

РЕШЕНИЕ

№ 6135

гр. София, 24.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав,
в публично заседание на 13.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Людмила Коева

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **9060** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Фючур Медиа“ ЕООД,[ЕИК], представлявано от управителя К. Д. В., чрез адв.С. Ж., срещу Ревизионен акт №Р-22221020006754-091-001/01.06.2021 г., издаден от Х. Б. М. – орган възложил ревизията и Й. Н. И. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1249/17.08.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С..

С жалбата се иска отмяна на РА, като излага съображения за неговата незаконосъобразност, необоснованост и противоречие с материалния закон.

В съдебното производство оспорващият се представлява от адв. Ж., който излага съображения за незаконосъобразност на РА и претендира присъждане на разносните по делото.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – С., чрез процесуалния представител юрк.В., излага подробни доводи за законосъобразност на РА в съдебно заседание и моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020006754-020-001/09.11.2020 г.,

връчена по електронен път на 24.11.2020 г., изменена със ЗВР №Р-22221020006754-020-002/17.02.2021 г., издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. /упълномощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020г./, е възложено извършването на ревизия на „Фючур Медиа“ ЕООД, за определяне на задълженията по ЗКПО за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020006754-092-001/29.04.2021 г., връчен по електронен път на дружеството на 10.05.2021 г.

Ревизията приключва с РА № Р-22221020006754-091-001/01.06.2021 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И.– ръководител на ревизията. РА е връчен на 02.06.2021 г.

С ревизионния акт на дружеството са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 20 800,00 лева, ведно с лихви за забава в размер на 10 909,88 лева. Същите произтичат от допълнително начислен данък на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО.

В ревизионното производство е установено, че едноличен собственик на капитала на дружеството е А.-Д. Й. Р.. Констатирано е, че основната дейност на дружеството през ревизирания период е извършване на консултантски услуги. Дружеството няма регистриран ЕКАПФ. За периода на ревизията, дружеството няма назначени работници на трудов договор. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 24.06.2013 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на дружествата „АОЛА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РУДИ МУЛТИСТАР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СТРОНГ БИЗНЕС 14“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕЙ БИ ЕЛ ЕНТЪРПРАЙЗ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ХОЛКЕЪР БРОК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Резултатите от тях са документирани с подробно описаните в РД протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/. След извършена служебна проверка в масивите на НАП, органите по приходите са установили, че „АОЛА“ ЕООД, „РУДИ МУЛТИСТАР“ ЕООД, „СТРОНГ БИЗНЕС 14“ ЕООД, „ЕЙ БИ ЕЛ ЕНТЪРПРАЙЗ“ ЕООД и „ХОЛКЕЪР БРОК“ ЕООД, нямат наети по трудови правоотношения лица и не са изплащани възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Установено е също, че дружествата нямат регистрация по ЗДДС, както и че нямат регистрирани ЕКАФП и не са подавали ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2015 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221020006754-040-001/24.11.2020 г. Ревизираното лице е представило изисканите документи на 07.10.2020 г. по електронен път.

С протокол от 27.04.2021 г. към ревизионното производство са приобщени документи и писмени обяснения, представени от „Фючур Медиа“ ЕООД.

Констатирано е, че ревизираното лице е отразило получените от изброените по-горе дружества фактури с данъчна основа в размер на 208 000,00 лв., с предмет – извършено плащане, като „външни услуги“. Предвид установеното кредитно салдо към 31.12.2015 г. в размер на 208 000,00 лв. на счетоводна сметка 401 – Доставчици, от органите по приходите е формиран извод, че към 31.12.2015 г. няма извършени плащания към доставчиците.

Ревизираното лице не е доказало реалността на извършените услуги, като не е представило договори, приемо-предавателни протоколи или други документи,

доказващи реалност на доставките.

Във връзка с установените обстоятелства и формираните изводи за липса на реално получени доставки на услуги, документиран с фактури, издадени от „АОЛА“ ЕООД, „РУДИ МУЛТИСТАР“ ЕООД, „СТРОНГ БИЗНЕС 14“ ЕООД, „ЕЙ БИ ЕЛ ЕНТЪРПРАЙЗ“ ЕООД и „ХОЛКЕЪР БРОК“ ЕООД, при определяне на преките корпоративни задължения на дружеството с РА е прието, че са налице отчетени разходи и изплатени възнаграждения за услуги, които не са действително получени. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 и чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, с РА е увеличен финансовият резултат за 2015 г. със сумата общо в размер на 208 000,00 лв., представляваща стойността на отчетените разходи по фактури, издадени от горесцитираните дружества. В резултат на извършеното данъчно преобразуване с РА са установени допълнителни задължения за корпоративен данък, както следва:

С ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. вх. №2210И0280015/23.03.2016 г. при деклариранни данни: приходи от дейността – 221 008,79 лв., разходи за дейността 208 919,24 лв., данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 12 089,55 лв. и размер на дължим корпоративен данък 1 208,96 лв., с РА е установен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 220 089,55 лв., съответно дължим корпоративен данък в размер на 22 008,96 лв., от които внесени 1208,96 лв. Или разлика за довносяне в размер на 20 800,00 лева и съответните лихви в размер на 10 909,88 лева.

Ревизионният акт е връчен на ревизираното лице на 02.06.2021 г.

Жалбата по реда на чл. 152 ДОПК до директора на дирекция „ОДОП” – С. е подадена чрез ТД на НАП С. на 11.06.2021 г.

С решение № 1249/17.08.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С., постановено в срока по чл.155, ал.1 от ДОПК и връчено на оспорващия на 23.08.2021 г., РА е потвърден.

При така установените факти и обстоятелства, съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата подадена по съдебен ред срещу ревизионния акт чрез ответния административен орган на 26.08.2021 г., е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл.160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че атакуваният РА № Р-22221020006754-091-001/01.06.2021 г., е издаден от компетентни органи в кръга на определените им правомощия съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК и в предвидената форма и съдържание по чл. 120 от ДОПК, включително разпоредителната 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. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В рамките на настоящето съдебно производство съдът е назначил съдебно-счетоводна

експертиза. Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства по делото и неоспорено от страните.

По реда на чл. 22 от ЗКПО данъчният финансов резултат се определя като счетоводният финансов резултат, т.е. разликата между приходи и разходи, се преобразува по ред и начин, определени в ЗКПО, с данъчни временни разлики и суми, които са предвидени в част втора и нямат характер на постоянни и временни разлики. За ревизирания период данъчната ставка за корпоративния данък е 10%.

Съгласно ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, отразяващ вярно стопанската операция.

Според констатациите на административният орган в РА, фактурите издадени на ревизираното лице от „АОЛА“ ЕООД, „РУДИ МУЛТИСТАР“ ЕООД, „СТРОНГ БИЗНЕС 14“ ЕООД, „ЕЙ БИ ЕЛ ЕНТЪРПРАЙЗ“ ЕООД и „ХОЛКЕЪР БРОК“ ЕООД, не отразяват вярно стопанските операции, като с отчетените разходи по тях е увеличен счетоводният финансов резултат по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО. В разпоредбата на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО е разписано, че за целите на определяне на данъчния финансов резултат, когато в закона е посочено, че разход не се признава за данъчни цели, с този разход се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводно отчитане на разхода.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки.

Недоказването на доставката на услуги е от значение за третиране на разходите в частта по ЗКПО и по-конкретно, за признаването на разходи за дейността на дружествата. Документирането на стопанска операция, за която няма достатъчно данни, че е извършена, налага увеличаване на финансовия резултат с незаконосъобразно осчетоводените разходи.

В хода на ревизионното производство е установено, че спорните доставки не са реално извършени от посочените по-горе доставчици - „АОЛА“ ЕООД, „РУДИ МУЛТИСТАР“ ЕООД, „СТРОНГ БИЗНЕС 14“ ЕООД, „ЕЙ БИ ЕЛ ЕНТЪРПРАЙЗ“ ЕООД и „ХОЛКЕЪР БРОК“ ЕООД. Горното обстоятелство води до заключението, че са налице търговски взаимоотношения, в резултат на които се отчитат суми, водещи

до неправомерно намаляване на финансовия резултат и в резултат на това намаляване на дължимия корпоративен данък.

Независимо, че ревизираното лице разполага с фактури, те не отразяват вярно стопански операции. Тези факти налагат извод, че в счетоводството на дружеството са извършени неверни счетоводни записвания и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за 2015 г. по фактурите, издадени на ревизираното лице от горните дружества. Следователно процесните сделки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, поради което със стойността на същите следва да бъде увеличен финансовият резултат на жалбоподателя за ревизираният данъчен период 2015 г.

След като е установено, че няма реално извършени доставки /услуги/, то изцяло се осъществява фактическия състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и тъй като отчетените от жалбоподателя суми по фактурите имат характера на разход, участващ във формиране на финансовия резултат, то съответно те подлежат на данъчно регулиране по реда на ЗКПО. С извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, издадени за сделки, които реално не са осъществени, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, т. е. стойността по спорните фактури, не е взета под внимание.

Според ревизиращите органи, лицето разполага с фактури, но те не отразяват вярно стопанските операции. Следователно в счетоводството на дружеството са извършени неверни счетоводни записвания и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за 2015 г. в размер на 208 000,00 лв. по процесните фактури, по които не е налице документална обосновааност на стопанските операции.

Съдът е съгласен с изводите на административния орган, според които при положение, че е доказано по категоричен начин, че такива стопански операции не са реално извършени, то не може да се счита, че разходът, който първичния счетоводен документ обосновава, се счита за документално обосноваан. Предвид на което правилно е увеличението на финансовия резултат за 2015 г. Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

Въпреки, че в хода на ревизията са изискани допълнителни документи с връчено ИПДПОЗЛ, от ревизираното лице не са представени писмени обяснения разполагат ли лицата с офиси и други обекти, необходими за осъществяваната дейност, както и документи в тази връзка, информация за използвани активи за извършване на услугата. Не са представени доказателства физически как са извършени услуги на обща стойност 208 000,00 лв., как е станало приемането и предаването на извършените работи, кои физически лица са участвали в маркетинговите проучвания, рекламните услуги/публикации в интернет, кой е изработил рекламните материали, тяхната квалификация. Не са предоставени доказателства разполагат ли лицата с кадрови потенциал със съответната квалификация или самите те притежават такъв.

От ревизираното дружество не са представени доказателства за изработените рекламни материали, респективно дали има останали екземпляри от същите, както и къде са реализирани и разпространени същите. Липсват и други съпътстващи доставките документи, например изготвени оферти, проучвания или други, посредством които да се установи фактическо изпълнение и които обичайно биха били налице при реално извършени услуги.

Съгласно 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. За целта не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните ѝ отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя, а следва да е установено, че стопанската операция по издадената фактура е действително осъществена, съобразно принципите на чл. 4, ал. 1, т. 5 от ЗСч/отм./. Указаният принцип изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен. Документалната обоснованост означава не само наличие на първичен счетоводен документ, но и изисква този първичен счетоводен документ да отразява вярно стопанските операции. При положение, че такива стопански операции не са реално извършени, то не може да се счита, че разходът, който първичния счетоводен документ обосновава, се счита за документално обоснован.

При анализ на договорите, сключени между ревизираното дружество и спорните доставчици се установява, че същите касаят извършване на услуги, т. е. целят постигането на определен резултат. Договорите са еднотипни по отношение на правата и задълженията на страните. Не са представени и доказателства, от които да може да се установи формирането на данъчната основа по фактурите. Наличието на доказателства за изпълнени услуги е фактическо основание за издаване на данъчен документ, който да обективира извършените услуги от страна на изпълнителя за сметка на възложителя по договора. Такива доказателства не са представени в хода на ревизията, не са ангажирани и в настоящото производство.

Отделно от горното, независимо от представените доказателства, в т.ч. копия на издадените към „ФЮЧУР МЕДИА“ ЕООД фактури от „АОЛА“ ЕООД, „РУДИ МУЛТИСТАР“ ЕООД, „СТРОНГ БИЗНЕС 14“ ЕООД, „ЕЙ БИ ЕЛ ЕНТЪРПРАЙЗ“ ЕООД и „ХОЛКЕЪР БРОК“ ЕООД фактури за услуги, придружени с договори и протоколи, същите не могат да бъдат обвързани с фактурираните от ревизираното лице доставки за консултантски услуги по договор от 01.10.2015 г., сключен с ROBBIE L. с V. EL997735920, за който жалбоподателят е изпълнител. От значение е и фактът, че в конкретния случай няма данни за резултата от услугите и по какъв начин същият е използван при осъществяване на стопанската дейност на ревизираното лице.

Съществен елемент от фактическия състав на плащането е постъпването му в патримониума на доставчика и това обстоятелство е от изключителна важност в случай, че е оспорена доставката, осъществена именно от дружеството/лицето, издало процесната фактура. В тази връзка, не може да се приеме, че приложените фискални бонове от ЕКАФП представляват самостоятелни доказателства за извършени плащания именно към издателя на фактурата. Фактическият състав на плащането се състои именно в получаването на паричната престация в патримониума на кредитора. Отделно от горното в хода на ревизионното производство е установено, че от „АОЛА“ ЕООД, „РУДИ МУЛТИСТАР“ ЕООД, „СТРОНГ БИЗНЕС 14“ ЕООД, „ЕЙ БИ ЕЛ ЕНТЪРПРАЙЗ“ ЕООД и „ХОЛКЕЪР БРОК“ ЕООД не са декларирани ЕКАФП.

Следователно по преписката няма доказателства, които да удостоверяват, че дължимите суми са били изплатени по какъвто и да е начин.

Органите по приходите са положили усилия за изясняване на обстоятелствата

относно действителното изпълнение на услугите, документирано с отчетените от жалбоподателя услуги. Като страна по спорните сделки и по-точно тази страна, която ще се ползва от фактурираните услуги, жалбоподателят би следвало да разполага с достатъчно документи и данни, които да установяват тяхното фактическо изпълнение. Доказателства във връзка с последното обаче не са представени както в хода на ревизионното производство, така и до постановяване на настоящото решение. От това се налага изводът, че начинът на отчитане на спорните разходи, е насочен към намаляване на текущия финансов резултат за периода, включително чрез начисляването или заплащането на вознаграждения за услуги, които не са реално извършени.

Следва да се посочи, че разпоредбата на чл. 37, ал. 2 от ДОПК задължава лицето да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, по фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива. Посоченото задължение не е изпълнено от ревизираното лице. Наличието само на фактури и липсата на каквито и да е съпътстващи нормалната търговска дейност документи по никакъв начин не аргументират реалността на фактурираните доставки.

В обобщение на гореизложеното, общото между всички сделки, във връзка с които са отчетени спорните разходи, е документиране на доставките с еднотипни доказателства, без данни за конкретна отчетност от страна на изпълнителите към получателя на услугите, както и формирането на стойността на услугите. Липсват доказателства предварително да са зададени параметри на изпълнението и в последствие да е изискана от ревизираното лице отчетност и обосноваване на разходите, които следва да поеме.

Представените фактури сами по себе си нямат прехвърлително действие. Не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните ѝ отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя, а следва да е установено, че стопанската операция е действително осъществена, съобразно принципите на чл. 4, ал. 1, т. 5 от ЗСч.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав счита, че са налице основанията на разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон и РА следва да бъде потвърден изцяло като обоснован и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли, като неоснователна и недоказана.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК, съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско вознаграждение, в размер на 1481,30 лв., определен съобразно материалния интерес по делото по реда на чл. 8, ал. 1, т.4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските вознаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, първо отделение, 57 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Фючур Медиа“ЕООД,[ЕИК], представлявано от К. Д. В., чрез адв.С. Ж., срещу Ревизионен акт №Р-22221020006754-091-001/01.06.2021 г., издаден от Х. М. – орган възложил ревизията и Й. И. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1249/17.08.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С., с който на дружеството са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 20 800,00 лева, ведно с лихви за забава в размер на 10 909,88 лева.

ОСЪЖДА „Фючур Медиа“ЕООД, [ЕИК], представлявано от К. Д. В., чрез адв.С. Ж., да заплати на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при НАП сума в размер на 1481,30 лева, представляваща направените по делото разноси.

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

СЪДИЯ: