

РЕШЕНИЕ

№ 7257

гр. София, 14.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 16.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **3077** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представявано от П. И. П. срещу Ревизионен акт № Р-22221017008600-091-001 от 10.08.2018 г., издаден от В. А. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. Г. Ч.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите -ръководител на ревизията, отменен, изменен в някои части и потвърден с Решение № 293/15.02.2019 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК.

Първоначално сезиращата съда жалба е подадена от страна на жалбоподателя в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК и в хипотезата на мълчаливо потвърждаване на РА. В същата е заявено оспорване на РА в частта, в която последният е изменен, а именно в частта за установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.03.3015 г., м. 12.2015 г. и м. 11.2016 г., ведно със съответните лихви и в частта на установените допълнителни задължения по ЗКПО за данъчни периоди 2012 г. – 2016 г., ведно със съответните лихви.

В депозираната в последствие, съобразно разпореждане на съда от 01.11.2019 г., уточняваща жалба с вх. № 53-00-23 от 19.03.2019 г., жалбоподателят е посочил, че след подаване на първоначалната жалба, в срока по чл. 156, ал. 6 от ДОПК, директорът на Дирекция „ОДОП“ се е произнесъл с решение № 293 от 15.02.2019 г. по

същество на спора, поради което в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК е подал нова жалба съобразена с изложените мотиви в решението на директора на Дирекция „ОДОП“, в която били конкретизирани оспорените от него задължения по вид, размер и период. С изпращане на административната преписка в съда органите по приходите изпратили първата жалба, а не меродавната такава. В последната е заявено оспорване на Ревизионен акт № Р-22221017008600-091-001 от 10.08.2018 г., в частта относно установените задължения по ЗКПО, в която е изменен и потвърден РА с Решение № 293/15.02.2019 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, а именно, в следните части: 1./ относно установените лихви за забава за дължими авансови вноски за 2012 г. в размер на 1023.31 лева; 2./ относно установените задължения по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО за корпоративен данък за 2013 г. в размер на общо 19 805 лева; 3./ относно установените задължения по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО за корпоративен данък за 2014 г. в размер на 70 000 лева и 4./ относно непризнати разходи по реда на чл. 77 от ЗКПО в размер на 394 208,72 лева.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на съда, намира, че предметът на обжалване е уточнен от страна на жалбоподателя в подадената уточняваща жалба с вх. № 53-00-23 от 19.03.2019 г. и съдът дължи произнасяне само по така заявените оспорвания по реда на ЗКПО.

В жалбата се излагат се доводи, че така оспорения РА, е издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на ЗКПО и ДОПК, при съществено нарушение на процесуалните правила и необоснованост. Счита, че органите по приходите неправилно са приложили механизмът за изчисляване на авансовите вноски за 2012 г., а оттам и на установените лихва за забава. По отношение на задълженията по ЗКПО за 2013 г. и 2014 г., счита, че неправилно органите по приходите приели за приложими хипотезите на чл. 26, т. 2 от ЗКПО и чл. 77 от ЗКПО. По отношение на приложението на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, счита, че през процесните данъчни периоди били налице действително извършени и отчетени разходи свързани с търговската дейност на дружество, като същите били документално и счетоводно обосновани. Ревизиращите органи не били извършили обективна преценка на всички данни и документи, в т.ч. на счетоводни справки и извлечения от счетоводни регистри, фактури и др. Не бил извършен и анализ на проверяваните доставки и така необосновано е достигнат извод за прилагане на чл. 26, т. 2 от ЗКПО и непризнаване на разходите на дружеството по фактурите, издадени от „Т. 2008 Е., „А. АК Е. и [фирма]. Относно приетото от ревизиращите органи, че разходите, отчетени от [фирма] във връзка с отписване на несъбираеми вземания на дружеството общо в размер на 600 278,03 лв., са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и на основание чл. 77, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) не следвало да се признаят за данъчни цел, счита този извод за неоснователен и несъобразен със Счетоводен стандарт (СС) 32 „Финансови инструменти“. С оглед на изложеното иска се отмяна на РА като незаконосъобразен и необоснован, и решаване на делото по същество. Претендира се и присъждането на всички съдебни и деловодни разноски по делото, включително и такива сторени за процесуално представителство, съобразно представен списък на разноските по реда на чл. 80 от ГПК.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв. С., който в хода по същество на делото поддържа становище за незаконосъобразност на РА, като моли жалбата да бъде уважена, а

оспореният РА отменен.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрисконсулт Т., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес на делото.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Предмет на обжалване в настоящото производство е ревизионен акт /РА/ № Р-22221017008600-091-001/10.08.2018 г., издаден от В. А. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. Г. Ч.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, отменен, изменен в някои части и потвърден с Решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. Със същият са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за следните данъчни периоди - за 2013 г. – 2016 г., като след обжалване на РА по административен ред, решаващият орган е изменил размерът на задълженията за 2013 г. от 63763.55 лева на 63757.71 лева; за 2014 г. от 86 573.92 лева размерът е изменен на 65 742.48 лева; за 2015 г. от 4609.66 лева размерът е изменен на 1328.13 лева и за 2016 г. размерът от 65 985.08 лева е изменен на 62 305.47 лева, ведно със съответните лихви. Наред с това с решението на директора на дирекция „ОДОП“ ревизионният акт е потвърден, в частта по ЗКПО относно установените лихви за авансови вноски.

Извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС и ЗКПО за данъчни периоди от 2012 г. до 2016 г. е възложено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221017008600-020-001 от 08.12.2017 от 19.12.2017 г., издадена от В. А. В. на длъжност началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22221017008600-020-002 от 12.03.2018 г. и № Р-22221017008600-020-003 от 10.04.2018 г. е определен нов срок за приключване на ревизионното производство до 11.05.2018 г.

Извършен бил преглед на първичните документи в счетоводството на търговеца, като за посещението на адреса за кореспонденция били съставени Протоколи № 1394649/30.01.2018 г. и № 1247974/09.05.2018 г.

На 28.05.2018 г. е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 22221017008600-092-001, срещу който жалбоподателят не е подал възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с издаване на оспорения в настоящото производство РА № Р-22221017008600-091-001/10.08.2018 г.

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №

P-22221017008600-040-001/08.12.2018 г., по което са представени документи, съответно на 20.12.2017 г., 20.02.2018 г. и 09.03.2018 г. Изискани са и допълнително документи с ИПДПОЗЛ № P-22221017008600-040-002 от 29.03.2018 г., като в отговор, дружеството жалбоподател е представило същите на 30.04.2018 г. и на 17.05.2018 г.

С Протокол № P-22221017008600-ППД-001/10.04.2018 г. са приобщени всички събрани доказателства в хода на извършената ревизия на [фирма], приключила с протокол № П-22221017035840-073-001 от 15.11.2017 г.

Органите по приходите на база събраните в ревизионното производство доказателства са приели относно задължения по ЗКПО, че през 2013 г. по счетоводна сметка 602 „Разходи за услуги“ са осчетоводени разходи за ремонт в размер на 19 805 лева по фактура № 52 от 09.04.2013 г. издадена от [фирма] и фактура № 327 от 23.04.2013 г. издадена от [фирма], като за така осчетоводените разходи не били представени документи от които да било видно, какъв разход е осчетоводен и доколко същият е свързан с дейността на дружеството. Предвид това на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във вр. с чл. 10 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2015 г. със сумата на отчетените разходи.

През данъчната 2014 г. било установено, че по счетоводна сметка 602 „Разходи за услуги“ били осчетоводени разходи в размер на 70 000,00 лв. по фактури № 203582 от 21.11.2017 г. и № 203601 от 27.11.2014 г., издадени от [фирма]. Към 31.12.2014 г. начислените задължения на доставчика по преведените аванси са приключени със сметка 602 „Разходи за услуги“. Не били установени никакви договорености и съответно изпълнение на сделка, поради което на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО горепосочените разходи не били признати за данъчни цели.

Също така през 2014 г. било констатирано, че по счетоводна сметка 691 „Извънредни разходи“ били осчетоводени разходи в размер на 600 278,03 лв., които разходи били във връзка с отписани вземания както следва:

- 206 069,31 лв. отписани вземания от 2009 г. дължими от [фирма], кореспондиращи със сметка 411 „Клиенти“. За целите на ревизията били представени: Споразумение от 01.09.2009 г. между [фирма] и [фирма] за отлагане с 1 година на изработването на гаражни клетки, фактурирани на клиента с фактура № 1458 от 23.07.2008 г.; Споразумение от 14.09.2009 г. за отказ от взаимни претенции към [фирма] и [фирма], включително намерение за уреждане на отношенията с [фирма] до 25.09.2009 г.; Писмо за потвърждение от [фирма] за потвърждение на вземанията към 31.12.2008 г. в размер на 529 800,00 лв. Приходните органи са отбелязали, че не са ангажирани други документи и данни, обосноваващи формирането на задълженията на [фирма] и предприетите действия за събирането им.

- 16 095,55 лв. отписани вземания от 2009 г. дължими от [фирма], кореспондиращи със сметка 411 „Клиенти“. При ревизията от дружеството не били представени документи, от които да е видно какво вземане е съществувало и предприетите действия за събирането му.

- 378 113,17 лв. отписани вземания от 2009 г. дължими от [фирма] кореспондиращо със сметка 498 „Други дебитори“. При ревизията от дружеството не били представени документи, от които да е видно какво вземане е съществувало и предприетите действия за събирането му.

Въз основа на тези данни, органите по приходите са достигнали до заключение, че в случая липсват доказателства, че вземанията са отписани поради наличие на

обективни причини, че тези вземания са несъбираеми и за тяхното удовлетворяване не са предприемани действия по събирането им. При липсата на доказателства за активни действия от страна на ревизираното дружество през пет годишния период за събиране на вземанията, тези отписвания имат характер на фактическо опрощаване на вземанията. В заключение, за описаните по-горе вземания няма доказателства, че са налице обективни причини за отписването им. Ето защо на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат е коригиран в посока увеличение с разходите в общ размер на 600 278,03 лв., отчетени в нарушение на счетоводното законодателство.

При така очертаната фактическа обстановка органите по приходите са приел, че са налице основания за коригиране на декларираните от дружеството данъчни финансови резултати за ревизираните периоди, предмет на оспорване в настоящото производство, както следва за спорните периоди:

За 2012 г. декларираният данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 67 703,14 лв. е променен на данъчна печалба в размер 69 716,97 лв., дължим корпоративен данък в размер 6 971,70 лв. и лихви за забава.

За 2013 г. декларираният данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 624 012,21 лв. е променен на данъчна печалба в размер 643 875,62 лв., дължим корпоративен данък в размер 63 763,55 лв. и лихви за забава.

За 2014 г. декларираният данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 193 216,11 лв. е променен на данъчна печалба в размер 865 739,23 лв., дължим корпоративен данък в размер 86 573,92 лв. и лихви за забава.

С РА за отчетната 2012 г. са определени дължими авансови вноски за корпоративен данък, респективно за невнесените в срок дължими такива е начислена лихва в общ размер на 1023.31 лева.

Така издадения РА е обжалван с жалба вх. №53-03-2106/27.08.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1578/03.09.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от [фирма], като с решение № 293/15.02.2019 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК, е изменен процесния РА в частта по ЗКПО, като за данъчни периоди: 2013 г. установеният размер за корпоративен данък от 63 763,55 лв. е определен на 63 757,71 лв., за 2014 г. от 86 573,92 лв. е определен на 65 742,48 лв., за 2015 г. от 4 609,66 лв. е определен в размер на 1 328,13 лв. и за 2016 г. от 65 985,08 лв. е определен в размер на 62 305,47 лв., ведно със съответните лихви. Наред с това РА е потвърден и за установените лихви за авансови вноски по ЗКПО за данъчен период 2012 г.

За да достигне до извода, че е налице хипотезата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО решаващият орган по отношение на извършените корекции на отчетените разходи по фактурите, издадени от доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] е счел, че за дружеството [фирма] макар и да били ангажирани фактури за аванси, които в противоречие със счетоводните правила са отнесени като разходи по сметка 602 „Разходи за услуги“. Не били ангажирани, каквито и да било писмени доказателства сочещи на поети задължения и изпълнение на дейности. Посочил е, че наличието на авансови плащания за бъдещи доставки, не е равнозначно на понятието разход в счетоводния и данъчен смисъл и в случая направеното плащане се признава за актив /взетане/. С възникване на правото на бъдещо предоставяне на услугите за ревизираното дружество не възниква разход, подлежащ на отчитане, който да влияе на счетоводния

резултат, а актив - вземане, който следва да се отчете като аванс по сметка 402 „Доставчици по аванси“. Тази сума се посочва в баланса, но не влияе върху финансовия резултат. Аналогичен извод е изложил и относно фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] и документиращи ремонтни дейности. Посочил е, че липсват каквито и да е било съпътстващи документи сочещи индивидуализиращи данни на тези ремонти, така както се изисква за целите на данъчното облагане и счетоводното отчитане. При липса на яснота за кой обект се отнасяли ремонтите не можело да се търси съпоставимост на приходи и разходи при жалбоподателя и съгласно разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, тези разходи не следвало да бъдат признати за данъчни цели.

Относно непризнати разходи за отписани вземания по давност, решаващият орган е посочил в мотиви на решението си, че решението за отписване на вземане като несъбираемо е въпрос на прилагане на счетоводна политика и следване на правилата в счетоводните стандарти и нормативните разпоредби на ЗКПО. Отчитането на този вид разходи се извършвало чрез сметка 691 „Отписани вземания“. Тя се дебитираща със съответния извънреден разход при неговото възникване, а края на отчетния период сметка 691 „Отписани вземания“ се приключва със сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“.

По отношение на отчетените разходи във връзка с отписаните вземания от [фирма] и [фирма] решаващият орган законосъобразно е бил приел, че декларираният счетоводен финансов резултат следва да се увеличи защото са налице разходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство при липса на документална обосноваемост - чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

Предвид изложеното решаващият орган е определил, че данъкът за спорните данъчни периоди следва да се измени, като за 2013 г. от 63 763,55 лв. размерът е изменен на 63 757,71 лв., за 2014 г. от 86 573,92 лв. е изменен на 65 742,48 лв., за 2015 г. от 4 609,66 лв. е изменен на 1 328,13 лв. и за 2016 г. от 65 985,08 лв. е изменен на 62 305,47 лв., ведно със съответните лихви. РА бил потвърден за установените лихви за авансови вноски по ЗКПО за данъчен период 2012 г.

За изясняване спора по същество, по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, която като компетентно и безпристрастно изготвена, и като неоспорена от страните по делото, е приета от съда. От заключението на вещото лице се установява, че стойността от 70 000.00 лв. по фактура № 203582/21.11.2014 г. и фактура № 203601/27.11.2014 г. представлява разход за ремонт на сграда, която е била предназначена за продажба. Извършването на разход, във връзка с текущ ремонт на предназначена за продажба сграда е именно основанието за издаването на двете процесии фактури. Наличните данъчни документи /Фактурите/ са първични счетоводни документи, носители на информация за осъществени стопански операции. Вещото лице е посочило, че във връзка с принципа на документална обосноваемост на стопанските операции, регламентиран в чл. 4, ал. 3 от ЗСч, дружеството следва да притежава документи за извършени разходи и то притежава именно данъчни фактури. Наличните Аналитични регистри на счетоводните сметки, посочени в мотивната част на заключението, отразявали вярно и коректно извършените стопанските операции. Плащането на двете процесии фактури е извършено по банков път и от Аналитичния регистър за м. 11.2014 г. на с/ка 401/1 „Доставчици" парт. [фирма].

По отношение на отписаните вземания в размер на 378 113.17 лв. от [фирма] и в размер на 16 095.55 лв. от [фирма], вещото лице е посочило, че за отписването им са взети счетоводни операции за отписване на вземанията в размер на 378 113.17 лв.

от [фирма] и в размер на 16 095.55 лв. от [фирма], като документите, въз основа на които е извършено това отписване, са описани в констативно-съобразителната част на експертизата.

Извършеното отписване на вземанията отговаря на Счетоводната политика на дружеството на [фирма], приложение към ГФО за 2009 г., съгласно която вземанията от клиенти се оценяват по номинална стойност при тяхното възникване в лева. Към балансовата дата се отчитат на нетна база чрез намаляване с евентуална натрупана обезценка.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 06.03.2019 г., а жалбата до съда е депозирана на дата 19.03.2019 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е частично основателна по следните съображения: Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22221017008600-091-001 от 10.08.2018 г., издаден от В. А. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. Г. Ч.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите -ръководител на ревизията, в изменен в някои части и потвърден с Решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК- РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4

ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

Липсва спор по фактите по делото. Спорните въпросите са материалноправни и се свеждат до това правилно ли са определени установените задължения за лихви върху авансовите вноски за данъчен период 2012 г. в размер на 1023.31 лева; правилно ли разходи по фактури издавани от дружествата [фирма] и [фирма] и [фирма], за извършени разходи за ремонтни услуги на обща стойност 19805.00 лева и доставка на търговско оборудване /машина/ на стойност 70 000 лева, не са признати за данъчни цели за установените допълнителни задължения за корпоративен данък за 2013 г. и 2014 г. по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, както и налице ли е хипотезата на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО за увеличение на счетоводния финансов резултат с разходите в общ размер на 394 208,72 лв., отчетени в нарушение на счетоводното законодателство.

Относно първият спорен въпрос, а именно дължимостта на лихви върху авансовите вноски за 2012 г., съдът намира следното:

С РА органите по приходите са приели, че за невнесени в срок авансови вноски за корпоративен данък за периода от 01.04.2012 г. до 10.12.2012 г. на основание чл. 175, ал. 1 ДОПК вр. с чл. 9 от ЗКПО и чл. 1 от ЗЛВДТДПДВ се дължат лихви в размер на 1023.31 лева.

В РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА, подробно е описан начинът на изчисляване и размерът на дължимите през ревизираните години авансови вноски, както и приложимите разпоредби от ЗКПО. В РА е посочено, че по отношение на изчислението на авансовата вноска за м. 04.2012 г. е допусната техническа грешка и е направена корекция на изчислението, като на основание чл. 86, ал. 2 от ЗКПО е определен размерът на авансовата вноска, а именно на 8190.07 лева.

Съгласно чл. 84 от ЗКПО (в редакцията в сила от 01.01.2007 г.) месечните авансови вноски се правят от данъчно задължени лица, формирали данъчна печалба за предходната година. В разпоредбата на чл. 83, ал. 2, т. 1 ЗКПО (в редакция - ДВ, бр. 110 от 2007 г.) е предвидено, че авансови вноски не правят данъчно задължени лица, чиито нетни приходи от продажби за предходната година не превишават 200 000 лв. Формулата за определяне на месечните авансови вноски е определена в чл. 86, ал. 1 и ал. 2 ЗКПО (в редакция - ДВ, бр. 110 от 2007 г.), а за тримесечните – в чл. 87 ЗКПО. Съобразно приложимите правни норми и установените данни за нетните приходи и за данъчна печалба на дружеството за 2010 г. и 2011 г., ревизиращите органи са определили дължимите от дружеството авансови вноски. В случая от страна на жалбоподателят не се оспорват констатацията на ревизиращите за невнасяне на тези вноски.

Жалбоподателят оспорва начина на изчисление и размерът на дължимата авансова вноска за м. 04.2012 г. и оттам дължимостта на съответната лихва за забава.

Размерът на дължимата за м. 04.2012 г. авансова вноска е изчислен по формулата посочена в чл. 86, ал. 1 и ал. 2 ЗКПО в действащата към процесния период от време редакция /ДВ, бр. 110/2007 г./ . След приложението ѝ, съдът намира, че правилно и законосъобразно е определен размерът на дължимата месечна авансова вноска м. 04.2012 г., а именно - 8190.07 лева, като същият е определен на база декларираната от жалбоподателя данъчна печалба за годината преди предходната година. Следва да се посочи също, че в хода на ревизионното и съдебното производство,

дружеството не е ангажирапо доказателства, от които да се установяват различни размери на дължимите авансови вноски и лихви върху тях, поради невнасянето им в срок.

Ето защо, съдът намира, че при липса на основание за корекция на размера на авансовите вноски за 2012 г. и при невнасянето им в срока по чл. 90, ал. 1 ЗКПО е налице основание за установяване на задължения за лихви за забава съгласно чл. 175, ал. 2, т. 2 ДОПК, поради което РА, в тази му част е правилен и законосъобразен.

По отношение на установените допълнителни задължения за корпоративен данък за 2013 г. и 2014 г. по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съдът намира следното:

В конкретния случай органите по приходите за спорните периоди 2013 г. и 2014 г. са приели наличието на данни за приложението на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, тъй като по фактури издавани от дружествата [фирма] и [фирма] и [фирма], не са налице действително извършени разходи за ремонтни услуги на обща стойност 19 805.00 лева и доставка на търговско оборудване /машина/ на стойност 70 000 лева. Този извод е правилен.

Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Следователно, на това правно основание, за да не се признаят счетоводни разходи, следва те да са такива разходи, за които данъчнозадълженото лице не разполага с документи, отговарящи на нормативните изисквания на ЗКПО и Закона за счетоводството, т.е. включително и когато тези документи не отразяват вярно описаната в тях стопанска операция.

Съгласно чл.10, ал. 1 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. Документалната обосновааност на разходите за данъчни цели е основание за регистриране на съответната стопанска операция и нейното вярно и точно отразяване. Документалната обосновааност разкрива дали отчетеният разход е пряко свързан и обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице.

За се прецени дали счетоводният разход следва да се признае за данъчните цели, следва преди това да бъде изследван въпросът налице ли са реално осъществени доставки на услуги и стоки по издадените от [фирма] и [фирма] и [фирма] фактури, които да послужат като основание направените от [фирма] разходи във връзка с тези доставки да бъдат признати за данъчни цели и с тях да бъде намален съответно финансовият резултат на дружеството-жалбоподател за процесните 2013 година и 2014 година.

В настоящия казус, според твърдението в жалбата, фактурите, издадени от посочените доставчици, са за извършване на ремонтни услуги на обща стойност 19 805.00 лева от страна на дружествата [фирма] и [фирма] и за доставка на търговско оборудване /машина/ на стойност 70 000 лева. Доставките на тези услуги/стоки по категоричен начин трябва да се докажат, както и че същите действително са извършени от фактуриралите ги лица.

Съгласно общият принцип за разпределянето на доказателствената тежест в процеса, и доколкото се касае до установяването на положителни факти, задължението за доказване реалността на доставките по процесните фактури е на ревизираното лице.

Съдът намира за правилен изводът на органите по приходите, че от събраните в хода на ревизията доказателства не се установява реалността на доставките по процесните фактури.

На първо място следва да бъде отбелязано, че не е налице индивидуализация на предмета на фактурите. В последните е посочено основание - плащане на ремонтни

услуги и авансово плащане от страна на [фирма] за доставка на търговско оборудване /машина/. Не са посочени видът на извършените ремонтни дейности за фактурите издадени от [фирма] и [фирма], а по отношение на фактурите издадени от [фирма] освен отбелязването „авансово плащане“, не е посочено нито индивидуализация на предмета на доставката, нито пък е посочено въз основа на някакво облигационно отношение ли се издадени последните. Не става ясно и какви са поетите задължения, в какъв срок следва да се изпълнят, както и конкретния им вид и количество, относно извършените ремонтни услуги. Съгласно разпоредбата на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС фактурата задължително съдържа количеството и вида на стоката, вида на услугата. Съдържанието на спорните фактурите не отговаря на изискването на чл. 226, т. 6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на разпоредба на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС - в описанието на техния предмет не се съдържа релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията. Непълнотата на фактурите възпрепятства установяване на съответствието на действително извършена доставка, възможността за доказване реалността на доставката и е самостоятелно основание за непризнаване на отразените в тях разходи.

В решението по дело C-271/12 Съдът на Европейския съюз /СЕС/ приема, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчно задължените 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. Действително в случая се касае не за непризнаване на данъчен кредит, а за наличието, респ. липсата на документално обосновани разходи, но доколкото определящо за обосноваването на разхода е наличието на реално осъществена доставка, дадените в цитираното решение на СЕС разрешения са относими към разглеждания казус.

В конкретния случай освен наличие на твърдените фактури, не са представени други доказателства - договори, количествено-стойностни сметки, приемателни протоколи сключени между жалбоподателя и всяко от дружествата-доставчици. Дори и същите да бяха налице те щяха да свидетелстват за наличие на облигационна връзка между страните, но единствено въз основа на тях не може да се заключи, че поетите съгласно съдържанието им задължения са изпълнени и то именно от посочените в договорите, респ. фактурите лица.

Доставката на стоки/услуги представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност, и извършването им би могло да се докаже със счетоводни документи, пътни листове, описи, доказателства за материалната, техническата и кадровата обезпеченост на доставчика. Такива обаче не са представени нито в хода на ревизията, нито в хода на настоящото съдебно производство. Притежаването на данъчни фактури и тяхното счетоводно отразяване при получателя само по себе си не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в същите стопански операции. Наличието им не означава, че разходът е извършен така, както е документиран. Фактурата е частен документ, който не носи подпис на представител на данъчната администрация, и тежестта да докаже истинността му лежи върху данъчния субект, който иска да се ползва от тях. При положение, че дружеството жалбоподател не доказва предоставянето на конкретни ремонтни услуги по всяка от процесните фактури, както и реалното извършване на доставката на родово определената вещь - търговско оборудване /машина/, следва да се приеме, че процесните услуги/стоки не са действително извършени и в този смисъл фактурите не отразяват верни стопански операции.

Предвид гореизложеното, извършените плащания към доставчиците по фактурите

сами по себе си не могат да удостоверяват осъществяването на доставките от [фирма], [фирма] и [фирма].

В обобщение следва да бъде отбелязано, че в случая жалбоподателят не ангажира допълнителни доказателства за установяване на положителния факт на действителното извършване на услугите/стоките по процесните доставки. Категорично е установено по делото, че дружеството е осчетоводило разходи по процесните фактури, но нито в хода на ревизионното производство и административното обжалване, нито в хода на съдебното обжалване бяха представени доказателства, безспорно установяващи реалност на извършените доставки. Отсъствие на доказателства за установяване на релевантните факти, води до извод за липса на реални доставки на услуги. Освен това не е налице индивидуализация на предмета на фактурите, поради което твърденията за извършени ремонтни услуги и доставка на родово определена стока, няма как да се свържат с конкретно издадените от горепосочените доставчици първични счетоводни документи.

В случая е установено, че разходите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, тъй като не са налице доказателства, които да установяват по безспорен начин, че разходите по процесните фактури, с които е увеличен финансовият резултат на ревизирувания данъчен субект, са действително извършени, и че са свързани с реално осъществени доставки. След като и в хода на съдебното обжалване не бяха представени доказателства, които по безспорен начин да обосновават извод, че са налице реално извършени доставки и възникнали стопански операции, и че е следвало същите да се документират съгласно изискванията на ЗСч, то обосноваван се явява изводът на приходните органи, че отчетените въз основа на процесните фактури разходи се явяват недоказани, с което е нарушен принципът на документална обосновааност, по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

С оглед горното съдът счита, че с РА, на осн. чл. 22, т. 1 от във връзка с чл. 26 т. 2 и чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, правилно и законосъобразно е преобразуван финансовият резултат на оспорващото дружество за отчетните 2013 г. и 2014 г. с отчетените разходи по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], поради което жалбата срещу РА в тази част е неоснователна.

По отношение на непризнатите разходи на основание чл. 77 от ЗКПО, съдът намира следното:

От приобщените по делото доказателства се установява, че органите по приходите са констатирани, че са налице счетоводно отразени разходи в размер на общо 394 208,72 лева, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и с оглед на което на основание чл. 77, ал.1 от ЗКПО са увеличили финансовият резултат с тази сума. Установява се, че така посочените разходи представляват отписани несъбираеми вземания, обезценени по реда на счетоводното законодателство от страна на длъжници на [фирма], а именно вземане в размер на 378 113.17 лева от [фирма] и вземане в размер на 16.095.55 лева от [фирма]. Отписването на вземанията е въз основа на заповед от 30.12.2014 г. за извършване на инвентаризация, инвентаризационен опис, решение от 30.12.2014 г. на ръководството на [фирма] за наличие на основание за отписване на вземанията, и различни счетоводни справки. Основанията да отписване на вземанията са, че спорните вземания са просрочени с 5 години, както и наличието на значително финансово затруднение на длъжниците на [фирма].

Съгласно чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Нормата на чл. 34, ал. 1 от ЗКПО, изр. второ в приложимата за периода

редакция, регламентира, че разходите от последващи оценки на вземания и разходите от отписване на вземания като несъбираеми не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, при условие че в същата или в предходна година не е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 37 от посочения закон. Разпоредбите на чл. 37 от ЗКПО, определят, че непризнатите за данъчни цели разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: 1./ изтичане на давностния срок за вземането, но не повече от 5 години от момента, в който вземането е станало изискуемо; 2./ възмездно прехвърляне на вземането; 3./ производството по несъстоятелност на длъжника е прекратено с утвърден оздравителен план, в който се предвижда непълно удовлетворяване на данъчно задълженото лице; непризнатите приходи и разходи се признават за данъчни цели само по отношение на намалението на вземането; 4./ с влязло в сила съдебно решение е постановено, че вземането или част от него е недължимо; непризнатите приходи и разходи се признават за данъчни цели само по отношение на недължимата част от вземането; 5./ преди изтичане на давностния срок вземанията са погасени по силата на закон и 6./ при заличаване на длъжника, когато вземането или част от него е останало неудовлетворено - признава се до размера на неудовлетворената част.

В случая липсват доказателства за настъпили такива обстоятелства по отношение на отчетените разходи, следователно на осн. чл. 34, ал. 1 от ЗКПО тези разходи не следва да се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Ще бъдат признати за данъчни цели в годината, в която настъпи някое от изброените в чл. 37 от ЗКПО обстоятелства. В случая в тежест на ревизираното лице е да докаже, че са настъпили обстоятелствата по чл. 37 от ЗКПО, за да бъде разходът по отписване на вземането признат за данъчни цели.

В настоящия случай от събраните по делото и обсъдени по-горе доказателства се установи, че е налице едно от обстоятелствата посочени в чл. 37 от ЗКПО, а именно това посочено в т. 1 на цитираната разпоредба - изтичане на давностния срок за вземането, но не повече от 5 години от момента, в който вземането е станало изискуемо. Пет годишната давност за вземания, които са станали изискуеми през 2009 г. изтича през 2014 г., когато жалбоподателят ги е отписал като несъбираеми и съответно е намалил финансовия си резултат.

Наред с това от заключението на допуснатата и приета съдебно-счетоводна експертиза се установява, че вземанията са отписани и в съответствие със счетоводното законодателство и прилаганите МСС и по конкретно СС 32 „Финансови инструменти“. Експертната констатация е, че с прилагането на изискванията на СС 32 „Финансови инструменти“ жалбоподателят осигурява вярно и честно представяне на активите в баланса на дружеството. По този начин същото не е отчело разходи в нарушение на счетоводните норми, напротив спазило е прилаганите от него счетоводни стандарти и съответно не е налице основанието чл.77, ал.1 от ЗКПО за увеличение на финансовият резултат с тези разходи.

При това положение, съдът намира, че неправилно органите по приходите са приели, че отписване на вземане не следва да се признава за данъчни цели. Същото е станало при спазване на изискванията на счетоводното законодателство, действащо за процесните периоди.

Неоснователни са доводи на ревизиращите органи, че е налице опрощаване на вземанията от страна на [фирма]. За да е налице института на опрощаване на вземането по смисъла на чл. 108 от ЗЗД, следва да е налице сключен договор за опрощаването му и изрично изразената воля на дружеството за това. Такъв договор в случая не е налице и не може да се приеме, че вземането е опростено.

С оглед на изложеното, настоящия съдебен състав на съда намира, че извършеното с РА допълнително преобразуване на счетоводния финансов резултат в увеличение със сумата от общо 394 208,72 лева на основание чл. 34, ал. 1 във връзка чл. 37, ал. 1 от ЗКПО, е незаконосъобразно и РА, в тази му част следва да се отмени.

В останалата част РА е правилен и законосъобразен, а жалбата срещу него е неоснователна и следва да се отхвърли.

По разноските по производството:

С оглед изхода на правния спор и предвид направените своевременни искания съдът намира, че на жалбоподателя следва да се присъдят разноски по делото съобразно уважената част от жалбата, в размер на 412,46 лева, а на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ и изр. трето от ДОПК на ответната страна следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение съобразно отхвърлената част от жалбата, в размер на 1105.15 лв., като по компенсация се осъди жалбоподателят да заплати на ответната страна сумата от 692,69 лв.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд С. град, III отделение, 70-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221017008600-091-001 от 10.08.2018 г., издаден от В. А. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. Г. Ч.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите -ръководител на ревизията, изменен в някои части и потвърден с Решение № 293/15.02.2019 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, **В ЧАСТТА**, с която на [фирма], ЕИК:[ЕИК], са определени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2014 г. за непризнати разходи за данъчни цели по реда на чл. 77 от ЗКПО и увеличение на финансовия резултат със сумата в размер на общо 394 208,72 лева.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221017008600-091-001 от 10.08.2018 г., издаден от В. А. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. Г. Ч.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите -ръководител на ревизията, изменен в някои части и потвърден с Решение № 293/15.02.2019 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, **В ЧАСТТА**, с която са определени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за установени лихви за забава за дължими авансови вноски за 2012 г. в размер на 1023.31 лева; за установени задължения по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО за корпоративен данък за 2013 г. в размер на общо 19 805 лева и за установени задължения по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО за корпоративен данък за 2014 г. в размер на 70 000 лева

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от П. И. П., да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП разноски в размер на 692,69 лв. (шестстотин деветдесет и два лева и шестдесет и девет стотинки).

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Преписи от решението да се връчат на страните.

СЪДИЯ:

