

РЕШЕНИЕ

№ 3278

гр. София, 17.05.2018 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 12.04.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **9427** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] вх. „Б“, ет. 4, ап. 34, представлявано от Е. И. Х., срещу Ревизионен акт № Р -22221915008591-091-01/28.04.2017 г. издаден от органи по приходите на ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1120/17.07.2017 г., издадено от и.д. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с което е потвърден установения корпоративен данък за довнасяне в размер на 132 483, 31 лв. и лихва за забава в размер на 64 600, 68 лв.

Становища на страните:

Жалбоподателят счита, че обжалваният РА е нищожен, поради некомпетентност, незаконосъобразен и издаден в нарушение на закона, тъй като изводът на ревизиращите органи не съответства от установените доказателства по делото. Излагат се доводи, че в действителност са извършени преобразувания на декларираният от дружеството финансов резултат в посока увеличение. Обосновава липса на правни и фактически основания за облагане по особения ред, регламентиран с текстовете на чл. 122 и следващите от ДОПК, като излага и подробни съображения за незаконосъобразност на РА.

В съдебно заседание жалбоподателя, чрез адв. И. поддържа жабата и претендира разноски по делото. Моли за срок за представяне писмени бележки.

Ответникът чрез процесуалния си представител юрк. Г., оспорва жалбата, иска

отхвърлянето ѝ като неоснователна и недоказана и потвърждаване на РА по съображения, подробно изложени в решението. Претендира разноски по делото.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По фактите:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221915008591-020-001/21.10.2015 г., връчена на 02.11.2015 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне задълженията за корпоративен данък /КД/ по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2011 до 31.12.2014г.

Първоначалната възлагателна заповед е изменена със Заповед №Р-22221915008591-020-002/01.02.2016 г. и Заповед №Р-22221915008591-020-003/02.03.2016 г., издадени от възложилия ревизията орган по приходите.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221915008591-092-001/27.06.2016 г. Подаденото възражение, вх. №53-03-2980/12.07.2016 г. по регистъра на ТД на НАП С. е обсъдено от органите по приходите и прието за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221915008591-091-01/28.04.2017 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и К. Г. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА е определен резултат за ревизираните периоди корпоративен данък в размер на 143 929,96 лв. и лихви за забава в размер на 64 600,68 лв., при деклариран корпоративен данък за внасяне в размер на 11 410,20 лв.

На ревизирания субект са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. №Р-22221915008591-040-01/18.11.2015 г. и №Р-22221915008591-040-02 от 14.03.2016 г. Изисканите документи са представени в указания срок.

Прегледани са представените първични и вторични счетоводни документи.

След съпоставка на представените от [фирма] оборотни ведомости, подадените годишни данъчни декларации /Г./ по чл. 92 от ЗКПО и годишни финансови отчети /ГФО/ е установено, че дружеството е представило на органите по приходите по три различни оборотни ведомости за всеки от отчетните периоди 2011 г., 2012 г. и 2013 г. и две различни оборотни ведомости за периода 2014 г. Органите по приходите са приели за достоверни първите оборотни ведомости, които са представени с опис вх. №53-03-2980/02.12.2015 г. В тази връзка е отбелязано, че ревизираното лице не е посочило причини и не е ангажирало доказателства за необходимостта от изготвянето на нови варианти на вече представени оборотни ведомости за същите данъчни периоди.

Ревизиращият орган счита, че са установени несъответствия в началните салда, кредитните и дебитни обороти и в крайните салда на счетоводни сметки 302, 303, 401, 411, 421, 453/8, 460, 498/4981, 501, 503, 504/1, 601 и 602/6025, поради което е приема, че е изпълнена хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК.

Направен е извод, че в резултат на прегледа на първичните и вторични счетоводни

документи са установени и неотчетени приходи, което обстоятелство попада в хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

На ревизираното лице е връчено Уведомление, изх. №Р-22221915008591-113-001/14.03.2016 г. по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, с което е информирано, че данъчната основа за облагане с КД за периодите от 01.01.2011 до 31.12.2014 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Връчени са и Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК и Искане за представяне на декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

Д. орган посочва, че след анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК /стр. 3-9 от РД/ са определени данъчни основи за облагане с КД за ревизираните периоди, както следва:

1. За периода 2011 г. са декларирани приходи в размер на 522 693,06 лв.

Установено е, че фактура №9/08.08.2011 г. с данъчна основа в размер на 1 200,00 лв. и начислен ДДС в размер на 240,00 лв., издадена на [фирма] с ЕИК[ЕИК] не е включена в дневника за продажби за съответния период и по нея не е отчетен приход в счетоводството на ревизирувания субект.

През 2011 г. ревизираното лице е отчело по дебита на сметка 411 „Клиенти“ и по кредита на сметка 704 „Приходи за бъдещи периоди“ сумата от 1 000 000,00 лв., представляваща вземане за неустойка по договор, сключен с [фирма] с ЕИК 12141489. След анализ на представените документи /стр. 6-7 от РА/ органите по приходите са приели, че дружеството не е осчетоводило правилно въпросния приход. Посочено е, че неустойката е дължима по повод неизпълнението на договор от 20.12.2010 г. за доставка на стоки, описани в Приложение №1 към договора. С констативен протокол от 05.04.2011 г. страните са се съгласили, че договорът не е изпълнен и съгласно чл. 5.9. от него [фирма] дължи неустойка в размер на 1 000 000,00 лв. За същото е издаден и протокол от 01.06.2011 г., в който като основание за неначисляване на ДДС е посочено: чл. 26, ал. 2, изр. 2 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/.

По сметка 704 се отчитат приходите, за които още при получаването им е известно, че се отнасят за бъдещи периоди. Чрез тази сметка се отчитат и заделените суми за гаранционно поддържане и други приходи от дейността на предприятието, които се разсрочват за следващи отчетни периоди. Поради това органите по приходите са приели, че неправилно дружеството е отчело прихода, като такъв за бъдещ период. Прието е, че същият е следвало да се отчете за текущия период. Посочено е, че съгласно изискванията на счетоводен стандарт /СС/ 18 „Приходи“, раздел „Г“ - „Други случаи на признаване на приходи“, приходът от глоби, неустойки, лихви и други се признава след установяване на правото за тяхното получаване, съгласно договор или чрез съдебен иск. Тъй като в конкретния случай са изпълнени условията на СС 18, с РА въпросният приход е включен при определяне данъчната основа за периода 2011 г.

Впоследствие с решение от 18.12.2014 г. на Кюстендилски окръжен съд е прекратено производството по несъстоятелност на [фирма], постановено е заличаването му, прекратени са правомощията на синдика и действието на общата възбрана върху имуществото на дружеството, поради което за отчетната 2014 г. е признат разход в размер на 1 000 000,00 лв.

За периода са декларирани разходи в размер на 509 847,62 лв., формирани основно от покупката на материали за производство на облекло.

Установено е, че е отчетен разход по фактура №170/12.07.2011 г. издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с данъчна основа в размер на 12 500,00 лв. и ДДС в размер на 2 500,00 лв. Предмет на доставката е осъществяването на консултантски услуги, свързани с покупката на машини за шивашката индустрия. Органите по приходите са приели, че резултата от получената услугата не е използван в дейността на дружеството. Вследствие на това не са признали процесния разход при определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК.

Установено е, че в сметка 601 „Разходи за материали“ като разход са осчетоводени суми включени в сметка 401 „Доставчици“, представляващи увеличение на задължения към доставчици в размер на 310,00 лв., както и суми включени в сметка 501 „Каса“, представляващи намаление на парите в касата на дружеството в размер на 1 280,00 лв. В сметка 602 „Разходи за външни услуги“ са осчетоводени като разход суми от сметка 501 „Каса“, представляващи намаление на наличните парични средства в касата на дружеството в размер на 12 735,00 лв., и суми от сметка 503 „Разплащателна сметка“, представляващи намаление на парите в разплащателната сметка на дружеството в размер на 20,00 лв.

Органите по приходите са посочили, че при спазване на СС 2 „Отчитане на стоково-материалните запаси“ дружеството е следвало да отрази в сметките от гр. 30 всички закупени материали. Съответно при тяхното влягане в производството следва да бъдат включени в себестойността на продукцията, като бъдат признати при нейната реализация.

В конкретния случай част от покупките от доставчиците са признати директно като разход, без документално да бъде доказано, че са намерили отражение от една страна в себестойността на продукцията и от друга страна, че през отчетния период са разходвани всички стоки, които са закупени от съответния доставчик.

Предвид изложеното с е прието, че [фирма] неправомерно е увеличило размера на отчетените разходи за 2011 г. със сумата от 14 345,00 лв. и същите не са признати за данъчни цели.

На основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК с РА е определена данъчна основа в размер на 1 028 390,44 лв. и дължим КД в размер на 102 839,05 лв.

2. За периода 2012 г. е деклариран приход в размер на 778 644,86 лв.

Установено е, че не е отчетен приход по фактура №[ЕГН]/28.09.2012 г. в размер на 5 003,06 лв. с получател N. D.O.O. – С., V. S..

Деклариран е разход в размер на 763 564,71 лв.

Установено е, че по сметка 601 като разход са осчетоводени суми от сметка 401 в размер на 11 014,60 лв., от сметка 501 в размер на 25 185,83 лв. и от сметка 629 „Финансови разходи“ в размер на 2 893,94 лв. В сметка 602 са осчетоводени суми от сметка 501 в размер на 2 486,22 лв.

Органите по приходите са приели, че посочените по-горе суми /общо в размер на 41 580,59 лв./ са отчетени като разход в нарушение на счетоводното законодателство и не следва да бъдат признати за данъчни цели.

Предвид изложеното е определена данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 61 663,80 лв. и корпоративен данък в размер на 6 166,38 лв.

3. За 2013 г. е деклариран приход в размер на 1 217 187,63 лв.

Установено е, че не е отчетен приход в размер на 21 806,00 лв. по фактура №25/08.02.2013 г., издадена от [фирма] на [фирма], ЕИК[ЕИК].

Декларирани са разходи в размер на 1 189 635,47 лв.

Констатирано е, че е отчетен разход по фактура №568/19.07.2012 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с данъчна основа в размер на 2 227,50 лв. Разходът по същата фактура е бил осчетоводен и през 2012 г., поради което органите по приходите не са признали повторно отчетения разход за периода 2013 г.

Установено е, че в сметка 601 са осчетоводени като разходи суми от сметка 401, представляващи увеличение на задължения към доставчици в размер на 282 703,39 лв. и от сметка 501, представляващи намаление на наличните парични средства в касата на дружеството в размер на 11 457,12 лв. В сметка 602 са осчетоводени като разход суми от сметка 501, представляващи намаление на парите в касата на дружеството в размер на 3 134,62 лв.

Прието е, че посочените суми /общо в размер на 297 295,13 лв./ са отчетени като разход в нарушение на счетоводното законодателство.

На основание чл. 122 от ДОПК е определена данъчна основа в размер на 348 880,79 лв. и корпоративен данък в размер на 34 888,08 лв.

За 2014 г. е деклариран приход в размер на 1 240 489,43 лв.

Установено е, че не е осчетоводен приход по фактура №[ЕГН]/17.01.2014 г. в размер на 1 521,75 лв., с получател L. I. S.A – Испания, V. E. 50329366.

Деклариран са разходи в размер на 1 181 865,26 лв.

В нарушение на счетоводното законодателство в сметка 601 са осчетоводени като разход суми от сметка 401 в размер на 10 109,70 лв., суми от сметка 501 в размер на 44 844,79 лв. и суми от сметка 460 „Вътрешни разчети“ в размер на 3 300,00 лв. В сметка 602 са осчетоводени като разход суми от сметка 501 в размер на 19 922,10 лв.

Установено е, че през 2014 г. е възникнало основание за признаване като разход на вземането за неустойка по описания по-горе договор от 20.12.2010 г. от [фирма]. В тази връзка е констатирано, че с Решение от 18.12.2014 г. на Кюстендилски окръжен съд е прекратено производството по несъстоятелност на [фирма], постановено е заличаването му, прекратени са правомощията на синдика и действието на общата възбрана върху имуществото на дружеството. Поради заличаването на длъжника и предвид обстоятелството, че цялото вземане на [фирма] от [фирма] в размер на 1 000 000,00 лв. е останало неудовлетворено, същото е признато с РА за разход през 2014 г.

По реда на чл. 122 от ДОПК е определен счетоводен и данъчен финансов резултат – загуба в размер на 861 677,49 лв. и дължим данък за внасяне в размер на 0,00 лв.

При така изложената фактическа обстановка бил издаден оспорения ревизионен акт, а въз основа на него и процесното решение.

При съдебното обжалване, във връзка с указаната на страните доказателствена тежест, по молба на жалбоподателя по делото е допуснато и прието заключение на съдебно – икономическа експертиза (СИЕ, л. 105-л. 148 по делото). На база констатациите от проверените документи и техният анализ, вещото лице Е. С. дава следните заключения по поставените задачи както следва:

1. Какви счетоводни операции са взети от [фирма] при отчитане на разходите за материали през 2011., 2012г., 2013 г., и 2014 г.? Спазени ли са изискванията на счетоводните стандарти при тяхното отчитане?

При проследяване на предоставените по време на ревизията и на експертизата Аналитични регистри, се установява, че закупените материали от дружеството са осчетоводени или директно по дебита на сметка 601 Разходите на материали или са заприходени по дебита на сметка 302 Материали за доставените свързаните с

дейността текстилни материали и по дебита на сметка 302/1 Горива -доставени горива за отопление:

При проследяване на осчетоводените доставки директно на разход за периода от 2011 г. до 2014 г. включително, се установява, по дебита на сметка 601 Разход на материали са осчетоводени материали платени в брой, които в голямата си част са канцеларски материали, горива за автомобили, както и спомагателни материали ползвани в дейността на дружеството.

При преглед на Аналитичните регистри по сметки 302 Материали и сметка 302/1 Горива, за процесния период 2011- 2014 г. включително се установява, че са заприходени като материали закупените текстилни платове и други текстилни материали , ползвани за дейността на дружеството, както и доставеното горива за отопление на цеха.

Вложените в производството материали са изписани по дебита на сметка 601 Разходи за материали и по кредита на сметка 302 Материали за изписаните вложени материали в производствената дейност, както и по дебита на сметка 601 Разходи за материали и по кредита на сметка 302/1 Горива, стойността на изписаните горива за отопление.

Считам, че счетоводните записвания, са съобразени с действащата нормативна уредба в страната, както и приложимите счетоводни стандарти.

2. Има ли отчетени разходи за гориво за отопление и по кои счетоводни сметки са отразени?

№	Артикул	Описание	бр.
1	G.S.70W	МОНОФАЗЕН ДВИГАТЕЛ	4
2	GEM001A	МАШИНА ЗА Ч.	1
3	GEM0302	ПРАВА МАШИНА тежък клас	1
4	GEM0818	ПРАВА МАШИНА тежък клас	1
5	GEM106-L	ПРАВА МАШИНА тежък клас дълго рамо	1
6	GEM 1500-05	ПОКРИВНА МАШИНА ЗА ПРИКАЧАНЕ НА ЛАСТИК	1
7	GEM1500B-7	ПОКРИВНА МАШИНА С ЕЛЕКТРОНИКА	4
8	G.	КОМБИНИРАН ЗИГ-ЗАГ	2
9	GEM2284N-SJ	КОМБИНИРАН ЗИГ-ЗАГ ЗА ЛАСТИК	1
10	GEM26-1A	МАШИНА ЗА ЧУВАЛИ	8
11	GEM431	П-ОБРАЗНА СПУЛЕР ЗА ДЪНКИ	1
12	GEM500B-03	ПОКРИВНА ПЛОСКА ТЕЖЪК КЛАС	3
13	GEM600	ДОМАШНА	10
14	GEM808	А. ЗА КАПСИ-МЕХАНИЧЕН	1
15	G./M	Д. - СРЕДЕН КЛАС	2
16	G.-M	Д. -СРЕДЕН КЛАС С ИЗК. НА ИГЛАТА	3
17	P. picture (38/62/82)	ПРЕСА	4
18	RXM-2000A	ДИСКОВА НОЖИЦА	1
19	колела	КОЛЕЛА ЗА МАШИНИ	450

При анализ на предоставените ми документи във връзка със доставка на газьол за отопление се установи, че дружеството е закупувало газьол за отопление с доставчик [фирма] ЕИК[ЕИК]. Доставения газьол съгласно предоставения Аналитичен регистър по сметка 302/1 Гориво е заприходен по дебита на сметка 302/1 Гориво и в последствие е изписано по дебита на сметка 601 Разходи за материали срещу кредитиране на сметка 302/1 Горива със доставната стойност на газьола използван за отопление.

За закупеното от [фирма] гориво са съставени Акцизен данъчен документ [ЕГН] от 08.02.2013 г. и Акцизен данъчен документ [ЕГН] от 21.01.2014 г., към тях са приложени и Декларации за съответствие на качеството на течните горива от 06.12.2012 г. и 17 01.2014 г. подписани от В. В. З. в качеството на представляващ Л. Б. Е.. На експертизата се предостави и документ за удостоверяване на предназначението на акцизните стоки и точния адрес на мястото за доставка - ТЕХ -МА О. производствена база [населено място] , [улица].

През 2011 г. по дебита на сметка 302 Материали и по кредита на сметка 401 Доставчици е заприходено Гориво за отопление закупено от [фирма].

3. Кои покупки и на какво основание са признати от [фирма] директно като разход през посочените в т. 1 периоди?

При анализ на предоставените ми аналитични регистри по дебита на сметка 601 Разходи за материали, се установява, че директно на разход са изписани закупените канцеларски материали, и горива да транспортни средства, резервни части за автомобили, спомагателни материали свързани с производството на дружеството, кабели, строителни материали, ленти за маркиране и други, рекламни материали като в голямата си част материалите са заплатени в брой.

4. Счетоводно има ли отразени закупени машини от [фирма]? Тези машини заведени ли са като Д. в счетоводството на [фирма]? Признати ли са амортизации?

На 07.11.2011 г. от [фирма] срещу [фирма] е издадена фактура № [ЕГН], с основание Доставка на шевни машини и оборудване по договор от 01.11.2011 г. на стойност 127100 лв. и начислен ДДС в размер на 25420 лв. или общата стойност на фактурата е 152 520 лв.

Към фактурата са приложени опис, съгласно, които в посочената стойност са включени следните активи.

При преглед на предоставената Оборотна ведомост ВЛ прави извод и заключава, че се установява, че през 2011 г. като активи са осчетоводени както следва:

По дебита на сметка 204 Машини са заприходени 45 225,00 лева

По дебита на сметка 205 Активи на стойност 37475,01 лева; /Машини и оборудване

По дебита на сметка 206 Активи на стойност 159 982,22 лв.

На следващо място при анализ на предоставените документи, се установява, че в дружеството са заприходени описаните в описа към фактура [ЕГН]/07.11.2011 г. машини.

Съгласно предоставените на ВЛ оборотни ведомости за периода от 2011 до 2014 г. се установява, че в разход на дейността на дружеството са отчетени по дебита на сметка 603 Разход за материали начислените през годините амортизации на заведените дълготрайни активи.

5. Съобразно действащите относими счетоводни стандарти, следва ли [фирма] да осчетоводи неустойка по договор от 20.12.2010 г., сключен с [фирма]? Към кой момент следва да е осчетоводяването?

6. Неустойката следва ли да бъде призната като приход от [фирма] и към кой момент?

При запознаване с мнения относно отразяване на приходи, както и последващи изменения на М. относно отчитането на дейността на дружествата, и отчитане на приходите, в частност и неустойките, считам, че е от компетентност на дружеството, да преценят, дали получаването на договорена неустойка е гарантирана или има обстоятелства, които биха я направили несъбираема.

При анализ на данните посочени в РА, се установява, че ревизиращите считат, и се позовават на СС 18, и считат, че е следвало да се начисли неустойка при изпадане на доставчика в просрочие, както е договорено, като съответно е начислен данък и е задължено дружеството да го внесе.

Дружеството е начислило неустойката по договора, и същата е осчетоводена по дебита на сметка 704 Приходи за бъдещи периоди. В тази сметка по принцип се посочват приходи, които ще се получат в бъдещи периоди, когато ще се извършат и разходите по тяхната реализация.

От гледна точка на Данъчната администрация, начислената неустойка е следвало да се отчете като приход през 2011 г. и за годината е коригиран данъка за печалба в размер на 10 % от стойността на неустойката в размер на 100 000 лева.

При тази ситуация при начисляване на данък върху приход, за който няма гарантирано изпълнение и съответно плащане, дружеството жалбоподател се санкционира с начисления корпоративен данък печалба от 10 %, като по този начин се претендира данък върху евентуален и несигурен приход.

Проследявайки събитията се установява, че дружеството доставчик е изпаднало и обявено в несъстоятелност и ревизиращия екип през 2014 г. отчита загуба от осчетоводената през 2011 г. печалба от начислени и несигурни неустойки. В случая се извършва едно при разпределение на приходите, като през 2011 г. е увеличен финансовия резултат със стойността на неустойката, а през 2014 г. със същата сума е намален финансовия резултат и дружеството.

При изследване на възникналата ситуация както и други проблеми при отчитане на приходи от дейността, се запознах със статии и най вече с

обосновките, свързани с отпадане на М. 18 и въвеждането на М. 15 през 2018 г. , където са направен анализ на ситуациите, при които може приходите макар и да са изискуеми да не се включват като приходи на дружеството, когато не е гарантирано тяхното получаване.

ВЛ дава заключение, че дружеството - жалбоподател е приложило принципа на предпазливостта, тоест посочили са начисляване на неустойката но не е отчетен приход ,както и положителен финансов резултат и съответно не начислена дължимост на данък по ЗКПО, тъй, като сделката съобразно последвалите събития - обявяване на дружеството в несъстоятелност е била несигурна.

Съда приема заключението на вещото лице като безпристрастно, не противоречиво и кореспондиращо с представените и приети по делото доказателства, поради което го кредитира напълно.

Правни изводи на съда:

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София - град намира предявената жалба за, подадена в преклузивния срок по чл.156,ал.1 от ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване, с оглед на което жалбата е **процесуално допустима**.

Разгледана по същество, жалбата е **основателна**. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160,ал.2 ДОПК.

За да е законосъобразен един административен акт, той не трябва да е засегнат от пороците, визирани в чл.160, ал. 2 от ДОПК. В противен случай е недействителен. Недействителните административни актове биват нищожни и унищожяеми, като критериите за разграничаването им са установени от теорията и съдебната практика. Нищожност на административен акт може да бъде обявена от съда, ако актът страда от толкова съществен порок, който не позволява пораждаването на каквото и да било действие на последния. Примерното изброяване на такива пороци са липсата на компетентност на издаващия орган, вменяване на задължение за извършване на престъпно деяние или деяние което съставлява административно нарушение, липса на предмет“ /Решение № 16800 от 16.12.2013 г. на ВАС по адм. д. № 4530/2012 г., IV о.; Решение № 10237 от 12.07.2012 г. на ВАС по адм. д. № 5123/2012 г., 5-членен с-в/:

а/ Административният акт трябва да е издаден от компетентен орган- по материя, по място и по степен /и по време, при издаването му по реда на възобновяване на производството-чл. 99 и сл. АПК/. В съответствие с ТР №2/1991г. на ВС, всяка некомпетентност води до нищожност. В конкретния случай, оспорения акт не е засегнат от цитирания порок. Орган, компетентен да се произнесе по жалбата срещу ревизионния акт, е бил директора на

дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП. Органите издали РА, също са материално компетентни. Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221915008591-020-001/21.10.2015г. са определени К. Л. и Т. Ш. да извършат ревизията, а в последствие началник сектор Т. Н. е издала РА, определена със заповед № РД-01-1332 от 12.10.2015г. на директора на ТД на НАП – С..

РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни К. от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото (л. 70-90). Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП. Р. акт и последващото решение са издадени от компетентни органи – органи по приходите и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

б/ Неспазването на установената форма за административен акт поначало може да доведе само до унищожаемост на акта, освен ако порокът във формата е толкова съществен, че практически да се равнява на липса на форма, а оттук-и на липса на волеизявление. В процесния случай, изискването за форма на административния акт е спазено. РА е в писмена форма и съдържа всички реквизити по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

в/ Неспазването на административнопроизводствените правила може само по изключение да доведе до нищожност-тогава, когато е довело до липса на волеизявление и очевидно не е налице спрямо процесния акт. Със Заповед № Р-22000115006152-020-001/27.07.2015г органът е възложил ревизията. Извършена е в срок след издаването на ревизионен доклад е издаден РА, а въз основа на него и процесното решение. От изложеното по горе, настоящият съдебен състав смята, че не са налице процесуални нарушения при извършването на ревизията и издаването на РА.

г/ Противоречието с материалния закон води до нищожност, когато актът е лишен изцяло от законно основание; когато акт със същото съдържание не може да бъде издаден въз основа на никакъв закон и от нито един орган.

Дали такива действително са налице и дали за отстраняването им заявителят е бил редовно уведомен са въпроси свързани с унищожаемостта на акта и контрола за неговата законосъобразност, но са извън предмета на съдебен контрол за валидност на административния акт. Тяхната липса е могла да бъде релевирана в преклузивния срок за оспорване по чл.152, ал. 1 ДОПК, указан в оспорения акт, което дружеството-жалбоподател не е направило.

Анализирайки събраните доказателства съдът стигна до следното по приложението на закона:

ЗКПО третира облагането с пряк данък, а не с косвен данък, поради което като критерий за признаване на разходите е въздигнато надлежното и съобразено със законовите изисквания документиране на същите. Не съществува законова норма, според която при неспазване на изисквания от ЗДДС, това да води автоматично до непризнаване на разходи по реда на чл. 26 ЗКПО на получателя по сделката. Съгласно чл. 10 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен

счетоводен документ по смисъла на ЗСч. и отразява вярно стопанската операция. В разглеждания случай е установено, че спорните разходи са намерили отражение в счетоводния финансов резултат за съответния отчетен период и същите са документално обосновани и е налице действително осъществена доставка по смисъла на ЗДДС. Фактурите представляват частни свидетелстващи документи и тяхната материална доказателствена сила следва да бъде преценявана в съвкупност с останалите данни по преписката. Приходните органи оспорват наличието на извършените доставки и неправилно водено счетоводство, но според заключението на вещото лице по процесното дело същите са редовно осчетоводени според ЗСч. Разходите са отразени в съответните счетоводни сметки, както и приходите от продукция и продажба на стоки.

Предотвратяването на отклонение от данъчно облагане е уредено в Част I, Глава IV ЗКПО. Целта на правилата, които създава глава IV от ЗКПО, е да се регламентират последиците при различни действия на лицата, участващи в стопанските процеси, при които се отчитат резултати, несъответстващи на обичайните такива при пазарни условия и такива, които водят до отклонение от данъчно облагане. Резултатите, които се целят с тази уредба, са да се противодейства на противоправното поведение на ДЗЛ, да се защити бюджетът в неговата приходна част, да се попречи на търговците, избягващи данъчно облагане, да се намират в по-добри условия в сравнение с другите задължени лица.

От заключението на ВЛ се налага извода, че са спазени изискванията чл. 4 ЗСч с оглед на изграждане на счетоводна система, което да осигури всеобхватно хронологично регистриране на счетоводните операции, от което се установява, че воденото счетоводство дава възможност за определяне на основата на данъчното облагане.

Предвид изложеното, неправилно е прието, че не е налице основание за преобразуване на финансовия резултат на жалбоподателя с разходите по фактурите. Това е така, защото жалбоподателят е отчел счетоводни разходи, за който е налице документална обоснованост съгласно изискванията на чл. 4, ал. 3 ЗСч, поради което корпоративният данък следва да се приспадне.

Съда счита жалбата за основателна и въз основа на съображенията изложени в нея, досежно липсата на правни и фактически основания за облагане по особения ред, регламентиран с текстовете на чл. 122 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Не е достатъчно само да бъде изписан съответния текст от ДОПК, без надлежни мотиви, обосновани с доказателства, които установяват съответната хипотеза на чл. 122 ДОПК. Основанието за провеждането ѝ е установено обстоятелство по чл. 122, ал.1 от ДОПК. С оглед на това основата за облагане с данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за ревизираните периоди, следва да е определена след извършен анализ по чл. 122 ал. 2 от ДОПК. Такъв анализ, според изискванията на цитираната норма не е налице.

Основателни са възраженията в жалбата, че в мотивите на ревизионния акт

са изложени определени факти, които обаче не са анализирани в тяхната логическа взаимовръзка, въз основа на която да е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък /КД/, съобразно специфичните законови изисквания. Не са посочени конкретни правни основания, въз основа на които са определени данъчните задължения. В тази връзка не е ясно как е формирана данъчната основа за облагане и др.

Горното предопределя необосноваността на процесния ревизионен акт, респективно неговата незаконосъобразност в частта на установените с него задължения за корпоративен данък и лихви.

Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателя. В производството по обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

За да се приложи презумпцията по чл. 124, ал. 2 от ДОПК, фактическите констатации, на които се позовават органите по приходите, следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирия субект.

Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размера на последните, са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК, законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. За целта, основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите. Това е така, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти, обосноваващи някоя от хипотезите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК. В този смисъл е и практиката на ВАС изразена в решения № 4998 от 14.04.2009г. на ВАС по адм.д.№ 15189/2008г., № 9853 от 14.07.2010г. на ВАС по адм.д.№ 1814/2010г., № 2084 от 13.02.2013г. по адм.д.№ 7438/2012г. на ВАС и решение № 15460 от 21.11.2013г. по адм.д.№ 4518/2013г. по описа на ВАС.

На следващо място съда счита, че записванията в счетоводството на фирмата са водени съобразно изискванията на Закона за счетоводството и подзаконовите нормативни актове по неговото приложение. Тези изводи се подкрепят и от заключението на ВЛ по приетата съдебно-счетоводна експертиза, която съда кредитира. В резултат може обосновано да се приеме, че счетоводството на търговското предприятие е водено редовно.

Изложените мотиви относно приложението на материалния данъчен закон конкретно се отнасят и за установените задължения за корпоративен данък в резултат на признат от ревизиращите приходи, в размер на 1 000 000,00 лв. за 2011 г., вместо отчетените приходи за бъдещи периоди през 2014 г.

От събраните по делото доказателства /административната преписка и приетото заключение на ВЛ/ е видно, че извършените разходи от [фирма] през 2012 г. са в размер на 763 564,71 лв., за 2013 г. са в размер на 1 189 635,47 лв., за 2014 г. са в размер на 1 181 865,26 лв. Разходите са формирани от закупени стоки и суровини за производството на текстилно и трикотажно облекло и кореспондират със счетоводните записвания, извършени през ревизираните периоди. Въз основа на тези записвания са и данните, попълнени в годишната данъчна декларация /Г./ по чл. 92 от ЗКПО. Разходите са отразени по съответните счетоводни сметки, водени от дружеството, съобразно изискванията на Закона за счетоводството ЗСч: сметка 303 - продукция, която кореспондира със сметка 701 - приходи от продажба на продукция/отписване на продадена продукция/; сметка 304 - стоки, която кореспондира със сметка 702 - приходи от продажба на стоки /отписване на продадени стоки/; сметка 611 - разходи за основна дейност.

Осчетоводените разходи от [фирма] съответстват на декларираните от дружеството разходи в отчета за приходите и разходите, подаден пред Националния статистически институт /НСИ/ и Националната агенция за приходите /НАП/ за 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г.

Поради изложеното, съда счита РА за необоснован и в резултат незаконосъобразен. Съда счита жалбата за основателна, като правилно е изложено в нея, че в резултат на гореизложеното необосновано е непризнаването на разход: в размер на 2000 лв. за 2011 г.; в размер на 39 826,44 лв. за 2012 г.; в размер на 291 748,78 лв. за 2013 г. и в размер на 146 235,49 лв. за 2014 г. В резултат неоснователно е начислена и лихва за забава, изчислена в резултат на установения при ревизията корпоративен данък за внасяне, включително и върху авансови вноски.

На следващо място съда счита РА потвърден с Решението в частта, с която се приема липса на доставка по консултантската услуга, документирана с ф-ра №170 от 12.07.2011 г., издадена от [фирма]. От събраните по делото доказателства се установява, че сделката е извършена действително. Разходът е документално обоснован. Освен сключения договор, за услугата са налице и съпътстващи документи, удостоверяващи нейното правно и фактическо естество. Изпълнителят е отчетел своята дейност, посредством предаване на изготвените проекти и спецификации на машини, необходими за икономическата дейност на [фирма].

д/ Последното изискване за законосъобразност е за съответствие с целта на закона. Правомощието за издаване на акта следва да не е насочено към постигане на друга цел, различна от законоустановената. Несъответствието с целта на закона /превратното упражняване на власт/ обуславя нищожност само, ако преследваната с административния акт цел, различна от

законоустановената, не би могла да се постигне с никакъв акт, нито на същия, нито на който и да е друг орган. Преследваната с издаването на оспорения в настоящото производство акт не сочи на цел, която е различна от законоустановената.

По горните съображения съдът намери жалбата на [фирма] е основателна и следва да се уважи.

При този изход на делото на жалбоподателя следва да се присъдят направени по делото разноси в размер на 2600 лева представляващи 2000 лева адвокатски хонорар, 50 лева държавна такса и 550 лева депозит за СИЕ.

Предвид горното, и на основание чл. 160, ал.1 и чл.161 от ДОПК, АССГ, Трето отделение, 60 – ти състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] вх. „Б“, ет. 4, ап. 34, представлявано от Е. И. Х., РА № Р -22221915008591-091-01/28.04.2017 г. издаден от органи по приходите на ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1120/17.07.2017 г., издадено от и.д. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с което е потвърден установения корпоративен данък за донасяне в размер на 132 483, 31 лв. и лихва за забава в размер на 64 600, 68 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] сумата от 2600 лв. (две хиляди и шестстотин лева) представляващи разноси по делото.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република Б. в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ:

