

РЕШЕНИЕ

№ 22530

гр. София, 06.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав, в публично заседание на 09.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Светлана Димитрова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **2149** по описа за **2024** 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 на „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в ликвидация, със седалище и адрес на управление [населено място], р-н Л., [улица], ет. 2, ап. 1, представлявано от ликвидатора И. П. М., ЕГН [ЕГН], срещу Ревизионен акт № Р-22221023001317 -091-001 от 16.10.2023 г., издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията и М. И. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 30 от 09.01.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С./ОДОП/, с който са установени задължения за допълнителен корпоративен данък за внасяне за периодите от 2017 г. до 2020 г., в размер на общо 51 723.74 лв. и лихви за забава в размер на 22 985,62 лв., и са намалени декларираните данъчни загуби за 2021 г. и 2022 г.

В жалбата се твърди, че оспореният РА и Решението на директора на ОДОП С. са незаконосъобразни, необосновани и неправилни. Излага доводи, че основният спор се свежда по три основни групи:

1. По отношение на представения комисионен договор от 05.01.2017 г., подписан между дружеството и А. Дженати, като комисионер, заявява че изплащането на възнаграждението по този договор е базирано основно на набирането на нови клиенти за двата постоянни чуждестранни клиенти – германски дружества. В тази връзка счита, че неправилно е констатирано в РД, че ФЛ Дженати е възложено да набира клиенти за ревизираното дружество. В тази връзка счита за неправилен изводът, че

ревизираното дружество няма нови клиенти, поради което изплатеното възнаграждение било неправомерно. Излага доводи, че РЛ и ФЛ набират клиенти за двете германски дружества. Заклучва, че не може да се направи извод, че разходните фактури не отразяват реални стопански операции, което да даде основание на РО да преобразува С..

2. По отношение на договора за консултантски услуги от 07.01.2015 г. подписан между РЛ и „Крита“ ЕООД, като консултант, заявява че е невярно твърдението в РД, че единственото осигурено лице в собственичката на и в „Крита“ ЕООД няма назначени по трудов договор лица. Излага твърдения, че собственичката е била в майчинство, предвид на което дружеството не е спряло и не е прекратило търговската си дейност. Заклучва, че не може да се направи извод, че разходните фактури не отразяват реални стопански операции и услугите физически няма как да бъдат извършени, което да даде основание на РО да преобразува С..

3. По отношение на осчетоводените разходи в резултат на отписване на вземанията, оспорва изводът на РО, че вземането се е погасило по давност, не е достатъчно и в крайна сметка не са налице обективни причини то да бъде отписано.

Във връзка с изложеното моли да бъде отменен изцяло РА.

Редовно призован, жалбоподателят се представява от ликвидатора И. М., която поддържа жалбата и представя писмени бележки. Не претендира разноски.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител юрк. М. Б. оспорва жалбата като неоснователна. Претендира се присъждането на юрисконсултско възнаграждение, в размер на б 627.00 лв. съобразно материалния интерес по чл. 7, ал. 2 във вр. чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1/2004 г..

Софийска градска прокуратура не изпраща представител за участие в производството и не заявява становище по жалбата.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221023001317-020-001 от 13.03.2023 г., (л. 16) връчена по електронен път на 29.03.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221023001317-020-002/27.06.2023 г., (л. 19), издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. (л. 14-15) на директора на ТД на НАП С.. С ЗВР е възложено извършването на ревизия на „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗКПО за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2022 г. Определен е срок за приключване на ревизията - до 29.08.2023 г.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), с изх. № Р-22221023001317-040-001 от 22.03.2023 г., в отговор на което са представени писмени доказателства с вх. № Р-22221023001317-ПРД от 001 до 018 по регистъра на ТД на НАП С.. Направени са справки в информационната база данни на НАП и са анализирани събраните в хода на ревизията доказателства. С Протокол №1903118/13.07.2023 г. е обективизиран резултатът от извършен преглед на оригинални първични и вторични счетоводни

документи на жалбоподателя на адрес - С., [улица] присъствието на счетоводител В. А. П..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221023001317-092-001/18.09.2023 г. (л. 27), срещу който няма подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221023001317-091-001/16.10.2023 г., (л. 22) издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията и М. И. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 21.10.2023 г.

В резултат на проведеното ревизионно производство и извършените вследствие на това преобразувания на декларираните от дружеството счетоводни финансови резултати, е установен допълнителен корпоративен данък за внасяне за периодите от 2017 г. до 2020 г., в размер на общо 51 723.74 лв. и лихви за забава в размер на 22 985,62 лв., и са намалени декларираните данъчни загуби за 2021 г. и 2022 г.

След анализ на събраните доказателства от ревизиращите са констатирани следните факти и обстоятелства:

„АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е регистрирано в търговския регистър на 06.01.2015 г., със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 2, ап. 1. Дружеството се управлява от Р. Ш., а едноличен собственик на капитала К. И. Д., като същия е внесен в размер на 100 лева. Дружеството няма клонове. Предметът на дейност на дружеството е консултантска дейност по стопанско и друго управление, като съгласно подадена декларация по чл. 92 от ЗКПО дружеството е декларирало код на дейността 7022 - консултантска дейност по стопанско и друго управление. Регистрацията на дружеството по ЗДДС е извършена на 06.02.2015 г.

На следващо място е установено, че на дружеството не са извършвани предходни ревизии, а единствено предходни проверки както следва:

- проверка при заличаване, прекратяване, прехвърляне и преобразуване (чл. 77, ал. 1), приключила с Протокол за ПУФО № П-22221023021430 /13.03.2023 г.;

- проверка във връзка с получено запитване за обмен на информация приключила с Протокол за ПУФО № П-22221020037473/27.03.2020 г.;

- проверка по прихващане или възстановяване приключила с А.

№ П-22221019049855 /12.04.2019 г. с обхват Данък върху добавената стойност, 01.12.2018 г.-28.02.2019 г.;

- проверка по прихващане или възстановяване приключила с А.

№ П-22221017096105/07.07.2017 г. с обхват Данък върху добавената стойност, 01.03.2017 г. - 31.05.2017 г.

След анализ на събраните доказателства органите приходите са констатирани, следното:

1. През данъчни периоди 2017 г., 2018 г. и 2019 г. дружеството е отчетло разходи за външни услуги по едноименната счетоводна сметка 602 във връзка с изплатени възнаграждения на А. Дзенати по сключен комисионен договор от 05.01.2017 г., съгласно който лицето, в качеството на комисионер, е приело да извърши от свое име и за сметка на комитента, а именно „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД правни действия, свързани с: намиране на нови клиенти; осъществяване на опознавателни срещи с потенциалните клиенти; презентирание на основната дейност на дружеството пред организирани групи от хора с цел осъществяване на инвестиции във връзка с дейността на комитента срещу възнаграждение, платимо в размера, сроковете и по

начина, уточнени в договора. В раздел V от комисионния договор е записано, че комисионерът има право да получи възнаграждение за извършената от него работа в зависимост от постигнатите резултати и броя привлечени клиенти. Предвидено е дължимата комисионна да бъде изплащана регулярно, след направен отчет на постигнатите резултати. В края на всяка календарна година следва да бъде изготвен и обобщен отчет за всички получени от комисионера суми. В тази връзка от ревизираното дружество са представени отчети, изготвени към 31.12., според които през 2017 г. в полза на А. Дзенати са изплатени комисионни в общ размер на 172 649,16 лв., през 2018 г. сумата от 176 520,91 лв. и през 2019 г. - 173 179,41 лв.

След съпоставка на описаните по-горе търговски документи с данните от счетоводните регистри, отразяващи процесиите стопански операции, ревизиращите са оспорили релевантността на ангажираните отчети с аргумента, че вписаните в тях суми

представляват общ размер на всички отчетени по едноименната счетоводна сметка 602 разходи за външни услуги през съответните данъчни периоди, а не само платените на А. Дзенати възнаграждения, които съгласно извлеченията от сметка 502 „Каса във валута“ възлизат на 129 971,10 лв. през 2017 г., на 143 362,37 лв. през 2018 г. и на 118 630,61 лв. през 2019 г. Отбелязано е също, че всички отчети са изготвени и се отнасят за една и съща година, а именно за 2017 г., както и че в тях липсва информация за начина, по който са калкулирани дължимите комисионни, тъй като по силата на договора от 05.01.2017 г. такива се дължат на база намерени нови клиенти, а по данни от отчетните регистри „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е декларирало продажби само към две чуждестранни дружества - AUVESTA EDELMETALLE AG, VIN DE263905793 и AU MARKETING UND SERVICE AG, VIN DE309310161, първото от които се явява клиент на дружеството и преди подписването на споразумението с А. Дзенати. Не на последно място в представените за преглед и анализ счетоводни справки и регистри не са налице данни, че за изплатените в полза на чуждестранното лице облагаеми доходи от източник в България е начислен и платен окончателен данък по чл. 37, ал. 1, т. 7 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, като е извършено е преизчисление по реда на чл. 37а от ЗДДФЛ или е приложена спогодба за избягване на двойно данъчно облагане.

Предвид горното, органите по приходите са приели, че описаните договор и отчети не удостоверяват реално развили се търговски правоотношения, а са изготвени за целите на ревизионното производство. В резултат на изложеното, прилагайки нормата чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, според която за отклоняване от данъчното облагане се смята и начисляването на възнаграждения и обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени, декларираните от дружеството счетоводни финансови резултати за отделните периоди от 2017 г. до 2019 г. са увеличени със сумата на отчетените по сметка 602 разходи за изплатени в полза на А. Дзенати комисионни по договора от 05.01.2017 г.

2. На следващо място ревизиращите органи са оспорили отчетените от жалбоподателя през периодите от 2017 г. до 2022 г. разходи по дебитата на сметка 602, свързани с предоставени от „КРИТА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] консултантски услуги. Отбелязано е, че процесите доставки произтичат от сключен на 07.01.2015 г. договор, с който „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД възлага на соченото за изпълнител дружество водене на редовната административна дейност на възложителя, в т.ч.: осъществяване на контакти с клиентите и доставчиците на възложителя във връзка с извършваната

търговска дейност на същия; издаване на ежемесечни фактури съгласно подписани договори от страна на възложителя; обработка и съхранение на всички административни и счетоводни документи; ежемесечно предоставяне на същите в счетоводството на възложителя; секретарски услуги и техническо съдействие; подбор и възлагане на определени услуги за изпълнение от трети лица консултанти; техническо и административно съдействие по всички въпроси, отнасящи се до дейността на възложителя в България, включително, координация на работата, съдействие при комуникация; извършване и приемане на плащания от името на възложителя във връзка с отношенията му с местните доставчици, клиенти, персонал и контрагенти; водене на редовното счетоводството на дружеството чрез свой упълномощен подизпълнител-счетоводител. В т. 2 от споразумението е предвидено за описаните действия изпълнителят да получава фиксирано месечно възнаграждение в размер на 650,00 лв., дължимо от момента на влизане в сила на договора. Същото следва да се фактурира в началото на всеки месец, като фактическото изплащане на сумата се извършва до десето число на текущия месец. Констатирали са, че от задълженото лице не са представени други съпроводителни документи, свързани с изпълнението на фактурираните консултантски услуги, че липсва водена между страните търговска кореспонденция, както и информация за фактическите изпълнители на спорните доставки. Установено е, че „КРИТА“ ЕООД няма наети лица по трудови и/или извън трудови правоотношения, нито представя доказателства за собствено или наето движимо и/или недвижимо имущество. РО е отбелязал още, че двете дружества са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, тъй като управителят и едноличен собственик на капитала на „КРИТА“ ЕООД - К. И. Д. е собственик и на дружествените дялове на „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. В резултат изложеното е направен извод, че не са налице доказателства за реално извършени консултантски услуги от „КРИТА“ ЕООД, поради което с размера на отчетените във връзка с тях разходи по сметка 602 е извършено увеличение на счетоводните финансови резултати за всеки от ревизираните данъчни периоди.

3. По отношение SWISS BRANDS, РО е приел за документално необосновани отчетените през 2017 г. разходи за получени от същото дружество услуги на стойност 19 558,30 лв., както и платени през 2019 г. хонорари за извършени счетоводни и данъчни консултации в Италия от Fabrizio Veronesi, в размер на 15 646,65 лв. По отношение на процесите доставки РО е посочил, че липсват съпроводителни документи (договори, анекси, задания, отчети и др.), удостоверяващи реалното им изпълнение и необходимостта от тяхното извършване. Предвид това е прието, че разходите не следва да се признават за данъчни цели и с тях са извършени увеличения на финансовите резултати за съответните данъчни периоди.

4. С РА са преобразувани и декларирани от дружеството счетоводни финансови резултати с размера на отписаните вземания по периоди, както следва:

През 2020 г., в общ размер на 58 518,43 лв., в т.ч. натрупани до 2017 г. (начално салдо на сметка 498) несъбрани вземания от IMS GMBH, в размер на 30 550,05 лв., закупена през същия период чрез ADVANCED CASH LTD криптовалута на стойност 12 321,73 лв., която в последствие е обезценена поради срив на пазара и отнесената по кредита на сметка 498 сума, в размер на 15 646,65 лв., представляваща заплатения през 2019 г. хонорар на Fabrizio Veronesi, за който се твърди, че не е издаден данъчен документ.

През 2022 г., в общ размер на 152 338,22 лв., представляваща отнесената по дебита на сметка 609 „Други разходи“ непогасена част от предоставен през 2017 г. заем в размер

на 259 929,73 лв. на „МАРК КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за което е установено, че е свързано лице по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК с ревизираното дружество.

Органите по приходите са приели, че така посочените суми са отписани без основание, тъй като независимо от твърденията на жалбоподателя, че същите са „провизирани“, по същество взетите във връзка с тях счетоводни операции представляват отписване на вземания без съответната документална обоснованост. Приложена е нормата на чл. 34, ал. 1 от ЗКПО, според която приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Съгласно чл. 37 от ЗКПО, непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от отписване на вземания по реда на чл. 34 от ЗКПО се признават за данъчни цели в годината, в която настъпи едно от обстоятелствата, посочени в точки от т. 1 до т. 6. Тъй като в хода на ревизията не са предоставени доказателства за настъпване на някое от тези обстоятелства, органите по приходите са направили извод, че неоснователно през 2020 г. и 2022 г. дружеството е отписало вземания в размер на 58 518,43 лв. и на 152 338,22 лв., поради което с посочените суми е извършено увеличение на счетоводните финансови резултати през съответните данъчни периоди.

В съответствие с фактическите и правни основания за горепосочените групи корекции на финансовите резултати със съответните суми, с РА са изменени декларираните С. и са установени задълженията за корпоративен данък по периоди, както следва:

За 2017 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 74 563,98 лв. е увеличена на 232 243,38 лв. След приспадане на внесената от лицето сума в размер на 7 456,40 лв. е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 15 767,94 лв. и лихви за забава в размер на 9 130,10 лв.;

За 2018 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 312 592,49 лв. е увеличена на 463 754,86 лв. След приспадане на внесената от лицето сума в размер на 31 259,25 лв. е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 15 116,24 лв. и лихви за забава в размер на 7 220,00 лв.;

За 2019 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 205 424,26 лв. е увеличена на 347 501,52 лв. След приспадане на внесената от лицето сума в размер на 34 750,15 лв. е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 14 207,72 лв. и лихви за забава в размер на 4 982,33 лв.;

За 2020 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 129 258,30 лв. е увеличена на 195 576,73 лв. След приспадане на внесената от лицето сума в размер на 12 925,83 лв. е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 6 631,84 лв. и лихви за забава в размер на 1 653,19 лв.;

За 2021 г. декларираната от дружеството данъчна загуба в размер на 21 204,88 лв. е намалена на 15 704,88 лв.;

За 2022 г. декларираната от дружеството данъчна загуба в размер на 170 613,07 лв. е намалена на 9 674,85 лв.

Ревизионния акт е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с подаването на жалба в 14-дневния срок, с вх. № 53-06-11385/03.11.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1597/09.11.2023 г., като с Решение № 30/09.01.2023 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ С., е потвърдил издадения РА.(л. 8-12)

Пред настоящата инстанция жалбоподателят в открито съдебно заседание ангажира нови писмени доказателства, които бяха приети по делото, а именно извлечение от 2

трудови договори във връзка с твърденията на органите по приходите в ревизионния доклад, че в „Крита“ ЕООД не е имало назначени лица.

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

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК /решението на директора на дирекция „ОДОП“ е връчено на 11.01.2024 г. по електронен път, а жалбата е подадена, чрез директора на „ОДОП“ С. на 25.01.2024 г. и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество е НЕОСНОВАТЕЛНА, по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост 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.

Осъществявайки контрол в посочения обхват, настоящият състав приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, съгласно приложената Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., в кръга на определените му правомощия, в резултат на надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221023001317-020-001 от 13.03.2023 г., връчена по електронен път на 29.03.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221023001317-020-002/27.06.2023 г., издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Видно от приложеното заверено копие на процесния РА, същият е подписан с електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 25 ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведени на хартиен носител. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Атакувания РА е в предвидените форма и съдържание по чл. 120, ал.1 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Съдържанието на РД съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно - производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна, при съобразяване и на разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от

проверявания субект са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена след определения срок със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221023001317-020-002/27.06.2023 г. срок до 29.08.2023 г.

Съгласно чл. 37, ал. 1 от ДОПК доказателствата в административното производство се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта и всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка, което в случая е сторено. и обективно са преценили са въпросните доказателства. Предвид гореизложеното, неоснователни са твърденията в жалбата за цялостна необоснованост на констатациите в оспорвания РА.

По приложението на материалния закон – ЗКПО.

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

С нормата на чл. 34, ал. 1 от ЗКПО законодателят е предвидил приходите и разходите от последващи оценки на вземания и разходите от отписване на вземания като несъбираеми не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, при условие, че в същата или в предходна година не е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 37 от закона. Тези условия са: изтичане на давностния срок за вземането, но не повече от 5 години от момента, в който вземането е станало изискуемо /в редакцията на чл. 37 от ЗКПО за 2012 г. и 2013 г. и изтичане на три години за вземанията с тригодишен давностен срок или на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо /в редакцията 01.01.2014 г./; възмездно прехвърляне на вземането; производството по несъстоятелност на длъжника е прекратено с утвърден оздравителен план, в който се предвижда непълно удовлетворяване на данъчно задълженото лице; непризнатите приходи и разходи се признават за данъчни цели само по отношение на намалението на вземането; с влязло в сила съдебно решение е постановено, че вземането или част от него е недължимо; непризнатите приходи и разходи се признават за данъчни цели само по отношение на недължимата част от вземането; преди изтичане на съответния срок по т. 1,чл.37 ЗКПО вземанията са погасени по силата на закон /в редакцията за 2012 г. и 2013 г. / и когато преди изтичане на съответния срок по т. 1 вземанията са погасени по силата на закон /в редакцията след 2014 г. /; при заличаване на длъжника, когато вземането или част от него е останало неудовлетворено - признава се до размера на неудовлетворената част. Основна предпоставка за отписване на вземането е действителното наличие на вземане, което подлежи на доказване от ревизираното лице. Наличието на вземане предполага съществуване на договорни взаимоотношения между страните, освен ако не произтича от непозволено увреждане. Когато вземането е отписано, след като са налице обективни причини и доказателства за това, че е несъбираемо, отчетеният счетоводен разход следва да бъде признат за данъчни цели при настъпване на обстоятелство по чл. 37 от ЗКПО.

В тази връзка съдът намира за законосъобразен изводът на ревизиращите органи, че в хода на ревизията не са предоставени данни за причините за отписването, както и данни за извършена годишна инвентаризация на вземанията. Липсва информация и за настъпване на някое от обстоятелствата, посочени в чл. 37, ал. 1 от ЗКПО. Няма данни

контрагентите не са обявени в ликвидация или несъстоятелност, няма данни за водени съдебни дела, както и не са представени неопровержими доказателства, че вземането е несъбираемо. Органът обосновано е заключил, че осчетоводения разход в общ размер на 58 518.43 лв., в резултат на отписване на вземанията, би бил признат за данъчни цели само при условие, че отписването е станало при спазване изискванията на счетоводното законодателство, като в настоящия случай, вземанията са отписани без да са налице обективни причини и доказателства за това, че същите са несъбираеми и съответно С. за годината подлежи на преобразуване по реда на чл. 34 от ЗКПО.

В тази връзка по отношение на финансовата 2017 година, РО на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО не са признали за данъчни цели разходите в общ размер на 157 679.40 лв., отчетени като разходи за външни услуги, а именно възнаграждение на А. Дзенати-129 971.10 лв.; консултантски услуги от „Крита“- 8150.00 лв. и получени услуги от Swiss Brands- 19 558.30 лв. в оборотната ведомост, ГФО и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г., които не са документално обосновани и се считат за отклонение от данъчно облагане.

По отношение на финансовата 2018 година, РО на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО не са признали за данъчни цели разходите в размер на 151 162.37 лв., отчетени като разходи за външни услуги, а именно за консултантски услуги 7 800 лв. и възнаграждение по договор- 143 362.37 лв. в оборотната ведомост, ГФО и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г., които не са документално обосновани.

По отношение на финансовата 2019 година, РО на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО не са признали за данъчни цели разходите в размер на 142 077.26 лв., отчетени като разходи за външни услуги, а именно за възнаграждение по договор и консултантски услуги в оборотната ведомост, ГФО и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г., които не са документално обосновани.

По отношение на финансовата 2020 година, РО на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО не са признали за данъчни цели разходите в размер на 7 800 лв., отчетени като разходи за външни услуги, а именно консултантски услуги в оборотната ведомост, ГФО и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г., които не са документално обосновани. На основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви в размер на 58 518.43 лв. не са признали за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

По отношение на финансовата 2021 година, РО на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО не са признали за данъчни цели разходите в размер на 5 500.00лв., отчетени като разходи за външни услуги, а именно за консултантски услуги в оборотната ведомост, ГФО и ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2021 г., които не са документално обосновани.

По отношение на финансовата 2022 година, РО на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО не са признали за данъчни цели разходите в размер на 8 600 лв., отчетени като разходи за външни услуги, а именно консултантски услуги в оборотната ведомост, ГФО и ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2022 г., които не са документално обосновани. На основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви в размер на 152 338.22 лв. не са признати за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, като не са признати за данъчни цели разходите в общ размер на 160 938.22 лв.

1.Относно възраженията по отношение на представения комисионен договор от 05.01.2017 г., подписан между дружеството и А. Дженати, като комисионер жалбата е

неоснователна.

В тази връзка съдът намира за законосъобразен изводът на ревизиращите органи, че с разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО като отклонение от данъчно облагане се определя и заплащането на вознаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени, по отношение на платените комисионни на А. Дзенати.

По делото не са представени доказателства, удостоверяващи реално изпълнение на задълженията по сключения с ревизираното дружество договор за намиране на нови клиенти. Действително са налице ангажирани от дружеството-жалбоподател отчети към споразумението за дължими в полза на чуждестранното лице комисионни, но от тях не става ясно как е определен техният размер, тъй като не съдържат информация за начина на калкулиране и стойността на отделните елементи, а именно срещи с потенциални клиенти, водене на преговори, подписани от ревизираното дружество договори в резултат на намерени нови клиенти и др., формиращи вознагражденията. Обосновано РО е отбелязал, че всички годишни отчети са съставени и се отнасят за 2017 г., независимо че разходи във връзка с платени комисионни на А. Дзенати са отчетени и през 2018 г. и 2019 г., като отделно, посочените в тях суми представляват общия размер на всички разходи, отчетени по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ през отделните данъчни периоди, а не само тези, отразяващи платените на А. Дзенати вознаграждения, които по счетоводни данни възлизат на 129 971,10 лв. през 2017 г., на 143 362,37 лв. през 2018 г. и на 118 630,61 лв. през 2019 г. Безспорно е по делото, че представените първични и вторични счетоводни документи не съдържат информация за начислен и платен окончателен данък по чл. 37, ал. 1, т. 7 от ЗДДФЛ във връзка с платените в полза на чуждестранното лице облагаеми доходи от източник в България или за прилагане на СИДДО, поради което, настоящия състав счита за обосновано извършеното преобразуване от РО на декларираните от дружеството финансови резултати през периодите от 2017 г. до 2019 г. с отчетените от разходи за изплатени в полза на А. Дзенати вознаграждения.

2. Относно възраженията по отношение на представения договора за консултантски услуги от 07.01.2015 г. подписан между „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД и „Крита“ ЕООД жалбата също е неоснователна.

Съдът счита, че представените доказателства по делото от административната преписка, а именно договор и фактури не позволяват да се установи по категоричен начин изпълнението на документираните с тях стопански операции.

Съгласно чл. 6, ал. 5 от Закона за счетоводството, следва да се приеме, че е налице документална обосноваост и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 3, при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват, каквито не са налице. В настоящия случай, не става ясно какво точно включват фактурираните услуги, не са представени други документи, свързани с тяхното извършване, липсва водена между страните търговска кореспонденция, както и информация за фактическите изпълнители на спорните доставки.

На следващо място по делото безспорно се установи, че двете дружества са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, тъй като управителят и едноличен собственик на капитала на „КРИТА“ ЕООД - К. И. Д. е собственик и на дружествените дялове на „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. С нормата на чл. 15 от ЗКПО законодателят е предвидил, че когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера

на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа следва да се определя и да се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Съгласно разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила 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.

В случая няма спор за установените факти и обстоятелства, за свързаността на лицата и за посочените суми, а се оспорва тяхното интерпретиране за данъчни цели.

По принцип когато се докаже, че взаимоотношенията между свързани лица, както и взаимоотношенията между лица, които не са свързани, се осъществяват в хипотеза на отклонение от данъчно облагане, следва да бъде определена пазарна цена в съответствие с определението по §1, т. 14 от допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗКПО във връзка с §1, т. 8 от ДР на ДОПК и да се извършат корекции съгласно чл. 16, ал. 1 същия закон, така че да се отстрани ефекта от отклонението от данъчно облагане, който се изразява в определяне на занижена данъчна основа. В този случай определянето на данъчния финансов резултат на лицето, допуснало отклонение от данъчно облагане, следва да бъде извършено като счетоводния му финансов резултат се коригира съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

Водим от изложеното правилен е и изводът на РО, че в настоящия случай не са налице доказателства за реално извършени консултантски услуги от „КРИТА“ ЕООД, поради което с размера на отчетените във връзка с тях разходи по сметка 602 е извършено увеличение на счетоводните финансови резултати за всеки от ревизираните данъчни периоди. Изводът не се променя от представените два трудови договора за назначени в дружеството лица - П. Ц. Б. на длъжност секретар ,за периода 21.01.2019г. -28.04.2020г. и И. С. Д.,на длъжност технически секретар за периода 02.09.2015г.-15.04.2019г. и технически сътрудник от 12.03.2021г.

Относно възраженията по отношение на осчетоводените разходи в резултат на отписване на вземанията, настоящия състав счита жалбата също за неоснователна.

В случая обосновано РО не е признал за данъчни цели и отчетените от дружеството разходи за получени услуги от SWISS BRANDS и платени хонорари на Fabrizio Veronesi.

Съгласно разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. По силата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. Следователно за да бъде третиран като документално обоснован един счетоводно отчетен разход, ЗКПО изисква за целите на данъчното облагане да са налице две кумулативно изпълнени изисквания. Първо да е налице първичен счетоводен документ и второ този документ да отразява вярно стопанската операция. Безспорно е, че законът при всички случаи изисква доказателства за реалност на доставката, а след това за документирането ѝ за правилното ѝ счетоводно отразяване.

Водим от изложеното, когато разходите не са документално обосновани по смисъла

на чл. 10 от ЗКПО, на основание чл. 26, т. 2 от с.з. те не се признават за данъчните цели, поради което съдът счита, че отчетените от дружеството за платени възнаграждения на Ф. Веронези, както и получените услуги от SWISS BRANDS не следва да се признават за данъчните цели, поради което обосновано е извършена корекция на декларираните счетоводни финансови резултати през отделните ревизиранни периоди.

4. Относно възраженията по отношение на преобразувани и декларираните от дружеството счетоводни финансови резултати с размера на отписаните вземания по периоди, жалбата също се явява неоснователна.

Съгласно чл. 34, ал. 1, изр. второ от ЗКПО приходите и разходите от последващи оценки на вземания и разходите от отписване на вземания като несъбираеми не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, при условие че в същата или в предходна година не е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 37.

Разпоредбата на чл. 37, ал. 1, т. 1 от ЗКПО определя, че непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината, в която изтичат три години за вземанията с тригодишен давностен срок или на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо.

В тази връзка, РО обосновано е посочил, че счетоводен разход, възникнал в резултат на отписване на вземане като несъбираемо, може да бъде признат за данъчни цели единствено при условие, че отписването е станало при спазване изискванията на счетоводното законодателство, което означава, че трябва да бъдат анализирани причините за отписване на всяко едно вземане, за да се установи дали отписването е извършено в съответствие със счетоводното законодателство. Единствено при кумулативното наличие на двете предпоставки, а именно вземането да е несъбираемо и да е изтекъл съответният период от време, ще се признае счетоводен разход от отписване на вземането

В настоящия случай, съдът счита, че събраните в хода на ревизията документи не доказват изпълнението на която и да е от двете предпоставки, за да се приеме, че е налице основателно отписване на вземания.

В тази връзка по отношение на вземанията от IMS GmbH, дружеството е ангажирало оборотна ведомост за 2017 г. и според писмените обяснения натрупаното като начално дебитно салдо на сметка 498 „Други дебитори“ сума в размер на 30 550,05 лв., представлява именно несъбрани вземания от чуждестранното дружество, но в случая липсват други документи, от които да са видни основанията и момента на възникване на облигационните правоотношения между дружествата, както и дали въобще последните предполагат последващо отписване на възникналите вземания. РО обосновано е посочил, че това е относимо и досежно останалите суми (нереализирана инвестиция в криптовалута и не документиран от Fabrizio Veronesi по надлежен ред получен хонорар), осчетоводени през 2020 г. по сметка 498 и отнесени впоследствие на разход, за които наред с липсата на документална обоснованост, че възникналите правоотношения между лицата не произтичат вземания в полза на дружеството-жалбоподател.

По отношение на отписаните вземания през 2022 г. във връзка с непогасената част от предоставения на „МАРК КОНСУЛТИНГ“ ЕООД заем, правилно РО е установил, че сключения между дружествата договор от 03.05.2017 г. е предвиден срок за връщане на сумата до 03.05.2027 г. или до поискване с едномесечно предизвестие от

заемодателя. В случая безспорно липсва ангажирано писмено заявление за връщане на заема, срокът за погасяването му не е изтекъл, поради което не може да бъде отписана непогасената част от задължението, тъй като не е настъпило предвиденото в закона условие да е несъбираемо и да е изтекъл давностният му срок, както обосновано и правилно е приел и РО.

Безспорно е, че в ходът на ревизията не са предоставени доказателства за настъпване на някое от обстоятелства на чл. 37 ЗКПО, поради което органите по приходите са направили правилен и обоснован извод, че неоснователно през 2020 г. и 2022 г. дружеството е отписало вземания в размер на 58 518,43 лв. и на 152 338,22 лв., поради което с посочените суми е извършено увеличение на счетоводните финансови резултати през съответните данъчни периоди.

За пълнота на изложението настоящия състав на съдът следва да отбележи, че ЗКПО съдържа регулация, която не позволява да се стигне до изкривяване и отклонение от данъчно облагане и гарантира, че всички данъчно-задължени лица ще се облагат при еднакви условия, т.е. че техният финансов резултат ще бъде определен при еднакви правила, като корекция се извършва само там, където е реализирано отклонението.

Въз основа на гореизложените съображения, предвид събраните в хода на ревизията доказателства, както и направените констатации в РД и РА, правилно органите по приходите са установили допълнителен корпоративен данък за внасяне за периодите от 2017 г. до 2020 г., в размер на общо 51 723,74 лв. и лихви за забава в размер на 22 985,62 лв., и са намалени декларираните данъчни загуби за 2021 г. и 2022 г..

В настоящото съдебно производство жалбоподателят не ангажира доказателства, които да обосновават друг правен извод, различен от този на органите по приходите, поради което съдът намира и в тази част жалбата за неоснователна.

Предвид изложеното неоснователна е жалбата в нейната цялост и същата подлежи на отхвърляне.

Предвид изхода на делото и направеното изрично искане от юрк. Б., на основание чл. 161 ал. 1 изр. 3 на Дирекция „ОДОП“ С. следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, съразмерно на материалния интерес предмет на жалбата / установените с РА задължения за довносяне общо в размер на 51 723,74 лв., ведно с дължимите лихви в размер на 22 985,62 лв., в претендирания размер 6 627 лв., определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София-град, 20 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в ликвидация, със седалище и адрес на управление [населено място], р-н Л., [улица], ет. 2, ап. 1, представлявано от ликвидатора И. П. М., ЕГН [ЕГН] срещу Ревизионен акт № Р-22221023001317 -091-001 от 16.10.2023 г., издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията и М. И. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 30 от 09.01.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., с който са установени задължения -допълнителен корпоративен данък за внасяне за периодите от 2017 г. до

2020 г., в размер на общо 51 723.74 лв. и лихви за забава в размер на 22 985,62 лв., и са намалени декларираните данъчни загуби за 2021 г. и 2022 г.

ОСЪЖДА „АР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в ликвидация, със седалище и адрес на управление [населено място], р-н Л., [улица], ет. 2, ап. 1, представлявано от ликвидатора И. П. М., ЕГН [ЕГН], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика „ С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение, в размер на 6 627 (шест хиляди шестстотин двадесет и седем) лева.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.