

РЕШЕНИЕ

№ 4503

гр. София, 20.10.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав, в
публично заседание на 09.09.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Александра Ковачева, като разгледа дело номер **1312** по описа за **2011** 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 [фирма] ([фирма]), ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №[ЕИК] от 01.11.2010 г., издаден от Н. Г. Ч. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД „ГДО” на НАП [населено място], потвърден с решение № 2018 от 30.12.2010 г. на директора на Дирекция „ОУИ” [населено място]. Твърди се в жалбата, че ревизионният акт (РА) е незаконосъобразен поради неправилно приложение на материалния закон и съществени процесуални възражения относно констатациите по ЗКПО (отм.) по определяне облагаемата печалба за 2005 г. и 2006 г. Оспорва изводите на ревизиращите органи относно увеличение на финансовия резултат на основание чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО (отм.) за 2005 г., че по два договора, сключени с [фирма] ([фирма]) от 21.02.2005 г. и от 14.10.2005 г. е предоставял услуги под себестойността им, респ. е налице отклонение от данъчно облагане. Поддържа, че при изпълнение на процесните два договора са настъпили геоложки усложнения от техническо и производствено естество, за които са съставени съответни двустранни документи. Жалбоподателят оспорва увеличението на финансовия резултат за 2006 г. във връзка с два договора от 14.10.2005 г. и от 27.02.2006 г. Посочва, че не са изпълнени указанията на директора на ДОУИ [населено място], дадени с решение № 925 от 28.06.2010 г. за назначаване на вещо лице, което да установи наличието или липсата на трансферно ценообразуване

по посочените договори при използване на повече от един метод по Наредба № 5/1999 г. (отм.), не е взета предвид спецификата на дейността на жалбоподателя, както и представените в хода на ревизията доказателства, че приходите и разходите по договорите са коректно осчетоводени. Оспорва увеличението на финансовия резултат по чл.23, ал.2, т.10 ЗКПО (отм.) със сумата от 6896.90 лв. за „социални разходи“ за 2005 г. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионният акт в оспорените части, като му присъди направените по делото разноски.

Ответникът Директор на дирекция „ОУИ“ – [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия № 1000273/22.07.2010 г., издадена от П. Д. Б. - началник отдел в дирекция „ГДО“ на ТД на НАП „ГДО“ [населено място] е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя [фирма], като правоприменик на [фирма], от органи по приходите Н. Г. Ч., М. З. З. и В. С. Ф. за определяне на данъчните му задължения за корпоративен данък за 2005 г. и 2006 г. в срок до 22.10.2010 г. ЗВР е издадена във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и е връчена на ревизираното лице съобразно чл.113, ал.2 ДОПК. За доказване компетентността на органа, възложил ревизията, ответникът е представил заповед на Териториалния директор на ТД на НАП „ГДО“ [населено място] № 071/12.04.2010 г., с която на органа по приходите, заемаш длъжността „началник на отдел „Контрол“ в ТД на НАП „ГДО“ [населено място] е възложено издаването на ЗВР на основание чл.113 ДОПК, както и заповед № 25/20.05.09 г. на изпълнителния директор на НАП, с която П. Д. Б. е назначен на същата длъжност. Ето защо съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен орган по приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад (РД) № 1000273/12.10.2010 г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. В РД са направени констатации, че жалбоподателят е реализирал загуба от два договора със свързано лице [фирма] през 2005г.: „Сондиране в интервал 1785 – 3270 м. и обсаждане в интервал 2095 – 3270 м. на сондаж Р- К.” – загуба в размер на 66 357.95 лв. и „Охрана, текуща поддръжка и техническо обслужване на сондаж Р – К.” – загуба от 17 465.41 и за 2006 г.: „Сондиране в интервал 1785 – 3270 м. и обсаждане в интервал 2095 – 3270 м. на сондаж Р- К.” – загуба в размер на 69 921.60 лв. и „Дейности по изваждане телта и дълбочинния манометър на сондаж Е-70 в ПГХ Ч.” – загуба в размер на 10 792.41 лв. В РД е прието за безспорно, че процесните договори са сключени между свързани лица, при осъществяването им е отчетена загуба и сделките оп своя характер са строго специфични и нямат аналог на свободния пазар в България, с който да бъдат сравнени за данъчни цели. Поради тези причини ревизиращият екип е приел, че подобен род сделки следва да бъдат реализирани оп цени, покриващи поне себестойността им. С оглед предотвратяване отклонение от данъчно облагане съобразно чл.13, чл.15, ал.1 и ал.2 ЗКПО (отм.) със сумата от отчетените загуби общо в размер на 83 823.36 лв. е увеличен финансовия

резултат за 2005 г. на основание чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО (отм.). Така за 2005 г. е определена облагаема печалба в размер на 164 418.03 лв., респ. корпоративен данък в размер на 24 662.70 лв. и данък за довносяне от 13 608.04 лв. и лихви за забава в размер на 8174.10 лв. Със същите съображения и на същото основание е увеличен финансовия резултат за 2006 г. със сумата от 80714.01 лв., определена е облагаема печалба в размер на 347 884.83 лв., респ. корпоративен данък в размер на 52 182.72 лв. и данък за довносяне от 12 107.10 лв. и лихви за забава в размер на 6120.72 лв. Ревизионният доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 25.10.2010 г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК, като по делото липсват данни същият да е подал възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК

Със заповед № К-1000273/13.10.2010 г. Н. Г. Ч. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност "главен инспектор по приходите" има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден обжалвания ревизионен акт №[ЕИК] от 01.11.2010 г., с който са установени задълженията на жалбоподателя за корпоративен данък за 2005 г. и 2006 г. съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. В ревизионния акт са възприети изцяло съображения от РД за наличие на основание по чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО (отм.) за увеличение на финансовия резултат със загубите по горепосочените договори със свързано лице [фирма].

Видно от ръкописното отбелязване в разписката към РА същия е връчен на представител на ревизираното лице на 03.11.2010 г., като в срока по чл.152, ал.1 ДОПК е постъпила жалба вх.№ 26-П-14494/17.11.2010 г. Съобразно чл.155, ал.1 ДОПК срокът за произнасяне от горестоящия административен орган изтича на 01.01.2011 г. (неработен ден), т.е. 03.01.2011 г. В този срок е постановено решение № 2018/30.12.2010 г., с което ревизионния акт е потвърден. За доказване компетентността на органа, подписал решението от името на директора на ДОУИ [населено място] „със запетая” ответникът е представил заповед № ЗЦУ-108 от 22.01.2010 г. (стр.417 от делото). Видно от съдържащата се в преписката разписка решението е връчено на жалбоподателя на 07.01.2011 г. Жалбата, по която е образувано настоящето производство е подадена на 13.11.2011 г., т.е. в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на обжалване индивидуален административен акт, поради което е ДОПУСТИМА.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК и без да са допуснати съществени процесуални нарушения. Материалната законосъобразност на изводите на

ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол.

С договор от 14.10.2005 г. жалбоподателят е приел в качеството на изпълнител да извърши срещу заплащане „сондиране в интервал 1785 – 3270 м. и обсаждане в интервал 2095 – 3270 м. на сондаж Р- К.” при обща стойност от 285 000 лв. без ДДС. Договорено е, че приемането на работата се извършва на три етапа, за което са съставени двустранни протоколи (стр.80 – 83, 86 и 87 от делото). Установява се от доклад от 21.12.2005 г. (стр.84 от делото) и протокол на Експертен съвет (стр.85 от делото), че при изпълнение на дейностите по II-ри етап от договора от 14.10.2005 г. на дълбочина 2656 м. се получило геоложко усложнение и последващо скъсване на резбово съединение, което наложило спасителни операции и допълнителна преработка на този интервал. По същия начин (с доклад и протокол от Експертен съвет на стр.88 и 89 от делото) са документирани усложнения при пресондиране на III-ти етап от договора от 14.10.2005 г., което наложило допълнителни операции. Третият етап от договора е завършил на 3220 м., като сумата по договора за този етап е предоговорена на 93 500 лв. (стр.304- 035 от делото).

С договор от 21.02.2005 г. жалбоподателят в качеството му на изпълнител е приел да извърши срещу заплащане „охрана, текуща поддръжка и техническо обслужване на сондаж Р-4 К.” с цена на договора от 552 000 лв. без ДДС и заплащане след представяне на протокол за извършена работа. Обема на работите е договорен в Приложение № 1 към договора. Установява се от доклад от 06.02.2006 г. (стр.97 от делото), че изпълнението на дейностите по договора наложило извършването на допълнителни дейности, наложени от техническото състояние на сондовото оборудване, сондажните инструменти, механизацията и др.

С договор от 27.02.2006 г. жалбоподателят в качеството му на изпълнител е приел да извърши срещу заплащане „всички необходими дейности по изваждане на телта и дълбочинния манометър на сондаж Е-70 в ПГХ Ч.”. Стойността на поръчката е договорена на 54 000 лв. без ДДС. За изпълнение на поръчката жалбоподателят е използвал подизпълнител [фирма] (стр.104- 116 от делото), вкл. чуждестранен изпълнител „У. Оил Т.”, Г. поради невъзможността за определяне на точното местоположение на телта и дълбочинния манометър (стр.195 от делото). Поръчката е приета за изпълнена с двустранен протокол от 06.04.2006 г. (стр.117 от делото).

Горепосочените писмени доказателства са приложени към жалбата до горестоящия административен орган, а в хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил доказателства с писмо вх.№ 26-П-2324/09.08.2010 г. С протокол № 1260/10.08.2010 г. са приобщени доказателствата, събрани в хода на първоначалната ревизия, завършила с издаване на РА №290900277 от 20.01.2010 г. (стр.226-227 от делото).

Установява се от заключение на съдебно счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице А. Ф. – П., която съдът кредитира изцяло като компетентно изготвена и неоспорена от страните, че разходите по договора от 21.02.2005 г. са в размер на 569 465.41 лв. и са осчетоводени от жалбоподателя аналитично по отделни подсметки. Същите включват разходи за материали, външни услуги, заплати на персонала, социални осигуровки, както и разходи

във връзка с производствените и технически проблеми, настъпили в процеса на изпълнение на този договор за извършване на допълнителни дейности. Приходите от същия договор, осчетоводени аналитично, са в размер на 552 000 лв. Вещото лице е направило извод, че приходите и разходите са осчетоводени съобразно изискванията на счетоводното законодателство и Н. 18 и са участвали във формирането на финансовия резултат за периода. Резултатът (минус 17 465.41 лв.) е отразен по сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. Вещото лице е посочило, че разходите по договора от 14.10.2005 г. за 2005 г. възлизат на 256 357.95 лв., осчетоводени аналитично, включващи идентични пера като договора от 21.02.2005 г., вкл. допълнителни разходи във връзка с производствените и технически проблеми. Разходите по договора от 14.10.2005 г. за 2006 г. възлизат на 163 421.60 лв. Приходите за 2005 г. са 190 000 лв., за 2006 г. – 93500 лв. Експертът е установил, че осчетоводяването на приходите и разходите по договора от 14.10.2005 г. е съобразено с изискванията на счетоводното законодателство.

Експертът е установил, че разходите по договор от 27.02.2006 г. възлизат на 64 792.41 лв., вкл. сумите, изплатени на наетите два подизпълнителя: 18500 лв. на [фирма] и 29 337.45 лв. на „У.“, Г.. Приходите по същия договор са 54 000 лв. Осчетоводяването на приходите и разходите по договора от 27.02.2006 г. е съобразено с изискванията на счетоводното законодателство.

Установява се от заключение на съдебно техническа експертиза, изготвена от вещото лице Г. А. Г., че сондажът „Р-4 К.“ е проучвателен (търсещ) сондаж, който на 21.02.2005 г. е бил консервиран (работата е спряла), поради което е сключен договора от 21.02.2005 г., а впоследствие разконсервиран, което наложило сключването на договора от 14.10.2005 г. Самото консервиране, което предполага охрана, текуща поддръжка, обслужване и последващо разконсервиране експертът е оценил като извънредно обстоятелство, при което се реализират разходи. Във връзка с първия договор от 21.02.2005 г. именно предстоящото разконсервиране на сондажа наложило извършване на допълнителни работи (стр.3 от заключението), поради това, че продължително време на сондажа не се е работило, което е увеличило фактическите разходи спрямо първоначалните разчети. Вещото лице е приело, че допълнителните дейности по договора от 21.02.2005 г. са извършени и не противоречат на техническата и технологична логика.

На 14.10.2005 г. сондажът „Р-4 К.“ бил разконсервиран – продължила работата по търсенето – дълбочинно сондиране и обсаждане. На 15.12.2005 г. следствие на геоложко усложнение се е случила авария – скъсване на резбово съединение и оставане в сондажа на длетото, калибратора и тежки щанги, което налага изваждането им. Вещото лице подкрепя констатациите си с ежедневен сондажен рапорт. На 19.12.2005 г. с протокол на експертен съвет е решено да се продължи сондирането с необходимост от спасителна операция и допълнителна преработка. Усложнения се получили и на III-я етап в периода 05.-13.01.2006 г. поради преминаване на неустойчив геоложки разрез. Вещото лице е намерило в ежедневните сондажни рапорти отразени допълнителни работи, спомагателни операции и ремонти. Експертът е приел, че описаните събития във връзка с втория договор от 14.10.2005 г. са се случили, а допълнителните дейности са извършени. Същите не противоречат на

техническата и технологична логика.

Вещото лице Г. посочва, че сондажът „Е-70 Ч.” е проучвателен, понастоящем експлоатационен - от него се добива газ. Непосредствено преди завършването му и предаване за експлоатация става авария – скъсва се носещата дълбочинния манометър тели манометърът и част от телта остават в сондажа на дълбочина от 1922 м. Изваждането е осъществено окончателно от германската компания „У.”, което наложило допълнителни разходи за: работи и транспорт на специалисти от германската компания, материали за допълнително заглушаване на сондажа, допълнителни наблюдения и др. В заключение експертът Г. е направил извод, че при изпълнение на дейностите, предмет на процесните три договора, се е налагало извършване и на други дейности, които от техническа гледна точка са извънредни и допълнителни, защото са проведени за подготовка за продължаване на сондажа и за предотвратяване на аварийни ситуации. Тези дейности не са могли да бъдат предвидени предварително.

За да увеличат финансовия резултат на жалбоподателя ревизиращите органи се позовават на чл.23, ал.2, т.13 вр. чл.13, чл.15, ал.1 и ал.2 ЗКПО (отм.) – с разходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV – предотвратяване на отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл.13 ЗКПО (отм.) когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, отличаващи се от условията между несвързани лица, печалбата и доходите им се установяват и се облагат с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Конкретният случай е специфичен и самите ревизиращи органи не спорят, че предметът на процесните три договора няма аналог на свободния пазар, поради което не може да се направи сравнение със сделки между несвързани лица. Ревизиращите органи не са определили в РА „пазарни цени” по смисъла на чл.16 ЗКПО (отм.) по някой от методите по Наредба № 5 от 26 февруари 1999 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (отм.). В случая финансовият резултат е увеличен с реализираната по процесните договори **загуба**. Като мотив за извършване на увеличението е посочено, че за данъчни цели сделките следва да се считат за реализирани по цени, покриващи **себестойността им** (в смисъл на действително понесените разходи). Съдът приема, че така изложените мотиви не могат да се квалифицират като основание за увеличение на финансовия резултат по чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО (отм.).

Съгласно пар.1, т.4 от ДР на Закона за счетоводството "себестойност" е оценката на произведените (създадените) в предприятието активи, в която не се включват административните

разходи, разходите за продажби, финансовите и *извънредните разходи*. Установява се от заключението на съдебно-техническата експертиза, че се касае именно за извънредни разходи, свързани със специфичния предмет на трите процесни договора. Съгласно заключението на съдебно-техническата експертиза по делото се касае за допълнителни и извънредни разходи, които не могат предварително да бъдат предвидени. От друга страна дейностите по реализиране на тези разходи са действително извършени и пряко свързани с предмета на договорите. Съгласно заключението на съдебно-счетоводната експертиза по делото приходите и разходите по процесните договори са осчетоводени съобразно счетоводното законодателство. При така установената по делото фактическа обстановка съдът приема, че в случая е неприложима хипотезата на увеличение на финансовия резултат по чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО (отм.). Сделките по процесните три договора не са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, нито при условия, различаващи се от обичайните за подобен вид дейност. Допълнителните разходи, направени във връзка с тях, не са резултат от договорната воля на свързани лица, които целят отклонение от обичайните условия на договора, а извънредни разходи, които са извършени във връзка със спецификата на предмета на договорите - сондажни дейности, вкл. консервиране и разконсервиране (договорите от 21.02.2005 г. и от 14.10.2005 г.), както и аварийна ситуация (договора от 27.02.2006 г.). Фактът, че същите разходи са отчетени съобразно приложимото счетоводно законодателство е указание, че сделките не са сключени с цел отклонение от данъчното законодателство. По изложените съображения и като са достигнали до противни правни изводи, ревизиращите органи са постановили РА в оспорените части при неправилно приложение на материалния закон. Ето защо и на основание чл.160, ал.1 ДОПК същият следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

По отношение на направеното увеличение на финансовия резултат на основание чл.23, ал.2, т.10 ЗКПО (отм.) със сумата от 6 896.90 лв., представляващи внесен данък върху отчетените социални разходи, се установява от стр.4 на РД №1000273/12.10.2010 г. и т.1, стр.5 от оспорения РА, че в тази част РА №[ЕИК]/20.01.2010 г. е потвърден с решение № 925/28.06.2010 г. и е предмет на съдебно оспорване пред АССГ в друго съдебно производство – по оспорване на РА №[ЕИК]/20.01.2010 г., предмет на разглеждане по адм.д.№ 7634/2010 г. на АССГ, I АО, 18 състав. В случая увеличението по

чл.23, ал.2, т.10 ЗКПО (отм.) е използвано за определяне на резултата за 2005 г., но не е предмет на ревизията, възложена със ЗВР № 1000273/22.07.2010 г., въпреки, че ответникът не е изпълнил указанията на съда, дадени в съдебно заседание на 14.04.2011 г. за представяне на отменителното решение на директора на ДОУИ. Разглеждането на спора и в настоящето съдебно производство би могло да има за резултат постановяване на съдебни решения в различен смисъл по един и същи въпрос.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски, както следва: 50 лв. държавна такса, 1800 лв. депозити за вещи лица и адвокатско възнаграждение за един адвокат (съобразно изричната редакция на закона) в размер на 960 лв. Съдът намира за неоснователно искането на ответника за присъждане на разноски на основание чл.163, ал.1 ДОПК, тъй като всички относими към спора доказателства са представени още в хода на административното производство. Пред съда не са представени доказателства, които не са могли да бъдат събрани в хода на ревизията и които са повлияли на изхода на спора. **Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2 - ри състав**

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] ([фирма]), ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] РЕВИЗИОНЕН АКТ №[ЕИК] от 01.11.2010 г., издаден от Н. Г. Ч. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД „ГДО” на НАП [населено място], потвърден с решение № 2018 от 30.12.2010 г. на директора на Дирекция „ОУИ” [населено място], **в частта**, с която е увеличен финансовия резултат за 2005 г. и 2006 г. на основание чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО (отм.).

ОСЪЖДА директора на Дирекция „ОУИ” – С. на основание чл.161, ал.1 ДОПК да заплати на [фирма] ([фирма]), ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] разноски в размер на 2810 (две хиляди осемстотин и десет) лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: