

РЕШЕНИЕ

№ 5312

гр. София, 08.08.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 28.05.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **12513** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя С. Л. К., действаща чрез адв. М. М., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002217008724-091-001/18.06.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта, потвърдена с Решение № 1547/09.10.2018 г. на директора на Дирекция „ОДОП“-гр. С..

В жалбата са наведени доводи за незаконосъобразност и необоснованост на ревизионния акт, като се твърди, че същият е издаден при съществени процесуални нарушения. Конкретно се сочи, че са допуснати нарушения при възлагането на ревизията и удължаването на сроковете за извършването ѝ, както и при събирането на доказателствата. Жалбоподателят поддържа, че не са изпълнени задължителните указания, дадени с Решение № 1830/2017г. на директора на Дирекция „ОДОП“, в подкрепа на което са изложени съображения. Прави се оплакване, че нито в първия, нито във втория РА, нито в решението, има анализ на ситуацията, обсъждане на направените възражения и представените към тях доказателства, че при обсъждането на данъчния резултат по ЗКПО относно разходите през 2014г. ревизиращият екип е направил тенденциозни изводи, без задълбочен анализ на доказателствата, а така също не е предприел никакви конкретни действия за установяване на действителния счетоводен резултат за 2015г. В с.з. жалбоподателят чрез адв. М. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и за присъждане на разноски съгласно списък .

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника юрк. Д. оспорва жалбата и моли тя да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град обсъди оплакванията в жалбата, събраните доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, установи следното:

Ревизионното производство е образувано в изпълнение на Решение №1830/17.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП - С., с което е отменен съставения на [фирма] РА №Р-22002316008649-091-001 от 29.08.2017 г., в частта на извършените корекции на счетоводните финансови резултати по ЗКПО за 2014 г. и 2015 г. и установените задължения за ДДС за отделните данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г., и преписката е върната за извършване на нова ревизия за посочените периоди съобразно дадените задължителни указания.

В изпълнение на това решение, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002217008724-020-001 от 12.12.2017 г., издадена от Е. М. С. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2015 г. и данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г.

ЗВР е връчена по електронен път на 19.12.2017 г. и е изменена със Заповеди с номера: № Р-22002217008724-020-002/ 19.01.2018 г., № Р-22002217008724-020-003/ 09.02.2018 г. и № Р-22002217008724-020-004/ 16.03.2018 г., издадени също от Е. М. С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002217008724-092-001/11.05.2018 г., който е връчен на 14.05.2018 г. Срещу РД дружеството е подало възражение с вх. №Р-22002217008724-ПРД-001-И/17.05.2018 г., преценено като частично основателно.

Ревизията приключва с издаването на РА №Р-22002217008724-091-001 от 18.06.2018 г., подписан с квалифициран електронен подпис от Е. М. С. – орган, възложила ревизията, и Роза Т. З., определена за ръководител на ревизията. РА е връчен на 19.06.2018 г. по електронен път.

С РА са извършени преобразувания на счетоводните финансови резултати на дружеството за 2014 г. и 2015 г., в резултат на което за 2014 г. е установено допълнително задължение за корпоративен данък в размер 2 203,45 лв. и лихва за забава в размер на 734,55 лв., а за 2015 г. е намален размерът на декларираната данъчна загуба. Също така с РА са определени допълнителни задължения за ДДС в размер на 9 016,54 лв. за данъчните периоди от м. 01.2014 г. до м. 05.2014 г., от м. 08.2014 г. до м. 10.2014 г. и м.12.2014 г. и лихви за забава в размер на 3 533,77 лв.

РА е обжалван пред Директора на Дирекция „ОДОП“ С. с жалба вх. №53-03-1620 от 04.07.2018 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. №23-22-1265/17.07.2017 г. по регистъра на дирекция ОДОП - С., по която срокът за произнасяне е продължен до 09.10.2018 г. по писмено съгласие между жалбоподателя и решаващия орган. С Решение № 1547/09.10.2018г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ при условията на заместване, РА №Р-22002217008724-091-001 от 18.06.2018 г. е отменен в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди м. 03.2014 г. и м. 08.2014 г., ведно с определените лихви за забава, и е потвърден в частта на установените резултати по ЗКПО за 2014 г. и 2015 г. и по ЗДДС за данъчните периоди

м. 01.2014 г., м. 02.2014 г., м. 04.2014 г., м. 05.2014 г., м. 09.2014 г., м. 10.2014 г. и м. 12.2014 г., ведно с определените лихви за забава.

Извършените от ревизиращите органи процесуални действия и направените от тях констатации и изводи са следните:

През ревизираните периоди основната дейност на ревизираното лице е търговия на дребно с обувки, чанти и други подобни изделия, която се осъществява в собствени и наети търговски обекта –магазини, разположени на територията на [населено място] и един в [населено място].

На жалбоподателя са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002217008724-040-001/18.12.2017 г. и №Р-22002217008724-040-002/23.05.2018 г., с които са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, сторно бележки, инвентаризационни описи, договори, документи, свързани с декларирано вътреобщностно придобиване. В отговор от ревизираното лице са представени документи, описани в РД.

Извършено е и посещение в счетоводството на дружеството, за което е съставен Протокол №1004283/29.03.2018 г.

С Протокол №Р-22002217008724-ППД-001/09.01.2018 г. са приобщени доказателства, събрани в първото ревизионно производство на дружеството.

Видно от констатациите в РД, в хода на ревизията органите по приходите са изследвали документалната обосновааност на отчетените разходи и основанията за признаване на приходите, отразени в счетоводните регистри. Съпоставени са декларираните данни в оборотните ведомости, отчетите за приходите и разходите и годишните данъчни декларации. Проследени са регистрираните продажби от финансовите отчети от ЕКАФП, постъпленията по банковите сметки и издадени фактури и е изследвано намерили ли са същите отражение в счетоводните регистри и дневниците за продажби по ЗДДС. След анализ на събраните доказателства е установено следното:

I. По ЗКПО

1. За 2014 г. жалбоподателят е подал годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, с която е декларирали счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 2 748,93 лв., данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 2 748,93 лв. и годишен корпоративен данък в размер на 274,89 лв. С подадената ГДД са декларирани приходи в размер на 1 319 107,69 лв., в т.ч. нетни приходи от продажби в размер на 1 319 099,91 лв.

В отчета за приходи и разходи /ОПР/ към годишния финансов отчет /ГФО/ са декларирани приходи в размер на 1 223 000 лв., в т. ч. приходи от продажба на стоки в размер на 1 218 000 лв. и приходи от продажба на услуги в размер на 5 000 лв.

Съгласно годишната оборотна ведомост за 2014 г. са осчетоводени приходи, както следва: по сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“ в размер на 1 217 818,72 лв.; по сметка 703 „Приходи от продажба“ отрицателно кредитно салдо в размер 45 500,00 лв.; по сметка 709 „Други приходи от дейността“ в размер на 78,42 лв.; по сметка 721 „Приходи от лихви“ в размер на 7,78 лв. Установено е, че по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“ с вътрешен документ №23593/30.09.2014 г. е осчетоводено сторно в размер на 50 000,00 лв. срещу дебитиране на сметка 410 „Клиенти“. Като основание на взетата стопанската операция е посочено „отписване на вземания“.

Видно от оборотна ведомост за периода от 01.01.2014 г. до 30.09.2014г. , към

сметка 410 „Клиенти“ са заведени подсметки 4101 „Клиенти в лева“ с начално дебитно салдо в размер на 36 224,62 лв. и сметка 4102 „Клиенти във валута“ с начално дебитно салдо 50 000 лв. В представените месечни оборотни ведомости за м. 10, м. 11, м. 12. 2014 г., както и в годишната оборотна ведомост за 2014 г., вместо сметка 410 „Клиенти“ е заведена сметка 411 „Клиенти“, по която са прехвърлени оборотите по сметка 410 в общ размер на 86 224,62 лв.

При така установените счетоводни записи и поради непредставяне от ревизираното лице на доказателства за погрешно осчетоводени суми или неоснователно отчетени приходи, е формиран извод, че взетата операция, с която са сторнирани приходи в размер на 50 000 лв. е извършена без основание. Заключено е, че зад извършеното осчетоводяване не стои реална стопанска операция, поради което ревизираното дружество неоснователно е намалило приходите през отчетната година.

Изложен е аргумент, че елиминирайки влиянието на взетата счетоводна операция, приходите от дейността по оборотна ведомост в размер на 1 222 898,14 лв. съвпадат с декларираните в ОПР приходи в размер на 1 223 000 лв.

От друга страна, установено е несъответствие между декларираните приходи в ГДД и тези, декларирани в ОПР и годишна оборотна ведомост, като приходите по ГДД превишават с 96 201,77 лв. приходите по ОПР и годишна оборотна ведомост.

Съгласно дадени писмени обяснения, това несъответствие се дължи най-вероятно именно на сторнираните приходи в размер на 50 000 лв. Освен това е пояснено, че приход в размер на 52 450,92 лв. е отчетен два пъти през 2014 г. по месеци, както следва: м.10.2014 г. в размер на 21 755,37 лв., м.11.2014 г. в размер на 14 947,89 лв. и м. 12.2014г. в размер на 15 747,66 лв.

Във връзка с дадените писмени обяснения органите по приходите са извършили проверка на счетоводните документи и счетоводни регистри, но са приели за недоказани твърденията за допусната счетоводна грешка.

Осчетоводените приходи от продажби са съпоставени с отчетените приходи от ЕКАФП по Z отчети, съдържащи се в информационната база на НАП и с постъпленията по банковите сметки на дружеството за извършени продажби. При съпоставката с РА са взети предвид представените от ревизираното лице сторно бележки.

В резултат на извършената съпоставка, описана в табличен вид на стр. 5 от РА и вземайки предвид отчетените други приходи по оборотна ведомост /приходи от лихви и приходи, извън продажбите на стоки/, е констатирано, че общият размер на приходите, които следва да бъдат признати, съответно да намерят отражение в ГДД, е в размер на 1 181 320,99 лв., а не декларираните от ревизираното лице приходи в размер на 1 319 107,69 лв. Прието е, че разликата в размер на 137 786,70 лв. представлява неоснователно отчетени приходи.

Установено е, че с ГДД за 2014 г. са декларирани разходи в размер на 1 316 637,76 лв. Съгласно ОПР към ГФО, публикуван в Търговския регистър, обявените разходи са в размер на 1 220 000 лв. /1 219 847,61 лв./. Съгласно представената оборотна ведомост за 2014 г. общият размер на отчетените разходи възлиза на 1 169 847,61 лв.

Обобщавайки информацията от данните по ОПР, записите в оборотната ведомост и счетоводните отразявания в регистрите на счетоводните сметки, е установено, че в ОПР приходите са представени, без да е взета предвид сторно операцията в размер на 50 000 лв. Същевременно обаче тази операция е взета предвид при формиране на разходите по ОПР, като именно тя е причина за несъответствията между разходите по

ОПР и оборотната ведомост /1 219 847,61 лв. - 1 169 847,61 лв. = 50 000 лв./.

Разликата между декларираните разходи по ГДД и ОПР в размер на 96 511,15 лв. е приета като неоснователно декларирани разходи.

Въз основа на съвкупния анализ на първичните и вторични счетоводни документи, тяхното отражение в счетоводните регистри и установените несъответствия, счетоводният финансов резултат на дружеството за 2014 г. е преобразуван, както следва:

На основание чл. 78 от ЗКПО е намален със сума в размер на 137 786,70 лв., представляваща разликата между декларираните приходи по ГДД и ОПР, за които е установено, че са неоснователно завишени.

На основание чл. 78 от ЗКПО е увеличен със сума в размер на 96 511,15 лв., представляваща разликата между декларираните разходи по ГДД и ОПР, за които е установено, че са неоснователно декларирани.

На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО счетоводният финансов резултат е увеличен със сума в размер на 50 000 лв., която органите по приходите са приели като осчетоводена в нарушение на счетоводното законодателство.

Констатирано е, че за 2014 г. дружеството е отчетало разходи за провизии в размер на 13 310 лв. Съгласно счетоводните регистри за периодите от 01.01.2014 г. до 30.09.2014 г., като основание за отчетения счетоводен разход е посочено „обжалване на ревизия“. След извършена проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че на ревизираното дружество е извършена ревизия за определяне на задължения по ЗДДС и ЗКПО, приключила с РА №231307221 от 28.11.2013 г. С посочения РА са установени задължения общо в размер на 13 183,70 лв., от които задължения за ДДС в размер на 8 173,92 лв., лихви за ДДС в размер на 2 902,41 лв. и лихви за корпоративен данък в размер на 2 107,37 лв.

На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО органите по приходите не са признали отчетения разход в размер на 13 310 лв. и със същия са увеличили счетоводния финансов резултат на дружеството.

В резултат на гореизложеното с РА счетоводният финансов резултат за 2014г. е увеличен допълнително със сума в общ размер на 159 821,15 лв. и е намален със сума в размер 137 786,70 лв. След извършените корекции е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 24 783,38 лв. и годишен корпоративен данък за внасяне в размер на 2 478,34 лв.

Констатирано е, че през 2010 г. дружеството е формирало данъчна загуба, чийто остатък към 2014 г. е в размер на 135 284,33 лв. През 2014 г. е декларирано положителен счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 2 748,93 лв. Установено е, че с подадената ГДД за 2014 г. ревизираното лице не е изразило писмено волеизявлението си за приспадане на данъчната загуба, посочвайки размера ѝ в точки от 12.1 до 12.3 в справката за преобразуване на счетоводния финансов резултат, буква „Б“ – намаления. Предвид горното е прието, че жалбоподателят е загубил правото си на приспадане на данъчна загуба от 2010 г. , като е цитирана разпоредбата на чл. 70, ал. 1 от ЗКПО.

Установено е, че за 2014 г. ревизираното лице е отговаряло на условията да прави тримесечни авансови вноски на основание чл. 85 от ЗКПО, но не е определяло прогнозна печалба и внасяло тримесечни авансови вноски.

На основание чл. 89, ал. 1 и по реда на ал. 2 от ЗКПО за невнесените в срок тримесечни авансови вноски е определена лихва в общ размер на 14,93 лв.

2. За 2015 г. е подадена ГДД, с която е деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 151 801,75 лв., данъчен финансов резултат – данъчна загуба в размер на 151 801,75 лв., авансово внесен данък през годината в размер на 900лв.

Според констатациите в РД не са установени несъответствия между декларираните по ГДД, ОНР и оборотна ведомост приходи.

С ГДД ревизираното лице е декларирано разходи за дейността в размер на 1 061 199,94 лв. В ОНР са деклариран разходи в общ размер 1 062 000 лв., а съгласно годишна оборотна ведомост за 2015 г. са отчетени разходи в общ размер на 1 010 723,25 лв.

Съпоставяйки отчетените разходи за дейността съгласно оборотна ведомост за 2015 г. спрямо декларираните данни в ОНР, е установена разлика в размер на 51 000 лв. Установени са разлики между декларираните разходи по отделните икономически елементи, както следва:

- Финансовите разходи по оборотна ведомост са в размер на 60 850,54 лв., а по ОНР - 58 000 лв., т.е. разходите по ОНР са с 3 000 лв. по –малко.

- В сметка 609 „Други разходи“ са осчетоводени разходи в размер на 24 872,26 лв., а съгласно ОНР са деклариран други разходи в размер на 79 000 лв., т.е. разходите по ОНР са с 54 000 лв. в повече.

С възражението от ревизираното лице е представена главна книга на сметка 7022 „Приходи от продажби на стоки“. В същата са описани взетите сторно операции по вътрешен документ 3309 от 30.12.2014 г. в общ размер на 52 450,92 лв. Видно от главната книга корекцията е осчетоводена на 01.01.2015 г. Същевременно в подадената от дружеството ГДД за 2015 г. и в ОНР са отразени приходи от дейността за 2015 г., без да е взета предвид корекцията в сметка 7022. В посочената сметка през 2015 г. единствените осчетоводявания са именно сторно операциите. Видно от вътрешния документ, посочен като документално основание за извършената сторно операция, същият е с дата 30.12.2014 г. Предвид датата му на съставяне е формиран извод, че същият би следвало да е отразен в счетоводството на дружеството в м.12.2014 г. Представеното от сметката извлечение показва, че осчетоводяването е извършено на 01.01.2015 г. Срокът за подаване на ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. е до 31.03.2015 г., т.е. от 01.01.2015 г. до 31.03.2015 г. от задължените лица се извършва анализ на извършените осчетоводявания и годишно приключване на резултатите от дейността на предприятието. Съобразно посоченото е направен извод, че допуснатата счетоводна грешка е била известна на дружеството преди подаване на ГДД за 2014 г. и би следвало да намери счетоводно отражение през 2014 г. Тъй като главна книга на сметка 7022 „Приходи от продажби на стоки“ за 2015 г. е представена едва с възражението срещу РД, е направено заключение, че същата не е част от единното счетоводство на дружеството, а е създадена за целите на възражението. В съответствие с чл.75, ал.1 ЗКПО органите по приходите са заключили, че промяната следва да се извърши не в резултата за текущата на откриването година, а за годината, в която е допусната грешката. Констатирано е, че ревизираното лице не е извършило корекция по чл. 75 от ЗКПО за 2014 г., въпреки че същото е било наясно с допуснатата счетоводна грешка – двойно отчетени приходи. Според органите по приходите това е в

потвърждение на извода за наличие на антидатиран документ.

В резултат на горното е заключено, че е налице несъответствие между декларираните данни от задълженото лице по ГДД и ОПР и годишна оборотна ведомост за 2015 г. в размер на 50 476,69 лв. Съгласно констатациите в РД, за декларираните в повече разходи в ГДД по чл. 92 от ЗКПО ревизираното дружество не е представило разходо-оправдателни документи. Поради това е прието, че същите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. На основание чл. 26, точка 2 от ЗКПО със сумата в размер на 50 476,69 лв. е увеличен счетоводния финансов резултат за 2015г.

При така извършената съпоставка е установено несъответствие между декларираните приходи с ГДД, ОПР и оборотната ведомост. Това несъответствие се изразява в превишение на приходите по ГДД и ОПР в размер на 52 450,76 лв. над отразените по оборотна ведомост.

II. ПО ЗДДС

В хода на ревизията органите по приходите са извършили съпоставка на декларираните продажби в дневниците за продажби, справките – декларации, данните за регистрирани продажби по Z отчети, плащания по банков път, представените от ревизираното лице сторно бележки. Съпоставката е изразена в табличен вид на стр. 10 от РД. В резултат на извършената съпоставка е установено, че отчетените продажби по Z отчети от ЕКАФП превишават декларираните продажби по справки-декларации и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС за недеklarираните продажби е начислен ДДС в данъчните периоди, в които са установени несъответствията.

В хода на съдебното производство са събрани като доказателства административната преписка, в това число доказателствата и документите от първата ревизия на жалбоподателя и писмени доказателства, представени от жалбоподателя.

Във връзка с оспорването от жалбоподателя на съдържанието на протокол № 1004283/29.03. 2018г., съдът е открил производство по чл.193 ГПК, във връзка с което след разпределение на доказателствената тежест, е допуснат и проведен разпит на свидетеля Г. Г. – счетоводител в дружеството, осъществяващо счетоводното обслужване на жалбоподателя към момента на провеждане на ревизията.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е допустима.

Решение № 1547/09.10.2018г. на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено на 11.10.2018г., а жалбата, видно от пощенското клеймо на плика (л. 10) е подадена на 25.10.2018г. , тоест в законоустановения срок, и изхожда от лице, което е адресат на процесния РА и следователно е с правен интерес от обжалването му. Въпреки че в жалбата се посочва, че се подава срещу решението на директора на дирекция „ОДОП“, с оглед на това, че с нея се иска отмяна на ревизионния акт, както и предвид разпоредбата на чл. 156, ал.1 ДОПК, според която на обжалване подлежи ревизионния акт, а не решението на директора на Дирекция „ОДОП“, съдът приема, че действителната воля на страната е именно оспорването на РА № Р-22002217008724-091-001/18.06.2018г. в потвърдената от решаващия орган

част.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Ревизията е възложена от органа по приходите, оправомощен съгласно приложената по делото Заповед № РД – 01-803/07.06.2017г. и издал първоначалната ЗВР, както е указано в отменителното Решение № 1830/17.11.2017г. на директора на Дирекция „ОДОП“. РА, от своя страна, е издаден от възложителя и от ръководителя на ревизията съобразно изискването на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената съгласно чл.120, ал.1 ДОПК форма и съдържа изискуемите реквизити.

Неоснователни са твърденията в жалбата за допуснати процесуални нарушения, свързани с удължаването на срока за извършване на ревизията. Съгласно чл.114, ал.1 ДОПК срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. Ако този срок се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. В случая в първата ЗВР, с която е възложена ревизията, е определен срок за извършването ѝ от един месец, който започва да тече от връчването ѝ. ЗВР е връчвана на 19.12.2017г. В рамките на първоначално определения едномесечен срок е издадена на 19.01.2018г. Заповед за изменение на ЗВР, според която ревизията следва да завърши до 19.03.2018г. Със следваща Заповед за изменение на ЗВР от 09.02. 2018г. е посочен същият срок за извършване на ревизията – 19.03.2018г. С оглед датата на връчване на ЗВР (19.12.2017г.) и предвид разпоредбата на чл.114, ал.1, изр. първо от ДОПК, това е максимално допустимия срок за извършване на възложената ревизия. Към продължаване на срока по чл.114, ал.2 ДОПК се пристъпва, ако срокът по ал.1, т.е. тримесечния срок, броен от датата на връчване на ЗВР, се окаже недостатъчен. Определянето на друг, по-дълъг срок от първоначално посочения в ЗВР, който обаче е в рамките на тримесечния срок по ал.1 на чл.114 ДОПК, не попада в хипотезата на ал.2. С оглед на това, единствено последната заповед за изменение на ЗВР – от 16.03.2018г., с която е определен краен срок за извършване на ревизията 19.04.2018г. , е такава по чл.114, ал.2 ДОПК, като с нея срокът е продължен с още един месец, което е в рамките на допустимото по закон удължаване с до два месеца от възложилния ревизията орган.

Относно възраженията на жалбоподателя за това, че не са изпълнени изцяло указанията на решаващия орган, дадени с отмяната на първия РА на дружеството и връщането на преписката, съдът намира, че същите са частично основателни. Действително, с Решение № 1830/17.11.2017г. решаващият орган е дал изрични указания повторната ревизия да бъде извършена на място в счетоводството на ревизираното дружество и да се извърши „детайлна проверка на всички първични и вторични счетоводни документи“. Указал е също да се проследи движението на банковите сметки и „задължително да се извърши съпоставка между първичните, вторични счетоводни документи и отразяванията във счетоводните регистри.“ Тези указания на решаващия орган, задължителни за ревизиращия екип по силата на чл.155,ал.4 ДОПК, не са изпълнени. В действителност ревизията не е извършена на място в счетоводството на дружеството, където е осъществено

само едно посещение с продължителност от 2 часа (от 10.3. до 12.30 часа), както е отразено в съставения за целта протокол от 29.03.2018г. Времетраенето на проверката на място се потвърждава и от показанията на св. Г.. С оглед оспорването на съдържанието на протокола, съдът намира, че същото е успешно проведено досежно отразеното в него обстоятелство, че е извършен преглед на счетоводната документация. От показанията на св. Г., които съдът кредитира като логични и непротиворечиви, се установява, че преглед в смисъла на запознаване и проверка на счетоводни документи не е извършван. Този извод съответства и на данните в самия протокол относно времетраенето на посещението на ревизиращия орган и то само на единия член на ревизиращия екип и констатацията за значителни обем на документацията. Относно другите удостоверени в протокола факти и обстоятелства – че са били обсъдени проблемни въпроси и че е изискано да бъдат предоставени данни и регистри в определен електронен формат, както и да бъдат представени допълнителни документи, същите не са опровергани. На следващо място, в протокола се сочи, че при посещението на място са предоставени първични счетоводни документи и регистри, но видно от самия протокол в частта на описаните като събрани и приложени към него доказателства, тези документи не са приобщени от ревизиращия орган, което кореспондира с показанията на св. Г., според които подготвените за целта общо 15 класъра счетоводни документи не са били „докоснати“, съответно приобщени от ревизиращия орган. С оглед на изложеното съдът намира, че твърдението на жалбоподателя за допуснати от ревизиращите процесуални нарушения, изразяващи се в неизпълнение на задължителните указания на решаващия орган за извършване повторната ревизия на място и за изследване и съпоставка на първичните счетоводни документи не е изпълнено. Тъй като обаче в настоящото производство съдът се явява инстанция по същество, ревизионният акт не може да бъде отменен само на това основание.

По отношение съответствието с материалния закон, съдът намира РА за съобразен с относимата нормативна уредба, приложена въз основа на правилни фактически констатации. За да формира този извод съдът съобрази следното:

Съгласно чл.26,т.2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели следните счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

Съгласно чл.77, ал.1 ДОПК разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

Съгласно чл. 78 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели.

В случая счетоводният финансов резултат на дружеството е преобразуван,

като същият е намален със сумата от 137 786,70 лева, представляваща разликата между декларираните приходи по ГДД и ОПР, за които е прието, че са неоснователно завишени, и е увеличен със сумата от 96511,15 лева, представляваща декларираани, но непризнати разходи.

Правилно и обосновано органите по приходите са приели, че счетоводният финансов резултат за 2014г. следва да се увеличи със сумата от 50 000 лв., представляваща сторнирани от ревизираното лице приходи от продажба на услуги. В случая като основание за стопанската операция е посочено „отписване на вземания“, но от страна на ревизираното дружество не са представени доказателства за наличието на такива подлежащи на отписване вземания или фактури, формиращи тази сума, нито за потвърждаване на такива вземания или на опити те да бъдат събрани, поради което не може да се установи кога са възникнали вземанията, от кое физическо или юридическо лице са. С оглед това обосновано ревизиращите са счели, че взетата операция, с която са сторнирани приходи в размер на 50 000 лв. е извършена без основание, т.е. е документално необоснована, поради което неоснователно са намалени с нея приходите на дружеството през 2014г.

Недоказано от жалбоподателя е и твърдението за отчетен два пъти в 2014 г. приход в размер на 52 450,76 лв., за установяването на което жалбоподателят не ангажира нови доказателства, включително чрез назначаването на съдебно-счетоводна експертиза.

На следващо място, с оглед несъответствията в данните за приходите от продажби по ГДД, ОПР и оборотна ведомост, ревизиращите органи детайлно и прецизно са съпоставили счетоводените приходи от продажби с отчетените приходи от ЕКАФП по Z отчети и с постъпленията по банковите сметки на дружеството за извършени продажби, в резултат на което аргументирано са стигнали до заключението, че общият размер на приходите, които следва да бъдат признати е в размер на 1 181 320,99 лв., а не декларираните от ревизираното лице приходи в размер на 1 319 107,69 лв., като разликата в размер на 137 786,70 лв. представлява неоснователно отчетени приходи.

В съответствие с приложимите разпоредби е и отказът на органите по приходите да извършат приспадане през 2014 г. на остатъка от пренасяната за 2010 г. данъчна загуба. Съгласно чл. 70, ал. 1 от ЗКПО данъчно задължените лица имат право да пренасят данъчната загуба, но когато данъчно задължено лице е избрало да пренася данъчната загуба, тя задължително се пренася последователно до изчерпването ѝ през следващите 5 години. Съгласно ал. 2 данъчно задълженото лице упражнява правото си на избор чрез приспадане на данъчната загуба през първата година след реализирането на данъчната загуба, през която лицето е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба. Когато до датата на данъчния контрол данъчно задълженото лице не е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба, смята се, че лицето е упражнило правото си на избор за пренасяне на данъчна загуба.

Анализът на посочената разпоредба сочи, че когато лицето е избрало да упражни правото си по чл.70, ал.1 ЗКПО, то следва да продължи да приспада данъчната загуба до изчерпването ѝ през следващите 5 години. В конкретния

случай жалбоподателят е избрал да пренася данъчната загуба, формирана през 2010 г., в първата година, в която е формирало положителен данъчен финансов резултат, а именно 2011 г., като за 2012 г. и 2013 г., жалбоподателят е продължил да приспада данъчната загуба. През 2014 г. обаче, въпреки че е декларирал положителен данъчен финансов резултат, не е извършил приспадане на данъчната загуба, което е в противоречие с изискването на чл. 70, ал. 1 ДОПК. А след като лицето, чието право е да упражни правото си на приспадане, само е прекъснало приспадането на данъчната загуба през 2014 г., правилно ревизиращите са счели, че нямат основание те да извършат такова.

Обосновани са и изводите на ревизиращите във връзка с корекцията на приходите през 2015г. със сумата от 52 450,92 лв. Съгласно чл.75, ал.1 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. В случая, видно от представената от жалбоподателя Главна книга на сметка 7022-Приходи от продажби на стоки, в която са описани взети сторно операции по вътрешен документ 3309 от 30.12.2014г., корекцията е осчетоводена на 01.01.2015г. С оглед обаче, че издаденият вътрешен документ е с дата 30.12.2014г. и е следвало да намери отражение в счетоводството на дружеството за м.12. 2014г., но е осчетоводен на 01.01.2015г., и не е извършена корекция на счетоводна грешка за 2014г., а в приходите за дейността по подадената от дружеството ГДД за 2015г. и в ОПР корекцията не е отразена, то напълно законосъобразно ревизиращите органи не са взели предвид корекцията през 2015г. В резултат на това се формира и несъответствие между декларираните данни по ГДД и ОПР и годишна оборотна ведомост за 2015 г. и тъй като за декларираните в повече разходи в ГДД дружеството не е представило разходо-оправдателни документи, изводът, който се налага е, че тези разходи не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 26, точка 2 от ЗКПО е увеличен счетоводният финансов резултат за 2015г. със сумата в размер на 50 476,69 лв.

В частта, касаеща направените от ревизиращите констатации и изводи по ЗДДС, жалбата също е неоснователна, а и в тази насока жалбоподателят не излага конкретни аргументи. Извършената съпоставка на декларираните продажби в дневниците за продажби, справките – декларации, данните за регистрирани продажби по Z отчети, плащания по банков път, представените от ревизираното лице сторно бележки е показала, че отчетените продажби по Z отчети от ЕКАФП превишават декларираните продажби по справки-декларации и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС за недеklarираните продажби е начислен ДДС в данъчните периоди, в които са установени несъответствията.

Предвид изложеното дотук, съдът намира, че РА в обжалваната част е законосъобразен и жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

С оглед изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на

разноски следва да бъде отхвърлено, а това на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да бъде уважено за сумата от 796 лева, определено съобразно чл.161, ал.1 от ДОПК.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III отделение, 51 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22002217008724-091-001/18.06.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта, потвърдена с Решение № 1547/09.10.2018 г. на директора на Дирекция „ОДОП“-гр. С., относно установените резултати по ЗКПО за 2014 г. и 2015 г. и по ЗДДС за данъчните периоди м. 01.2014 г., м. 02.2014 г., м. 04.2014 г., м. 05.2014 г., м. 09.2014 г., м. 10.2014 г. и м. 12.2014 г., ведно с определените лихви за забава.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 796 (седемстотин деветдесет и шест) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: