

РЕШЕНИЕ

№ 5114

гр. София, 06.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 07.07.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **10688** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Х. Ц., против ревизионен акт (РА) № Р-22220619008128-091-01/24.06.2020г., издаден от В. А. В. – началник на сектор, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1415/15.09.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

Жалбоподателят счита, че извършеното с РА данъчно облагане противоречи на основани принципи и механизми, в съответствие с които функционира корпоративният данък. Твърди, че в хода на ревизията е установено, че счетоводството на търговското предприятие е водено редовно, поради което е налице противоречие в мотивите, въз основа на които се установяват задълженията. Дружеството не е встъпвало в процедура по преобразуване по смисъла на чл.261, ал.1 ТЗ. Заявява, че изложените в РА обстоятелства не могат да бъдат самостоятелни фактически основания, за да се приеме, че са осъществявани доставки на стоки и услуги. Моли РА да бъде отменен като незаконосъобразен. Претендира разноски, съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител,

оспорва жалбата. Излага доводи за законосъобразност на РА. Позовава се на практика на ВАС. Моли съда да отхвърли оспорването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил в оспорваната част за установените задължения за корпоративен данък за 2013г., 2015г., 2016г., 2017г. и 2018г., както и ДДС за м.08.2014г. и м.10.2014г. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизията е започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220619008128-020-001 от 12.12.2019 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., която е оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г., издадена от и.д. директор на ТД на НАП С.. С нея е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък (КД) за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г. и за ДДС за периодите от 01.08.2014 г. до 31.12.2018 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на 12.12.2019 г. Със заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/№№Р-22220619008128/10.03.2020г., издадени от същия орган по приходите, по реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК срок.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад /РД/ №Р-№Р-22220619008128-092-001, връчен на 26.05.2020 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, [фирма] е подало възражение срещу РД.

Констатациите на ревизионния доклад са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. В него органите по приходите са обсъдили подаденото възражение, което е преценено като процесуално допустимо, а по същество – като неоснователно.

С РА са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. общо в размер на 168822,45 лв., при деклариран корпоративен данък общо в размер на 107474,70 лв., както и данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за м. 08. 2014 г. и м. 10.2014 г. в размер на 26065,21 лв., при деклариран ДДС за посочените периоди в размер на 23491,79 лв. и са начислени лихви за забава в общ размер на 26141,41 лв.,

Предмет на настоящето производство е РА в частта, в която е бил потвърден с Решение № 1415/15.09.2020г. След като е обжалван изцяло с посоченото решение, директорът на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП е изменил РА, като установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 73956,74 лв. е определен на 72670,04 лв., ведно със съответните лихви, а в останалата

част РА е потвърден - в оспорената част по ЗКПО за определения корпоративен данък за 2013 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., както и в оспорената част по ЗДДС за данъчни периоди м.08.2014 г. и м.10.2014 г., ведно със съответните лихви.

През ревизирия период основният предмет на дейност на дружеството жалбоподател е строителство и ремонт на сгради и съоръжения, ремонти и изграждане на ВиК инсталации и др. Разполагало е с наети офис и складово помещение. [фирма] е регистрирано в Централен професионален регистър на строителя.

С РА на дружеството е определен дължим корпоративен данък за 2013 г. в размер на 1 607,31 лв., от които е внесен данък в размер на 579,31 лв. и данък за довносяне в размер на 901,81 лв. За да сторят това органите по приходите са установили, че в хода на предходна ревизия на дружеството жалбоподател, касаеща определяне на задълженията му по ЗДДС за периодите от 01.12.2012 г. до 31.07.2014 г., са установени основания за корекция на ползван данъчен кредит по две фактури, издадени от [фирма], с ЕИК[ЕИК]. Въпросната ревизия е приключила с издаването на РА №Р-220614000673-091-001 от 21.05.2015 г., с който по отношение на фактура №[ЕГН] от 27.06.2013 г. и фактура №[ЕГН]/28.06.2013 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Този РА, в частта, касаеща цитираните фактури, е потвърден с Решение на директора на дирекция ОДОП С. №1225/10.08.2015 г.

[фирма] е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ вх. №2206И0022807 от 28.03.2014 г. по отношение на финансовата 2013 г. Декларирало е приходи в размер на 743 132,95 лв., разходи в размер на 741 471,75 лв., данъчен финансов резултат – печалба в размер на 7 055,04 лв. и корпоративен данък в размер на 705,50 лв. С оглед установените факти, като са приели, че фактурите не отразяват реални стопански операции и с оглед нарушаване на изискванията на чл. 10 от ЗКПО, в оспорвания РА е обоснован изводът, че са налице основания за допълнително преобразуване на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26. т. 2 от ЗКПО със сумата от 9 018,14 лв., представляваща отчетените от дружеството разходи във връзка с тях.

За финансовата 2015г. с ГДД вх. №2206И0042881 от 30.03.2016 г. от страна на дружеството-жалбоподател са декларирани приходи в размер на 6 140 258,85 лв., разходи в размер на 5 473 244,38 лв., данъчен финансов резултат – печалба в размер на 223 528,33 лв. и корпоративен данък в размер на 22 352,83 лв.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е направило непарична вноска в капитала на [фирма], с ЕИК[ЕИК], представляваща апорт на правото на собственост на недвижими имоти, която е оценена на 970 295,00 лв. по реда на чл. 72 от Търговския закон /ТЗ/ от вещи лица, назначени от Агенция по вписванията. Посочено е, че жалбоподателят е едноличен собственик на капитала на [фирма], а двете лица са управлявани от Х. И. Ц..

Счетоводно дружеството е отчетло по кредита на сч. сметка 729 „Приходи от апортна вноска“ сумата от 970 295,00 лв., по дебита на сч. сметка 625 „Разходи по отписване на активи“ е отразена сума от 467 122,96 лв., формирана от кредита по следните сч. сметки: сметка 200 „отписана земя“ – 1960,00 лв., сметка 202 „отписана сграда“ – 44404,21 лв., сметка 303 „отписана продукция“ – 420758,75 лв. Счетоводна сметка 625 „Разходи по отписване на активи“ счетоводно е приключена с дебита по счетоводна сметка 729 „Приходи от апортна вноска“. С отчетена печалба от апортна вноска на дълготрайни материални активи в размер на 503172,04 лв. /отнесена към сметка 123 „Печалби и загуби за текущата година“/ дружеството-жалбоподател е извършило

намаления на финансовия си резултат за 2015 г. на основание чл. 140, ал. 1 от ЗКПО. Ревизиращите са приели, че ЗКПО не предвижда специално данъчно третиране при извършване на непарична вноска в капитала на друго дружество. Счели са, че в конкретния случай апортиращото дружество / [фирма]/ е следвало да извърши стандартни данъчни преобразувания по реда на чл. 66 от ЗКПО, свързани с отписване на дълготраен материален актив от счетоводния и данъчния амортизационен план и да формира и отчете инвестиция. Позовали са се на Счетоводен стандарт 16 „Дълготрайни материални активи“ /СС 16/ – съгласно т. 11.2, б. „г“ от който разликата между първоначалната оценка на акциите/дяловете и балансовата стойност на отписания дълготраен материален актив се отчита като печалба или загуба в годината на извършване на апорта. При апорта една и съща сума определя стойността на придобиване и на инвестиция при вносителя – това е оценката на апортирания актив, установена от вещите лица – т. 4.7 от СС 16. Именно разликата между така определената справедлива стойност на инвестицията и балансовата стойност на актива - положителна или отрицателна – представлява резултата от сделката по апорт. Това означава, че под първоначална оценка на дяловете се разбира оценката на апорта, дадена от вещите лица. С оглед на гореизложеното ревизиращите са заключили, че за дружеството-жалбоподател не са налице основания за намаление на счетоводния финансов резултат за 2015 г. по реда на чл. 140, ал. 1 от ЗКПО с възникнали счетоводни печалби или загуби при отписване на активи и пасиви по чл. 139, т. 1 от същия закон. В резултат с РА е определен корпоративен данък за 2015 г. в размер на 73956,74 лв., от които внесен данък 22352,83 лв. и данък за довносяне - 51603,91 лв.

По отношение на финансовата 2016 г. от дружеството жалбоподател е подадена ГДД с вх. №224351900383645/20.11.2019 г. /повторна декларация, подадена в хода на ревизионното производство, поради факта, че първоначално подадената такава е със статут „некоректна“/. От дружеството са декларирани приходи в размер на 2 346 861,61 лв., разходи в размер на 1641467,88 лв., данъчен финансов резултат – печалба в размер на 774260,37 лв. и корпоративен данък – 77426,04 лв.

В хода на ревизията е установено, че в амортизационните планове на дружеството за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. са включени активи - мебели /дивани, маси, бар, модул рецепция и др./, свързани с обекти, с които [фирма] се е разпоредило чрез апортна вноска в капитала на [фирма]. За ревизирания период от дружеството не са предприети действия за обезценка или реквалификация на активите. Начислени данъчни амортизации на мебели и оборудване възлизат на 4419,87 лв. – за 2016 г., 4196,88 лв. – за 2017 г. и 3943,08 лв. – за 2018 г. Във връзка с тях обаче не е установена одитна следа за експлоатация и икономическа изгода.

Като са се позовали на изискванията за признаване на даден актив за дълготраен материален актив, отразени в т. 3.1 от СС 16 – да отговаря на определението за дълготраен материален актив, стойността му да може надеждно да се изчисли и предприятието да очаква да получи икономически изгоди от него, както и разпоредбата на 60, ал. 6 от ЗКПО, съгласно която активът се отписва от данъчния амортизационен план, когато той започне да се използва само за дейност, за която не се формира данъчен финансов резултат и отписването става от началото на текущия месец, са направили извод, че начислените амортизации представляват разходи, несвързани с дейността, и с тях допълнително са преобразувани финансовите резултати за 2016 г., 2017 г. и 2018 г.

По този начин с РА за 2016 г. е установен дължим корпоративен данък в размер на 77868,02 лв., от които внесен данък – 76922,04 лв. и данък за довносяне – 441,98 лв. Начислени са лихви за забава.

За финансовата 2017 г. е констатирано, че от [фирма] е подало ГДД с вх. №2206И0072198 от 29.03.2018 г., с която са декларирани приходи в размер на 1140365,53 лв., разходи в размер на 1089302,93 лв., данъчен финансов резултат – печалба в размер на 61576,43 лв. и корпоративен данък в размер на 6157,64 лв.

С РА, освен амортизациите, приети от ревизиращите за разходи, несвързани с дейността на дружеството, данъчният финансов резултат е преобразуван и с разходите размер на 51 860,50 лв., във връзка с обучението на Я. И. Т. в университет Esade B. S. V., които дружеството е отчело в счетоводна сметка 609-3 „Други разходи, извънредни“. В хода на ревизията е представен Договор за стипендия от 17.03.2017 г., сключен с Я. И. Т., в качеството ѝ на студент, обучаващ се в университет Esade B. S. V., образователна степен – магистър, специалност „Финанси“. Съгласно него, освен заплащането на такса за университета, задължение на работодателя – [фирма] е да приеме на работа обучаващия се след завършване на обучението и придобиването на уговорената квалификация за срок от две години. Ако обучаващият се не завърши обучението си в уговорения срок, той дължи връщане на платената такса, ведно със законната лихва. Към издаването на РА Я. И. Т. не е страна по трудово правоотношение с дружеството-жалбоподател.

Като са се позовали на практика на ВАС, ревизиращите са приели, че не са изпълнени изискванията на чл. 177а от ЗКПО и не е налице „учредена и предоставена стипендия“. Поради изложеното разходите във връзка с обучението на това лице са квалифицирани като такива, несвързани с дейността на дружеството, и на основание чл. 26, т.1 от ЗКПО, с тях е преобразуван счетоводният му финансов резултат за 2017г.

На следващо място за 2017г. с РА е преобразуван счетоводният финансов резултат на жалбоподателя с начислени възнаграждения за консултантски услуги в общ размер 12 000,00 лв. по сключен Договор за услуга от 02.01.2017 г. с [фирма]. Предмет на договора са дейностите по управление и отчетност на складово стопанство – анализ и контрол на входящи и изходящи материални ценности, инвентаризация на складови наличности на материални ценности, анализ и контрол на обращаемостта на материални ценности, анализ и контрол на товаро-разтоварни дейности на материални ценности и техническа обработка на документи. Договореното месечно възнаграждение е 1 000,00 лв.

Ревизиращите са квалифицирали дейностите – предмет на посочения договор като управленски, търговски и оперативни и са приели, че се покриват напълно с функциите на управителя на [фирма] и персонала, нает по трудови правоотношения. Констатирано е, че е налице свързаност между страните по договора – управлявани са от едно и също лице, както и че през периода на действие на договора [фирма] не е разполагало с лица, наети по трудово правоотношение, годишните финансови отчети и ГДД на това лице за 2017 г. и 2018 г. са съставени от служител на [фирма].

С оглед на изложеното са приели, че в случая са начислени възнаграждения за консултантски услуги /в общ размер 12000,00 лв. за 2017 г. и 12000,00 лв. за 2018 г./, без те да са реално осъществени, и това представлява отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

В резултат за 2017 г. е определен дължим корпоративен данък в размер на 12 963,38

лв., от които внесен данък в размер на 6 157,64 лв. и данък за довносяне – 6 805,74 лв. Начислени са лихви за забава.

За финансовата 2018 г. дружеството жалбоподател е подало ГДД с вх. №2206И0090689 от 29.03.2019 г. с деклариран приходи в размер на 803 846,26 лв., разходи - в размер на 799 794,10 лв., данъчен финансов резултат – печалба в размер на 8 326,93 лв. и корпоративен данък в размер на 832,69 лв.

С РА счетоводният финансов резултат е допълнително преобразуван от ревизиращите с описаните разходи за амортизации в размер на 3943,08 лв., както и със сумата от 12000,00 лв., представляваща разходи във връзка с Договора за услуга от 02.01.2017 г. В резултат на извършеното преобразуване е установен дължим корпоративен данък в размер на 2 427,00 лв., от които внесен данък в размер на 832,69 лв. и данък за довносяне в размер на 1 594, 31 лв. Начислени са лихви за забава.

С РА са установени и задължения за **ДДС**, в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактура №837 от 29.08.2014 г. /с данъчна основа – 2 457,50 лв. и ДДС – 491,50 лв./ и фактура №830 от 28.08.2014 г. /с данъчна основа – 10409,60 лв. и ДДС – 2081,92 лв./, издадени от [фирма].

При насрещна проверка на доставчика е получена обяснителна записка от Е. С. С., представляваща [фирма], в която е посочено, че последното е обслужвало счетоводно [фирма] и това дружество не извършва стопанска дейност, считано от м. 02.2015 г. Не са представени доказателства, тъй като управителят на дружеството доставчик по спорните фактури - А. В. е взел всички документи, съхранявани в техния офис, в началото на 2016 г. Освен това, на 18.11.2018 г. офисът на [фирма] /с наличната документация на хартиени и електронни носители/ е унищожен при пожар, за което са представени удостоверения, издадени от 06 РУ на МВР и Столична дирекция „Пожарна безопасност и защита на населението“.

От [фирма] са представени заверени копия на спорните фактури, констативни протоколи от датите на фактурите, договор от 04.06.2014 г. и договор от 24.07.2014 г., сключени с [фирма], с предмет – СМР на различни обекти, споразумение по Закона за здравословни и безопасни условия на труд /ЗЗБУТ/ по договор от 04.06.2014 г., копие на книга за ежедневен инструктаж, копия на фискални бонове за извършени плащания в брой. Съгласно констативните протоколи извършени работи в изпълнение на сключените договори се изразяват в полагане на гипсова машинна мазилка – общо за 2 169,64 кв. м., ръбопоставяне с материал – общо 578,64 м., обръщане на ъгли с материал – общо 554,46 м., полагане на грунд с материал – общо 251,44 кв. м., механизирани изкоп на земни маси, вкл. натоварване и транспорт – 80 куб. м., направа на суха зидария от сегментни блокове – 99,80 кв. м., доставка и полагане на армираща мрежа – 213 кв. м., доставка и монтаж армировка стомана – 489 кг. и др.

След справка в информационните масиви на НАП е установено, че

доставчикът е разполагал с 4 лица, наети по трудово правоотношение към датата на сключване на посочените договори. За периодите на действие на процесните договори за СМР е подадена информация за осигуряване на наетите лица за отработен 1 ден в съответния месец. За назначените лица по чл. 114 от Кодекса на труда /КТ/, попадащи в обхвата на чл. 4, ал. 1 от Кодекса за социално осигуряване /КСО/, не са внесени дължими здравно осигурителни вноски. За 2014 г. дружеството няма подадена Справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на физически лица наети по извън трудови правоотношения.

С оглед обема на фактурираните СМР и декларираните данни за наети лица в [фирма] е заключено, че дружеството няма кадрови потенциал да извърши доставките по спорните фактури. Ревизиращите са посочили, че в представената книга за инструктаж не са включени лицата, наети по трудово правоотношение с доставчика. След анализ на подадената ГДД за 2014 г. - поради обстоятелството, че счетоводният финансов резултат не е преобразуван с начислени суми за амортизации, е заключено, че доставчикът не разполага с дълготрайни материални активи.

Ревизиращите са установили, че [фирма] е получател по фактури, издадени от лица с рисков профил. На същото има извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 14.12.2012 г. до 31.12.2014 г., приключила с РА №Р-22220215000633-091-001 от 17.09.2015 г., с който са установени задължения в особено големи размери. Посочено е, че РА е влязъл в сила. В него са налице констатации, че декларираните в дневниците за продажби фактури са издадени без основание и ДДС е начислен неправомерно от ревизираното лице. По тях липсват реално осъществени доставки и за получателите им не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

В резултат е направен извод за липса на доставки по спорните две фактури. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС ревизиращият екип е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по тях за сумата от 2 573,42 лв.

В Решение № 1415/15.09.2020г. директорът на дирекция "ОДОП" С. е приел, че от жалбоподателя не е доказано, че предметът на фактурите – описаните в констативните протоколи строително-монтажни работи – е извършен от доставчика по тях. При него не е установено наличието активи, необходими във връзка с характера на извършените работи, не са ангажирани доказателства относно вложените материали и транспортирането им до обектите. Счита, че доставчикът не е разполагал с кадрова обезпеченост. Като се е позовал на факта, че предметът на доставките съвпада с предмета на дейност на жалбоподателя, който от своя страна е материално и кадрово обезпечен да извърши услуги с подобен характер, решаващият орган е

приел за правилен извода на ревизиращия екип, че получателят по фактурата е оказал услугите със собствен ресурс и е потвърдил РА в частта, в която с него са установени задължения по ЗДДС.

Директорът на дирекция ОДОП-С. е заключил, че с оспорвания РА по ЗКПО за 2013 правилно е прието от органите по приходите, че отчетените разходи във връзка с фактура №[ЕГН] от 27.06.2013 г. и фактура №[ЕГН] от 28.06.2013 г., не са документално обосновани и правилно е преобразуван счетоводният финансов резултат на дружеството на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО с общата стойност на данъчните основи по тях – 9018,14 лв. и съответно е потвърдил РА в тази част.

По отношение на финансовата 2015 г., във връзка с установените от ревизиращите факти, касаещи извършената от [фирма] непарична вноска в капитала на свързано лице - [фирма], решаващият орган е заключил, че в случая разпоредбите на чл. 139 и чл. 140 от ТЗ не могат да намерят приложение и доколкото в ЗКПО няма специален ред за данъчно третиране на резултата от непарична вноска в данъчния финансов резултат следва да се включват отчетените съгласно счетоводното законодателство приходи и разходи, реализирани в резултат на апорта. Приел е, че относимите разпоредби са тези на чл. 66 ЗКПО, както и т. 11.2, б. „г“ от СС 16. Дълготрайните материални активи подлежат на отписване от данъчния и счетоводния амортизационен план и отчетената в случая печалба следва да участва при формирането на данъчния финансов резултат за годината на извършване на апорта – 2015, поради което е намерил РА в тази част за правилен и законосъобразен и че корпоративният данък, дължим от лицето за 2015 г., е в размер на 72 670,04 лв., от които внесен данък – 22 352,83 лв. и данък за донасяне – 50 317,21 лв.

Относно начисленията за амортизации, с които са преобразувани счетоводните финансови резултати за 2016 г., 2017 г. и 2018г., след като е анализирал характера на активите директорът на дирекция ОДОП - С. е приел, че те няма как да бъдат отнесени към декларирания от [фирма] предмет на дейности е потвърдил РА и в частта, в която е преобразувани счетоводните финансови резултати – за 2016 г. – с 4419,87 лв., за 2017 г. – с 4196,88 лв. и за 2018 г. – с 3943,08 лв.

Споделил е и изводите на ревизиращите относно отчетените от [фирма] разходи във връзка с обучение на Я. И. Т. в университет в [населено място], които правилно са квалифицирали отчетените от жалбоподателя разходи за обучение на Я. Т. като такива, несвързани с дейността на дружеството, приложили са разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО и са преобразували допълнително счетоводния му финансов резултат за 2017 г. със сумата от 51 860,50 лв.

По отношение на извършеното допълнително преобразуване на

счетоводния финансов резултат на дружеството с 12 000,00 лв. за 2017 г. и с 12 000,00 лв. за 2018 г. във връзка с представен Договор за услуга от 02.01.2017 г., сключен със свързано лице – [фирма], е отбелязал, че същото е правилно и кореспондира с доказателствата по преписката. Доколкото тези разходи представляват суми, несвързани с осъществяваната от лицето дейност и начислени на свързано със съдружник лице /§5, б. „а“ от ДР на ЗКПО/, основанийето за въпросното допълнително преобразуване на счетоводния финансов резултат е чл. 26, т. 11 от ЗКПО, съгласно който не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата. Поради изложеното е потвърдил РА и в тези части.

В хода на съдебното обжалване на РА, е допълнена административната преписка с писмени доказателства, послужили за издаване на оспорвания РА. По искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение, изготвени от експерта е прието без възражения от страните. Вещото лице, е проследило осчетоводените разходи през ревизираните периоди. Въз основа на наличните, проверени и анализирани документи и регистри, е установило, че счетоводството на [фирма] е редовно и правилно заведено. Проследило е счетоводни записвания, извършени от жалбоподателя, свързани с фактура № 115/27.06.2013г. и фактура № 120/28.06.2013г., издадени от [фирма] и фактурите, издадени на жалбоподателя от [фирма] през 2015г., непарична вноска в капитала на [фирма], представляваща апорт на правото на собственост на недвижими имоти, извършени през 2015г.; Договор за стипендия от 17.03.2017г., сключен с Я. И. Т., в качеството ѝ на студент и Договор за услуга от 02.01.2017г. сключен с [фирма]. Направен е извод, че счетоводните записвания отговарят на изискванията на приложимите счетоводни стандарти и Закона за счетоводството.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Жалбата е подадена от легитимиран субект, адресат на оспорения РА, и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

При извършване на задължителната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентните органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в изискуемата за действителността му форма, и определя данъчни задължения от вида и за периодите, за които е възложена ревизията - поради това не са налице пороци, водещи до неговата нищожност. Всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства и обяснения са описани в РД, който на осн. чл.120, ал.2 ДОПК, е

неразделна част от РА. В хода на ревизионното производство не са допуснати и съществени процесуални нарушения като самостоятелни основания за отмяната му.

Предвид гореизложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Относно съответствието на РА с материалния закон, съдът намира следното:

Относно установените с РА задължения по ЗДДС:

С РА е отказано право на данъчен кредит по фактура №837 от 29.08.2014 г., с данъчна основа – 2457,50 лв. и ДДС – 491,50 лв., и фактура №830 от 28.08.2014 г. с данъчна основа – 10409,60 лв. и ДДС – 2081,92 лв., издадени от [фирма], поради липса на доставки, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. Предмет на фактурите са: “плащане по констативен протокол от 29.08.2014г.” и “плащане по констативен протокол от 28.08.2014г. Към всяка от фактурите е представен фискален бон за извършеното плащане. Фактурите са придружени с двустранно подписан констативен/приемателен протокол с посочени вид на изпълнените СМР, количество, единична цена и стойност в лева. Във всеки от протоколите е посочен договорът, в изпълнение на който е съставен. Приложени са и копия на тези договори за възлагане на СМР. Доставчикът не е открит при насрещната проверка и не са представени доказателства. Представени са обяснения и удостоверение, че имало пожар в офиса на фирмата, обслужвала счетоводно доставчика.

При справка в информационния масив на НАП е установено, че фактурите са отразени от доставчика [фирма] в подадения за съответния период Дневник Продажби и СД по ЗДДС с получател [фирма] и с предмет “продажби”. Установено е също, че представените от жалбоподателя документи за извършени плащания съответстват на номера на ФУ на доставчика, регистрирано в НАП.

Съгласно представените счетоводни разпечатки получените фактури намират счетоводно отражение по сметка 600 – 3 „преки услуги за производството (наети)“. Разходите са отнесени в счетоводна сметка 610 „разходи за основна дейност“. Размерът на посочените разходи намира отражение в отчетения финансов резултат за периода, с оглед приключването на счетоводно сметка 610 с дебита на счетоводна сметка 703 „постъпления от продажба на услуги“.

Допълнително от „С. Х“ Е., относно получените от [фирма] услуги са ангажирани: Споразумение по ЗБУТ по договор от 04.06.2014 г., копие

на Книга за ежедневен инструктаж по безопасност и здраве при работа за обект „С. С. плаза“ [населено място] – съдържаща отразени дати на проведен инструктаж на строителни работници за периода 01.08.2014 г. до 289.08.2014 г.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/, както и отразяването им в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност да осъществяване на доставката, в която

следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

По делото са представени заверени копия на документи, доказващи пряко реализирането на фактурираните услуги, които не са оспорени. Към фактура № 830/28.08.2014 г. е приложен Договор от 04.06.2014 г., сключен с [фирма], в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е СМР /изпълнение на варово-циментова и гипсова мазилка/ на Многофункционален комплекс „С. С. плаза" [населено място]. Договорения срок на изпълнение на СМР е 90 календарни дни. Съгласно договора завършената работа се предава на възложителя и приема от него, като се изготвят констативни /приемателни протоколи, въз основа на които се изплаща цената, както е договорена в раздел III на договора. На заплащане подлежат реално изпълнените СМР по единичните цени посочени в Приложение № 1, като е предвидено количеството на изпълнените работи да се установява чрез измерване и съставяне на подробни протоколи, подписани от страните по договора. Представен е и подробен протокол от 28.08.2014г. с описани подробно вида на извършената работа, количество, единична цена и стойност. Посочена е дата и обекта, на който са извършени работата, както и договорът, въз основа на който е съставен протоколът.

Към фактура № 837/29.08.2014 г. е приложен Договор от 24.07.2014 г., сключен с [фирма], в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е СМР на вилна сграда в УПИ VII - 654,655, кв.1, по плана на [населено място], [община]. Договорения срок на изпълнение на СМР е до 30.08.2014 г. По договора е предвидено авансово плащане в размер на 10 000.00 лв., с вкл. ДДС /спаднат по процесната фактура/. И в този договор е предвидено, че работата се приема въз основа на двустранно подписан предавателен протокол, както и че на заплащане подлежат реално изпълнените СМР по единичните цени посочени в Приложение № 1, като е предвидено количеството на изпълнените работи да се установява, чрез измерване и съставяне на подробни протоколи, подписани от страните по договора. Представен е и подробен протокол от 20.08.2014г. с описани подробно вида на извършената работа, количество, единична цена и стойност. Посочена е дата и обекта, на който са извършени работата, както и договорът, въз основа на който е съставен протоколът.

От своя страна протоколите са описани в предмета на процесните фактури и могат еднозначно да бъдат обвързани с тях.

От заключението по ССЕ се установява, че получените услуги с ДО в

размер на 12 867,10лв. са отчетени и признати от [фирма] през 2014г., като преки услуги за производството /наети/ по счетоводна сметка 600/3 в размер на 12 867,10лв. и по същите е упражнено право на данъчен кредит през м.08.2014г. Разходите са отнесени в счетоводна сметка 610"Разходи за основната дейност".

При това положение налице са преки доказателства за извършване на фактурираните услуги именно от посочения доставчик.

Налице са също така и косвени доказателства, като установеното разплащане по фактурите, за което освен представените първични счетоводни документи – фискални бонове, е установено, че издадени от ФУ на доставчика, регистрирано в НАП.

Дружеството доставчик през ревизирания период е разполагало с 4 лица в трудово правоотношения. Доводите, че фактурираните дейности не могат да бъдат извършени от 4 лица на първо място не могат да бъдат обосновани единствено с твърденията на ревизиращите, като се има предвид, че те са извършвани в продължение на месец. Освен това от ревизираното лице в хода на ревизията са представени доказателства: Споразумение по ЗБУТ по договор от 04.06.2014 г и Копие на Книга за ежедневен инструктаж по безопасност и здраве при работа за обект „С. С. плаза" [населено място] – съдържаща, отразени дати на проведен инструктаж на строителни работници за периода 01.08.2014 г. до 29.08.2014 г, от която се установява, че на обекта са работили и други работници.

В случая липсата на кадрова обезпеченост се явява единствената причина, поради която е отказано право на данъчен кредит. Липсата на данни за наети по трудов договор работници при доставчика или на данни за притежаване на вложените материали за извършване на конкретните СМР не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито са основните съображения в случая. Необосновано, както приходните органи са обсъждали въпроса за кадрова и материална обезпеченост на доставчика да изпълни процесните услуги. В решение на СЕС по дело С-324/11 /Gabor Toth/, изрично е посочено, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска да се откаже правото на данъчен кредит поради това, че доставчикът на строителни услуги не е декларирал наетите от него работници, както и поради неизвършена от получателя по фактурата проверка дали между наетите на строежа работници и доставчика е съществувало правоотношение, без приходният орган да доказва, въз основа на обективни данни, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Посочено е още, че

правото на приспадане може да бъде отказано само когато приходният орган въз основа на обективни данни установи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от данъчна измама, като е подчертал, че правото на приспадане не може да бъде отказано, след като предвидените в Директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени. В настоящия случай от приходните органи не са ангажирани доказателства за наличие на данъчна измама, осъществена между страните по описаните по-горе доставки.

Няма спор за реализиране на процесните СМР. Липсват и конкретни доказателства за данъчна измама, която да е осъществена между контрагентите.

В случая не се оспорва фактът, че услугите са реално извършени, представени са преки доказателства, че те са извършени и предадени от [фирма] (чийто предмет на дейност е именно СМР) на [фирма]. Доставките се използват в дейността на дружеството. Този факт се установява и от представените доказателства. От съставените подробни предавателните протоколи се установява, че услуга е извършена. Налице конкретизация на обекта и вида на договорените дейности в приетите без оспорване договори и приложения към него. Към процесните фактури са представени двустранно подписани протоколи за установяване завършването и за заплащане на видове СМР и доказателства за разплащане между страните. Констативните протоколите за установяване завършването и за заплащането на натурални видове СМР на практика са със съдържание, идентично с количествено-стойностни сметки за извършените към определен момент, приети и подлежащи на заплащане видове СМР, поради което няма пречка да бъдат преценени по делото като доказателство за реализиране доставката на строителна услуга. Частните свидетелстващи документи са допустими в обсъждания казус на основание чл. 49 ДОПК за фактите, описани в тях. Документите не са били оспорени по реда на чл. 193 ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК и не се твърди наличието на други доставчици по такива доставки, поради което съдът цени документите като годни доказателства, установяващи действителното изпълнение на договорените строителни дейности. Неоспорените приемо-предавателни протоколи са пряко доказателство за реализиране доставката на строителна услуга.

Задължението на получателя по доставката е да докаже, че са осъществени реални доставки, което означава, че той е участвал в подписването на двустранни документи, установяващи на фактурираните доставки и в такъв случай право на получателя е да упражни материалното право на данъчен кредит. Доказаното разплащане по фактурите е индичия за реални търговски

взаимоотношения между страните по договорите. При съвкупната преценка се налага извод за реално извършване на фактурираните услуги. Следователно, по гореописаните фактури се установява действителното извършване на доставките на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС, поради което на получателя следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит.

Неоснователни са доводите на ответника относно преценката на ревизионния акт, издаден на прекия доставчик. Според решението на Съда на ЕС по делото "Л.-56", С-643/11 само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него данък върху добавената стойност, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.

Поради изложеното, РА, в частта в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактура №837 от 29.08.2014 г., с данъчна основа – 2457,50 лв. и ДДС – 491,50 лв., и фактура №830 от 28.08.2014 г. с данъчна основа – 10409,60 лв. и ДДС – 2081,92 лв., издадени от [фирма] и съответно са установени задължения за ДДС в размер общо на 2573,42 лв. и лихва в размер 1473,79 лв., следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Относно установените с РА задължения по ЗКПО за 2013г:

За периодите от 01.12.2012 г. до 31.07.2014 г. на дружеството жалбоподател е издаден РА №Р-220614000673-091-001 от 21.05.2015 г. Този РА е приет като доказателство по делото. С този акт е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по две фактури, издадени през м. 06.2013 г. /фактура №[ЕГН] от 27.06.2013 г. и фактура №[ЕГН] от 28.06.2013 г., издадени от „В. СТРОИ И.“ Е., като е посочено, че същите не отразяват реални доставки. Не се спори, че цитираният РА в тази част е влязъл в сила.

От събраните в хода на ревизията доказателства, вкл. от заключението на приетата ССЕ се установява, че за отчетната 2013г. [фирма] е отчетел и признал преки производствени разходи по счетоводна сметка 600 в размер на 9018,14лв. по фактура № 115/27.06.2013г. и фактура № 120/28.06.2013г., издадени от [фирма], представляващи част от СМР ,по които жалбоподателят е изпълнител - за обект „Лагера" с възложител [фирма] и обект[жк]с възложител Д. Б..

По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновадост на стопанските операции е налице само когато фактурата като първичен счетоводен документ отразява вярно действително осъществена такава операция. След като е установено, че посочените фактури не отразяват реални доставки, то правилно е прието, че за тях не са изпълнени изискванията на чл.10, ал.1 от ЗКПО, съгласно който

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 чл. 26, т.2 от ЗКПО е предвидено, че не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон, поради което законосъобразно с РА е преобразуван счетоводният финансов резултат на [фирма] за 2013г. Със сумата от 9018,14 лв., представляваща отчетени от дружеството разходи, които не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО. Стойността се формира от отчетените през 2013 г. разходи по фактури, издадени от „В. СТРОИ И.“ Е.. Поради изложеното жалбата в тази част е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

С оглед на изложеното може да се заключи, че правилно е прието от органите по приходите, че отчетените разходи във връзка с тази фактури не са документално обосновани, респективно правилно е преобразуван счетоводният финансов резултат на дружеството на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО с общата стойност на данъчните основи по тях – 9018,14 лв. и РА в тази част следва да бъде потвърден.

Относно установените с РА задължения по ЗКПО за 2015г:

Установено е, че С. Х Е. е извършило апортна вноска на недвижим имот, която е оценена на 970295,00 лв. от вещи лица по реда на чл. 72 от ТЗ. От дружеството е отчетена печалба от апортна вноска в размер на 503172,04, поради обстоятелството, че общата балансова стойност на апортираните активи /земя, сграда и продукция/ възлиза на 420758,75 лв. Посочената печалба от апортна вноска е отразена по счетоводна сметка 123 „Печалби и загуби за текущата година“ и е извършено намаление на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2015 г., на основание чл. 140, ал. 1 от ЗКПО – разпоредба, която касае възникнали печалби или загуби при отписване на активи и пасиви по чл. 139, т. 1 от закона в резултат на извършено преобразуване.

От заключението на ССЕ се установява, че [фирма] счетоводно е отчетело апортната вноска като инвестиция в асоциирани предприятия по счетоводна сметка 222" Дългосрочни финансови активи" на стойност 970295,00лв. и по кредита на счетоводна сметка 729"Приходи от апортна вноска" стойността на активите в размер на 970 295,00лв. Отчетена е печалба в резултат на апорта в размер на 503 172,04лв., с която [фирма] е извършило преобразуване на финансовия си резултат за 2015г. по реда на чл.140, ал.1 от ЗКПО с възникнали счетоводни печалби или загуби в резултат на отписване на активи.

Съгласно чл.140, ал.1 ЗКПО, възникналите счетоводни печалби или загуби при отписване на активи и пасиви по чл. 139, т. 1 в резултат на преобразуването не се признават за данъчни цели.

Между страните няма спор, изрично е заявено и в жалбата, че дружеството не е встъпвало в процедура по преобразуване. Междувременно е преобразувало финансовия си резултат по този ред. С апортирането на дълготрайни материални активи се прехвърля правото на собственост върху тях в полза на приемащото дружество, при което същите следва да бъдат отписани от баланса на апортиращото лице и трансформирани в инвестиция в дъщерно дружество. Както посочва и вещото лице в съдебното заседание, в което е изслушано, следва да бъде приложен в случая СС 16.

В чл.66 ЗКПО е предвидено, че когато активът се отписва от счетоводния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на актива.

Според СС16, т.11.2., б"г", дълготрайни материални активи при трансформиране в акции или дялове (УПИ се трансформира в инвестиция) разликата между първоначалната оценка на акциите/дяловете и балансовата стойност на отписания дълготраен материален актив се отчита като печалба или загуба в годината на извършване на апорта.

Макар вещото лице да заявява в съдебно заседание, че и направено на грешно основание, - чл.139.т.1 и чл.140 ЗКПО, вместо по СС 16, то данъчният ефект би бил еднакъв при двата случая, възникналите счетоводни печалби или загуби при отписване на пасиви по реда на чл.139, т1 ЗКПО в резултат на преобразуването не се признават за данъчни цели, на основание чл.140, ал.1 ЗКПО.

По изложените съображения РА в тази част е законосъобразен, а обжалването следва да бъде отхвърлено.

Относно установените с РА задължения по ЗКПО за 2016г, 2017г. и 2018г. в следствие непризнаване амортизации на активи:

Установено е в хода на ревизията и от ССЕ, че съгласно представените в хода на ревизията счетоводни данни в амортизационните планове на дружеството за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. са включени активи /мебели - дивани, маси, бар, модул рецепция и др./ свързани с обекти с които дружеството се е разпоредило чрез апортна вноска в капитала [фирма]. Тези активи не са част от апортната вноска. Въпреки това обаче, за съответните периоди не се установява одитна следа за експлоатацията и икономическа изгода от тези активи – отдаването им под наем, брак, експлоатация и отчитане на финансови резултати от този вид дейност и обекти и др.

Съгласно легалната дефиниция, дадена в чл.50 от ЗКПО, данъчни дълготрайни материални активи са сумите, които отговарят на изискванията за амортизируеми дълготрайни материални активи съгласно Националните стандарти за финансови отчети за малки и

средни предприятия. Даден актив следва да се признае като материален дълготраен актив при изпълнение на изискванията на т. 3.1 СС № 16, а именно когато: а) отговаря на определението за дълготраен материален актив; б) стойността на актива може надеждно да се изчисли; в) предприятието очаква да получи икономически изгоди, свързани с актива.

В случая е установено, че тези активи не са свързани с дейността на ревизираното дружество и предприятието не очаква да получи икономическа изгода, свързана с него. При това положение правилно с РА е прието, че начислените амортизации на тези активи, представляват разходи, несвързани с дейността на дружеството и съответно е преобразуван финансовият резултат със сумата 4419,87 лв. – за 2016 г., 4196,88 лв. – за 2017 г. и 3943,08 лв. – за 2018г.

Относно установените с РА задължения по ЗКПО за 2017г, в резултат на преобразуването на финансовия резултат на дружеството с разходите в размер на 51860,50 лв. във връзка с договор за стипендия от 17.03.2017г. :

Установено е от ССЕ, че договор за стипендия от 17.03.2017г., сключен с Я. И. Т. е отчетен и признат, като други извънредни разходи и своевременно отнесен по предназначение, като разходи за организация и управление за отчетната 2017г. в размер на 51 860,50лв.: Дебит сметка 609/3"Други извънредни разходи"; Кредит сметка 503/1 "Разплащателна сметка" Дебит сметка 614/1 „Разходи за организация и управление" Кредит сметка 609/3"Други извънредни разходи".

В хода на ревизията и след това не са представени доказателства как именно Я. И. Т. е избрана да се ползва от учредената стипендия. Установено е, че тя не е в трудово правоотношение със [фирма], въпреки че съгласно договора работодателят заплаща такса на университета, еднократно в размер на 26500 евро, за срока на обучение, и се задължава да приеме обучаващия се, след като той завърши обучението си и придобие уговорената квалификация за длъжност финансист за срок от две години. В случай, че обучаващия се не завърши обучението си в уговорения срок, дължи връщане на платената такса ведно с законната лихва.

Съгласно чл.177а от ЗКПО, признават се за данъчни цели счетоводните разходи за учредена и предоставена стипендия на ученик, придобиващ средно образование, или на студент в училище в държава - членка на Европейския съюз, или в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, за период не по-малко от 12 и не повече от 24 месеца и към момента на предоставянето на стипендията са изпълнени следните условия: 1. стипендиантът е ученик в последните два класа от придобиване на средно образование или студент в последните две години от придобиване на образователна

степен "бакалавър" или "магистър" и не е навършил 25-годишна възраст; 2. професията на стипендианта намира приложение в дейността на данъчно задълженото лице; 3. данъчно задълженото лице се е задължило с договора за предоставяне на стипендията да приеме стипендианта на работа за период не по-малък от общия брой на месеците, за които се предоставя стипендията.

Въпреки че в законодателството ни не се съдържа легална дефиниция на понятието "учредяване на стипендия", съгласно практиката на Върховния административен съд (решения по адм.д № 8449/2006г, адм.д. № 10962/2010г. По описа на ВАС и др.), неговият смисъл изключва като такова да бъде разглеждано предоставянето на определена парична сума с цел обучение на произволно избрано или определено въз основа на известни единствено на данъчния субект критерии лице, имащо качеството ученик, придобиващ средно образование, или на студент в училище в държава - членка на Европейския съюз, или в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство. Целта на законодателя при въвеждането на това облекчение е да се даде възможност на данъчнозадължените субекти да спестят данък в случаите, когато те чрез предоставянето на част от приходите осъществяват функции, присъщи принципно на държавата - подпомагане на социално слаби, инвалиди, деца с увредено здраве или без родители, насърчаване на културната и образователната дейност и т. н. Учредяването на една стипендия по смисъла на чл. 177а ЗКПО също следва да има точно определено социално предназначение - поощряването на ученици и студенти с оглед определени техни качества, като даровитост, липса на финансови възможности, както и други подобни, установени отнапред критерии. Тази цел не би могла да се реализира без система от публично оповестени правила относно реда и условията за предоставянето на стипендията.

Това тълкуване е в съответствие и с чл. 94 от Закона за висшето образование, съгласно който размерите, условията и редът за получаване на стипендия от студентите и докторантите за случаите, когато стипендията се предоставя от физическо или юридическо лице, се определят от волята на дарителя. Установяването на определени критерии от страна на дарителя за получаването на дадена стипендия обаче не означава пренебрегване на горепосочените цели на стипендията, нито отменя изискването тези условия да бъдат предварително и публично обявени. Легалното понятие "кандидатстване за стипендии" в чл. 94, ал. 1 от ЗВО се обезсмисля на практика, ако критериите за получаването им зависят единствено от волята на дарителя, който ги предоставя директно на избрани от него конкретни лица. Студентите и докторантите не биха могли да кандидатстват за

стипендии, които не са обявени и за които следователно не знаят, че съществуват.

По изложените съображения правилни са изводите на органите по приходите, че в случая не са изпълнени изискванията на чл.177а, ал.1 ЗКПО и в конкретния случай разходите отчетени за обучение на Я. И. Т. по силата на договор за стипендия, сключен на 17.03.2017г., следва да се третират като несвързани с дейността и непризнати за данъчни цели и с РА законосъобразно е преобразуван счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за 2017г. по реда на чл. 26, т.1 от ЗКПО – разходи несвързани с дейността - с размера на отчетените разходи за обучение по Договор за стипендия от 17.03.2017 г. в размер на 26 500 евро, левова равностойност 51 860.50 лв.

Относно установените с РА задължения по ЗКПО за 2017г. и 2018г., в резултат на преобразуването на финансовия резултат на дружеството с разходите за консултантски възнаграждения:

За периодите в обхвата на ревизията в отчетените от дружеството допълнителни оперативни разходи счетоводна сметка 603, аналитична партида 603-8 „консултантски услуги“ намират отражение разходи за консултантски възнаграждения на [фирма], ЕИК[ЕИК] общо в размер за 2017 г. – 12000.00 лв. и за 2018г. – 12000 лв.

Представен е договор за услуга от 02.01.2017 г., сключен между „С. Х“ Е., в качеството му на възложител, и [фирма], в качеството му на изпълнител, с предмет: „1.управление и отчетност на складовото стопанство: - анализ и контрол на входящи и изходящи материални ценности, инвентаризация на складови наличности на материални ценности, анализ и контрол на обращаемостта на материални ценности, анализ и контрол на товаро-разтоварни дейности на материални ценности; 2. Техническа обработка на документи“. Договореното месечно възнаграждение е в размер на 1 000.00 лв. [фирма] се представлява от ИВАИЛО Х. Ц., син на управител и представляващ на [фирма]. [фирма] не разполага с наето на трудов договор лица.

Като се анализират установените в хода на ревизията факти, включително и че ГФО и Данъчните декларации по чл. 92 от ЗКПО на [фирма] за финансовата 2017 и 2018 г. са със съставител С. Г. Ж. – на трудово правоотношение в ревизираното дружеството. Налага се извод, че не е налице реално изпълнение по процесния договор. Правилни са изводите на органите по приходите, че целта на сключения договор е отклонение от данъчно облагане.

Съгласно чл.16, ал.1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната

основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В ал. 2, т.2 от с чл.16 ЗКПО е предвидено, че за отклонение от данъчно облагане се смятат договорите за заем за послужване или друго безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага.

Сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви "а" и "б", представляват скрито разпределение на печалбата, по смисъла на легалната дефиниция, дадена в §1, т.5 б,а от ДР на ЗКПО. Следователно правилно с тези суми с РА е намален счетоводният финансов резултата на дружеството за 2017г. и 2018г. В чл.26, т.11 ЗКПО е предвидено, че не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата.

По изложените съображения жалбата и в тази част се явява неоснователна, а РА в частта, в която установява задължения на дружеството по ЗКПО за 2013г. /КД в размер на 901,81 лв. и лихва -570,80 лв./; 2015г./КД – 50317,21 лв. и лихва 21611,55 лв./, 2016г. / КД – 441,98 лв. и лихва 145,01 лв./, 2017г. /КД – 6805,74 лв. и лихва 1542,76 лв./ и 2018г. /КД – 1594,31 лв. и лихва 244,86 лв./ е законосъобразен.

От страните се претендират разноски. Предвид посочения изход на спора на основание чл.161, ал.1 от ДОПК и съгласно чл. 8, ал.1, т.4 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 3030 лв., съобразно материалния интерес и отхвърлената част от жалбата.

На жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата. Представен е списък в който е посочено "минимално адвокатско възнаграждение – 3200 лв." По делото са налице доказателства за заплатено адвокатско възнаграждение в размер на 2000 лв. в брой (л.127 от делото), поради което размерът на дължимите разноски съразмерно с уважената част от жалбата, следва да се изчислят с оглед наличните доказателства за сторените от жалбоподателя разноски общо в размер на 2550 лв., от които 2000лв. заплатено адвокатско възнаграждение, 50 лв. държава такса и 500 лв. възнаграждение за вещо лице за допуснатата ССЕ. На основание чл.161, ал.1 ДОПК, на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 117 лева.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, I

отделение, Л. състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], ревизионен акт № Р-22220619008128-091-01/24.06.2020г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 1415/15.09.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта, в която на дружеството са установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност общо в размер на 2573,42 лв. и лихва в размер 1473,79 лв.

ОТХВЪРЛЯ обжалването на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт № Р-22220619008128-091-01/24.06.2020г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 1415/15.09.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, в останалата част, в която на дружеството за установени задължения за корпоративен данък за 2013г., 2014г, 2016г. 2017г. и 2018г. общо в размер на 60061,05 лв. и лихви в размер на 24114,98 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] разноси по делото в размер на 117 (сто и седемнадесет) лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 3030 (три хиляди и тридесет) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: