

\_По аналогични мотиви съдът намира за незаконосъобразен РА и в частта му по отношение на непризнатите разходи и в размер на 37 250 лв. и ДДС в размер на 7 450 лв. по фактура № 501/02.11.2007 г., издадена от страна на Българо- американска търговска камара - Б.Т.К."

Е., във връзка с извършено маркетингово проучване на пазара на електронни изделия и системи на територията на България респ. увеличението на финансовия резултат по доставката на [фирма] със сумата от 37 250 лв. на основание чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО.

С оглед установяване реалността на процесната доставка, още в хода на ревизията са представени приемо-предавателен протокол за извършване на доставката от 02.11.2007г. и договор за извършване на услугата , за който ревизиращите органи са приели, че е с дата 12.11.2007г. т.е. след извършване на доставката . В конкретния случай , дори и да се приеме , че отбелязаната в договора дата не е техническа грешка, а действително отразена такава, то това не води автоматически до отричане извършване на съответната услуга с оглед и другите приложени доказателства в подкрепа на това. Действително подписването на договор е необходимо с оглед отразяване параметрите на дължимата услуга, но не е задължително условие за извършване на даден вид услуга и предвид факта ,че предмета на договора, предмета на процесната фактура и описаната в приемо- предавателния протокол услуга са напълно идентични и съвпадат, то следва да се приеме, че се касае за допусната техническа грешка в отразяването датата на договора и същият следва да се третира като валидно и допустимо доказателство за възлагане на тази услуга.

Не на последно място както от заключението на вещото лице, така и от приложената с възражението Г. на доставчика за 2007 год ., става ясно, че последният е отчетел приходите от сделката в ОПР и Г. за 2007 год. / които по данни на вещото лице формират 80 % от оборота на дружеството /, както и е начислил и отразил начисления за доставката ДДС в ДП, М., като съответно се е и разчел с бюджета.

С оглед горното става ясно, че приложението на чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО и в този случай е незаконосъобразно и необосновано.

Неоснователно се явява възражението на жалбоподателя по отоншение увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2007г. със сумата от 188 899.42 лв., на основание чл.42, ал.1 от ЗКПО.

При ревизията органите по приходите, е установено , че за процесната 2007г. в дружеството - жалбоподател са начислени суми за заплати- трудови договори и за хонорари и договори за изпълнение в размер на 498410.61 лв., от които са доказано е изплащането на част от тази сума , а именно сумите в размер на 303 600.17 лв. , съответно налице е основание по чл. 77, ал. 1 вр. чл. 42, ал. 1 ЗКПО за увеличаване на ФР с тези суми.

На осн. чл. 42, ал. 1 от ЗКПО процесните разходи не следва да се отчитат за 2007 г., поради което налице е основание по чл. 77, ал. 1 , вр. чл.42, ал.1 от ЗКПО за увеличение на ФР с тези разходи.

Съгласно чл. 16, ал. 2 ЗКПО, 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. По ал. 2, т. 4 на текста за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. На осн. чл. 10, ал. 1 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Съгласно чл. 26, т. 2 ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. На осн. чл. 42, ал. 1 ЗКПО, разходите на данъчно задължени лица, представляващи доходи на местни физически лица по Закона за данъците върху доходите на физическите лица, които не са изплатени към 31 декември на текущата година, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Съгласно чл. 77, ал. 1 с. з., разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, поради което увеличаването на финансовия резултат на дружеството със сумата от 188 899.42 лв. за 2007г. е законосъобразно и жалбата в тази ѝ част следва да се отхвърли като неосноваемна.

**По отношение на включването на стойността на отпуснатите през 2007г. служебни аванси в данъчната основа на задълженията по ЗДДФЛ, КСО, ЗГВРС и ЗСО:**

В този случай, спорът по делото е по отношение на реалното предназначение на изплащаните от жалбоподателя парични суми на служителите т.е. представляват ли същите „служебни аванси”, предоставяни за целите на текущата дейност на предприятието, подлежащи на отчитане или възстановяване от подотчетните лица, или се явяват допълнително трудово възнаграждение, както и подлежат ли тези суми на облагане с данък по чл. 42 ЗДДФЛ и дължат ли се за тях съответните осигурителни вноски (за ДОО, ДЗПО, ГВРС и ЗО).

Оспорения РА е издаден при действието на ДОПК, който за разлика от отменения Д. не предвижда фактическите констатации в ревизионния акт да се ползват с презумптивна доказателствена сила. При разпределение на доказателствената тежест в данъчния процес важи общият принцип, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието настъпване черпи изгодни за себе си правни последици. Следователно и в конкретния случай данъчният орган е следвало да

докаже фактите, въз основа на които е издаден ревизионният акт, както и да мотивира последния. Видно от процесния РА, както и от мотивите на решаващия орган, фактическото основание за неговото издаване е единствено позоваването на „постъпили жалби на работници на дружеството”, като е прието, че описаната фактическа обстановка в подадените жалби е вярна и потвърдена от събраните доказателства. В същото време в РА не е посочено нито едно доказателство, потвърждаващо извода на приходния орган, че под формата на „служебни аванси” са изплащани трудови възнаграждения, нито са изложени мотиви в тази насока, както и без да е посочено конкретно за кои точно жалби и сигнали става дума, се приема, че предоставените аванси на служители са се явявали прикрита форма на трудово възнаграждение.

Фактическата обстановка, изложена в жалбата на бивш служител на дружеството, каквито в действителност са жалбоподателите пред ИТ, освен че не е доказана, не освобождава приходния орган от излагане в РА на фактически основания за издаването му, нито може да замести неговите собствени мотиви. Такива не се съдържат и в ревизионния доклад, въз основа на който е издаден процесния РА.

От друга страна, за доказване на твърденията, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, а именно, че предоставяните суми са „служебни аванси”, а не трудово възнаграждение, [фирма] е ангажирала както писмени, така и гласни доказателства.

Видно от заключението на изслушаната без оспорване в с.з. съдебно – счетоводна експертиза, вещото лице е установило, че през процесния период от дружеството са отпуснати служебни аванси в размер на прието без възражения между страните, начално салдо по дебита на с-ка 422 „Подотчетни лица” към 01.01.2007г., което е било е било в размер на **736 630** лв., като общо за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2007г. са били отпуснати **805 251.23** лв. под формата на служебни аванси, от които реално са били отчетени/ възстановени **-955 780.29** лв., като остатъкът от невъзстановените аванси към 31.12.2008г. е бил **586 101.52** лв.

Тоест след анализ на тези данни/цифри, се установява категорично, че отпуснатите суми за служебни аванси са били отчитани от страна на работниците и служителите, поради което не може да бъдат третирани, като скрито разпределение на трудови възнаграждения, както твърдят ревизиращите органи. Според данните, изложени в експертизата, през 2007г. сумата на отпуснатите аванси в размер на **805 251.23** лв. е по-малка от сумата на възстановените такива от **955 780.29** лв. Липсва анализ за произхода на крайното дебитно салдо на сметка 422/9 към 31.12.2007г., както и данни дали в това салдо не са включени и

невъзстановени аванси, предоставени в предишни периоди.

Пак от експертизата става ясно, че опуснатите и неотчетени аванси не фигурират като разходи в счетоводството и ОПР, както и нямат отражение при определянето на данъчния финансов резултат за 2007г. респ. не рефлектират по никакъв начин в Г. по чл.53 ЗКПО за 2007г.

С оглед горните констатации неоснователно и недоказано се явява становището на приходния орган, че изплащаните суми не представляват „служебни аванси“, тъй като не са били възстановявани или отчитани от работниците. На следващо място установено е от вещото лице, че отчитането на изразходваните служебни аванси става на база изготвени от подотчетното лице „Авансови отчети“ с описание на извършените разходи и в зависимост от стопанския им характер се съставят счетоводни кореспонденции, като се дебитират сметки от гр. 60 „Разходи по икономически елементи“ и се кредитира сметка 422 „Подотчетни лица“.

В своето заключение вещото лице изрично е посочило, че „за отчетените служебни аванси са налични всички разходооправдателни документи - подредени в класьори с отчетите към тях, фактурите и касови бонове“.

С оглед на тези доказателства от една страна, и предвид непосочването в РА на конкретни фактически основания и доказателства в подкрепа тезата на приходния орган (РА е мотивиран единствено с подадена жалба от бивши служител на дружеството), следва да се приеме, че [фирма] е страната в спора, доказала твърденията, от които черпи благоприятни правни последици.

С оглед на изложеното, РА в тази му част следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Водим от горното, жалбата на по отношение увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2007г. със сумата от 188 899.42 лв., на основание чл.42. ал.1 от ЗКПО като неоснователна следва да бъде оставена без уважение, а в останалата част следва да бъде уважена респ. РА останалата му обжалваната част отменен като незаконосъобразен

С оглед заявената претенция за присъждане на разноски и предвид изхода на спора, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски, изчислени по компенсация в размер на 7 641,41 лв. за адвокатско възнаграждение, съгласно договор за правна защита и съдействие от 13.10.2010г.

*Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 3 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, VII състав*

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] – [населено място] , ЕИК по БУЛСТАТ [ЕИК], с предишно наименование "Г. Т. Нет" , с адрес на кореспонденция : [населено място], [улица], представлявано от управителя М. Е. З., чрез А. „Балкански и партньори” срещу ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 27.09.2010г., издаден от М. И. К. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град, в частта по отношение увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2007г. със сумата от 188 899.42 лв., на основание чл.42. ал.1 от ЗКПО, като **ОТМЕНЯ** РА № [ЕГН] от 27.09.2010г. в останалата му част , потвърдена с Решение № 77/17.01.2011г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (О.) – [населено място] при ЦУ на НАП /понастоящем Дирекция „ Обжалване и данъчно осигурителна практика”/, като незаконосъобразен

**ОСЪЖДА** Дирекция „ Обжалване и данъчно осигурителна практика” да заплати на [фирма] – [населено място] , ЕИК по БУЛСТАТ [ЕИК], с предишно наименование "Г. Т. Нет" , с адрес на кореспонденция : [населено място], [улица], представлявано от управителя М. Е. З. разноски в размер на в размер на 7 641,41 лв.( седем хиляди шестотин четиридесет и един лева и 41 ст.).

**Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.**

**СЪДИЯ:**