

РЕШЕНИЕ

№ 7190

гр. София, 10.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 12.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **1212** 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 ДОПК**.

По жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/21.08.2014 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 2130/02.12.2014 г. надиректора на Дирекция "ОДОП", е образувано адм. дело № 263/2015 г. по описа на АССГ. С Решение № 4882 от 09.07.2015 г., АССГ е отхвърлил жалбата изцяло.

С Решение № 1360 от 01.02.2017 г. по адм. дело № 10775/2015 г. по описа на ВАС е отменено Решение № 4882 от 09.07.2015 г. по адм. дело № 263/2015 г. по описа на АССГ и върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд, в частта, в която е отхвърлена жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/21.08.2014 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С. относно установени задължения по ЗКПО за корпоративен данък в размер на 51 986,08 лв., лихви в размер на 40 901,23 лв., както и в частта за присъденото юрисконсултско възнаграждение за разликата над 4279.00 лева до пълния размер от 5200.00 лева. В тази му част е предмет на разглеждане в настоящето дело.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради нарушение на материалния закон. Излага съображения за нищожностна РА. По същество се иска от съда постановяването на съдебно решение, с което атакувания РА, бъде отменен в обжалваната част. Претендира разноските по делото.

Представя подробни писмени бележки по съществуто на спора.

Ответникът – директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика", чрез процесуалния си представител счита жалбата за неоснователна. Претендира 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/ № 1300382 от 13.12.2013 г., изменена със ЗВР№ 1400115/07.04.2014 г., издадениот С. Г. – на длъжност началник отдел "Ревизии и проверки" в Дирекция "СДО", при ТД на НАП - С. /оправомощена със Заповед № РД-01-854/08.07.2013 г. на директора на ТД на НАП - С./ е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК], за определяне на задълженията на дружеството за данък по ЗДДС за периода 01.12.2007 г. - 31.12.2009 г., корпоративен данък и данък по чл. 194, 195 и 204 от ЗКПО за периода 01.01.2008 г. - 31.12.2009 г. Ревизията е следвало да завърши до 08.06.2014 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № 1400115 от 23.06.2014 г., връчен на управителя на дружеството на 26.06.2014 г.

В срока по чл.117, ал. 5 от ДОПК, са постъпили писмени възражения.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/ 21.08.2014 г., издаден от Д. З. – ръководител на ревизията и С. Г. – органа възложил ревизията, връчен на пълномощник на дружеството на 15.09.2014 г. С жалба, вх. № 2553-03-1123/29.09.2014 г., е оспорен РА по административен ред.

С Решение № 2130/02.12.2014 г. на директора на Дирекция "ОДОП", издаденият РА е потвърден в оспорената част. Решението е връчено на 17.12.2014 г.

С жалба, вх. № 53-00-350/22.12.2014 г., РА е оспорен и по съдебен ред.

С атакувания в настоящото съдебно производство РА № [ЕГН]/21.08.2014 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта му, потвърдена с Решение № 2130/02.12.2014 г. на директора на Дирекция "ОДОП" - С., на жалбоподателя [фирма], са установени задължения за корпоративен данък в размер на 51 986,08 лв. и съответни лихви за забава в размер на 40 901,23 лв., както и задължения по ЗДДС общо в размер на 108 372,17 лв. и са определени съответните лихви за забава в размер на 66 526,67 лв., по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Решение № 4882 от 09.07.2015 г. по адм. дело № 263/2015 г. по описа на АССГ е обжалвано пред ВАС. С решение № 1360 от 01.02.2017 г. по адм.дело № 10775/2015 г., влязло в сила на същата дата, РА е потвърден в частта относно установените задължения по ЗДДС общо в размер на 108 372,17 лв. и са определени съответните лихви за забава в размер на 66 526,67 лв., по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], а в частта относно установени задължения за корпоративен данък в размер на 51 986,08 лв. и съответни лихви за забава в размер на 40 901,23 лв., делото е върнато за ново разглеждане. Именно в тази част е предмет на разглеждане в настоящото производство.

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

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

Разгледана по същество, жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на

определените му в закона правомощия. В тази връзка, съдът намира за неоснователни доводите, изложени в жалбата за нищожност на оспорения РА. Видно е, че същият е издаден от органа, възложил ревизията - С., на която е възложено издаването на ЗВР със Заповед № РД-01-854/08.07.2013 г. на директора на ТД на НАП - С. и от ръководителя на ревизията, изрично посочен в заповедта за възлагане на ревизията.

При издаването на РА не е допуснато и твърдяното от жалбоподателя нарушение на материалния закон.

Съдът намира за неоснователни доводите, изложени в жалбата и в представените писмени бележки, че част от задълженията били погасени по давност. Видно, че с оспорения РА е установено, че част от задълженията по начисления ДДС са погасени по давност, като е прието за основателно направеното възражение. В същото време, ревизиращият екип и решаващият орган са изложили подробни аргументи за останалите задължения, които съдът споделя изцяло.

Съгласно **чл.171, ал. 1 от ДОПК**, публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок.

Видно е, че задължението за ДДС за м. 12.2008 г. и за корпоративен данък за тази година следва да се начислят и платят през 2009 г., т.е. давностният срок започва да тече от 01.01.2010 г. и изтича на 31.12.2014 г., докато ЗВР е връчена на 08.01.2014 г. и на основание **чл. 172, ал.1, т. 1 от ДОПК**, е спряла давността. Изтекла е абсолютната погасителна давност, доколкото давностният срок за задължението за корпоративен данък за 2008 г. започва да тече от 01.01.2010 г. и изтича на 31.12.2019 г. Не е изтекла абсолютната погасителна давност за 2009 г., която започва да тече от 01.01.2011 г. и изтича на 31.12.2020 г.

С оспорения РА, е преобразуван финансовия резултат на дружеството жалбоподател за 2008 г., със сумата от 472 460,80 лв. по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], както и за 2009 г. със сумата от 47 400 лв. по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] и е установил допълнително задължение за корпоративен данък съответно в размер на 47 246,08 лв. и 4 740 лв. и съответните лихви.

С Решение № 1360 от 01.02.2017 г. по адм. дело № 10775/2015 г., ВАС е посочил, че съобразно чл.16, ал.1 от ЗКПО, в приложимата му към 2008 г. и 2009 г. редакция, когато една или повече сделки, включително между несвързани лице, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил 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. Разпоредбата на ал.2, т.4 сочи, че отклонение от данъчно облагане е налице при заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. На следващо място, цитираните в решението на ВАС разпоредби са обвързани с тази на чл.10, ал.1 от ЗКПО, като е посочено, че в хипотезите, в които е установено, че определени сделки са привидни, то разходите за тях се явяват документално необосновани, тъй като издадените първични счетоводни документи не отразяват вярно стопанската операция. Тези разходи, съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО, формират данъчни постоянни разлики и не се признават за данъчни цели. Посочено е, че те не

би следвало да признаят за данъчни цели ведно със счетоводните приходи, възникнали по повод на непризнати за данъчни цели разходи до размера на непризнатите разходи - чл.27, т.2 от ЗКПО в редакцията му до изменението е ДВ, бр.95/09 г. - в сила от 01.01.2010 г. Предвид тези изводи по прилагането на ЗКПО, в редакцията на закона за 2008 г. и 2009 г., решението на АССГ е отменено в горепосочената част и делото е върнато за разглеждане от друг състав на същия съд.

При новото разглеждане на делото е допусната, изслушана и приета ССЧЕ. Вещото лице е изследвало счетоводните записвания и регистри на жалбоподателя. Съобразно счетоводната кореспонденция по фактурите за покупки на услуги (СМР) от доставчици, е установено, че в рамките на техните фактурни стойности без ДДС, са осчетоводени разходи по с/ките от група 60 «Разходи по икономически елементи» (с/ка 602 «Разходи за външни услуги»). Със следващи счетоводни записвания разходите са пренесени (отразени) в сметките от група 61 «Разходи за дейността», където аналитично е натрупана себестойност по обекти. По фактурите за продажби на услуги (СМР) на възложители, са осчетоводени приходи по сметките от група 70 «Приходи от продажби» (с/ка 703 «Приходи от продажби на услуги»). След като преминат разходите от сметките от група 61 «Разходи за дейността» в сметките в група 70 «Приходи от продажби», тези по своята същност резултативни сметки се приключват със с/ка 123 «Печалби и загуби от текущата година».

И при двата обекта - «Складова база П. Е. П.» и «Б. С. Д. Л.», възложени за изпълнение на [фирма], по счетоводни данни, е налице превишаване на приходите над разходите, т.е. разходите за СМР по фактури и акт обр. 19, възложени на подизпълнители, са възвърнати чрез приходи от реализацията на СМР по фактури и акт обр. 19 пред възложители при изпълнението на обекта.

Предвид тези констатации следва изводът, че при описания подход за търсене на възникнали във връзка с непризнатите разходи приходи, резултатът от експертизата не би следвало да нулев, т.е. нулев размер на корекциите като цяло, а отрицателен и по-конкретно размерът на приходите /които да не се признаят/ би следвало да превишава размера на непризнатите разходи, предвид наличието на печалба /в неуточнен в заключението процентен размер, каквато задача не е била и поставяна/. Като краен резултат, това би означавало, че жалбоподателят е декларирал и внесъл корпоративен данък за двата процесни периода в по-висок размер от действително дължимия, което от своя страна прави безпредметно за него /и дори влошава положението му/ използването на фактури за фиктивни доставки /безспорен факт, приет и в решението на ВАС/, по които в действителност няма получени услуги. Същите са послужили счетоводно за намаляване на декларирания счетоводен финансов резултат /посредством отчитането им като разходи/, а оттам и на декларирания и внесен корпоративен данък.

Установена е единствено и само счетоводна /посредством посоченото в заключението аналитично отчитане на разходите по обекти/ връзка, но не и фактическа такава между отчитането на разходи по спорните фактури и действителното възникване на приходи във връзка с тях. Касае се за «приходи, възникнали по повод на...». Заключението на ССЧЕ сочи единствено счетоводното отчитане на приходи, за които във връзка с горепосоченото аналитично отчитане приходи и разходи по обекти става ясно, че са намалени за целите на формиране на счетоводния финансов резултат на дружеството със стойността на отчетените разходи по спорните фактури. Не се установи включването на процесите СМР и други услуги в съставени за целите на

последващи облагаеми доставки приемо-предавателни протоколи и/или други документи, удостоверяващи изпълнението на тези последващи доставки от жалбоподателя.

Съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч (отм.), регламентиращ принципа на съпоставимост между приходите и разходите, разходите извършени за определена сделка или дейност, следва да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват през периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Спазването на този принцип осигурява правилността на резултата на предприятието, и обратното, неговото нарушаване води до заблуда на потребителите на финансовите отчети. Съпоставимостта се прилага както за отделната сделка, така и към съвкупността от всички стопански операции за определен период от време. Отразяването на приходите се извършва в момента на изпълнението на критериите за признаване на приход и обикновено това не се придружава от някакви по-сложни изчисления и преценки /СС-18 Приходи, в сила от 01.01.2005 г., Обн. ДВ. бр.30 от 7 Април 2005г., изм. ДВ, бр.86 от 26 Октомври 2007 г./.

Продажбите на стоки и услуги, при които се признават приходи, са водещото действие по отношение отразяването на разходите в размер на тяхната себестойност. Съгласно чл. 13, ал. 1 от ЗСч (отм.) активите, собственият капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческата им цена или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. От гледна точка на Общите разпоредби на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия „разход” е намаляването на икономическата изгода през отчетния период под формата на извеждане извън предприятието или намаляване на активите, или увеличаване на пасивите, което води до намаляване на собствения капитал, отделно от това, което подлежи на разпределяне между собствениците на капитала, и преоценката, отразена в собствения капитал. Ако резултатът от възлагането на една услуга не е получен от възложителя, но за документирание на извършването ѝ са съставени фактури и в счетоводството му са отчетени разходи, дори и тези разходи от формална страна да участват в себестойността на произведените и продавани от възложителя стоки и услуги, реално и фактически няма как да бъдат изведени при потреблението им от активите на предприятието и въз основа на това за него във връзка с продажбата им да възникне приход по смисъла на СС 18.

Безспорно е установена по делото липса на реално извършени доставки на услуги по всяка от процесите фактури, издадени през 2008 г. и 2009 г. от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Отчетените по 29-те фактури разходи представляват документално необосновани разходи. Същите документират стопански операции, за които не може да се приеме, че са реално извършени. В разпоредбата на чл.10, ал.1 от ЗКПО законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обоснованост, според специфичните изисквания и за целите на ЗКПО. Съгласно посочената норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводство, отразяващ вярно

стопанската операция. Текстът на цитираната разпоредба ясно дефинира, че за да бъде третиран като документално обоснован един счетоводно отчетен разход, материалният данъчен закон изисква за целите на данъчното облагане да са налице две кумулативно изпълнени изисквания. Първо - да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон. Едновременно с това, като второ условие законът изисква този документ да отразява вярно стопанската операция. Така, като основен принцип в данъчното облагане законодателят имплементира принципа за предимство на съдържанието пред формата. Горното се потвърждава и от съдържанието на следващите ал. 2 и ал. 3 на същия член от закона /чл.10 от ЗКПО/. Тази специфика при определяне на данъчния финансов резултат, за разлика от чисто счетоводните цели при изготвянето на финансовите отчети, произтича от основните принципи за равнопоставеност на данъчните субекти и единно данъчно третиране. Посредством разписаните в материалния данъчен закон специфични изисквания, законодателят приема правила за определяне на принципно единна данъчна основа за всички стопански субекти, която да осигури неутрално прилагане на закона и еднаква данъчна тежест, независимо от това каква счетоводна политика е била възприета и приложена от различните данъчни субекти.

За целите на ЗКПО, спорните разходи следва да се третират като документално необосновани по см. на чл.10, ал.1 от ЗКПО. Доказано е, че не може да се установи тези услуги да са действително получени и вложени в конкретни обекти на дружеството, респективно да са правилно отчетени и признати като разход за текущия период.

В съответствие с горното е и направеното в решението на ВАС заключение, че с отчитането на тези разходи, за които е доказано, че не документират реално осъществени доставки на услуги от спорните контрагенти и не може да се установи по категоричен начин, че същите са действително вложени в конкретен обект, чрез признаването им във финансовия резултат на дружеството са включени суми, водещи до отклонение от облагане.

Налице е хипотезата на чл.16, ал.2, т. 4 от ЗКПО и посредством извършената данъчна регулация обосновано и законосъобразно е неутрализиран данъчният ефект от процесите сделки. При поисканото от жалбоподателя формално прилагане на действащата за спорните периоди редакция на чл.27, ал.1, т.2 от ЗКПО, този ефект не може да бъде постигнат. Напротив, постига се пълно обезмисляне на предвидените в чл.26, т.2 и чл.16, ал.1, т.4 от ЗКПО регулации. Не са налице фактически основания за прилагане на чл.27, ал.1, т.2 от ЗКПО по описания и

предложен в заключението на вещото лице начин, тъй като в същото са отразени счетоводно отчетени във връзка със спорните разходи приходи по размер, но по делото по никакъв начин не е доказано, че приходи в този размер са възникнали съгласно изискванията на счетоводното законодателство в предприятието на жалбоподателя именно при изразходване в процеса на дейността на жалбоподателя на реално неполучени стоки и услуги, предмет на доставка по спорните фактури.

По изложените съображения, настоящият съдебен състав намира за основателна извършената с оспорения ревизионен акт корекция на счетоводния финансов резултат на [фирма] по реда на чл.26, т.2 и чл.16, ал. 2, т.4 от ЗКПО със сумата в размер на 494 460,83 лв., като правилна и обоснована. Настоящата инстанция намира, че са налице основания за непризнаването на разходите във връзка с тези доставки и в частта на облагането по ЗКПО.

На основание **чл.16, ал.2, т. 4 от ЗКПО** за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

С оглед гореизложеното, съдът счита, че жалбата е неоснователна в тази си част и като такава следва да се остави без уважение.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД приема, че обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган и в съответната форма, като са спазени процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и не страда от пороци, обуславящи неговата отмяна.

Доколкото е изтекла абсолютната погасителна давност по отношение на задълженията по ЗКПО за 2008 г., съдът ще отмени РА в тази му част, както следва:

- КД за довносяне в размер на 47 246,08 лв.,
- дължими лихви за просрочие в размер на 26 778,08 лв. и
- лихви за вноски в размер на 6 301,50 лв.

Съдът ще потвърди РА по отношение задълженията по ЗКПО за 2009 г., както следва:

- КД за довносяне в размер на 4 740,00 лв.,
- дължими лихви за просрочие в размер на 2137,31 лв. и
- лихви за вноски в размер на 5684,34 лв.

По разноските :

Нормата на чл. 226, ал. 3 от АПК сочи, че съдът се произнася и по разноските за водене на делото във Върховния административен съд при връщане на делото за ново разглеждане. Съдебните разноски са разходите на страните, произтичащи от участието им в административното

производство. Всяка от страните по делото е отговорна за направените разноски. Отговорността за разноски по принцип е обективна /безвиновна/, защото загубила спора страна отговаря за разноски, дори ако е положила най-голямо старание да води процеса добросъвестно. Съгласно разпоредбата на чл. 81 от ГПК /приложима по силата на параграф 2 от ДР на ДОПК/, по присъждането на разноски, съдът се произнася във всеки акт, с който приключва разглеждането на делото в съответната инстанция. Отговорността за разноските е гражданско облигационно отношение, то произтича от процесуалния закон и е уредено от него. Задължението за разноски произтича от неоснователно предизвикания правен спор и тежестта за тях е за страната, която неоснователно е предизвикала същия.

При този изход на спора, съдът следва да възложи направените по делото разноски на жалбоподателя, **съобразно отвърлената част**, като присъди разноски за депозит за експертиза и юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с Наредба 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения /последно изм. ДВ бр. 45 от 15.05.2020 г. / в размер на 448,52 лева, както и разноски за ДТ юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред ВАС по административно дело № 10775/2015 г. в размер на 451,91 лв. на основание чл. 226, ал. 3 от АПК.

При този изход на спора, съдът следва да възложи направените по делото разноски на ответника, **съобразно отменената част**, като присъди разноски и адвокатско възнаграждение, съобразно представен списък в размер на 4626,49 лева, и разноски за ДТ и адвокатско възнаграждение за процесуално представителство пред ВАС по административно дело № 10775/2015 г. в размер на 4345,44 лв. на основание чл. 226, ал. 3 от АПК. Съдът намира, че с оглед възложените разноски и за двете страни, следва да бъде направено прихващане, при което ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя сума в размер на 8071,50 (осем хиляди седемдесет и един лева и петдесет стотинки) лева.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I отделение, 21 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по ЖАЛБАТА на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № [ЕГН]/21.08.2014 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 2130/02.12.2014 г. на директора на Дирекция "ОДОП", в частта, с която е определен КД за довносяне в размер на 47 246,08 лв. и лихви за просрочие в размер на 33 079,58 лв.

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/21.08.2014 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 2130/02.12.2014 г. на директора на Дирекция "ОДОП", в частта, с която е определен КД за довносяне в размер на 4 740,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 7 821,65 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- С. ДА ЗАПЛАТИ на [фирма], ЕИК[ЕИК], разноски в размер на 8071,50 (осем хиляди седемдесет и един лева и петдесет стотинки) лева.

***РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.*

СЪДИЯ: