

РЕШЕНИЕ

№ 6551

гр. София, 07.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 07.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **1133** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 - 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Алиа 1“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] срещу РА №Р-22221420006144-091-001/13.09.2021г., издаден оторгани на ТД на НАП, мълчаливо потвърден от Директор на ТД на НАП, с който на осн. чл.122 от ДОПК са определени допълнителни данъчни задължения на дружеството за Корпоративен данък за периода 01.01.2017г. – 31.12.2019г. и лихви за просрочие в общ размер на 69 139,66лв. Жалбоподателят оспорва изцяло РА като неправилен, необоснован, постановен в противоречие с материалния закон и процесуалните норми. Оспорва компетентността на органите по приходите, издали РА. Сочи за допуснати съществени процесуални нарушения, водещи до незаконосъобразност на оспорения акт. Позовава се на неправилна преценка на доказателствата за наличие на основанията по чл.122, ал.1, т.1 и т.2 ДОПК. Сочи допуснати нарушения при формиране на данъчната основа по чл.122, ал.2 ДОПК. Моли за отмяна на РА в оспорените части като незаконосъобразен.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. ...която поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Претендира за присъждане на сторените по делото разноски, за което представя списък по чл.80 ГПК.

Ответникът - директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, , чрез юрк. М., оспорва жалбата изцяло, като претендира законосъобразност на РА.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

От фактическа страна.

Ревизията е възложена и извършена въз основа на Заповед №Р-22221420006144-020-001/12.10.2020г.

За резултатите от същата е съставен РД № Р-22221420006144-092-001/08.07.2021г., връчен по реда на чл.32 ДОПК. В него е направено предложение за установяване на задължения от обхвата на ревизията общо в размер на 50811,68лв. , формирани от корпоративен данък по ЗКПО и лихви за просрочие. Тази данъчна основа е определена по реда на чл.122 ДОПК.

Издаден е РА №Р-22221420006144-091-001/13.09.2021г., от органи на ТД на НАП, мълчаливо потвърден от Директор на ТД на НАП, с който на осн. чл.122 от ДОПК са определени допълнителни данъчни задължения на дружеството за Корпоративен данък за периода 01.01.2017г. – 31.12.2019г. и лихви за просрочие в общ размер на 69 139,66лв.

РА е обжалван по административен ред пред директора на дирекция ОДОП, който споделя мотивите на ревизиращите.

ДРА е мълчаливо потвърден в хода на административното обжалване.

По искане на жалбоподателя е назначена ССЧЕ, по която вещото лице след анализ на приложените доказателства дава заключение Съдът кредитира експертното заключение като обективно и компетентно изготвено.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена от надлежна страна – данъчно задължено лице по РА, в срока по чл.156, ал.1 ДОПК и след осъществен административен контрол.

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

Съгласно разпоредбите на чл. 112, ал.1 и ал.2, т.1 ДОПК, ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция.

Материалната компетентност, в качеството им на орган по приходите, на Б. М. и А. В., произтича пряко от законовата разпоредба на чл.7, ал.1, т.3 от ЗНАП и Заповед №Р-22221420006144-020-001/12.10.2020г.

С оглед изложеното, съдът намира за неоснователни твърденията на жалбоподателя за допуснати съществени процесуални нарушения – отменително основание по чл.146, т.3 АПК, изразяващи се в извършване на действия в хода на ревизията от некомпетентни органи.

С оглед разпоредбата на чл. 16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, както и на лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР и РД , от които се установява че са подписани с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.16 ЗЕДЕП – стр. 290-291 от делото. Поради което РА отговаря на изискването на чл.120, ал.1, т.8 от

ДОПК като подписан с КЕП на органите по чл.119, ал.2 ДОПК. Органът по приходите е спазил процедурата по реда на чл. 124, ал. 1 от ДОПК. Посочената норма изисква, когато данъчният орган установи, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, той да уведоми данъчния субект, че ще определи данъчната основа по реда на чл. 122 и сл. и да му определи срок за представяне на документи и за вземане на становище. Тази процесуална норма е гаранция за правото на защита на данъчния субект, който от самото начало на данъчния процес следва да бъде наясно за начина на определяне на данъчната основа, за да може да вземе становище и да представя доказателства. Критерият дали нарушението на тази норма представлява съществено процесуално нарушение е дали като цяло в хода на данъчния процес във всичките му фази е нарушено правото на защита на ревизираното лице. Данни за такова нарушение липсват по делото, тъй като за жалбоподателя във всяка фаза на административния процес е била налице възможност да вземе становище и да представи доказателства. Или в обобщение съдът приема, че РА е издаден в предвидената за това форма и при липсата на допуснати съществени нарушения на административно производствените правила.

Във връзка с материалната законосъобразност на РА, съдът намира за установено следното от фактическа страна:

1. По отношение преобразуването на финансовия резултат с размера на паричните средства получени под формата на заем от „Номентана“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и от „ВП СТРОЙ 2018“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

С договор за заем от 01.08.2019 г. „Номентана“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] предоставя на „АЛИА 1“ ЕООД заем в размер на 14 900.00 лв. Заемът е предоставен и от „ВП СТРОЙ 2018“ ЕООД с договор за паричен заем от 01.08.2019г., с който „ВП СТРОЙ 2018“ ЕООД с управител В. Н. П. се задължава да предаде на „Алиа 1“ ЕООД с управител Я. Ф. заем в размер на 273 816,20 лв. /140 000 евро/.

Ревизиращите оспорват заемите като нереални и отнасят размера им в увеличение на финансовия резултат.

Така извършеното преобразуване е неправилно и незаконосъобразно.

Договорът за заем по своята правна природа представлява реален договор, защото е необходимо заемодателят реално да предаде заемната сума на заемателя. Договорът за заем се счита за сключен от момента, в който заемодателят даде, а заемополучателят получи заетата сума или друга заместима вещ.

Безспорно, следва да е налице съгласие - съвпадане на двете насрещни волеизявления на страните, но това не е достатъчно - фактическият състав е осъществен напълно, след като вещта бъде предадена (при заем за потребление се предава паричната сума) / Решение № 174 от 23.07.2010 г. на ВКС по гр. д. № 5002/2008 г., IV г. о./.

В конкретният случай по отношение на разглежданите заеми гореизброените условия за тяхната действителност са изцяло изпълнени.

За обективизиране на волята на заемодателя и заемателя договорите за сключени в писмена форма и копия от същите са представени в хода на ревизията.

Предаването на зетите парични средства от заемодателя на заемателя също е безспорно доказано, тъй като заемите са преведени по банков път и са постъпили по банковите сметки на „АЛИА 1“ ЕООД, описани в заключението на ССЕ.

По банковата сметка на „АЛИА 1“ ЕООД са постъпили парични средства от

„Номентана" ЕООД като заемодател, като противно на изложеното в РА основанието за преводите е по договор за заем и доказва възникналото заемно правоотношение. Размера на преведените средства изцяло покрива размера на заема и е достъчен за обезпечаване на изпълнението му.

Преведените от „Номентана" ЕООД на „АЛИА 1" ЕООД по банковата сметка на ревизираното дружество в ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ АД през 2017 г. суми не са укрит приход, а заем подлежащ на връщане видно от основанието на преводите по Договор за заем посочено и в банковото извлечение от сметката и в констатациите на ССЕ/ стр. 2 и стр.4/

Дори този заем да не е осчетоводен, това не е основание за облагане по реда на чл.122 от ДОПК на укрити приходи, а административно нарушение на Закона за счетоводството.

Заемът предоставен от „ВП Строй 2018" ЕООД с ЕИК[ЕИК] също е изпълнен като е преведен от банковата сметка на заемодателя в „ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА" АД и е постъпил по сметката на „Алиа 1" ЕООД с размер на преводите 138 950 евро видно от банковото извлечение приложено по ревизионната преписка.

Постъпването на сумите по заема от „ВП Строй 2018" ЕООД по банковата сметка на жалбоподателя е доказано и от констатациите на съдебно -счетоводната експертиза.

Дори при извършените насрещни проверки, представители на заемодателите да не са открити, това не опровергава реалното изпълнение на заемите доказано с банковите извлечения, с материална доказателствена сила, чиято достоверност е потвърдена от банките, извършили преводите.

С искане за предоставяне на документи и писмени обяснения с изх. № П-22221021049349-040-001 от 08.04.2021 г. е изискано от „ПИБ" АД, да предостави движението по банковата сметка на „ВП Строй 2018" ЕООД, преведените и получените парични средства, основанието за извършените преводи и лицата, които са се разпореждали със сметката. Получен е отговор от банката с изх. № И-2703#1 от 23.04.2021 г., заведен в НАП с вх. № 53-00-306 от 27.04.2021 г., която е представила банковото извлечение, по което е преведен заема и доказва изпълнението на процесния заем, като по този начин е удостоверила неговата достоверност.

Също така към настоящото производство е приобщената насрещна проверка на "ВП Строй 2018" ЕООД по повод предоставения заем на "Алиа 1" ЕООД в размер на 140 000,00 евро или 273 816,20 лв., при която в писмени обяснения заемодателя е потвърдил заема като е представил по електронен път: копие на договор за заем от 01.08.2019 г., сключен между „ВП СТРОЙ 2018“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] в качеството му на заемодател и „АЛИА 1" ЕООД с ЕИК[ЕИК] в качеството му на заемополучател, за предоставяне на заемни средства в размер на 140 000 евро или 273 816,20 лв., със счетоводен регистър за осчетоводяването му. Декларирано е, че произхода на паричните средства предмет на заема са от търговска дейност на дружеството. Тези документи и обяснения са представени в НАП с вх. № П- 22221020113193-ПРД-001-И от 31.07.2020 г. и № П-22221020113193-ПРД-002-И от 31.07.2020 г., преди смъртта на управителя на „ВП Строй 2018" ЕООД на 30.10.2020 г.

Неоткриването на управителя на „ВП Строй 2018" ЕООД на седалище и адреса на управление и връчването на искането за представяне на документи и писмени обяснения до дружеството по ел. път не нарушава закона, доколкото връчването е извършено по реда на чл. 28, ал. 2 от ДОПК.

Това, че едноличния собственик на капитала на "ВП Строй 2018" ЕООД В. Н. П. е бил

управляващ и представляващ и на други дружества deregистрирани по ЗДДС е изцяло неотнoсимо и не е свързано по никакъв начин с изпълнението на договорите за заем и не е елемент от фактическия състав на заемното правоотношение.

Кой е бил пълномощник на заемодателя, с кои дружества е свързано лице, също няма никакво отношение към изпълнението на заемните договори, което става чрез предаване на заетите суми, доказано по безспорен начин от приложените банкови извлечения за предаването им на заемополучателя по банков път.

От друга страна дали заема е осчетоводен и дали приходите, от които произтичат заемните средства са включени във финансовия резултат на заемодателя се отнася до неговата отговорност за спазване на принципите за документална обоснованост по Закона за счетоводството и за вярно деклариране на данъчната основа по ЗКПО, а не до данъчното облагане на заемополучателя.

Неподаването на ГДД по ЗКПО от заемодателя е административно нарушение, за което носи отговорност съответния нарушител.

Произхода на заемните средства, предадени от заемодателя, противно на изложеното в РА, не е елемент от фактическия състав на договора за заем и не е условие за възникване на заемното правоотношение съгласно чл.240 и сл. от ЗЗД.

Получените заеми от „АЛИА 1“ ЕООД са осчетоводени в счетоводната му отчетност като постъпили парични средства отчетени като задължение към заемодателя като кредитор според ССЕ, което няма връзка с финансовия резултат, с изключение на случаите когато задължението се отпише и се отнесе като извънреден приход чрез приключване на сметката за отписаните задължения със сметката Печалби и загуби от текущата година.

В случая през периода обхванат от ревизията не е изтекъл давностния срок на задължението и няма изрично волеизявление на кредитора за опрощаването му, което да налага отписване и отчитане на извънреден приход или преобразуване по реда на чл.46 от ЗКПО.

Законовата редакция на чл.46, ал.1 от ЗКПО действаща през процесния период предвижда увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, при изтичане на три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на 5 години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо, като този срок в случая изтича извън ревизирия период.

Няма данни и за опрощаване на разглежданото задължение във формата предвидена от чл. 108 от ЗЗД.

В конкретният случай ревизиращия орган не е обосновал прилагането на цитираните в акта правни норми, нито с доказателства, че не са отчетени приходи по повод на постъпилите парични средства, нито с такива, че средствата са постъпили безвъзмездно.

За да се приеме, че ревизираното дружество е извършило облагаеми стопански операции и не е отчетло приходи, следва по безспорен начин да е установено и доказано, че е било осъществено прехвърляне на право на собственост или друго вещно право върху стоки или че са били извършени услуги.

В настоящия случай ревизиращия орган не е установил и доказал какви конкретно са извършените стопански сделки от представляваното от мен търговско дружество, за които не е отчетен приход. Констатирано, е че дружеството е осчетоводило постъпления на парични средства. От тази констатация обаче не следва автоматично,

че през съответните периоди са били извършени продажби на стоки или са били извършени определени услуги, простирането на които е било с установените парични средства. За да се докаже, че са били извършени неотчетени сделки, преди това е необходимо да са събрани доказателства за вида на продадените стоки, техния брой, единична цена, обща стойност, през коя година е станало това и кой е получателят по продажбите, за да стане ясно за която година трябва да се отчете прихода от недекларираните доставки. Аналогично е и за услугите. Ревизиращият орган не е установил какви конкретно услуги са били извършени и на каква стойност. За да бъдат продадени стоки, същите преди това трябва да са закупени и заприходени в счетоводството на дружеството. Впоследствие, при тяхната последваща продажба, същите се изписват, като всички тези счетоводни операции могат да бъдат проследени, за да се установи фактическото положение. Респективно, при извършване на услуги следва да се установи какви може да извърши дружеството и с какъв трудов и материален ресурс, както и да се докаже фактическото им осъществяване.

За да се твърди, че са извършени неотчетени стопански операции, е необходимо горното да бъде установено и доказано по безспорен начин. Същото обаче не е било извършено от ревизиращия екип. Обстоятелството —дали постъпилите парични средства имат доказан произход или не е неотнормимо пряко към спора за начисляване на корпоративен данък. Това е така поради факта, че дължимостта на данъка е обвързана с фактическото извършване на стопански операции носещи икономически изгоди, доказването на които е в тежест на органа по приходите. В тежест именно на него е да докаже със съответните доказателствени средства, че в случая ревизираното дружество е извършило сделки със стоки и услуги по вид и стойност, за които дължи корпоративен данък. Не е доказано, кои конкретно стопански операции не са осчетоводени и от тях не са отчетени приходи в финансовия резултат, което да е основание за преобразуване на резултата. Не е ясно кога са осъществени тези операции и за коя година са изпълнени условията за признаване на приходи от тях.

Доколкото издателя на акта не е доказал, че от страна на ревизирувания субект реално са били извършени сделки, за които не е отчетен приход, то в тази му част РА се явява неправилен и незаконосъобразен.

Според т.2 от СС 18 Приходи приход е брутният поток от икономически изгоди през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато този поток води до увеличаване на собствения капитал отделно от увеличенията, свързани с вноските на собствениците. Приходите включват брутните потоци от икономически изгоди, получени от и дължими на предприятието. В конкретният случай средствата отчетени като задължение в счетоводната отчетност на жалбоподателя са само паричен поток, постъпил в предприятието през съответния отчетен период, който не отговаря на легалното определение за приход и не следва да бъде признат във финансовия отчет на дружеството като такъв. Разглежданите парични средства са предоставени като заем, който в бъдеще ще бъде върнат на заемодателя.

От друга страна след като финансовия резултат е завишен с неотчетени приходи, то следва на тези приходи да се признаят и насрещни разходи, като по този начин се спазва принципа на съпоставимост между приходите и разходите по едни и същи сделки.

С текста на чл.4 от ДОПК е дадено право на органите по приходите да осъществяват производството самостоятелно, като при изпълнение на правомощията си те са независими и действат само въз основа на закона. Ето защо се налага изводът, че

органите на НАП са задължени да прилагат правилата и изискванията, регламентирани в нормативните актове, в частност изискванията на ЗСч., ЗКПО и СС 18 - „Приходи” относно спазването на принципа за съпоставимост на приходите и разходите. В конкретния случай е видно, че ревизиращите органи са преобразували финансовият резултат с размера на неотчетените приходи, без да се съобразят, че срещу тези приходи следва да се отчетат и разходите, без влагането и извършването, на които приходи не би могло да се получат.

Ревизиращият орган обаче не е предприел действия в горната насока, като срещу неотчетените приходи не е признал разходи, които приходи според икономическата и житейска логика няма как да бъдат получени и отчетени без влагането на насрещен разход.

Следователно подходът възприет в РА при определяне на данъчната основа по ЗКПО е неправилен, поради това, че е едностранчив. Органът по приходите приема наличието на неотчетени приходи а в същото време отказва признаването на извършени разходи. Това е неправилно и се явява в нарушение на принципа на обективност в ревизионното производство.

2. По отношение на преобразуването на финансовия резултат с разходи за амортизации.

Предмет на преобразуването са разходи за амортизации осчетоводени в сметка 603 за заведени в счетоводната отчетност на жалбоподателя ДМА по сметка „203 - сгради“ и сметка „206 - машини и оборудване“.

Според т.2 от Счетоводен стандарт № 16 дълготраен материален актив е установим нефинансов ресурс, придобит и притежаван от предприятието, който: а) има натурално-веществена форма; б) се използват за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за отдаване под наем, за административни или за други цели; в) се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период за получаване на икономическа изгода чрез увеличение на приходите или намаление на разходите.

Описаните в ДРА недвижими имоти, машини и оборудване отговарят на горните условия, тъй като са установими, имат материално-веществена форма и се използват за цели част от дейността на предприятието, от които се получава икономическа изгода.

Според чл. 54, ал.1 и чл. 58, ал.1 от ЗКПО за дълготрайните материални активи, каквито са процесите при определяне на данъчната основа се признават годишни данъчни амортизации, като начисляването им започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващия месец. При извършване на ревизията е установено, че процесите активи са заведени по дебита на сметка 203 „Сгради“ и „206 - машини и оборудване“.

Завеждането на активите в счетоводството на ревизираното дружество е правилно и законосъобразно, при положение, че може да бъдат признати като дълготраен материален актив по смисъла на СС №16 „Дълготрайни материални активи“ и това е предпоставка за начисляване на счетоводни разходи за амортизации при спазване разпоредбите на СС №4 „Отчитане на амортизациите“.

Ревизираното лице основателно е включило разглежданите активи в ДАПл, след като се използват за независимата му икономическа дейност и в този смисъл с РА неправилно са коригирани сумите на извършеното преобразуване по реда на чл. 54,

ал. 1 от ЗКПО.

3. По отношение на увеличението на финансовия резултат с разходи за дарение на недвижим имот.

Съгласно нотариален акт за дарение на недвижим имот от 10.12.2018 г. „Алиа 1" ЕООД с ЕИК[ЕИК] дарява на З. А. Ф. недвижим имот в [населено място],[жк],[улица] - магазин № 10 ет.1. Дружеството е отчело по сметка 609 „Други разходи" счетоводни разходи в размер на 52 597,61 лв. по повод на изписването на дарения актив.

На основание чл.31 във връзка с чл.26, т. 7 от ЗКПО с разходите отчетени по повод на дарения имот е увеличен финансовия резултат.

Същевременно с Акт за възлагане на експертиза № Р-22221420006144-001-001 от 25.02.2021 г. от ревизиращия екип е възложено да бъде определена пазарна цена за имота предмет на дарението магазин № 10 в [населено място], [улица], съгласно Нотариален акт № 65, том II, рег. № 16610, дело 239 от 10.12.2018 г. към 10.12.2018 г. Техническа експертиза е изготвена от Е. Ф. К., лицензиран оценител притежаващ сертификат №[ЕИК] от 14.12.2009 г. издаден от КНОБ по метода на сравнимите неконтролирани цени. Определената пазарна стойност на магазина от 114 610 лв. с ДДС също е отнесена в увеличение на данъчната основа за облагане по ЗКПО.

Така извършеното преобразуване противоречи на закона.

На основание т.2 от СС 18 „Приходи“ - приход е brutният поток от икономически изгоди през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато този поток води до увеличаване на собствения капитал отделно от увеличенията, свързани с вноските на собствениците. Приходите включват brutните потоци от икономически изгоди, получени от и дължими на предприятието. В конкретният случай от дарението на недвижимия имот предприятието не е получило икономически изгоди, тъй като срещу предхвърлянето на собствеността му не е получена насрещна престация. Следователно размера на дарението не отговаря на легалното определение за приход и не следва да се включва във финансовия отчет на предприятието като такъв.

Също така невъзстановената част от балансова стойност на актива в размер на 46 197,61 лв. по данни от ССЕ трябва да се признае за счетоводен разход съпоставим с прихода от претендираната от НАП продажба на недвижимия имот, която в действителност не е осъществена.

Такъв разход неоснователно не е признат от ревизиращите.

Нарушен е и чл. 66, ал.1, ал.2 от ЗКПО, който предвижда, че когато даден актив се отписва от счетоводния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на актива и се намалява с данъчната му стойност, като това намаление в нарушение на закона не е признато в оспорвания РА.

В съответствие с изискванията на параграф 1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начина за прилагане на методите за определяне на пазарни цени, издадена от Министъра на финансите, при експертизата изготвена в хода на ревизията е посочено, че е използван метода на сравнимите неконтролирани цени. При този метод се съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществени при съпоставими условия, които не са установени при настоящата оценка изготвена от НАП.

За определяне на пазарната цена по горепосочения метод е необходимо експертизата да сравни цената по оценяваната сделка с цената на друга подобна доставка между независими търговци, която да се използва като аналог.

Такава информация обаче в заключението изготвено по инициатива на НАП липсва и не може да се приеме, че е по методите за определяне на пазарните цени, предвидени в параграф 1, т.10 от ДР на ДОПК.

4. По отношение на непризнатите разходи за гориво и строителни материали.

В ЗКПО няма специални правила по отношение на разходите за експлоатация на МПС в т.ч. за разходите за гориво -смазочни материали, когато същите се използват в стопанската дейност на данъчно задълженото лице, т. е. следва да се прилага общият режим на закона по отношение на отчетените счетоводни разходи при определяне на облагаемата данъчна основа. С други думи, ако отчетените счетоводни разходи за експлоатацията на актива, са свързани с дейността на предприятието и са документално обосновани по смисъла на ЗКПО, то те следва да се признаят за данъчни цели. За да бъде признат даден разход за данъчни цели, той следва да е свързан с дейността, да е документално обоснован и да не попада в изрично изброените в ЗКПО хипотези, при които възниква данъчна постоянна разлика, в т. ч. да не е извършен при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане.

Понятието „документална обоснованост“ е дефинирано в разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО. Съгласно ал. 1 на посочената разпоредба, 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.

Документът, който доказва зареждане на гориво трябва да съдържа достатъчно информация за операцията, а именно идентификатори на получателя, на съставителя на документа, предмет на покупката, количество, единична цена, обща стойност и др. Първичният документ, с който се доказва закупуването на гориво, консумативи или услуги по под дръжка, е фактурата. Фактури за документиране на оспорените разходи за гориво са съставени, представени и надлежно документираните оспорваните разходи, които следва да бъдат признати като документално обосновани.

В ревизионният акт не са посочени конкретни факти, обосноваващи използването на горивото само и единствено за лични нужди, а дори напротив - ревизираното дружество е представило счетоводна отчетност и документация, които доказват неговото използване за икономическата му дейност.

Представени са пътни листа, доказващи, че разходите за гориво са по повод на превози свързани с дейността на ревизираното лице.

Ревизираното дружество разполага с наето транспортно средство, с което са извършвани пътувания по повод на многократни срещи с инвеститори, извършвани в офиса му в [населено място]. В потвърждение на горното е предоставен договор за наем на МПС от 01.02.2019 г. съгласно който „Номентана“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] предоставя на „Алиа 1“ ЕООД за възмездно ползване товарен автомобил „Ф. Т.“ с регистрационен номер СВ5845АА. Срок на договора до 31.12.2020 г. Наемната цена е в размер на 100 лв. месечно. Предоставено е свидетелство за регистрация на МПС - Ф. транзит с рег. [рег.номер на МПС] , брой места 2+1, вид гориво - дизел на името на „НОМЕНТАНА“ ЕООД.

Закупените строителни материали също са вложени в стопанската дейност по повод изграждането на недвижими имоти придобити с договор за покупко-продажба

сключен с „АТГ Инвест“ ООД от 12.12.2018 г. и предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 02.07.2020 г.

С оглед на посоченото не е налице и приложението на посочената в РА разпоредба на чл.122, ал.1, т. 2 и т. 4 от ДОПК.

Разпоредбите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК регламентират издаването на РА при особени случаи, като осигуряват на органите по приходите правна възможност при наличието на определени обстоятелства и спазвайки определени законови изисквания да определят данъчна основа за облагане с преки и косвени данъци, а от там и данъчните задължения по реда на съответния материален закон. Същите са създадени за уреждане на процедурата за определяне на данъчната основа в случаите, когато в резултат на поведението на задълженото лице обективно това не може да стане, като същевременно се гарантира изпълнение на регламентираното в чл. 3, ал. 1 от ДОПК основно начало за обективност в ревизионното производство.

Ревизия по чл.122 от ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал.1 от същия член, като механизмът и редът, които следва да се спазват от страна на ревизиращия орган са регламентирани в ал.2 на чл.122 и ал.1 на чл.124 от ДОПК. Целта на законодателя е да се постигне обективност и достоверност при определяне на правата, задълженията и отговорността на данъчните субекти.

Случаите, при които се преминава при ревизия по особен ред са уредени изчерпателно от чл. 122 от ДОПК и се установяват обективно от органа по приходите в условията на пълно доказване. Установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е за НАП и не е допустимо прилагането на разпоредбата при само предполагаемо наличие на основание.

Обстоятелствата обуславящи прилагането на особения ред за облагане следва да са безспорно доказани, тъй ако не е налице някое от основанията по чл.122, то цялото производство ще бъде опорочено. Не е възможно издаването на ревизионен акт при прилагане на особения ред, ако не е налице основание за това. Основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК са от категорията на абсолютните положителни процесуални предпоставки за протичането на особеното производство. Само при наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 -7 от ДОПК и при спазване на правилата по чл. 122, ал.2 и ал.4 законът дава възможност на органа по приходите да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него данъчна основа, като за целта основанията следва да са безспорно установени. В случая това не е така. В констатациите на РА органите на НАП са определили основа за облагане по свое усмотрение на база на предположения за укрити приходи и нередовна отчетност без конкретни доказателства. Без да са доказани абсолютните положителни процесуални предпоставки по чл.122, ал.1 от ДОПК данъчната основа не може да бъде определяна по особените правила и основанията на ал.2 от същата разпоредба са неприложими.

С оглед на посоченото дотук се налага извода, че ревизионния акт, не е обоснован е безспорно доказано основание по чл.122, ал.1 от ДОПК. В тази връзка е налице и нарушение на чл.122, ал.3 от кодекса, който изисква акта да е мотивиран е обстоятелствата по ал.1 на чл.122. Последното води до липса на обоснованост на издадения РА и до неговата незаконосъобразност.

По отношение на основанията по чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК, същото е приложимо когато липсва или не е представена счетоводна отчетност, съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на

основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане е данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред.

Воденото счетоводство не дава възможност за установяването на данъчните задължения, когато при съставянето на счетоводната отчетност са нарушени основни принципи на счетоводството или допуснатите неточности в счетоводството са толкова многобройни, че поставят под съмнение доколко счетоводната отчетност представя като цяло вярно и честно имущественото състояние на предприятието.

В конкретният случай горните условия за приложението на особената процедура за формиране на данъчната основа не са изпълнени.

Според констатираното в РА и ССЕ ревизираното дружество има заведена счетоводна отчетност, като се прилага текущо счетоводно отчитане в съответствие е изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти, а това прави възможно да се изчисли данъчната основа за облагане с преки и косвени данъци противно на установеното от ревизиращите.

Относно разноските:

Видно от представения списък на разноските по чл.80 ГПК и доказателствата за тях, жалбоподателят е направил разноски в размер на 1688,00лв. На основание чл.161, ал.1 ДОПК съобразно изхода на делото и съразмерно с уважената част от жалбата и направеното искане за присъждане на разноски за съдебното производство, на жалбоподателя се дължат разноски за съдебното производство в размер на 450 лв.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на „Алиа 1“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] срещу РА №Р-22221420006144-091-001/13.09.2021г., издаден оторгани на ТД на НАП, мълчаливо потвърден от Директор на ТД на НАП, с който на осн. чл.122 от ДОПК са определени допълнителни данъчни задължения на дружеството за Корпоративен данък за периода 01.01.2017г. – 31.12.2019г. и лихви за просрочие в общ размер на 69 139,66лв.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ С. да заплати на „Алиа 1“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] разноски за водене на делото, в размер на 450 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване при **върховен административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.**

СЪДИЯ: