

РЕШЕНИЕ

№ 2054

гр. София, 15.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 11.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **8194** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба, подадена от Строително-предприемачески холдинг” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 7, представлявано от Г. И. Г. – управител, срещу Ревизионен акт № Р-22222514000707-091-001/12.12.2017г. издаден от С. Н. Г. на длъжност Началник на отдел, възложил ревизията и М. Б. М. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, при ТД на НАП - С., в частта в която е потвърден с Решение № 891/22.06.2018г. на Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно – осигурителна практика” при ЦУ на НАП, относно установения корпоративен данък(КД) за 2010г.; на установените задължения за данък по чл. 43 от ЗДДФЛ за 2012 г. и на определените задължения за осигурителни и здравни вноски, както следва: за фонд ДОО, за фонд ДЗПО-УПФ и за здравно осигуряване, ведно с начислените лихви за забава, и в частта, с която се изменя установения резултат по ЗКПО като допълнително определеният КД за 2009г. в размер на 316 940,51 лв. се определя на 219 201,20 лв. и съответните лихви; допълнително определения КД за 2011г. се определя на КД в размер на 168 719, 42 лв. и съответните лихви.
С жалбата се иска отмяна на оспорения РА като неправилен поради нарушение на материалния закон и съществени нарушения на административно производствените правила. Твърди, че РА е нищожен поради липса на доказателства за компетентност на издателя на ЗВР и на лицето, издало заповедта за определяне на компетентен орган.

Прави възражение за изтекла погасителна давност за установените публични вземания, определени за 2009 г., на основание чл. 171, ал.1, вр. с чл.172, ал.1, т.1 и т.5 от ДОПК. Излага съображения за нарушение на разпоредбата на чл.75, ал.1 и ал.3 от ЗКПО. Относно финансовата 2009г. в хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил подробни писмени обяснения за погрешно осчетоводяване на две фактури, осчетоводени през 2007г. - №0...086/11.12.2007г. и №0...088/11.12.2007г., издадени във връзка с авансови плащания, осчетоводени като приход за съответната година, което е довело до увеличаване финансовия резултат и респективно до плащане на КД в по-голям размер за предходни години, като това обстоятелство е утвено в началото на 2009г. и съобразно действащата нормативна уредба е направена корекция на КД, но не е съобразено от административния орган при произнасяне по жалбата срещу РА. Твърди, че за финансовата 2010г. дружеството коректно на основание чл.75, ал.1 и ал.3 ЗКПО е извършило корекция в посока намаление на КД за 2010г., за което при административното обжалване са представени доказателства, необсъдени от решаващия орган. За финансовата 2011 г. жалбоподателят счита, че в нарушение на материалния закон не е призната извършена корекция на финансовия резултат по реда на глава дванадесета от ЗКПО в посока намаление на дължимия КД за сумата от 55 519,04лв., като вследствие на непризнатата корекция неправилно е определен КД в размер на 168 719,42 лв. Счита, че фактура №200...55/23.10.2009г. за изпълнение на СМР по договор и кредитно известие №300...36/02.08.2010г. не са обсъдени и взети предвид при издаване на акта, чиято отмяна се иска.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Л., която поддържа жалбата, претендира за разноски. Подробни съображения излага в писмена защита.

Ответникът - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, представляван от упълномощения си процесуален представител, юрк. Ст. М., поддържа становище за неоснователност на жалбата по мотиви, изложени в решението на директора на дирекция "ОДОП". Претендира заплащането на юрисконсултско възнаграждение на осн. чл.161, ал.1 ДОПК, алтернативно на осн. чл. 161, ал.3 от ДОПК, в размер на 11 244,53 лв. Подробно становище излага в писмени бележки.

СГП, редовно призована, не взема становище.

Съдът, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22222514000707-020-01 от 11.09.2014 г., връчена на упълномощено лице на 17.09.2014 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] ([фирма]) за определяне задълженията на дружеството, както следва: за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г., за данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2009 г., за данък върху разходите за превозни средства за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2009 г., за данък върху представителните разходи за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г., за данък върху добавената стойност за периодите от 01.05.2011 г. до 31.05.2013 г., за м. 07.2013 г. и за периодите от 01.09.2013 г. до 31.07.2014 г., за корпоративен данък за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г., за УПФ - за осигурители за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г., за вноски за здравно осигуряване – за осигурители за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г., за ДОО – за осигурители за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г. и за фонд ГВРС за периодите от 01.01.2008 г. до

31.12.2010 г.

Със Заповед №Р-22222514000707-023-01/20.10.2014 г., на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, ревизионното производство е спряно, считано от 20.10.2014 г. Възобновено е със Заповед №Р-22222514000707-143-01/30.11.2015 г., считано от 30.11.2015 г. и е определен срок за завършване на ревизията – 26.01.2016 г. Със Заповед №Р-22222514000707-020-002/19.01.2016 г. е продължен срока за завършване на ревизията до 26.03.2016 г., а със Заповед №Р-22222514000707-020-003/14.03.2016 г. е променен обхвата на ревизията - периодите за установяване на задълженията за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за УПФ - за осигурители, за вноски за здравно осигуряване – за осигурители, за ДОО – за осигурители са от 01.09.2008 г. до 31.12.2012 г., а за фонд ГВРС - от 01.09.2008 г. до 31.12.2010 г.

На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК въз основа на Заповед №Р-22222514000707-ЗИД-001/23.03.2016 г., Заповед №Р-22222514000707-ЗИД-002/16.09.2016 г. и Заповед №Р-22222514000707-ЗИД-003/17.03.2017 г. на изпълнителния директор на НАП, както и Заповед №Р-22222514000707-020-004/24.03.2016 г., Заповед №Р-22222514000707-020-006/20.09.2016 г. и Заповед №Р-22222514000707-020-007/22.03.2017, издадени от органа възложил ревизията, срокът за завършване на ревизионното производство е продължен до 27.06.2017 г. Със Заповед №Р-22222514000707-020-005/10.06.2016 г. е променен състава на екипа от ревизори.

Със Заповед №Р-22222514000707-023-002/21.06.2017 г., на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК, ревизионното производство е спряно, считано от 21.06.2017 г. за срок до 21.09.2017 г. Възобновено е със Заповед №Р-22222514000707-143-002/25.09.2017 г. и е определен срок за завършване на ревизията – 02.10.2017 г.

Описаните заповеди са издадени от С. Н. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП С., дирекция СДО, упълномощена със Заповед №РД-01-854/08.07.2013г. на директора на ТД на НАП С. Заповедта е издадена на основание чл. 11, ал.1, т.1 от ЗНАП от директора на ТД на НАП [населено място].

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22222514000707-092-001 от 11.10.2017 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 07.11.2017 г.

На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите на РД с вх. №2553-06-2454/08.12.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С., дирекция СДО, ведно с приложени доказателства – 30 броя папки-класъора. С издадения РА възражението е прието за частично основателно, като е уважено единствено възражението за изтекла погасителна давност за задължението за корпоративен данък за 2008 г.

Ревизията приключва с РА №Р-22222514000707-091-001 от 12.12.2017 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП С., дирекция СДО - орган, възложил ревизията и М. Б. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., дирекция СДО - ръководител на ревизията. РА е връчен на 11.01.2018 г.

Установено е, че през ревизираните периоди [фирма] е изпълнител на основни инфраструктурни обекти, които включват водопроводна и канализационна мрежа, канално-помпени станции, електрическа мрежа и пътища. Разполага със собствени

транспортни средства, машини, съоръжения и оборудване, както и наети по трудов договори квалифицирани и общи работници в областта на строителството. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 02.02.2002 г.

В хода на ревизионното производство, от представените доказателства, подробно описани в ревизионния доклад, органите по приходите са приели, че представените документи не мотивират извършеното намаление на дължимия корпоративен данък, вследствие на открити счетоводни грешки, както следва: за 2009 г. със сума в размер на 970 160,83 лв., за 2010 г. със сума в размер на 446 837,19 лв., за 2011 г. със сума в размер на 55 519,04 лв. и за 2012 г. със сума в размер на 1 812 232,64 лв. Посочили са също, че е установено несъответствие между размера на отразените в счетоводните справки корекции на счетоводни грешки, водещи до намаление на корпоративния данък за отделните финансови години и декларираното намаление с ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Обобщено е, че няма стойностно съответствие между представените документи (фактури и мемориални ордери) и декларираните намаления на корпоративния данък по реда на чл. 75, ал. 3 от ЗКПО. За извършеното от дружеството увеличение на дължимия корпоративен данък за 2009 г., 2010 г. и 2011 г., е посочено единствено, че не са представени доказателства за счетоводни грешки.

С оспорения РА е установено задължение за довносяне на данък по чл. 43 от ЗДДФЛ за 2012 г. в размер на 1 120,10 лв. и са начислени и лихви за забава.

На база представени от дружеството документи и справки за начислени/изплатени трудови възнаграждения и възнаграждения по договор за управление и контрол за ревизираните периоди и начислени и внесени осигурителни вноски и данък по чл. 42 от ЗДДФЛ, както и след извършени справки в информационната система на НАП за декларираните от дружеството задължения и внесени суми, органите по приходите са установили несъответствия. По отношение на вноските за ДОО, ДЗПО, ЗО и ГВРС в констативната част на РД се съдържат таблици, които съдържат подробна информация за декларираните осигурителни и здравни вноски за всички ревизирани периоди, за установените в хода на ревизията задължения за същите и установените от органите по приходите разлики, за размера на внесените суми и начислените лихви за забава.

В законоустановения срок е подадена срещу РА жалба вх. №2553-06-162/25.01.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С., дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ (СДО) и вх. №23-30-9/02.02.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., молба с вх. №23-30-9/13.03.2018 г. и молба вх. №23-30-9/15.03.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 891/22.06.2018г. на Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно – осигурителна практика” (Дирекция „ОДОП”) при ЦУ на НАП, е изменен РА № Р-22222514000707-091-001/12.12.2017г. в оспорената част на установения резултат по ЗКПО за 2009г. и 2011г., както следва: Допълнително определения корпоративен данък (КД) за 2009г. в размер на 316 940,51 лв., е определен на 219 201,20 лв. и съответните лихви; Допълнително определения корпоративен данък за 2011г. в размер на 751 191,76 лв., е определен на 168 719,42 лв. и съответните лихви. С Решението е потвърден е РА, в оспорената част на установения корпоративен данък за 2010г. 260 965,10 лв. и съответните лихви, както и установените задължения за данък по чл.43 от ЗДДФЛ за 2012г. и на определените задължения за осигурителни и здравни вноски за фонд ДОО (м.06.2009г., м.05.2010г., м.01.2011г., м.09.2012г., м.01 - м.10, м.12.2013г.), за фонд ДЗПО – УПФ (м.10.2008г., м.06.2009г., м.05.2010г., м.10.2010г., м.06.2011г.,

м.09.2012г., м.01-м.10,м.12.2013г.) и за здравно осигуряване (м.06.2009г., м.05.2010г., м.05.2012г., м.09.2012г., м.01.2011г., м.01.-м.10, м.12. 2013г.), ведно със съответните лихви. Съобразно изложеното в частта на облагането по ЗДДС, решаващата инстанция е приела за незаконосъобразно извършеното с РА увеличение на декларираните от дружеството счетоводни финансови резултати по ЗКПО за периодите 2011 г., 2012 г. и 2013 г., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, със стойността на фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] през посочените периоди.

Във връзка с доводите в жалбата, в съдебното производство от жалбоподателя са представени писмени доказателства: фактура № [ЕГН]/11.12.2007г. и фактура № [ЕГН]/11.12.2007г., издадени от [фирма] на ИА „Социални дейности” на МО”; Договор за рамково споразумение № 135 от 27.11.2007г., между Изпълнителна агенция „Социални дейности на МО», в качеството си на възложител и [фирма], в качеството си на „изпълнител” за обект: „Изработване на работен проект и изпълнение на РСМР на закрити плувни басейни в СК „Червено знаме”, [улица], [населено място]”; Договор № Б – 8/10.12.2007г.; Договор № Б – 9/10.12.2007г.; фактура № 20...055/23.10.2009г.; фактура/кредитно известие №30...036/02.08.2010г.; осчетоводяване група 70-Приходи от продажба на услуги за 2007г., 2009г., 2010г. Допълнително са представени Актове обр. 19 за изпълнени натурални видове СМР от 24.04.2009г., 20.05.2009г. и 19.06.2009 г. за обект СМР за преустройство на почивен дом „П.”, [община].

Представените писмени доказателства не са оспорени от ответната страна и са приобщени към доказателствената съвкупност.

По искане на жалбоподателя е допусната и назначена съдебно счетоводна експертиза, по която вещото лице е изготвило основно и две допълнителни заключения, които ще бъдат обсъдени при излагане на мотиви по съществуващото на спора.

ПРАВНИ ИЗВОДИ:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила.

Проверката за нищожност, съгласно чл. 168, ал. 2 от АПК се извършва служебно от съда, дори когато няма искане за това от някоя от страните. Нищожността на един административен акт е порок, който е толкова тежък, че прави абсолютно невъзможно санирането му. На първо място, като безспорен критерий за нищожност, е очертана липсата на компетентност на административния орган да издаде акта. Компетентността на административния орган представлява кръга от въпроси от

сферата на изпълнителната власт, които той едновременно е овластен и задължен да решава. Конституцията на Република България и АПК прогласяват принципа на законоустановеност на компетентността на административните органи. Те могат да действат само въз основа на закона и в рамките на правомощията си, а актовете и действията им извън тях са винаги нищожни - не пораждаат правни последици. В Тълкувателно решение № 2-91-ОСГК на Върховния Съд е посочено, че "всяка некомпетентност води до нищожност". В разглеждания случай ревизията е възложена от компетентен по смисъла на чл. 112 от ДОПК орган, оправомощен със Заповед №РД-01-854/08.07.2013г. на директора на ТД на НАП С., овластен от закона - чл.11 ЗНАП, поради което неоснователно е възражението на жалбоподателя за нищожност на оспорения акт поради липса на компетентност на органа издал ЗВР.

1. Направено е възражение за погасяване по давност на установените публични задължения за 2009г. в частта на облагане по ЗКПО.

Съгласно чл.171, ал.1 ДОПК, в сила от 01.01.2006 г., 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. Установеният с ревизионния акт корпоративен данък, главница и лихви за календарната 2009 г. е следвало да бъде внесен в срок до 31.03.2010 г., съответно давността е започнала да тече на 01.01.2011г. С връчването на 17.09.2014г. на ЗВР №Р-22222514000707-020-01 от 11.09.2014г. е започнала ревизията за установяване на тези вземания и давността е спряна, на основание чл.171, ал.1, т.1 от ДОПК. Посочената правна норма регламентира спиране на давността при започване на производство за установяване на публичното задължение до издаване на акта, но не за повече от една година.

Няма пречка в рамките на този едногодишен срок да бъде спряно самото ревизионно производство, при условията на чл.34 от ДОПК, както в случая това е сторено двукратно съответно, със Заповед №Р-22222514000707-023-01/20.10.2014 г., на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК и със Заповед №Р-22222514000707-023-002/21.06.2017 г., на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК. Това обаче не означава, че едногодишният срок по чл.172, ал.1, т.1 ДОПК е спрян със спирането на ревизията, нито пък че петгодишният давностен срок по чл.171, ал.1 ДОПК е спрян и не тече в периода, в който самото ревизионно производство е спряно. Спирането на ревизионното производство е факт, който не е предвиден в нито една от хипотезите на чл.172, ал.1 ДОПК, поради което неговото проявление, не може да има за правна последица спиране на давностния срок по чл.171, ал.1 ДОПК. Започването на данъчна ревизия спира давностния срок за не повече от една година, независимо дали в този период самото ревизионно производство е спряно. Както материалните, така и процесуалните норми, регулиращи обществените отношения с предмет установяване и разчитане на данъчните задължения към бюджета са императивни, поради което, каквото и да разширително тълкуване е недопустимо. Съдебната практика е непротиворечива по отношение на изложените до тук съображения. Достатъчно например в този смисъл е да се посочи Решение № 8153 от 18.06.2009 г. на ВАС по адм. д. № 15523/2008 г., I о.

Според правилото, регламентирано в разпоредбата на чл. 172, ал.1, т.5 от

ДОПК, давността спира с налагането на обезпечителни мерки. В тази хипотеза, законодателят не е предвидил нарочен срок на действие на спирането, аналогичен на обсъждания по-горе в настоящото решение едногодишен срок. В хода на ревизионното производство са наложени обезпечителни мерки с ПНОМ № 2553-00-1783/07.12.2015г., отменено с Решение № 1186 от 25.02.2016г. по адм.д. 102/2016г. на АССГ и с ПНОМ № С-162225-023-0000343/02.03.2016г., отменено с Решение № 6313 от 18.10.2016г. по адм.д. 7417/2016г. на АССГ. Производствата, свързани с оспорване на посочените ПНОМ, са без значение, тъй като по отношение на обстоятелствата, водещи до спиране на давността, не е налице правилото на чл.172, ал.2 от ДОПК, че ако актът прекъсващ давността бъде отменен, давността не се счита за прекъсната. Напротив, съгласно чл.197, ал.6 от ДОПК изпълнението на постановлението, с което се налага обезпечението, не може да бъде спряно поради обжалването му. В случая от значение е обстоятелството по налагане на обезпечителни мерки и това обстоятелство спира давността, на която се позовава жалбоподателя. В конкретния случай ревизионното производство е спирано два пъти във връзка с издаването на ПНОМ: от 07.12.2015г. до 25.02.2016г.(когато е отменено) за срок от 2 месеца и 18 дни и от 02.03.2016г. до 18.10.2016г. за срок от 7 месеца и 16 дни(когато е отменено), или общо срокът на спиране е 10 месеца и 4 дни. Следователно, след като към този срок прибавим едногодишния срок по чл.171, ал.1 ДОПК, давността е спряла да тече за срок от 1 година, 10 месеца и 4 дни.

Като прибавим към 5 годишния срок по чл.171,ал.1 ДОПК 1г., 10м. и 4 дни., погасителната давност изтича на 04.10.2017г., а РА е издаден на 12.12.2017г., т.е. към този момент задълженията на жалбоподателя за КД за 2009г. са били погасени по давност, каквото възражение жалбоподателят е направил при оспорването на РД и РА., следователно процесните данъчни задължения са били погасени по давност преди датата на издаване на ревизионния акт. В нарушение на чл. 168, т. 3 от ДОПК е издаден ревизионен акт, който е материално незаконосъобразен и подлежи на отмяна на това основание. Допълнителен аргумент за отмяна е и факта, че ревизионният акт установява дължими публични задължения с цел тяхното събиране и е изпълнително основание за започване на принудително изпълнение, доколкото в теорията се приема, че погасителната давност поражда правни последици само по отношение на принудителното събиране на задължението. РА в тази част подлежи на отмяна само на това основание, без обсъждане по същество на размера и основанието на установените публични задължения.

За пълнота на изложението, съдът след като разгледа останалите възражения, направени с жалбата, относно КД за 2009 г., счита счита същите за основателни.

Установените задължения по ЗКПО за 2009 г. в потвърдената част на РА с решението на директора на Д"ОДОП" е във връзка с представени от дружеството 31 мемориални ордери, осчетоводени през 2009г., издадени на 31.12.2009г. във връзка с неосчетоводени през този период разходи за гориво, направени през 2008г., разходи за бъдещи периоди, задължения към доставчици, доначислени са разходи за амортизации на транспортни средства и леки автомобили, осчетоводени са фактури от 2007г., отписани са ДМА и др.

Жалбоподателят твърди, че административният орган не е отчетел фактури №0...086/11.12.2007г. и №0...088/11.12.2007г., с чиято данъчна основа също следва да се коригира финансовия резултат, тъй като същите са издадени във връзка с авансови плащания, а са осчетоводени като приход за съответната година, което е довело до увеличение на финансовия резултат и респективно до плащане на КД в по-голям размер за предходните години. Това се оспорва от ответната страна.

Счетоводната грешка може да се изразява в неотчетен разход в периода, в който е следвало да бъде отчетен или в неправилно признат приход в периода, в който не е следвало да бъде признат. Съгласно чл. 75, ал. 1 от ЗКПО при откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с минали години, данъчните финансови резултати за съответните минали години се коригират съгласно изискванията на действащите през съответните минали години закони така, че все едно грешката не е била допусната. При определяне на дължимия годишен корпоративен данък за текущата година с разликата между данъчното задължение преди и след корекцията в резултат на грешката се коригира годишният корпоративен данък за текущата година (чл. 75, ал. 3 от ЗКПО).

В спорното съдебно производство, двете страни - данъчният субект и административният орган са равнопоставени. Те имат еднакви възможности за извършването на процесуални действия, насочени към разкриване с помощта на доказателствените средства на истината относно фактите, релевантни за спорното право. Решаващо при разпределението на доказателствената тежест между данъчния субект – жалбоподател и административния орган – ответник по жалбата е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила, като относно факта, обуславящ тази последица, страната носи доказателствената тежест. Принципите на обективната истина и служебното начало в съдебния административен процес, налагат съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без да има значение, дали те са представени от страната, която носи доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са издирени служебно от съда.

В съдебното производство е открита възможността за оспорване на констатациите от акта с всички допустими по ГПК, АПК, ДОПК доказателствени средства, както и представяне на доказателства, които не са представени в хода на ревизията. В разпоредбата на чл. 158 от ДОПК са визирани особените правила за доказателствата в съдебното производство, поради което се налага извода, че са допустими всички останали доказателства и доказателствени средства, като тяхната доказателствена стойност с оглед разпоредбата на § 2 от ДОПК се цени съгласно правилата на ГПК. Това обуславя неоснователност на възражението на ответника, че посочените фактури, след като не са представени в ревизионното производство, не могат да бъдат основание за определяне на задължения по ЗКПО. Освен това ответникът не е оспорил така представените доказателства и същите са приети от съда и са използвани при изготвяне на ССЧЕ.

Процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на дружеството и са

издадени на основание Договор за рамково споразумение № 135 от 27.11.2007г., между Изпълнителна агенция «Социални дейности на МО», в качеството си на «възложител» и [фирма], в качеството си на „изпълнител” с предмет „Изработване на работен проект и изпълнение на РСМР на закрити плувни басейни в СК „Червено знаме”, [улица], [населено място]” и сключените Договор № Б – 8/10.12.2007г. и Договор № Б – 9/10.12.2007г. Договорено е възложителят да заплаща 30 % от стойността по чл. 2, ал. 1 авансово при подписване на всеки от договорите, съответно 3942907,70 x 30 % = 1182872,31 лв. без ДДС (ф-ра № 86/11.12.2007г.) и 3897341,93 x 30 % = 1169202,58 лв. без ДДС (ф-ра № 88/11.12.2007г.).

От назначената по делото ССЧЕ се установява, че по счетоводни данни, записването относно фактурната стойност без ДДС (данъчна основа), е по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиенти”, вместо по кредита на с/ка 412 „Клиенти по аванси” срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиенти”. Според вещото лице при осчетоводяването на „аванс по договор” по кредита на приходна с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги”, вместо по кредита на разчетна с/ка 412 „Клиенти по аванси”, по счетоводни данни, при годишното приключване на приходните и разходните сметки, се формира по-голям счетоводен (данъчен) финансов резултат, като основа за облагане с КД по ЗКПО. При включване на фактури №№ 0...086/11.12.2007г. и 0...088/11.12.2007г. в състава на признатите корекции в «намаление» на деклариран корпоративен данък (КД) по чл. 75, ал. 3 от ЗКПО, при преизчислението на данъка се достига до резултат – КД 0,00 лв., което вещото лице е онагледило в таблица 10. Следва изводът, че допуснатата счетоводна грешка подлежи на корекция, поради което с оглед изложеното, жалбата в частта на установените публични вземания по ЗКПО за 2009г. в размер на 219 201,20лв. ведно с лихвите за периода от 01.04.2010г. до 12.12.2017г. в размер на 172 527,93лв.(изчислени с ел.калкулатор на НАП), е основателна и в тази част РА следва да бъде отменен поради изтекла погасителна давност и незаконосъобразност.

2.Жалбата е неоснователна и недоказана в частта на установеното с РА публично вземане за **КД за 2010г.** в размер на главница от 206 965,10 лв. и лихва в размер на 178 467,93лв.

През 2010 г. по дебита на сметка 122 с МО са осчетоводени разходи за лихви, касаещи предходни периоди(2006 г., 2007 г. и 2008 г.), неотчетени приспаднати аванси, осчетоводени са разходи, вкл. по фактури от минали години (2007 г., 2008 г., 2009 г.), задължения по лизингови договори, разходи за гориво и консумативи, отписване на вземане и др., описани подробно в изготвена от дружеството справка. С описаните в справката на жалбоподателя разходи общо в размер на 4 468 371,85 лв., касаещи предходни периоди, е намален дължимия корпоративен данък за 2010 г. по реда на чл. 75, ал. 3 от ЗКПО. След анализ на представените по ревизионната преписка доказателства, е прието че същите не са достатъчни да обосноват извършената корекция на КД на основание чл.75, ал.3 ЗКПО, тъй като в представените от ревизирания субект справки се съдържат единствено обобщени данни за издадените от дружеството мемориални ордери, които

сами по себе си не основават допуснати счетоводни грешки, подлежащи на корекция по реда на чл.75 ЗКПО. Не са установени счетоводни грешки, отразени в спорните мемориални ордери. Решаващият орган е приел, че не са оборени констатациите в РА за необосновано коригиране на корпоративния данък в посока намаление, поради което за 2010 г. при признаване на извършеното от дружеството увеличение, би се следвало допълнително корпоративен данък в размер на 496 366, 02 лв., но с оглед разпоредбата на чл. 155, ал. 8 от ДОПК, която не позволява РА да се изменя във вреда на жалбоподателя, резултата за корпоративен данък за 2010 г. е прието да остане в размера, определен с РА, а именно – 310 493,93 лв., с разлика за довносяне – КД 260 965,10 лв. и лихва 178 467,93 лв.

От назначената ССЧЕ се установява, че с най-голям относителен дял в корекциите в «намаление» по чл. 75, ал. 3 от ЗКПО в отчетен период 2010г. се явяват счетоводните записвания по дебита на с/ка 122 «Неразпределена печалба от минали години» срещу кредити-ране на с/ка 402 «Доставчици по аванси» («Вземания от доставчици по аванси»). В с/ка 402 се отчитат аванси по договори с доставчици - изпълнители на СМР, по издадени от тях фактури на [фирма]. При строителството на обектите, изпълнителите следва да фактурират изпълнение на СМР, от което да приспадат аванс СМР, по договор. При завършването на обектите, следва да издадат на [фирма] окончателни фактури за изпълнение на СМР, от които да приспадат останалия неусвоен аванс СМР за да се получи крайна сума за доплащане, с която окончателно да приключат сметните взаимоотношения между страните по строителството на обектите. Наличието на неусвоени (неприспаднати) аванси по дебита на с/ка 402 след завършването на обектите, за [фирма] ще означава, че или не са му издадени окончателни фактури от доставчиците за стойността на изпълнените СМР в пълен обем, срещу които то да осчетоводи разходи за СМР в себестойността на обектите или, което е по-малко вероятно, не са му предоставени СМР до размера на авансите. Корекциите (отписването на авансите) в с/ка 122 ще се яви обосновано, ако срещу тези аванси е имало изпълнение на СМР, което не е било фактурирано и това се е отразило на себестойността. От Справката е видно, че [фирма] е доставчик, с който [фирма] отчита най-голям размер на неуредени сметни взаимоотношения по разчетната с/ка 402 „Доставчици по аванси”, по договори за изпълнение на СМР. Доставчикът във времето е изпълнявал СМР на различни обекти, по справки за фактури и за неусвоени аванси.

Във връзка със защитната теза на жалбоподателя на вещото лице е възложено да извърши съпоставка между актуваното строителство (в смисъл стойност на работите по актове обр. 19) с предоставените аванси независимо дали са издадени окончателни фактури за СМР или не, и да даде заключение дали срещу предоставените аванси стоят действително извършени работи; Авансите следва ли да се считат усвоени, т.е. такива срещу които има извършени СМР или се касае до неусвоени аванси и как се отразява това върху финансовия резултат за 2010г. От това заключение е видно, че за всички актувани СМР са издадени фактури, като вещото лице е изказало предположение, че за неусвоените аванси, за които жалбоподателят не е предявил възстановяване на вземанията, следва да са налични

протоколи обр.19 за установяване на завършването и заплащането на СМР на обектите, срещу които доставчикът не е издал фактури.

Вещото лице е извършило съпоставка между извършеното строителство с платените аванси, което е обективизирано във второто допълнително заключения. От жалбоподателя са представени допълнително доказателства: заверени копия от Актове обр. 19 за СМР (без фактури) с обща стойност на актуваното строителство в тях в размер на 3 270 356,33 лв. (без приспадане на аванси), без ДДС, както следва: Акт обр. 19 с дата 24.04.2009г. за изпълнени натурални видове СМР на обект СМР за преустройство на почивен дом „П.“, общ. Ч., изпълнител [фирма], възложител Строително – предприемачески холдинг” Е.. Стойност на актуваните СМР 2087240,97 лв., без ДДС; Акт обр. 19 с дата 20.05.2009г. за изпълнени натурални видове СМР на обект СМР за преустройство на почивен дом „П.“, общ. Ч., изпълнител [фирма], възложител Строително – предприемачески холдинг” Е.. Стойност на актуваните СМР 698138,59 лв., без ДДС; Акт обр. 19 с дата 19.06.2009г. за изпълнени натурални видове СМР на обект СМР за преустройство на почивен дом „П.“, общ. Ч., изпълнител [фирма], възложител Строително – предприемачески холдинг” Е.. Стойност на актуваните СМР 484976,77 лв., без ДДС. Вещото лице дава заключение, че ако общата стойност на СМР 3270356,33 лв. без ДДС по представените по делото Актове обр. 19 за изпълнени натурални видове СМР на обект „СМР за преустройство на почивен дом „П.“, [община] се съпостави с общия размер на „неусвоените“ аванси за СМР 3828666,67 лв., ще се получи остатък 55 8310,34 лв., който ще е аванс СМР за „усвояване“. По представените допълнително Актове обр. 19 с дати 24.04.2009г., 20.05.2009г. и 19.06.2009г. за изпълнени натурални видове СМР на обект „СМР за преустройство на почивен дом „П.“, общ. Ч., не са представени фактури на доставчика. Според вещото лице, това би следвало да означава наличие на актувано но нефактурирано строителство, а също и на неактувано и нефактурирано строителство, в пълен обем, след като въпреки представените актове, остава аванс СМР. Заключение е, че в случай, че в хода на строителството, изпълнените СМР бяха актувани с Протоколи (акт) обр. 19 и своевременно фактурирани, в пълен обем от доставчика, който е следвало да издаде и окончателна фактура по изпълнението на СМР, за окончателно разплащане по строителството на обекта, то дружеството щеше да има възможност да осчетоводи всички разходи за услуги (СМР) и да формира по-голяма себестойност при строителството на обекта. Приключването на себестойността с приходите щеше да доведе до по-малък резултат от изпълнението на СМР на обекта, респ. от дейността. Т.е. Жалбоподателят не е осчетоводил разходи от дейността, които е следвало да бъдат осчетоводени, съобразно реално извършената работа.

Извършването на корекция по реда на чл.75, ал.3 ЗКПО би имало, ако бе доказано, че през 2008 г. са издадени фактури към извършените и приети СМР, които не са отразени в разходните сметки от гр.60, а са останали по сметка 402“Доставчици по аванси“, респ. стойността им не е участвала в разходите за предходния отчетен период. В случай, че от доставчика не са издадени фактури, няма основание за признаване на съответните разходи,

тъй като признаването им би било в нарушение на принципа на документалната обоснованост. В случая е безспорно, че за актуваното строителство в размер на 3 270 356,33 лв. фактури не са издавани.

По силата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. От своя страна чл. 10, ал. 1 от ЗКПО прогласява, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. За да е налице признаване за данъчни цели на осчетоводени разходи, следва да е издаден първичен счетоводен документ – фактура, която да отразява правилно извършената счетоводна операция, т. е. да се установи, че разходите са извършени реално, а не служат само за целите на ревизираното лице, касаещи намаление на финансовия му резултат за процесните периоди. Данъчното третиране на разходите по реда на ЗКПО е в зависимост от документалното им доказване и с оглед необходимостта от извършването им за реализиране на целите и предмета на дейност на предприятието. При липсата на документална обоснованост, то правилен се явява изводът на ревизиращите че не са представени доказателства за счетоводни грешки, касаещи финансовата 2010г.

3.Относно финансовата **2011г.** в ревизионното производство е установено, че през 2011 г. по дебита на сметка 122 „Неразпределена печалба от минали години“ са осчетоводени разходи, вкл. по фактури от минали години, за банкови такси, неустойки и лихви, касаещи предходни периоди, отписване на вземания и др. описани подробно в изготвена от дружеството справка, представена на органите по приходите с писмо вх. №2553-06-823/03.05.2016 г. С описаните в справката разходи, касаещи предходни периоди, е намален дължимия корпоративен данък за 2011 г. След анализ на представените по преписката доказателства, органът по приходите приема, че същите не са достатъчни да обосноват извършената корекция на корпоративния данък на основание чл. 75, ал. 3 от ЗКПО.

От назначената ССЧЕ и анализа на осчетоводяването на представените фактура № 20..055/23.10.2009г. и фактура (кредитно известие) № 30..036/02.08.2010г. към фактура № 20..055/23.10.2009г., издадена от жалбоподателя на „Консорциум В и К мрежи Р.“ за изпълнени СМР по Договор № 2005/BG/16/P/PE/004-01 ЛОТ 2, се установява, че в нарушение на материалния закон не е призната извършена корекция на финансовия резултат по реда на Глава дванадесета от ЗКПО в посока намаление на дължимия КД с 55 519,04лв., като вследствие на непризнатата корекция неправилно е определен КД в размер на 168 719,42 лв. и лихви. С осчетоводеното през 2011г. кредитно известие е извършена корекция по издадената фактура през предходния период, като по този начин е намален размерът на отчетените приходи, респ. не са отчетени разходи през текущия отчетен период. Относно установените счетоводни записвания по фактурите, вещото лице дава заключение, че според счетоводните данни при [фирма], по фактура № 20..055/23.10.2009г., след като със счетоводно записване е кредитирана с/ка 701 (701-1-2) „Приходи от продажби на продукция” (СМР), то

в края на отчетния период, при приключването на сметките от група 70 „Приходи от продажби” (в т.ч. с/ка 701) със с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година”, е формиран по - голям счетоводен (данъчен) финансов резултат, за облагане с КД по ЗКПО за 2009г. Що се касае до кредитното известие № 30...036/02.08.2010г. по фактура № 20...055/23.10.2009г., след като със счетоводно записване е кредитирана с/ка 701 (701-1-1) „Приходи от продажби на продукция” (СМР) с отрицателен знак, при приключването на сметките от група 70 „Приходи от продажби” (в т.ч. с/ка 701) със с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година”, е формиран по - малък счетоводен (данъчен) финансов резултат, за облагане с КД по ЗКПО за 2010г.

Вещото лице дава заключение, което съдът кредитира, че корекцията ще следва да се извърши по чл. 75, ал. 3 от ЗКПО във 2011г. При включване на КИ № 30...036/02.08.2010г. към фактура № 20...055/23.10.2009г. в корекция в «намаление» на деклариран КД по чл. 75, ал. 3 от ЗКПО за 2011г., при преизчислението на данъка се достига до резултат (разлика за внасяне) – КД на 2 571,05 лв., до който размер ще следва да бъде коригиран определения КД за 2011г., ведно със съответните лихви за периода от 02.04.2012г. до 12.12.2017г. в размер на 1491,04 лв. (изчислени с калкулатор на НАП).

4. Жалбата е неоснователна относно установените с РА задължения за данък по **чл.43 от ЗДДФЛ за 2012г.** в размер на 1120,10лв. и лихва 584,31лв. и на определените задължения за осигурителни и здравни вноски за фонд **ДОО** (м.06.2009г., м.05.2010г., м.01.2011г., м.09.2012г., м.01 - м.10, м.12.2013г.) в общ размер на 2015,41 лв. и лихва 1140,62 лв.; за фонд ДЗПО – УПФ (м.10.2008г., м.06.2009г., м.05.2010г., м.10.2010г., м.06.2011г., м.09.2012г., м.01-м.10,м.12.2013г.) в общ размер на 1878,62 лв. и лихва 1427,41 лв.; и за здравно осигуряване (м.06.2009г., м.05.2010г., м.05.2012г., м.09.2012г., м.01.2011г., м.01.-м.10, м.12. 2013г.) в общ размер на 842,44лв. и лихва 443,99лв.

Жалбоподателят не излага съображения и не ангажира доказателства във връзка с оспорването на РА в тази му част. В констативната част на РД и в РА се съдържа подробна информация за декларираните осигурителни вноски, както и за установените в хода на ревизията задължения за ревизираните периоди и установените разлики, за размера на внесените суми и начислените лихви за забава, които не се опровергаха в хода на съдебното оспорване.

Обосновани са и установените задължения за довносяне на данък по чл.43 ЗДДФЛ, които произтичат от недеklarиран и невнесен данък, като не са представени каквито и да е доказателства в подкрепа на противното. С оспорения РА е установено, че за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г. [фирма] е изплатило суми по граждански договори на Р. В. А., Ц. Х. Й. и П. А. Б., като не е изпълнило разпоредбата на чл. 73 от ЗДДФЛ и не е подало справка за изплатените доходи на физически лица. От представените в хода на ревизията документи е установено, че дължимият данък по чл. 43 от ЗДДФЛ е в размер на 1 120,10 лв., който не е внесен. С оглед изложеното е определено задължение за довносяне на данък по чл. 43 от ЗДДФЛ за 2012 г. в посочения размер и са начислени и лихви за забава

При този изход на делото и с оглед направеното искане от страна на

процесуалния представител на ответника за присъждане на разноски по производството, представляващи юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото, съдът присъжда такива на основание чл.161, ал.1 изр. последно от ДОПК, съобразно отхвърлената част от претенцията, в размер на 7 059лв. на основание чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения изм. и доп., бр. 28 от 28.03.2014 г. Материалният интерес по делото е 1 107 181,90 лв., представляващ сбор от главници и лихви. От жалбоподателя са представени доказателства за реално направени разноски в размер на 2600 лв.(50 лв. държавна такса и разноски за експертиза – 2550лв.) и съобразно уважената част от жалбата, следва да му бъдат присъдени разноски в размер на 1536лв. Предвид горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 4 -ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Строително-предприемачески холдинг” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 7, представлявано от Г. И. Г. – управител срещу Ревизионен акт № Р-22222514000707-091-001/12.12.2017г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място] в частта, в която е потвърден с Решение № 891/22.06.2018г. на Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно – осигурителна практика” при ЦУ на НАП: 1.Относно установения корпоративен данък за 2010г. в размер на 260 965,10лв, ведно със законната лихва от 178 467,93лв.; 2. В частта на установените задължения за данък по чл. 43 от ЗДДФЛ за 2012 г. в размер на 1120,10лв. ведно с лихва 584,31лв.; 3. На определените задължения за осигурителни и здравни вноски, както следва: за фонд ДОО, за фонд ДЗПО-УПФ и за здравно осигуряване, в размер на 4 736,47 лв. ведно със законната лихва в размер на 3 012,02лв.

ОТМЕНЯ по жалба на Строително-предприемачески холдинг” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 7, представлявано от Г. И. Г. – управител, Ревизионен акт № Р-22222514000707-091-001/12.12.2017г. издаден от органи по приходите, при ТД на НАП - С., в частта, с която с Решение № 891/22.06.2018г. на Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно – осигурителна практика” при ЦУ на НАП е определен по реда на ЗКПО КД за 2009г. в размер на 219 201,20 лв., ведно с лихви 172 527, 93лв. и на допълнително определения КД за 2011г. в частта над 2 571,05 лв. до 168 719, 42 лв., както и съответните лихви в частта над 1 491,04 лв. до 97 847,50лв., като в частта до 2 571,05 лв. главница и до 1 491,04лв. лихви отхвърля жалбата.

ОСЪЖДА дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП - С. да заплати на сума 1536,00 лева, направени разноски по делото.

ОСЪЖДА Строително-предприемачески холдинг” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 7, представлявано от Г. И. Г. – управител, да заплати на дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП - С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 059 лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния

административен съд на Република България в четиринадесетдневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: