

РЕШЕНИЕ

№ 2607

гр. София, 18.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 17.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря Мариана Велева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **6636** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез адвокат А. С., срещу Ревизионен акт №Р-22002220003953-091-001 от 15.02.2021 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и М. С. С. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 707/29.04..2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

С жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на ревизионния акт и се иска неговата отмяна. Жалбоподателят твърди, че в хода на ревизията са представени всички необходими и изискани от ревизиращия орган доказателства, но същите не са съобразени и отчетени в РА. Счита, че са преповторени констатациите и заключенията от предходния РА, отменен с Решение № 903 от 02.06.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Според жалбоподателя е налице противоречие в констатациите на ревизиращия екип. Твърди, че органите по приходите признават приходна, но не и разходна фактура на една и съща стойност, при което неправилно тълкуват правоотношението между ревизираното дружество и [фирма]. Посочва, че не е налице отклонение от данъчно облагане, тъй като се касае за две насрещни фактури и две насрещни правоотношения, които взаимно се нетират. Жалбоподателят счита, че с оглед събраните доказателства е ясно, че той и неговият контрагент са сключили договор, по силата на който всяко от дружествата се е съгласило да популяризира дейността на другото в съответната юрисдикция. Страните са се

съгласили също, че макар да е уговорено възнаграждение за насрещните услуги, които си предоставят, то това възнаграждение няма да се плаща, а е договорено да бъде прихванато. За това са представени надлежни документи, описани в РД. Твърди, че разходните и съответно приходните фактури по посочения договор са осчетоводени и от двете дружества, като доказателствата са били на разположение на органите по приходите. Сочи, че правилно дружеството е отчело разход в размер на 1 789 926,97 лв., срещу който стои и приход в същия размер, но с РА незаконосъобразно не е признат този разход. Счита, че избирателно в акта не се взема под внимание само сделката, в резултат на която се формира разход, а за прихода се приема, че сделката е валидна. Посочва, че изводите в РА са едностранчиви, необосновани и незаконосъобразни. Според жалбоподателя, с решението е констатирано, че в счетоводството не е отразен приход в група 70 в размер на 1 491 605,81 лева, но същевременно от ревизиращия орган не е изследвана група 60 (разходи) и не са изследвани цялостните парични потоци и съвкупните отчетени приходи и разходи за периода. Твърди, че органите по приходите са приели за неотчетен един определен приход, но не са анализирани какъв би трябвало да бъде размерът на разходите и съответно крайният финансов резултат на дружеството, в случай че би бил отчетен този приход. Жалбоподателят счита, че в РА не е посочено кои са обичайни сделки от съответния вид по пазарни цени, насочени към постигане на същия икономически резултат. Не е отразено какви са пазарните цени, кой е целеният икономически резултат, как са определени тези параметри и в какво се изразява отклонението от данъчно облагане. На последно място жалбоподателят счита, че заключенията в РА са в противоречие с трайната съдебна практика, включително на СЕС, в която ясно се посочва, че наличието на фактура е достатъчно основание за осчетоводяване на транзакцията и органът по приходите няма право да изисква допълнителни документи относно реалност на доставката, особено в конкретния случай, в който са налице 2 насрещни и еквивалентни престации, които взаимно се нетират.

В хода на устните състезания по делото жалбоподателят, представляван от адв. С., моли оспореният РА да бъде отменен, по аргументи изложени в писмени бележки, и в полза на страната да се присъдят разноски.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез процесуален представител юрк. В., изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в решението, потвърждаващо РА. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП изразява становище за основателност на жалбата.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед /ЗВР/ №Р-22002220003953-020-001/02.07.2020 г., връчена на 21.07.2020 г., изменена със Заповед №Р-22002220003953-020-002 от 20.10.2020 г., връчена на 20.10.2020 г., издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършване на ревизия на [фирма]. Ревизията е за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22002220003953-092-001/18.01.2021 г., връчен на 19.01.2021 г. С доклада е направено предложение за определяне на задължения за корпоративен данък и лихви

за ревизирия период, при декларираните такива в нулев размер. Ревизирият субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията е приключила с оспорения РА № Р-22002220003953-091-001 от 15.02.2021 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, който РА е връчен на 15.02.2021 г. В резултат от проведеното ревизионно производство на дружеството са установени задължения за донасяне общо в размер на 174 337,06 лв., в т. ч., както следва: корпоративен данък в размер на 146 397,33 лв. и лихви в размер на 27 939,73 лв.

Процесната ревизия е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Възложена е в изпълнение на Решение № 903/02.06.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което на основание чл. 155, ал. 1 във връзка с чл. 155, ал. 4 от ДОПК е отменен на РА № Р-22221019004342-091 -001 /21.02.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №Г1-22221020038083-003-001 от 24.03.2020 г., в оспорената част на установени задължения за корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. Административната преписка е върната на органа, издал ЗВР, като е указано в 30-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова ЗВР за посочения вид задължение и период и провеждане на ревизионно производство, съобразно указанията в решението.

Жалбата срещу РА, подадена по реда на чл. 152 ДОПК, е с вх. №53-06-1704/01.03.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-421/04.03.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С решение № 707/29.04..2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място], издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, ревизионният акт е потвърден.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна, поради което е процесуално допустима.

Оспореният ревизионен акт е издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

В хода на ревизията, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22002220003953-040-001 от 16.09.2020 г. и № Р-22002220003953-040-002/09.11.2020 г. По исканията са представени документи, отразени в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК ревизиращите органи са извършили насрещни проверки на други задължени лица, резултатите от които са документирани с протоколи за извършване на насрещна проверка, подробно описани в РД. Съставен е Протокол КД-73 №Р-22002220003953-П.-001/04.01.2021 г., с който са присъединени

доказателствата от първата ревизия.

Въз основа на събраните доказателства в хода на ревизионното производство органите по приходите са установили задължения за корпоративен данък при следната фактическа обстановка:

Констатирано е, че за 2018 г. ревизираното дружество е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2210И0612239/28.03.2019 г. Декларирани са следните финансови показатели: общо приходи от дейността - 4 964 076,88 лв., общо разходи - 5 466 438,01 лв. и счетоводна загуба в размер на 502 361,13 лв. В увеличение са декларирани общо 506 410,64 лв., в т. ч. годишни счетоводни разходи за амортизации по реда на чл. 54, ал. 2 от ЗКПО - 31 682,06 лв., разходи за глоби и лихви по чл. 26, т. 6 от ЗКПО - 91 309,15 лв. и разходи, несвързани с дейността по чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО - 383 419,43 лв. В намаление са декларирани 31 682,06 лв. - данъчни амортизации по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО. Декларирана е данъчна загуба, след преобразуване, в размер на 27 632,55 лв., респективно нулев размер на дължим корпоративен данък.

Ревизиращите органи са установили, че [фирма] и [фирма] са свързани лица, което обстоятелство не се оспорва от жалбоподателя, който е съдружник в капитала на второто дружество.

По данни от отчетните регистри по ЗДДС е установено, че са декларирани следните сделки между двете дружества:

За данъчен период м. 02.2018 г. [фирма] е декларирало извършени услуги с получател [фирма] в размер на 991 605,81 лв. и ДДС в размер на 198 321,16 лв. Издадена е фактура № 18/28.02.2018 г. За същия данъчен период ревизираното дружество е издало насрещна фактура № 1888/01.02.2018 г. с получател [фирма] със същите стойности /ДО в размер на 991 605,81 лв. и ДДС в размер на 198 321,16 лв./.

За данъчен период м. 06.2018 г. [фирма] е декларирало извършени услуги с получател [фирма] с ДО в размер на 500 000,00 лв. и ДДС в размер на 100 000,00 лв. Издадена е фактура № 24/30.06.2018 г. За същия данъчен период жалбоподателят е издал насрещна фактура № 1971/29.06.2018 г. на [фирма], с идентични стойности - ДО в размер на 50 000,00 лв. и ДДС в размер на 100 000,00 лв.

В хода на първата ревизия ревизираното дружество е представило документи и писмени обяснения, според които [фирма] се е задължило да популяризира дейността на жалбоподателя на пазара в Близкия И. и да намира клиенти на дружеството, а от своя страна ревизираното дружество се е задължило да популяризира дейността на [фирма] на територията на страната. Представени са: декларация от управителя на [фирма] относно задълженията на двете дружества; договор за спонсорство, сключен между [фирма] и [фирма]; фактура № 18/28.02.2018 г. и фактура №24/30.06.2018 г., издадени от [фирма] към [фирма]; фактура № 1888/01.02.2018 г. и фактура №1971/29.06.2018 г., издадени от жалбоподателя на [фирма]; оборотна ведомост за период м. 01.2018 г. - м. 06.2018 г.; Оборотна ведомост за м. 07.2018 г., м. 08.2018 г., м. 09.2018 г.; обороти за сметка 411-6 [фирма] за периода м. 01.2018 г. - м. 06.2018 г.; договор за счетоводно обслужване, сключен между [фирма] /в качеството на възложител/ и [фирма] /в качеството на изпълнител/; декларация за споразумение между [фирма] и [фирма], в което двете страни са се споразумели да не се извършва заплащане по фактури с №1971/29.06.2018 г., №1888 от 01.02.2018 г., №18/28.02.2018 г. и №24/30.06.2018 г., а по същите да се извърши прихващане на задълженията за двете страни; протокол за

прихващане на дължимите суми между двете страни от 02.01.2019 г. на стойност в общ размер на 1 789 926,97 лв. Представена е и търговска кореспонденция с клиенти на проверяваното дружество, като е пояснено, че [фирма] е спонсорирано [фирма] да започне бизнес в П.. Представена е аналитичност на сметка 405 - доставчици по доставки със свързани лица за периода 01.07.2018 г. до 30.09.2018 г., съгласно която ревизираното лице има задължения в размер на 3 446 546.67 лв., като задълженията към [фирма] са в размер на 1 789 926,97 лв.

В хода насрещната проверка на [фирма] са представени писмени обяснения, в които е посочено, че проверяваното дружество се е задължило да популяризира дейността на [фирма] на пазара в Близкия И. и да намира клиенти на дружеството, а от своя страна [фирма] се е задължило да популяризира дейността на [фирма] на територията на страната. Приложена е декларация от управителя относно задълженията на двете дружества; Договор за спонсорство, сключен между [фирма] и [фирма]; фактури №18/28.02.2018 г. и №24/30.06.2018 г., издадени на жалбоподателя от [фирма]; фактури №1888/01.02.2018 г. и №1971/29.06.2018 г., издадени от жалбоподателя на [фирма]; оборотна ведомост за период м. 01.2018 г. - м. 06.2018 г.; Оборотна ведомост зам. 07.2018 г., м. 08.2018 г., м. 09.2018 г.; обороти за сметка 411-6 [фирма] за периода м. 01.2018 г. - м. 06.2018 г.; договор за счетоводно обслужване, сключен между [фирма] /в качеството на възложител/ и [фирма] /като изпълнител/; декларация за споразумение между двете дружества, в което страните са се споразумели да не се извършва заплащане по фактури №1971/29.06.2018 г., №1888/01.02.2018 г., №18/28.02.2018 г. и №24/30.06.2018 г., а по същите да се извърши прихващане на задълженията за двете страни; протокол за прихващане на дължимите суми между двете страни от 30.11.2018 г. на стойност в общ размер на 1 789 926,97 лв.

Ревизиращите органи са констатирани, че във връзка с фактури № 1971/29.06.2018 г., № 1888/01.02.2018 г., № 18/28.02.2018 г. и № 24/30.06.2018 г., както ревизираното дружество, така и [фирма], не са осъществили договорените услуги. При посещение в счетоводния офис на ревизираното дружество, документирано с Протокол № 1756081/ 18.11.2020 г., от пълномощник на дружеството - адв. А. С., са дадени устни обяснения относно фактурираните услуги от [фирма], като е заявено, че същите не са били извършени и двете дружества са решили вместо да издадат кредитни известия, [фирма] да издаде фактури за продажба със същите стойности, като за целта са съставили декларация споразумение от 30.11.2018 г. за прихващане на дължимите суми между двете страни на стойност в общ размер на 1 789 926.97 лв. /ДО - 1 491 605,81 лв. и ДДС -298 321,16 лв./.

От органите по приходите е направен анализ на аналитичен регистър на сметки 702,703 и 709, от които е установено, че няма кореспондираща сметка 415 към група 70. Констатирано е, че в аналитичният регистър на сметка 415 също липсва кореспондираща сметка към гр. 70, което установява, че по процесните фактури с №1971/29.06.2018 г. и №1888 от 01.02.2018 г., във финансовия резултат за периода не е отчетен приход в размер на 1 491 605,81 лв.

Ревизиращите органи са формирали извод, че с отчетеният разход по фактури №18/28.02.2018 г. и №24/30.06.2018 г. - по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в размер на 1 491 605,81 лв. следва да бъде увеличен счетоводният финансов резултат на основание чл. 16, ал. 1 и 2 от ЗКПО. В тази връзка в РД са изложени мотиви за отклонение от данъчно облагане на услуги, които не са реално осъществени.

По изложените по-горе съображения декларираната данъчна загуба в размер на 27 632,55 лв. е изменена от органите по приходите и с РА е установена данъчна облагаема печалба след преобразуване в размер на 1 463 973,26 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 146 397,33 лв. Определени са лихви за просрочие в размер на 27 939,73 лв.

Въз основа на приетите по делото доказателства се установява, че между [фирма] и [фирма] на 01.01.2018 г. са сключени два договора за спонсорство. Съгласно първия договор [фирма] действа в качеството на клиент, а [фирма] – в качеството на спонсор, който е приел да стане спонсор на клиента, като му осигури финансова подкрепа и повиши обществената осведоменост за неговата мисия. Съгласно втория договор, [фирма] действа в качеството на клиент, а [фирма] – в качеството на спонсор, който е приел да стане спонсор на клиента, като му осигури финансова подкрепа и повиши обществената осведоменост за неговата мисия. Според приложенията към двата договора, планът за спонсорство включва сума в размер на 507 000 евро без ДДС.

Представена е декларация - споразумение от представителите на [фирма] и [фирма], с което двете страни са се споразумели да не се извършва разплащане по фактури с № 1971/29.06.2018 г., № 1888 /01.02.2018 г., № 18/28.02.2018 г. и № 24/30.06.2018 г., а по същите да се извърши прихващане на задълженията за двете страни. Приложен е и протокол за прихващане на дължимите суми между двете страни от 02.01.2019 г., съгласно който са прихванати насрещни суми в общ размер на 1 789 926,97 лв.

По приложението на материалния закон настоящият съдебен състав приема следното:

Съгласно чл. 16, ал. 1 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. С разпоредбата на ал. 2 от чл. 16 ЗКПО законодателят е регламентирал определени хипотези, в които презюмира наличието на отклонение от данъчно облагане, в т.ч. начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени (т. 4 от визираната разпоредба). В разглеждания случай приходните органи са констатирани, че във връзка с фактури № 1971/29.06.2018 г., № 1888/01.02.2018 г., № 18/28.02.2018 г. и № 24/30.06.2018 г., както ревизираното дружество, така и [фирма], не са осъществили договорените услуги, която констатация не е опровергана от жалбоподателя по пътя на насрещното доказване. Дружеството не ангажира доказателства за осъществени дейности по посочените по-горе договори, а и не твърди, че същите са изпълнени от страните. Както в хода на ревизията, така и в производствата по обжалване на РА, не са представени доказателства за осъществено спонсорство съгласно двата договора, както и за предприети действия за повишаване на дейността на съответното дружество.

В хода на ревизията е установено по несъмнен начин, че по процесните

фактури с № 1971/29.06.2018 г. и № 1888 от 01.02.2018 г., във финансовия резултат за 2018 г. не е отчетен приход в размер на 1 491 605,81 лв., поради което неоснователно е възражението на жалбоподателя, че така отчетените разходи са нетирани като ефект във финансовия резултат за 2018 г. със стойността на отчетени приходи по издадените 2 насрещни фактури към посоченото дружество.

По гореизложените съображения настоящият съдебен състав приема, че с РА, законосъобразно, на основание чл. 16, ал. 1 вр. ал. 2, т. 4 от ЗКПО, е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за 2018 г. със сумата от 1 491 605,81 лв., представляваща данъчна основа по фактури № 18/28.02.2018 г. и № 24/30.06.2018 г., издадени от [фирма], отразена като разход по сметка 602, тъй като представлява начислено възнаграждение за услуги, които не са реално осъществени.

Предвид изхода на делото и на основание чл. чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 273 (четири хиляди двеста седемдесет и три) лева, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 3-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22002220003953-091-001 от 15.02.2021 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и М. С. С. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 707/29.04..2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място], в частта, с която са установени допълнителни задължения общо в размер на 174 337,06 лв., в т. ч. корпоративен данък в размер на 146 397,33 лв. и лихви в размер на 27 939,73 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 4 273 (четири хиляди двеста седемдесет и три) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му, с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: