

# РЕШЕНИЕ

№ 7261

гр. София, 03.12.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 28.10.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **5431** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. С. В., чрез процесуален представител адв. В. С. от САК, срещу Ревизионен акт № Р-22220520002805-091-001/05.01.2021 г., издаден от М. А. К. на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С., възложил ревизията и Л. Х. Р. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., мълчаливо потвърден от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“.

В жалбата са изложени съображения за неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на оспорения РА. Констатациите в него не били съобразени с фактите и представените доказателства и като резултат материалния закон е приложен и тълкуван неправилно и в противоречие с разпоредбите и целите на Закона за корпоративното подоходно облагане и ДОПК. Сочил се, че средните цени, на основание на които е определена основата за облагане с корпоративен данък са формирани неправилно. Органите по приходите не били взели предвид, че за погребални услуги, извършвани от дружеството, последното е получавало повече от една фактура от доставчик за едно и също погребение. Сочил се, че някои от фактурите, издадени от доставчиците, са издадени във връзка с погребални услуги за едно и също физическо лице, поради което е следвало да изследват подробно тези фактури и да начисляват точен брой погребални услуги, които да съответстват на лицата, за които тези услуги са предоставени. При тези случаи дружеството е

получавало две доставки за предоставянето на една и съща погребална услуга, отнасяща се за едно починало лице и е реализирало един приход. Твърди се, че органите по приходите са начислили суми за доставки на погребални услуги, които не са били извършвани и са несъществуващи. При извършените изчисления от органите по приходите не били взети предвид всички извършени от дружеството разходи, поради което самите изчисления са неправилни и непълни. Поддържа се становище, че органите по приходите не са обсъдили и взели предвид всички предоставени документи и доказателства. Искане се отмяна на ревизионния акт като се претендира присъждане на разноски, съгласно представен списък. Допълнителни съображения излага в депозирана писмена защита.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., чрез процесуалния си представител, в съдебно заседание и в депозирано писмено становище, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220520002805-020-01/14.05.2020 г. /л. 215/, връчена на 21.05.2020 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220520002805-020-02/17.07.2020 г. /л. 219/, връчена на 28.07.2020 г./, ЗИЗВР № Р-22220520002805-020-03/19.08.2020 г. /л. 223/, издадени от М. А. К., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП – С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията на дружеството за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 06.02.2015 г. до 31.12.2019 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220520002805-092-01/05.11.2020 г. /л. 177 и сл./, връчен електронно на 06.11.2020 г.

От ревизираното дружество е подадено писмено възражение вх. № 2553-06-1390/21.12.2020 г. /л. 148/ срещу констатациите в ревизионния доклад, преценено от органите по приходите като процесуално допустимо, но неоснователно.

Ревизията приключила с издаването на Ревизионен акт /РА/ № Р-22220520002805-091-01/05.01.2021 г. /л. 49/, връчен на 06.01.2021 г.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-433/20.01.2021 г. /л. 16/ пред директора на дирекция „ОДОП“. В срока по 155, ал. 1 ДОПК решаващият орган не се произнесъл с решение, поради което на основание чл. 156, ал. 4 от с.з. е формирано мълчаливо потвърждение на ревизионния акт в обжалваната му част.

С жалба вх. № 53-04-386/27.04.2021 г. издадения РА е оспорен по съдебен ред.

Предмет на разглеждане по настоящото дело е издадения Ревизионен акт №

P-22220520002805-091-01/05.01.2021 г., в частта, с която са определени задължения за корпоративен данък както следва:

- за периода 02.2015 -12.2015 г. в размер на 1184,04 лв. главница и 574,79 лв. лихва;
- за 2016 г. в размер на 1676,83 лв. главница и 640,97 лв. лихва;
- за 2017 г. в размер на 5623,69 лв. главница и 1576,32 лв. лихва;
- за 2018 г. в размер на 2569,31 лв. главница и 460,37 лв. лихва;
- за 2019 г. в размер на 5533,26 лв. главница и 290,52 лв. лихва.

С оспорения РА на ревизираното дружество са установени задължения за корпоративен данък в общ размер на 17 113,67 лв. и лихви в общ размер на 3 542,97 лв., отнасящ се за данъчните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г., при деклариран от задълженото лице корпоративен данък в общ размер за всички периоди на 6 346,21 лв., от които са внесени 525,70 лв.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок, подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия. Видно е, че РА е подписан с електронен подпис, като по делото са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип /л. 38-39/, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. ЗВР са издадени от компетентни органи, видно от приложените на л. 40-41 заповеди на и.д. директор на ТД на НАП С..

Установено е, че през ревизирания период дружеството жалбоподател е извършвало погребални услуги предимно на територията на [населено място], като при осъществяването на дейността си ползвало услугите на общинското предприятие „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“, ЕИК 0006963271793, което фактурирало на [фирма] услуги по административно обслужване, наем на обредни зали и катафалки, изкопаване на гробни места, урнополагане и др., както и услугите на [фирма], ЕИК[ЕИК], което фактурирало услуги по кремация на починалите лица и продажба на урни. В хода на ревизията, на база на наличната информация в информационните системи на НАП, е извършена съпоставка между осчетоводените от [фирма] разходи за получени услуги по фактури, издадени от ОБЩИНСКО ПРЕДПРИЯТИЕ „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“ и [фирма], от една страна, и всички фактури за извършени услуги с получател [фирма], включени в дневниците за продажби по ЗДДС на въпросните доставчици, от друга страна. При направената съпоставка органите по приходите са установили, че в счетоводните регистри на „Х. Н.“ не фигурират всички издадени и включени в дневниците за продажби фактури на доставчиците, от което е направено заключение, че ревизираното лице не е осчетоводявало всичките си

разходи, направени във връзка с извършваните от него погребални услуги и съответно не е отчитало и свързаните с тях приходи от продажби.

Предмет на спора е установяване на размера на укритите приходи, респ. данъчната основа за облагане с корпоративен данък. Законоустановеният метод за установяване на тази данъчна основа е разпоредбата на чл. 122, ал.2 от ДОПК. Съгласно посочената разпоредба, за определяне на основата за облагане с данъци органът по приходите следва да вземе предвид всяко относимо за съответното лице обстоятелство, уредено в т. 1 - 16 от ДОПК.

С цел да се установи точния размер и предмета на неосчетоводените разходи, в хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на двата доставчика на ревизираното лице - ОП „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ" и от [фирма].

Фактурите, които ревизираното лице получава от доставчиците на погребални услуги /които услуги се използват в дейността на дружеството, изразяваща се в цялостно организиране на траурни услуги, включващи разнообразни пакети от дейности/, осигуряват проследяване на разходите за извършване на погребение на едно физическо лице, които разходи следва да се вземат предвид при отчитане на приходите от предоставяните траурни услуги. Т.е. фактурите, които дружеството получава му осигурява възможност да организира счетоводната си отчетност при спазване на принципа на съпоставимост между приходите и разходите и по този начин - осигуряване на последващ контрол, какъвто е данъчноосигурителния контрол.

Подобна счетоводна отчетност обаче не е установена, което обстоятелство е сред спорните по делото факти.

На ОП „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“ е извършена насрещна проверка и е съставен Протокол № П-22220520122590-141-001/07.08.2020 г., в който е констатирано, че за периода от 06.02.2015 г. до 31.12.2019 г. ОП „Гробищни паркове“ е издало 112 бр. фактури с получател [фирма], подробно описани с номер, дата, стойност и име на починалото лице, в ревизионния доклад, приложен по делото, на обща стойност 13 795,69 лв. Предмет на доставките са услуги по траурни обреди и погребения на общо 105 починали лица. Всички разплащания са направени в брой.

Извършена е насрещна проверка и на [фирма], за резултатите от която е съставен протокол № П-22220520122591-141-001/06.08.2020 г., с който е констатирано, за периода от 06.02.2015 г. до 31.12.2019 г. доставчика е издал 52 бр. фактури, също подробно описани в РД с номер, дата, стойност на фактурата и име на починалото лице, с получател [фирма], на обща стойност 15 278,40 лв. Предмет на доставките са услуги по кремация на общо 52 починали лица, като плащанията също са извършвани в брой.

В резултат от извършените насрещни проверки безспорно органите по приходите са доказали, че в периода 06.02.2015 г. до 31.12.2019 г., ревизираното дружество е реализирало приходи от извършените погребални услуги на 121 починали лица, за които са извършени разходи, документирани с издадените 112 бр. фактури от ОП „Гробищни паркове“ и 52 бр. фактури от [фирма], посочени по календарни години в

приложения по делото РД.

В хода на ревизията са били прегледани представените от ревизираното лице първични счетоводни документи, проверени са счетоводните регистри /хронологични описи на счетоводни сметки и оборотни ведомости/, и е била извършена съпоставка на данните от счетоводните регистри с данните, посочени в годишните данъчни декларации и годишните счетоводни отчети на [фирма]. При прегледа на първичните счетоводни документи и счетоводните регистри било констатирано, че за 2015 г. ревизираното дружество е осчетоводило приходи от погребални услуги на стойност 16 735,00 лв., при средна цена на услуга 1859,00 лв. Ревизиращият екип е установил, че не са осчетоводени приходи за извършени погребални услуги по фактури № [ЕГН]/01.07.2015 г. и № [ЕГН]/14.08.2015 г., с доставчик С. Крематориум, както и № [ЕГН]/07.07.2015 г., № [ЕГН]/13.08.2015 г., № [ЕГН]/09.09.2015 г. и № [ЕГН]/16.09.2015 г., издадени от ОП „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“. Органите по приходите са приели, че неотчетените приходи от продажби са в размер на 9295,00 лв. – 5 погребални услуги по средна цена 1859,00 лв.

За 2016 г. са осчетоводени погребални услуги на стойност 3929,00 лв., като е определена средна цена на услуга 1310 лв. За същата година ревизиращият екип е приел, че не са осчетоводени приходи за извършени погребални услуги на 19 бр. починали лица, за които е доказано, че на [фирма] са издадени фактури от ОП „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“ и [фирма], като неотчетените приходи от продажби са в размер на 24 890,00 лв. – 19 погребални услуги при средна цена от 1310,00 лв.

За 2017 г. са осчетоводени приходи от 9499 лв. и е определена средна цена на погребалната услуга през 2017 г. в размер на 1900 лв. За 2017 г. дружеството не е осчетоводило приходи за извършените услуги на 27 починали лица, за които било доказано, че на [фирма] са издавани фактури от ОП „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“ и [фирма]. Н. приходи от продажби са в размер на 51 300,00 лв. – 27 погребални услуги по средна цена от 1900,00 лв.

За 2018 г. са осчетоводени приходи от погребални услуги в размер на 23 809,00 лв. като е определена средна цена на услугата 1984,00 лв. За тази година дружеството е отчетло приходи от продажби на погребални услуги, за които няма издадена фактура, а само касов бон от ЕКАФП за 11 бр. погребални услуги, като са осчетоводени общо приходи 7864,00 лв. и е определена средна цена на погребална услуга без фактура 715,00 лв. За 2018 г. ревизираното лице не е осчетоводило приходи за извършени погребални услуги по седем фактури, за които е доказано, че на [фирма] са издадени фактури от ОП „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“ и [фирма]. Н. приходи са в размер на 7 936,00 лв. – четири бр. погребални услуги по средна цена 1 984,00 лв.

Органите по приходите са установили отчетени приходи от 11 бр. погребални услуги, за които не е издадена фактура, а единствено касов бон от ЕКАФП, като общата стойност на отчетения приход е 7 864,00 лв. или средната цена на една такава услуга е едва 715,00 лв. – с 1 269,00 лв. по-малко от средната цена за същите услуги, за които има издадени фактури. Поради това ревизиращият екип е приел, че е налице неотчетен приход в размер на 13 959,00 лв. – ценова разлика от 1 269,00 лв. по 11 бр.

погребални услуги.

За 2019 г. са отчетени приходи за 11 бр. погребални услуги на обща стойност 19 420,00 лв. или средна цена от 1 765,00 лв. на брой. Дружеството е отчетело приходи от продажби, за които няма издадени фактури, а само касов бон от ЕКАФП, като са установени доставени 26 б. Погребални услуги на обща стойност 18 536,00 лв. или при средна цена за 1 бр. – 713 лв. Не са осчетоводени приходи от погребални услуги за три починали лица, за които е доказано, че на дружеството са издадени фактури от посочените двама доставчика. Н. приходи са в размер на 5 295,00 лв. за три бр. погребални услуги при средна цена 1765,00 лв. За 26бр. погребални услуги не са издадени фактури, а само фискални бележки от ЕКАФП, като общата стойност на отчетения приход е 18 536,00 лв. или средната цена на една такава услуга е 713,00 лв., което е с 1052,00 лв. п-малко от средната цена за същата такава услуга, за която има издадена фактура. При тези обстоятелства ревизиращият екип е приел, е налице неотчетен приход в размер на 27 352,00 лв.

Извършена съпоставка между осчетоводените от [фирма] разходи за получени услуги по фактури, издадени от ОБЩИНСКО ПРЕДПРИЯТИЕ „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ" и [фирма], от една страна, и всички фактури за извършени услуги с получател [фирма], включени в дневниците за продажби по ЗДДС на въпросните доставчици, от друга страна. В счетоводните регистри на [фирма] не фигурират всички издадени и включени в дневниците за продажби фактури на доставчиците, изброени по-горе. Следователно, ревизираното лице не е осчетоводявало всички разходи, направени във връзка с извършваните от него погребални услуги, съответно не е отчитало и свързаните с тях приходи от продажби.

Ревизията е извършена по реда на чл. 122 ДОПК, поради наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК, изразяващи се в наличие на данни за укриване на приходи. Въз основа на събраните при ревизията доказателства и установеното обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК, на основание чл. 124, ал.1 ДОПК на дружеството е връчено Уведомление № Р-22220520002805-113-001/12.10.2020 г., с което на лицето е известно, че данъчната основа за определяне на задълженията му в обхвата на ревизията ще бъде определена по реда на чл.122 ДОПК, като едновременно с това му е предоставена възможност в 14-дневен срок от връчването на уведомлението да представи доказателства и да вземе становище. Изготвено е искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-22220520002805-040-004/12.10.2020 г., с което на задълженото лице са изискани декларации по чл. 124, ал. 3 ДОПК за всяка една от годините, за която са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 ДОПК. Искането е връчено на 12.10.2020 г., заедно с уведомлението по чл. 122 ДОПК, като задълженото лице не е представило документи във връзка с искането към 04.11.2020 г.

Ревизиращият екип е приел, че дружеството следва да коригира годишния размер на приходите си от продажби със сумата от 24 890,00 лв., получена като броят на неотчетените услуги е умножен по средната цена за услуга, изчислена на база отчетените приходи за 3 бр. погребални услуги в общ размер на 3929,00 лв., документиран с 3 бр. приходни фактури. Тази методика била възприета от [фирма]

и задълженото лице е увеличило годишния размер на приходите си от продажби за 2016 г. с посочената сума, чрез подадената на 14.02.2018 г. коригираща годишна данъчна декларация.

Съгласно чл. 122, ал. 1, т. 3 ДОПК органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато са налице данни за укрити приходи или доходи. За определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид всяко от относимите към съответното лице обстоятелства, посочени в т. 1 - 16 на чл. 122, ал. 2 с.з.

В конкретния случай се установява, че доставчиците ОП „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“ и [фирма] са издавали през ревизирувания период фактури на [фирма], като не всички разходи по тях са били осчетоводявани от ревизираното лице. По този начин жалбоподателят не е отчитал всички разходи по предоставяните от него погребални услуги и съответно не е отчитало и свързаните с тях приходи от такива услуги. При тези факти съдът намира за правилен извода на ревизирувания екип за наличие на основание по чл. 122, ал. 1, т. 3 ДОПК, поради което данъчната основа за неотчетените приходи е определена по реда на чл. 122, ал. 2 с.з. При това положение органите по приходите като са взели предвид относимите обстоятелства по ал. 2, т. 1-16 са определили средните цени за неотчетените погребални услуги и са установили размера неотчетените приходи от извършването им.

При доказано с допустимите по ДОПК доказателства на визираните основания по чл. 122, ал. 1 ДОПК по аргумент от разпоредбата на чл. 124, ал. 2 ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, респ. доказателствената тежест за оборването им е за ревизираното лице. В конкретния случай не са опровергани фактическите установявания, на базата на които органите по приходите са приели, че е налице хипотезата по чл. 122, ал. 1, т. 3 ДОПК, а спорът по делото касае размера на неотчетените приходи, респ. определената средна цена.

Съдът намира, че така определената цена е обоснована и правилна. Споделя извода на ревизиращия екип, че цените на услугите за погребение или кремация са ориентировъчни, защото към публикуваните на сайта на дружеството цени за пакети, са задължителни допълнителни услуги, без които нормалното погребение или кремация не може да се осъществи. Така например цената на стандартен пакет е в размер на 690 лв. с ДДС, но към него задължително се включват допълнителни услуги извън пакета на стойност 320 лв., като по този начин се оформя обща цена от 1 010,00 лв. Ревизиращият екип правилно е съобразил, че разпечатките от електронни сайтове са информация към момента на справка, а не към финансовите 2015 г. – 2019 г. Обоснован е извода, че информацията за издадени и получени фактури от самото ревизирувано лице са релевантни за определяне на облагаемата основа, а не данни от сайтове, без доказателства за стойността за реално извършените услуги, за които са издадени първични

счетоводни документи. Обосновано са използвани фактура № 22 от 29.09.2017 г. на обща стойност 2 300,00 лв., за погребение, съдържаща наименование на стоките и услугите, с посочени самостоятелни цени, фактура № 28/20.06.20018 г. на стойност 2 188,00 лв. за урнополагане и фактура № 40/06.03.2019 г. на стойност 2 680,00 лв. за погребение. Предвид изложеното дотук неоснователно се явява възражението за неправилно определени средни цени.

С оглед на правилата на разпределяне на доказателствената тежест и предвид презумпцията на чл. 124, ал. 2 от ДОПК при преценка на законосъобразността на ревизионния акт се преценява дали същият е обоснован със събраните в хода на ревизията доказателства и дали изводите на ревизиращия орган по прилагане на презумпции са изградени при спазване на правилата на формалната логика. В случая съдът намира, че изводите на ревизиращия екип са правилни, логични и законосъобразни.

Неоснователно е и възражението, че органите по приходите не са изследвали обстоятелството, че за едно и също лице са получавани фактури от двата доставчика едновременно. В ревизионния доклад е направена разбивка на получените от доставчиците фактури, като са индивидуализирани с имената на съответното починало лице. Броят на фактурите не се отразява на обстоятелството, че е укрит прихода от погребалната услуга, за която ревизираното лице е направило разходи към двата доставчика.

Неоснователно е възражението, че органите по приходите са възприели необосновано високи цени за предоставянето на погребалните услуги. Във връзка с така направеното възражение, следва да се отбележи, че от дружеството са били изисквани документи във връзка с ценообразуването за съответните данъчни периоди, но то не е представило такива.

Противно на изложеното в жалбата, органите по приходите са обсъдили представените доказателства и направените възражения. А ако дружеството е желало да бъдат взети предвид и други доказателства, то налице е била възможността да представи такива, но не го е сторило.

С оглед изложеното дотук, съдът намира, че обжалвания ревизионен акт е правилен и законосъобразен. Жалбата е неоснователна и подлежи на отхвърляне. Предвид изхода на спора, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение. [фирма] следва да бъде осъдено да заплати по сметка на Националната агенция за приходите сума в размер на 830 лв. плюс 3 % за горницата над 10 000 лв., при материален интерес 20 130,10 лв., или 830 лв. плюс 3 % от 10 130,10 лв., равни на 303,90 лв. или общо 1 193,90 лв.



Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220520002805-091-001/05.01.2021 г., издаден от М. А. К. на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С., възложил ревизията и Л. Х. Р. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., мълчаливо потвърден от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“, с който за данъчните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г. са установени задължения за корпоративен данък размер на 17 113,67 лв. и лихви в размер на 3 542,97 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати по сметка на Националната агенция за приходите сума в размер на 1 193,90 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** може да бъде обжалвано с касационна жалба до Върховния административен съд чрез Административен съд София-град, в 14-дневен срок от деня на съобщението, че решението е изготвено.

**СЪДИЯ:**