

# РЕШЕНИЕ

№ 2110

гр. София, 29.03.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 18.03.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Младен Семов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **2971** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД, ЕИК[ЕИК], чрез адв.Г.-Д., с посочен по делото съдебен адрес: общ.Столична, [населено място], [улица], тел.: [ЕГН] срещу РА № Р-22221421005205-091-001/18.10.2022г., издаден от П. Т., в качеството на орган възложил ревизията и Г. Б., в качеството на ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден потвърден с Решение № 122/26.01.2023г. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане/ЗКПО/ за периодите - 2018г.,2019г. и 2020г.,ведно с начислени лихви за забава.

Твърди се незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на оспорваният акт, както и противоречието му с разпоредбите на ЗДДС, ДОПК, практиката на СЕС и ВАС. И в частност:

В подкрепа на твърдението за допуснато съществено процесуално нарушение, жалбоподателя сочи, че на 10.08.2022г. е подал възражение срещу констатациите в Ревизионния доклад, възражението е получено в НАП на 12.08.2022г., като срока за издаване на РА е изтекъл на 26.08.2022г., което е работен ден. РА е издаден едва след подаване жалба за бавност на ревизиращият екип. Успоредно с това се твърди,че органите по приходите при издаване на РА не са обсъдили изобщо възраженията срещу РД, в т.ч. и са посочили, че на стр. 1 се твърди, че не са представени

доказателства във връзка с възражението, докато на стр.2 се твърди, че са представени копия на ГДД по чл.92 за ревизирия период.

На следващо място, дружеството твърди че с подаденото възражение е представило подадените за ревизирия период декларации по ЗКПО, като в РА вече не се твърди, че не са подавани декларации, а че е нарушен процеса по приспадане на данъчни загуби, тъй като подадената декларация за 2016г. е със статут некоректна. В тази връзка се позовава на чл.107 ал.1 ДОПК претендирайки, че органите по приходите следва да отразят декларираните в П. данни, дори когато задълженото лице не е подало декларация, като по този начин се стига до резултат за облагане или липса на основание за облагане. Успоредно с това при установени несъответствия в хипотезата на чл.103 ал.1 ДОПК между подадената декларация и изискванията за попълването и или между данните в декларацията и данни получени от органите по приходите от трети лица, подателя се приканва да отстрани несъответствия в 14дневен срок, като съгласно ал.2 това отстраняване на несъответствия се извършва с подаване на нова декларация, което ползва подателя независимо от чл.104 ал.3 ДОПК – в настоящият случай такава процедура не е провеждана, подадената декларация е приета и не е налице отказ да се приеме подадената за 2016г. декларация по чл.92 от ЗКПО. Покана за отстраняване нередовности дружеството твърди, че не му е изпращана.

Жалбоподателят се позовава още на чл.80 ал.2 ЗДДФЛ, която норма предвижда административнонаказателна отговорност за лице, което не е посочило или е посочило невярно данни или обстоятелства в данъчна декларация, норма аналогична на чл.261 ЗКПО. Видно от цитираните норми не всяко невярно деклариране влече наказателна отговорност а само това, от което настъпва негативен ефект за фиска – определяне на данък в по-нисък размер.

Като продължение се претендира и нарушение на чл.70 ал.1 от ЗКПО, като всички основания за приспадане на данъчната загуба през ревизирия период са налице, като приспадната загуба от 2015г. през 2016г. и последващите с подадената от дружеството декларация следва да бъде спазено. Твърди се, че макар в НАП да не е представяне декларация по чл.92 ЗКПО за 2018г, такава е представена в хода на ревизията. Следва да се има предвид, че след приключване данъчната година в НАП е невъзможно подаване на декларация за предходни години, поради което с молба от 12.01.2022г. жалбоподателят е подал молба до НАП да отворят системата за да подадат декларациите, което не се е случило, поради което реално обявяването им в НАП е станало обективно невъзможно, тъй като хартиени декларации са недопустими.

По същество на представените в декларацията за 2018г. данни се твърди, че същите съответстват напълно на установените в хода на ревизията, като се оспорва намаляването на признатите разходи за годината чрез прилагане извадка от хронологичен дневник за извършените счетоводни записвания и документи с които удостоверяват основанието за възникване на отписаните вземания. Всички вземания са възникнали в периода 2013-2016 и е изтекъл давностния срок за принудителното им събиране.

За 2019г. по аналогичен начин се твърди, че не е подавана декларация но същата е представена на органите по приходите. По същество на представените в декларацията за 2019г. данни се твърди, че същите съответстват напълно на установените в хода на ревизията, като се оспорва намаляване признатите разходи за

2018г. чрез прилагане хронологичен дневник за извършени счетоводни записвания и документи удостоверяващи основанието за възникване въпросните вземания. Всички вземания са възникнали в периода 2013-2016 и е изтекъл давностния срок за принудителното им събиране, като по отношение на вземането от 60 000лв, 35000лв и 298986,84лв. дружеството е предприело действия по събиране като е водило дела, изпълнителни дела, изпращало е нотариални покани,но вземанията са останали несъбираеми.

За 2020г. по аналогичен начин се твърди, че не е подавана декларация но същата е представена на органите по приходите. По същество на представените в декларацията за 2019г. данни се твърди, че същите съответстват напълно на установените в хода на ревизията, като се оспорва намаляване признатите разходи за 2020г. чрез прилагане документи удостоверяващи основанието за възникване въпросните вземания.Дължимата неустойка е изчислена по договор за заем от 2019г. който също прилага към жалбата.

В заключение се твърди, че правото на дружеството да пренесе данъчната си загуба от 2015г. през следващите пет последователни години не е погасено, като от представените доказателства претендира несъмнена установимост на отписаните по давност вземания, както и основанието за отписването им.

Претендира се нищожност на РА тъй като същият не е подписан с С. по смисъла на Регламент 910/2014 на ЕП и Съвета, тъй като липсва еднозначно определяне на физическото лице подписало документа и сочено като негов автор/имената са написани на латиница, липсва ЕГН или друг идентификатор издаден от държавен орган определящ лицето, притежател на подписа. Липсва статуса на сертификата на титуляра към момента на подписване, не се установяват дата и час на подписване на документа, няма квалифициран времеви печат, не може да бъде извършено квалифицирано валидиране на подписа в съответствие с изискванията на чл.32 пар.1 б. „а“ вр. б. „б“, „д“, „е“, „з“, и „и“ от Приложение 1 Изисквания към квалифицираните удостоверения за електронни подписи към Регламента, чл.32 пар.1 б. „г“ и „з“ вр. чл.26 б. „г“ от Регламента. Липсата на нормативно изисуемо съдържание не удостоверява електронна идентичност на лицето положило подписа в който смисъл е и Решение от 20.10.2022г. на СЕС по дело С-362/2021.

Отвратната страна – директора на дирекция ОДОП изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични с изложените от него в производството по административно оспорване на РА.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

По съществуването на спора с оглед твърденията на страните и предмета на служебна проверка, съдът съобрази:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221421005205-020- 001/13.09.2021 г. е възложено извършването на ревизия на „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2020г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г. Срокът за извършване на ревизия е

продължен до 21.01.2022 г. на основание чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 1 от ДОПК със ЗИЗВР №Р-22221421005205-020- 002/14.12.2021 г. Съгласно чл. 34 от ДОПК по искане на „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД и въз основа на Определение №11/04.01.2022 г. на Административен съд София град /АССГ/ ревизионното производство е спряно със Заповед №Р-22221421005205-023- 001/12.01.2022 г. за срок до 12.04.2022 г. Възобновено е със Заповед №Р22221421005205- 143-001/13.04.2022 г., връчена електронно на 18.04.2022 г. Със ЗИЗВР №Р-22221421005205-020-003/18.04.2022 г. е определен срок за завършване на ревизията до 20.05.2022 г., а със ЗИЗВР №Р-22221421005205-020-004/13.05.2022 г. - до 17.06.2022 г.

Всички заповеди по хода на производството са издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., като същата съдът квалифицира като компетентен орган съгласно 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК във връзка с т.11 на приложена по делото Заповед №РД-01- 128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221421005205-092-001/01.07.2022 г., връчен на 12.07.2022 г., срещу който на 12.08.2020г. е подадено писмено възражение, с приложени доказателства - годишни данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за 2016 г., 2017 г., ведно със съобщения за резултатите от обработката им и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. и 2019 г. без входящ номер. Депозираното възражение е отхвърлено като неоснователно, тъй като приложените доказателства не оборват изводите на органите по приходите и не са налице основания за промяна на констатираните в хода на ревизията факти и обстоятелства.

Като следствие е постановен и оспорваният Ревизионен акт /РА/ №Р-22221421005205-091- 001/18.10.2022 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията, и Г. С. Б. - ръководител на ревизията.

Процесният РА е издаден от компетентен орган съгласно чл.119 ал.2 ДОПК, като извън вече посоченото качество на орган възложил ревизията вменено в правомощията на П. П., следва да се посочи, че Г. Б. е надлежно определен като началник ревизиращ екип съгласно ЗВР от 13.09.2021г. и чл.113 ал.1 т.2 ДОПК.

РА е постановен в съответствие с изискванията за форма и съдържание съгласно чл.120 от ДОПК, като с оглед твърденията за нищожност на акта, следствие от подписването му с електронен подпис, съдът съобрази:

Ревизионния акт, видно от последната му страница съдържа означение за подписването си чрез въведен текст със съдържание:

„Настоящият документ е издаден чрез ИС Контрол като електронен документ, подписан с електронен подпис от :

П. Т. П., на длъжност Началник на сектор със сертификат номер 7e86f1a235e92aba на дата 18.10.2022

Г. С. Б., на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат номер 6923b66179f0d7fc на дата 18.10.2022г.“.

По силата на чл.3 ал.1 и ал.2 от Закона за електронния документ и електронния подпис, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014". Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно

изявление.

По силата на чл.3 т.35 от Регламента, „електронен документ“ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис.

Съгласно чл.3 т.10 от Регламента „електронен подпис“ означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва.

По силата на чл.35 т.2 от Регламента Правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, като дефиницията на квалифициран електронен подпис се извежда от чл.3 т.12 от същият нормативен акт, съгласно която норма „квалифициран електронен подпис“ означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи.

Конкретните изисквания към квалифицираните удостоверения за електронни подписи са установени в Приложение I от вторичният акт на ПЕС в материята Съгласно т.43 от мотивите на Решение от 20.10.2022 г. по дело C-362/2021 г.,Е., ECLI:EU:C:2022:815, Съдът в Л. е посочил, че „...член 3, точка 12 от Регламент № 910/2014 поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“. Първо, електронният подпис следва да е „усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно член 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в член 26 от същия. Второ, подписът следва да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент. Трето, подписът трябва да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910/2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги“ и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към този регламент“.

По силата на чл.4 от ЗЕПЕД автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление.

Видно от възпроизведеното на хартиен носител изявление – налице са данни от кого е създаден документът, какъв е сертификата на ел.подпис на лицето и срока за валидността му. По изрично дадени съдебно указания от страна на ответника са представени електронен диск, както и хартиена разпечатка на съдържанието му удостоверяващо наличието на сертификат за квалифициран електронен подпис, издадено от „Информационно обслужване“ АД - регистриран в България доставчик на удостоверителни услуги под марката StampIt, на лицата – органи по приходите, подписали електронно оспореният РА. В тази връзка не са налице основания да се приеме, че процесно положените електронни подписи са в противоречие с изискванията на Регламента, поради което и възражението за нищожност на РА, като ненадлежащо подписан следва да се отхвърлят.

Извън това и с оглед преценката за съответствието на акта с материалния закон и процесуалните правила, следва да се добави:

По делото е безспорно установено, че извършваната от „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД дейност е отдаване под наем и експлоатация на собствени недвижими имоти - основно земеделски земи. В рамките на ревизионното производство и по инициатива на органите по приходите от ревизираното дружество са изискани документи и писмени обяснения, в отговор на които са представени част от изисканите доказателства - счетоводни справки, оборотни ведомости, отчети, баланси и ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, които според органите по приходите не са подадени в НАП, с изкл. на ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за 2017 г.

На тази база ревизиращите органи са пристъпили към прилагане на особения ред на облагане, регламентиран в чл. 122-124 от ДОПК, като са определили данъчната основа за облагане с корпоративен данък за всеки от ревизираните години по реда на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК след анализ на относимите обстоятелства по ал. 2 /стр. 3-9 от РД/.

На 03.12.2021 г. на „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22221421005205-113-001/26.11.2021 г., с което е информирано, че данъчната основа за облагане с корпоративен данък за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Прието е, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 4, т. 5 и т. 6 от ДОПК - до започване на ревизията не е подадена декларация; липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч./ или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане; документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени; данните и сведенията, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, не могат да бъдат получени, тъй като ревизираното лице не е намерено на адреса за кореспонденция по чл. 28 от ДОПК. Предоставен е 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства. Видно от констатациите в РД, такива не са представени.

Безспорно установено е, че за 2018 г. не е подадена ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, като в следствие и по реда на чл. 122 от ДОПК е формирана данъчна основа за облагане с корпоративен данък, като при определяне приходите на „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД са приети отразените в счетоводните регистри данни - общо приходи в размер на 2 807 724,30 лв. Корижирани са частично осчетоводените разходи, като са установени такива в по-малък размер. През 2018 г. са отчетени разходи за платени лихви по задължения към НАП в размер на 121.68 лв., а по сметка 609 „Други разходи“ - отписани вземания по давност в общ размер на 13 881,97 лв. Същите не са признати за данъчни цели поради непредставяне на първични счетоводни документи, които да обосноват извършените разходи. Вследствие на корекцията при ревизията са определени разходи в размер на 239 650,59 лв. Констатирано е, че същите представляват разходи за материали, за външни услуги, за амортизации, за възнаграждения, за осигурителни и здравни вноски и др. разходи, които са признати за данъчни цели.

Определена е данъчна основа за облагане за 2018 г. в размер на 2 568 073,71 лв., формирана като разлика между осчетоводените за годината приходи в размер на 2 807 724,30 лв. и установените при ревизията разходи в размер на

239 650,59 лв. Вследствие на това е установено задължение за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 256 807,37 лв. и лихви за невнасянето му в срок в размер на 92 529,39 лв.

Установено е, че за 2019 г. също не е подадена ГДД по чл. 92, ат. 1 от ЗКПО, като по реда на чл. 122 от ДОПК е формирана данъчна основа за облагане с корпоративен данък, като при определяне приходите на „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД са приети отразените в счетоводните справки данни - общо приходи в размер на 1 799 944,05 лв. Корижирани са частично осчетоводените разходи. През годината са отчетени разходи за платени лихви по задължения към НАП в размер на 2 916,95 лв., а по сметка 609 - отписани вземания по давност в общ размер на 441 082,64 лв. Същите не са признати за данъчни цели поради непредставяне на първични счетоводни документи. Вследствие на корекцията при ревизията са определени разходи в размер на 510 191,64 лв. Констатирано е, че същите представляват разходи за материали, за външни услуги, за амортизации, за възнаграждения, за осигурителни и здравни вноски и др. разходи, които не са оспорени.

Определена е данъчна основа за облагане за 2019 г. в размер на 1 289 752,68 лв., формирана като разлика между осчетоводените за годината приходи в размер на 1 799 944,05 лв. и установените при ревизията разходи в размер на 510 191,64 лв. Вследствие на това е установено задължение за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 128 975,27 лв. и лихви за невнасянето му в срок в размер на 30 096,64 лв.

Също така - за 2020 г. не е подадена ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, като по реда на чл. 122 от ДОПК е формирана данъчна основа за облагане с корпоративен данък, като при определяне приходите на дружеството са приети отразените в счетоводните справки данни — общо приходи в размер на 1 059 444,28 лв. Корижирани са частично осчетоводените разходи. Установено е, че през годината по сметка 609 са отчетени разходи за неустойки към „ЛИНЕА ЕЛЕКТРОНИК“ ЕООД в размер на 111 156,33 лв. Същите не са признати за данъчни цели поради непредставяне на първични счетоводни документи. Вследствие на корекцията при ревизията са определени разходи в размер на 72 294,90 лв., които са признати за данъчни цели. Определена е данъчна основа за облагане за 2020 г. в размер на 987 149,38 лв., формирана като разлика между осчетоводените за годината приходи в размер на 1 059 444,28 лв. и установените при ревизията разходи в размер на 72 294,90 лв. Вследствие на това е установено задължение за корпоративен данък за 2020 г. в размер на 98 714,94 лв. и лихви за невнасянето му в срок в размер на 13 025,93 лв.

Т.е. данъчните основи за облагане с корпоративен данък за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. са определени по реда на чл. 122 от ДОПК. и това е обосновано с констатацията, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 4, т. 5 и т. 6 от ДОПК - до започване на ревизията не са подадени декларации по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за тези периоди, липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно ЗСч., воденото счетоводство не дава възможност за установяване на

основата за данъчно облагане, както и документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват.

Ревизия по чл. 122 от ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, което означава, че наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. След като в хода на ревизията е доказано наличието на някое/някои от основанията по чл. 122, ал. 1 от кодекса, ревизиращите органи, в условията на оперативна самостоятелност, могат да вземат решение дали данъчните/осигурителни задължения на ревизираното лице ще бъдат определени по общия или по специалния ред и въз основа на кои изброени в чл. 122, ал. 2 от ДОПК критерии.

Съгласно чл. 124, ал. 2 ДОПК, при наличие на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК фактическите констатации в РА се считат верни до установяване на противното. В доказателствена тежест на РЛ е да обори констатациите. В рамките на настоящето производство на жалбоподателя е дадена изрично възможност да оспори както наличието на основание за осъществяване на ревизия при особени случаи, така и наличието на счетоводна обосновааност на отписаните вземания.

В чл. 10, ал. 1 ЗКПО законодателят е дефинирал обосновааните документално счетоводни разходи, а именно, за които е издаден първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, който отразява реално стопанска операция. От своя страна, разпоредбата на чл.26 т.2 от ЗКПО предвижда, че разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон не се признават за данъчни цели.

Върховния административен съд е имал възможността да посочи, че „По аргумент на противното тези, за които не е издаден такъв документ, са документално необосновани разходи и с тях се увеличава финансовия резултат съгласно чл. 26, т. 2 ЗКПО“./виж. Решение № 7849 от 13.07.2023 г. на ВАС по адм. д. № 4141/2023 г., Решение № 7759 от 12.07.2023 г. на ВАС по адм. д. № 4151/2023 г., Решение № 7707 от 11.07.2023 г. на ВАС по адм. д. № 3769/2023 г., Решение № 7535 от 10.07.2023 г. на ВАС по адм. д. № 510/2023 г. и др./.

Закона за счетоводството прецизира изискването за документална обосновааност чрез притежаване на първични счетоводни документи, при това такива съдържащи конкретни реквизити/арг. чл.4 вр. чл.6 и чл.7 от ЗСч/. В настоящият казус жалбоподателя не представя никакви първични счетоводни документи на базата на които да може да се формира извод за законосъобразно отписване на вземанията - поне като стопанска операция. Едва на тази база вече би могъл да възникне и въпроса дали по отношение събирането на вземанията изобщо е проявена активност от страна на дружеството, така, че същите да не бъдат квалифицирани като несъбираеми, респ. да бъдат надлежно отписани по давност...

Настоящата инстанция намира, че органите по приходите са доказали наличието на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, обосноваващи



провеждането на ревизията по ЗКПО за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. по особения ред.

Безспорен е факта, че дружеството не е подало ГДД по чл.92 ал.1 ЗКПО, липсва счетоводна отчетност по ЗСч., налице е невъзможност да се установи основата за данъчното облагане, като документите необходими за установяване основата за облагане с данъци липсват.

В рамките на осъществена ревизия при особения правила именно жалбоподателя, неспазил изискването за подаване на декларация, следва да може да удостовери наличието на условия за упражняване на претендираното право на приспадане, доколкото само по себе си, подаването на декларация не е елемент от фактическият състав на чл.72 ал.1 ЗКПО.

По искане на жалбоподателя и в рамките на производството е допусната и назначена съдебно-счетоводна експертиза, която да отговори на поставените от жалбоподателя въпроси, а именно:

Разполага ли ревизираното лице с първични счетоводни документи за отчетените по сметка 609“други разходи“ суми през 2018г.,2019г. и 2020г., към които въпроси съдът е конкретизирал необходимото уточнение от страна на вещото лице – да се посочи съответния документ, установяващ посоченият в молбата разход.

Във връзка с поставеният въпрос относно отписаните по давност суми – кога и на какво основание са възникнали, разполага ли ревизираното лице с доказателства за възникването им, канени ли са длъжниците да платят и как, отписани ли са всички вземания след изтичане давностния срок и с какви счетоводни операции са отписани, съдът е допълнил необходимото уточнение към вещото лице – да посочи съответните доказателства за възникване на задълженията и да посочи документите отразяващи отписване на вземанията след изтичане на съответния срок.

Видно от заключението на вещото лице:

За отчетените през 2018г. суми по сметка 609 от счетоводството на жалбоподателя са представени:

Справка за извършени плащания по сметка на НАП и погасени задължения за периода 01.01.2018-31.0.12018г. въз основа на което са отписани 121.68лв. разходи за лихви НАП.

Протокол от 01.12.20218г. на СД на „Силистра ленд“ АД видно от който е взето решение за отписване като несъбираеми, поради изтекъл срок по чл.72 ЗДДС на вземане в размер на 24лв.

Протокол от 17.12.20218г. на СД на „Силистра ленд“ АД видно от който е взето решение за отписване като несъбираеми, поради изтекъл давностен срок на вземане в размер на 0.61лв.

Протокол от 31.12.20218г. на СД на „Силистра ленд“ АД видно от който е взето решение за отписване като несъбираеми, поради изтекъл давностен срок на вземане в размер на 2095лв., сумата от 347,88лв., 10159,22лв и 1255,26лв.

Дружеството не е представило първични счетоводни документи за

отчетените по сметка 609 суми за 2019г.,2020г.,както и не са представени никакви документи по отношение на отписаните по давност суми относно това – кога и на какво основание са възникнали, респ. доказателства за възникването им,канени ли са длъжниците да платят и как, отписани ли са всички вземания след изтичане давностния срок и с какви счетоводни операции са отписани, съдът е допълнил необходимото уточнение към вещото лице – да посочи съответните доказателства за възникване на задълженията и да посочи документите отразяващи отписване на вземанията след изтичане на съответния срок.

Представеното заключение е прието от съда,като изготвено от квалифициран експерт с необходимата компетентност, за когото не са налице основания за съмнение в пристрастност, в съответствие с поставената задача.

По искане на жалбоподателя е допусната и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза с допълнително поставени въпроси и представени доказателства от страна на жалбоподателя.

Видно от заключението на вещото лице/л.185 и сл. по делото/ част от сумите представляват отписани по давност разходи във връзка с дела водени от/срещу дружеството,отписани вземания срещу съконтрахенти поради изтекла давност,заплатени разходи във връзка със задължения към НАП,като за част от тях са представени договори и съответното решение на СД за отписване по чл.37 ЗКПО, за други – договори, фактури договори и съответното решение на СД за отписване по чл.37 ЗКПО,за трети – само решение на СД за отписването им.В този смисъл за част от тях са налице първични счетоводни документи по смисъла на чл.4 ал.1 ЗСч., за други – само вторични или записи в регистър/по смисъла на чл.4 ал.2 и ал.3 от ЗСч,т.е. такива,които носят преобразувана информация, хронологично систематизирана информация за съответните операции.

На тази база следва да се посочи:

Съгласно изискванията на 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. В ал. 2 и ал. 3 от същата разпоредба се доуточнява, че счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ЗСч.Но при всички положения за счетоводен разход не може да се признае такъв,за който не е налице изобщо първичен счетоводен документ.

Между страните не е налице спор,че по отношение на всяко от посочените вземания е налице надлежно решение на СД за отписване. Анализирайки заключението на вещото лице и конкретно представените документи по отношение на всяко от спорните отписвания, съдът установява,че по отношение на част от тях е било налице основание за отписването – първичен счетоводен документ и договор,респ. съдебно решение установяващо съществуването на съответното вземане, а по отношение на други – липсва

първичен счетоводен или друг обосноваващ юридическото възникване на вземането, документ.

В този смисъл за основателно отписани следва да се приемат следните вземания:

60 000лв. отпуснат заем на дружеството „Екомит“ ЕООД от /налице е договор за заем от 26.11.2013г., изпълнителен лист, фактури, съдебно решение.

141.67лв. описано вземане поради изтекла давност – налице е представена фактура за стопанска рента съответна на сумата и съответна на предмета на дейност на дружеството.

1199,92лв. - отписано вземане поради изтекла давност – налице е представена фактура от 01.07.2016г. за стопанска рента съответна на сумата и съответна на предмета на дейност на дружеството.

1199,92лв. - отписано вземане поради изтекла давност – налице е представена фактура от 01.09.2016г. за стопанска рента съответна на сумата и съответна на предмета на дейност на дружеството.

113662,39лв. - отписано вземане поради изтекла давност – налице е представена фактура от 03.10.2014г. за стопанска рента съответна на сумата и съответна на предмета на дейност на дружеството.

439,40лв. - отписано вземане поради изтекла давност – налице е представена фактура от 01.09.2016г. за стопанска рента съответна на сумата и съответна на предмета на дейност на дружеството.

300лв. - отписано вземане поради изтекла давност – налице е представена фактура от 01.09.2016г. във връзка със заплащане на лек автомобил.

467,03лв. - отписано вземане поради изтекла давност – налице е представена фактура от 13.10.2014г. на ЗК МОТОР 93.

730,12лв - отписано вземане поради изтекла давност – налице е представена фактура от 09.06.2015г. на ЗК МОТОР 93 за стопанска рента съответна на сумата и съответна на предмета на дейност на дружеството.

1365,06 – отписано вземане поради изтекла давност - невъзстановен остатък по спечелени дела.

102,00лв. – отписано вземане - съдебни разходи по изпълнително дело.

13000лв. отписано вземане - заплатена такса за обезпечение за бъдещ иск, представено е и копие на съдебно определение от 12.11.2014г. за внасяне на гаранцията.

4457,25лв.- отписано вземане - съдебни разходи

4046,16лв.- отписано вземане - заплатена такса за жалба срещу решение на окръжен съд-С..

300лв. – отписано вземане - заплатени съдебни разходи на 17.03.2017г.

200лв. - отписано вземане - заплатени съдебни разходи на 01.09.2016г.

300лв - отписано вземане - заплатени съдебни разходи на 16.06.2015г.

Като контратеза не следва да се признаят за счетоводни цели следните

отписани вземания:

35 000лв. – представляващи изтеглени от предходният управител на дружеството суми.

Дали действията на предходният управител са умишлено в ущърб на дружеството или не са е въпрос ирелевантен за спора. Посоченият разход обаче не може да бъде приет за обосноваван, доколкото неговото реално установимо основание е фактически действия на управителя по теглене от касовата наличност.

5130,61лв. – отписани вземания от Ю. Г. трейдинг - отново е налице липсваща информация за реално съществуваща стопанска операция предхождаща възникването и установимостта на вземането, което е отписано. Налице е единствено решение на СД, което е вътрешен дружествен акт и в такава хипотеза не поражда никакви правни последици за трети лица, още по-малко – за приходната администрация.

298986,84лв. - отписано вземане от Екомит ЕООД.

Налице са единствено договори за цесия. По своята същност цесията представлява каузална сделка, като видно от представения договор между Г. Ц. и С. Л. ООД, дружеството заплаща на физическото лице равностойността на призната в самият договор за несъбираема сума. В т.3 на договора се казва изрично, че „проекта на ЕКОМИТ ООД няма да бъде довършен... строителството е спряно... дейностите не се извършват... Срока за предоставяне от ЕКОМИТ ЕООД на книжа обуславящи реалното изпълнение пред ДФЗ изтича... дружеството не изпълнява и задълженията си към строителя... всичко описано ще доведе до неизпълнение на договора на Екомит с ДФЗ... Това... ще доведе до усвояване на банкова гаранция... и загуба на средства от Г. Ц.“. Настоящият състав не може да следи за действителността на една гражданско правна сделка, но има правото да цени нейното отношение и последици спрямо фиска. Дружеството доброволно се е съгласило да заплати несъбираемо задължение встъпвайки формално в правата на кредитор. Отпускане на несъбираем кредит обаче, по своята същност напомня на института на скрито дарение и в тази връзка представеният договор за цесия може да се възприеме само като формално, но не и реално основание за отписване на вземането.

832,59лв и 2084,59лв. - разходи към НАП във връзка със заплатени НП и лихви.

От данните по делото липсват доказателства процесните задължения да са заплатени във връзка с осъществена от дружеството дейност, попаднала в обхвата на административно-наказателна регулация. В този смисъл разхода не може да се приеме еднозначно за част от дейността на дружеството, така, че отписването му по реда на чл.37 ал.1 ЗКПО да породи желаните правни последици.

Като продължение – безспорно е между страните, че дружеството не е подало ГДД по чл.92 от ЗКПО през 2018г., 2020г. и 2020г./периодите предмет

на оспорване по настоящото дело,предвид отменителната част на решението на ДОДОП/.

В своята практика ВАС е имал възможността да постанови,че:  
„Пренасянето на данъчните загуби в следващите данъчни периоди е регламентирано в глава единадесета "Пренасяне на данъчна загуба" от ЗКПО (чл. 70 - чл. 74). Съгласно чл. 18, ал. 3 от ЗКПО отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба. Данъчно задължените лица, които формират данъчна основа по реда на част втора от ЗКПО, имат право да пренасят данъчната загуба. Упражняването на това право е по избор на лицето. Когато данъчно задълженото лице е избрало да пренася данъчната загуба, тя задължително се пренася последователно до изчерпването ѝ през следващите 5 години след реализирането ѝ. Правото на избор се упражнява чрез приспадане на данъчната загуба през първата година след реализирането на данъчната загуба, през която лицето е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба. Т. е. данъчно задълженото лице избира дали да упражни правото да пренесе данъчната загуба, но моментът на приспадане не е по избор, а е точно определения в изречение първо на чл. 70, ал. 2 от ЗКПО. Ако лицето не пренесе данъчната загуба в този момент, то губи правото си на приспадане на данъчната загуба. В този смисъл са неоснователни доводите на кастора, че правото на приспадане на данъчна загуба за 2014 г. не се погасява, въпреки че не е упражнено през 2015 г.“/виж Решение № 11523 от 13.12.2022 г. на ВАС по адм. д. № 2380/2022 г. и др./.

Като следствие се налага извода,че правилно органите по приходите са приели и изчислили данъчната основа за ревизираните 2018г.,2019г. и 2020г. Неупражненото право на пренасяне на загуба от страна на дружеството своевременно и по реда на чл.72 ЗКПО не може да бъде предявено за първи път в рамките на съдебно производство по оспорване на РА,каквото е по същество твърдението на жалбоподателя. Разглеждайки спора по същество съдът не разполага с компетенция да измени данъчната основа за ревизираният период,посредством отписване на съответното вземане и признаването му за разход.

От своя страна – начисленият данък е функция на данъчната основа,съобразно правилото на чл.124а ДОПК,поради което и процесният РА следва да се приеме за законосъобразен.

Последица от установената невъзможност за пренасяне на данъчна загуба,в хипотеза като настоящата, е и начина на определяне на задължението. Съдът приема същият за правилно определен в съответствие с приложимата правна рамка. На последно място и във връзка с възражението за жалбоподателя, че макар да не е подал ГДД по чл.92 ал.1 ЗКПО в срок, то той е представил тези декларации в рамките на ревизионното производство, респ. правото му на приспадане на остатъка от 2015г. следва да се признае е необходимо да отбележи:

По силата на чл.92 ал.2 ЗКПО Годишната данъчна декларация се подава

в срок до 31 март на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрацията на данъчно задълженото лице, като в следствие на извънредното положение, обявено във връзка с КОВИД епидемията и мерките взети със ЗМДВИП нормата е адаптирана през 2021г., като годишната данъчна декларация се подава в срок от 1 март до 30 юни на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрацията на данъчно задълженото лице.

Така, по отношение на 2018г. приложим е срока 31 март 2019г., за 2019г. – м.юни 2020г., за 2020г. - м.юни 2021г. Същият срок не е спазен.

Основание за неподаване на данъчна декларация по силата на чл. 92 ал.4 ЗКПО е неосъществяването на дейност по ЗСч., което обстоятелство очевидно не е налице, след като самият жалбоподател претендира, че дейност е осъществявана, дори е изготвена и декларация, която обаче не е подадена.

Нормата на чл.104 ал.3 ДОПК недвусмислено предвижда, че подадена след изтичането на срока по ал. 1 декларация за промени се смята за неподадена и не поражда правни последици за целите на данъчното облагане. По аргумент на по-силното основание следва да се приеме и, че подадена декларация извън срок, при това с над 3годишно просрочие не може да породи последици за целите на данъчното облагане.

Съгласно чл. 104, ал. 3 ДОПК, подадената след изтичане на срока декларация за промени се смята за неподадена и не поражда правни последици за целите на данъчното облагане. Цитираната ал. 3 не позволява установяване на невярност на данните в декларацията, подадена от данъчно задълженото лице, тъй като въвежда фикция - за данъчни цели данните в декларацията са такива, каквито са заявени в декларацията, подадена в срок. Фикцията приравнява един фактически състав на друг и не може да бъде оборвана./виж Решение № 3302 от 25.03.2015 г. на ВАС по адм. д. № 5294/2014 г., Решение № 3460 от 12.03.2014 г. на ВАС по адм. д. № 13441/2013 г., Решение № 9419 от 19.06.2019 г. на ВАС по адм. д. № 14199/2017 г. и др./.

И като продължение на плоскостта на настоящият казус – неподаването на декларация в срок има за последица осъществяване на ревизия при особени случаи по чл.124 ДОПК и определяне на основа по чл.122 ДОПК. Ето защо, макар неподаването на декларация в срок да не е елемент от фактическият състав на материалното право, то именно в рамките на настоящето производство жалбоподателят следва да докаже съществуването на всички факти и обстоятелства относими към фактическият състав на чл. 10 ЗКПО. Обстоятелство, което вече беше изяснено в предходната част на настоящото решение.

При този изход от спора основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на съдебно-деловодни разноски.

Във връзка с размера, в който следва да бъде уважена претенцията му, съдът съобрази:

С решение от 25 януари, 2024г. по дело С-438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД,

ЕСЛ:EU:C:2024:71, Съдът на ЕС постанови, че член 101, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочения член 101, параграф 1, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба по отношение на страната, осъдена да заплати съдебните разноски за адвокатско възнаграждение, включително когато тази страна не е подписала никакъв договор за адвокатски услуги и адвокатско възнаграждение.

Успоредно с това, националният съд не следва да се считан обвързан от минимални размер на разноските, изчислени съобразно минимума по Наредба № 1/2004г, предвид антиконкурентна същност на подзаконовия акт.

В настоящият казус нормата на чл.1614 ал.1 изр.второ от ДОПК цели да създаде равнопоставеност между приходната администрация и адвокатите предвид материалният интерес на спора. В този смисъл заложените нормативи съобразно Наредба № 1/2004 не следва да се прилагат без конкретна обосновка, както спрямо адвокатите, така и спрямо ответника - приходната администрация. Конкретни съображения как и защо е формирана тази себестойност на труда, обективиран в процесуалното представителство на ответника – липсва.

Практиката на СЕС е ясна, недвусмислена и императивна и поражда задължение за националният съдия за произнасяне в унисон с нея, независимо от това дали е възражение за прекомерност, най-малкото защото по същество СЕС постановява, че тази Наредба, предвид антиконкурентната и същност не може и не следва да бъде годин, обвързващ съда, норматив за присъждане на възнаграждение за процесуално представителство. Водещи са себестойността на труда и свободата на договаряне.

Отчитайки, че юрисконсултите не осъществяват самостоятелно и по занятие, а в полза на, от името на и по силата на трудов договор, процесуално представителство, съдът счита, че приложими са нормативите по Наредбата за правната помощ.

ВАС в своето тълкувателно решение № 3 от 13.05.2010г. по т.д. № 5/2009г. е имал възможност да постанови, че:

„За разлика от неравнопоставеността на страните в производството по издаване на административния акт с оглед характера на материалното административно правоотношение на власт и подчинение, в съдебния процес те имат равни процесуални права и съответно задължения, включително за разноски....

Правоотношението между юридическото лице и юрисконсулта е неотнормимо към правото на присъждане на разноски. Отговорността за разноски е гражданско облигационно правоотношение, което произтича от процесуалния закон и е уредено в него. Прилагайки субсидиарно разпоредбата на чл. 78, ал. 8 от ГПК, съдът присъжда адвокатско възнаграждение не в полза

на юрисконсулта, а в полза на юридическото лице, което е защитавано от него, респективно в чиято структура се намира представляваният по този начин едноличен административен орган.“ ..

Ето защо и в съответствие с фактическата и правна сложност на делото и на основание чл. 24 изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ, в полза на ответника следва да се присъди сумата от 360лв.

С оглед всичко гореизложено и на основание чл. 160 ал.1 предл.последно от ДОПК, Административен съд София-град,

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД, ЕИК[ЕИК] срещу РА № Р-22221421005205-091-001/18.10.2022г., издаден от П. Т., в качеството на орган възложил ревизията и Г. Б., в качеството на ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 122/26.01.2023г. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** „СИЛИСТРА ЛЕНД“ АД, ЕИК[ЕИК],седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], общ.Столична да заплати на Националната агенция по приходите сумата от 300/триста/ лева съдебно деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщението до страните, пред Върховния административен съд.

Препис от решението да се изпрати на страните.

**Съдия:**