

РЕШЕНИЕ

№ 936

гр. София, 14.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 19.11.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **2288** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 АПК във връзка с чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

С решение № 2665 от 21.02.2019г. по адм. дело № 5831/2018г. Върховният административен съд е върнал за ново разглеждане делото, образувано по жалбата от жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221015007465-091-001 от 26.04.2016 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], в частта, касаеща установените с него допълнителни задължения за корпоративен данък за 2014г. в размер на 113 796,38 лв. и лихва за забава .

Жалбоподателят счита, че констатациите на ревизиращия екип са немотивирани и необосновани и не отговарят на действителността, като същите са резултат от погрешно и незадълбочено разглеждане на събраните доказателства. Твърди се, че в РА, както и в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ никъде не е споменато кое от основанията на чл.122, ал.1 от ДОПК е налице, както и че не е доказано наличието на основание за прилагане на специалния ред на чл.122 ДОПК. Подробно се изброяват представените на ревизиращите документи, както и обстоятелствата около допуснатата от дружеството фундаментална грешка при заприхождаването на стоките. Моли се за отмяна на РА в обжалваната част.

В проведените при новото разглеждане на делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. Т., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Претендира разноски, за които представя списък.

Ответникът - директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна

практика” (ОДОП) – [населено място], представляван в с.з. от юрк. С., счита жалбата за недоказана и необоснована. Изтъква, че изготвената при новото разглеждане на делото ССЧЕ подкрепя тезите и доводите на органите по приходите. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221015007465-020-001 от 10.09.2015 г., издадена от А. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП – С., действаща като заместник на Б. Н. Н., съгласно заповед № 9682-А от 18.08.2015 г. на директора на ТД на НАП С.. Ревизията е за определяне на задълженията на [фирма] по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г. и за корпоративен данък от 01.01.2009 г. до 31.12.2014 г. ЗВР е връчена на 18.09.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад (РД) № Р-22221015007465-092-001 от 01.04.2016 г., връчен електронно на 07.04.2016 г. Срещу РД е подадено в срок възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221015007465-091-001 от 26.04.2016 г., издаден от Б. Н. Н. в качеството на орган, възложил ревизията, и А. Г. Ч. – Д., ръководител на ревизията. С РА са установени задължения на жалбоподателя общо в размер на 383 762.70 лв., от които: за корпоративен данък - 113 796.38 лв. и лихви за забава - 12 699.62 лв., както и за ДДС в размер на 227 600 лв. и лихви от 29 630.70 лв.

РА е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място]. С Решение № 1167/13.07.2016 г. РА е отменен в частта на допълнително установените задължения по ЗДДС и е потвърден в частта относно задълженията за корпоративен данък за съответните периоди. Задълженията за корпоративен данък са вследствие на допълнително установен данък за 2014 г. в размер на 113 796,38 лв., като данъчната основа е определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

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

Констатирано е, че за ревизираните периоди дейността на [фирма] е търговия със спортни стоки, упражнявана в три магазина и склад на едро. Счетоводството на дружеството е водено през ревизираните периоди от Д. В., управител на [фирма], а впоследствие от [фирма] и понастоящем от [фирма].

С ИПДПОЗЛ №Р-22221015007465-040-001/18.09.2015 г. от ревизираното дружество са изискани месечни и годишни оборотни ведомости преди приключване и след приключване на сметки, главна книга, хронология на справки по сметки от гр. 15, 49, 50, 60, 70, договор за счетоводно обслужване, справки и декларации. В отговор управителят е представил справки, декларации, справка по хронология на сметка 1522 – Получени дългосрочни заеми за 2015 г., сметка 159 – Други заеми и дългове, справка по сметка 495 – Разчети за застраховане, оборотна ведомост за м. 07.2015 г. Управителят е декларирал, че счетоводната отчетност на дружеството се извършва от [фирма] по договор от 21.10.2014 г. и първичните счетоводни документи се намират в същото. Съгласно представения договор, счетоводното обслужване се извършва, считано от 01.01.2015 г.

С второ ИПДПОЗЛ №Р-22221015007465-0740-002/04.11.2015 г. от дружеството са изискани повторно непредставените по първото искане главна книга, годишни оборотни ведомости, хронология на счетоводни сметки за ревизираните периоди.

На дружеството е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК

№Р-22221015007465-113-001/18.11.2015 г., с което е информирано, че поради непредставяне на всички счетоводни документи, изискани с горещитираните искания, основата за облагане с корпоративен данък и с ДДС за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. В уведомлението е посочено, че ревизиращите са известени за промяна на лицето, извършващо счетоводното обслужване, но не са представени договор и данни за мястото, на което се намират счетоводните документи. Същевременно е връчено уведомление по чл. 17, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК и ИПДПОЗЛ №Р-22221015007465-040-003/18.11.2015 г., с което са изискани всички оригинални първични документи и банкови извлечения за периодите от 01.01.2009 г. до 31.07.2015 г.

В отговор на получените уведомления, със заявление с вх. №53-03-2562/20.11.2015 г. управителят на [фирма] е поискал спиране на ревизията за срок от три месеца. Като причина е посочено, че до 2014 г. счетоводството на дружеството е водено от Д. В., която след започване на ревизията е отказала да върне на дружеството всички първични и вторични документи, счетоводни справки, с обяснението, че софтуерът е повреден. Впоследствие, част от първичните документи и оборотни ведомости са били върнати на управителя на [фирма], който ги е предоставил на друга счетоводна къща с искане те да бъдат прегледани, за да се разбере дали отразяват вярно и точно състоянието на дружеството за ревизирания период.

В заявлението на управителя е посочено, че след изпратена нотариална покана Д. В. е предоставила на управителя на [фирма] на 10.11.2015 г. останалите хронологични регистри, главни книги, оборотни ведомости, амортизационни планове, които се различават от първоначално представените. Предвид обстоятелството, че считано от 13.10.2015 г. счетоводната отчетност на дружеството се води от [фирма], управителят настоява за спиране на ревизията за три месеца, през които счетоводната къща ще прегледа и преработи цялата налична документация с цел вярно и точно представяне. Прилага копие на договора с [фирма] и нотариално заверена декларация, в която самият той декларира, че на 10.11.2015 г. е получил от Д. В. систематични счетоводни регистри, главни книги, амортизационни планове, оборотни ведомости за периодите от 2009 г. до 2014 г. В заявлението не са представени данни и обяснения в какво се състоят неточностите в счетоводните регистри.

С вх. №53-03-2562/07.12.2015 г. ревизираното дружество е представило оборотни ведомости, главна книга, амортизационен план, аналитични регистри на сметка 152 и сметка 499, аналитични регистри на сметки от гр. 50, гр. 60, гр. 61, гр. 70 за 2009 г.

С вх. №53-03-2562/08.12.2015 г. са представени оборотни ведомости, главна книга и аналитични регистри по сметки за 2010 г. и 2011 г.

С Протокол №1050395/15.01.2016 г. е документирано посещение на ревизиращия екип в офис на счетоводната къща [фирма], която към този момент извършва счетоводното обслужване на [фирма]. Ревизиращите органи са извършили преглед на счетоводните документи за ревизираните периоди и са изискали обяснения и документи в присъствието на представители на [фирма]. Съгласно протокола, проверени са първични счетоводни документи и банкови извлечения за 2009 г., 2010 г. 2011 г. Изискани са инвентаризационни описи на стоково-материалните запаси. Представена е само Заповед №3/11.12.2015 г. на управителя на дружеството за извършване на годишна инвентаризация на имуществото в срок до 06.01.2016 г. Не са представени протоколи за извършена инвентаризация и заведена счетоводна отчетност за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и от 01.01.2015 г. до 31.07.2015 г. Изискани са

счетоводни справки за начин на формиране на продажните цени на стоките и завеждане на придобитите стоки по артикули, количество и стойност, както и обяснения във връзка със заверката на представената счетоводна отчетност. При проверката са представени конкретно изискани фактури и други документи.

С вх. №53-03-2562/25.01.2016 г. ревизираното дружество е представило инвентаризационен опис и протокол от 06.01.2016 г. във връзка с инвентаризация на активите в дружеството, при която е констатирано, че описаните стоки по номенклатура, видове и количество съответстват на тези по счетоводни данни, не са констатирани липси и условия за обезценка на материалните запаси.

Видно от наличните по преписката документи, с вх. №53-03-2562/10.02.2016 г. от ревизираното дружество са представени оборотна ведомост след приключвателни сметки за 2014 г., главна книга за 2014 г., амортизационен план и аналитични регистри по сметки.

С вх. №53-03-2562/22.02.2016 г. са представени амортизационен план за 2012г. и 2013г., аналитични регистри на сметки за 2012г., а с вх. №53-03-2562/23.02.2016 г. са представени оборотна ведомост след приключвателни сметки за 2013 г. и аналитични регистри на сметки за 2013 г. С вх. № 53-03-2562/29.02.2016 г. са представени оборотни ведомости за 2012 г. и 2013г.

С ИПДПОЗЛ №Р-22221015007465-040-004/14.03.2016 г. от ревизираното дружество са изискани хронология на доставки от ВОП от конкретно посочен доставчик, докладите от одиторски заверки на годишните финансови отчети за периодите от 2009 г. до 2013 г. включително, ГФО за 2012 г., годишна оборотна ведомост за 2014 г. с попълнение начални салда на сметките, данни за изписаната стока за м. 01 и м. 02.2016 г., както и обяснения относно лицето, което е съставител на счетоводната отчетност, в какво се състои допуснатата счетоводна грешка и начин на коригирането ѝ, какво е отражението в отчета за 2015 г. и ГДД по чл. 92 от ЗКПО на представените оборотни ведомости, главни книги и аналитични регистри. Изискани са данни за формиране на сметка 304 – стоки по години, като е посочено, че данните по същата сметка в представените оборотни ведомости се различават от данните в публикуваните отчети в Агенция по вписванията.

Дружество е уведомено с ИПДПОЗЛ №Р-22221015007465-040-005/ 16.03.2016 г., че представените оборотни ведомости и хронологии на сметки за 2009 г., 2010 г., 2011 г., 2012 г., 2013 г., 2014 г. и до 31.07.2015 г. не са подписани и заверени. Изискани са оборотна ведомост за 2015 г., извлечения от сметка 304 и други сметки за разходи и приходи към 31.07.2015 г. и към 31.12.2015г.

С вх. №53-03-2562/21.03.2016 г. ревизираното дружество е представило ГФО за 2012 г., оборотна ведомост за 2014 г. с начални салда, изписана стока от м. 01 до м. 02.2016 г., справка за формиране на продажната цена стоките по сметка 304 по години. На следващия ден са представени оборотна ведомост за 2015 г., движение на сметка 304 г. за 2015 г., аналитичност на сметки от гр. 60 и гр. 70 за 2015 г., хронология на доставки ВОП, движение на стока за периода от м. 01 до м. 02.2016 г., пътни листове.

Не са представени докладите от извършените одиторски заверки на ГФО за периодите от 2009 г. до 2013 г., не са налични данни от кое лице е съставена представената новозаведена счетоводна отчетност /липсват подписи на съставител/, няма данни каква е конкретната счетоводна грешка, поради която е предприето преосчетоводяване и как е извършена корекцията, няма представени обяснения и доказателства за формирането на сметка 304 – стоки и материални запаси по години

във връзка с установените различия от данните в презаведените оборотни ведомости и публикуваните данни в ГФО, не са представени обяснения за начина на формиране на продажните цени на стоките.

Управителят на ревизираното дружество е представил на ревизиращите органи водена кореспонденция със счетоводната къща [фирма], като в писмо счетоводната къща сочи, че при изпълнение на задълженията си са спазили счетоводните изисквания по Закона за счетоводството /ЗСч./ и са извършили преосчетоводяване на предоставената документация. Всички счетоводни записи са направени на база на предоставените документи. Счетоводната къща е посочила, че с вх. №20160224145243 е вписан в Търговския регистър ГФО на [фирма] за 2015 г., подписан съгласно чл. 17, ал. 1 от ЗСч. /в сила от 01.01.2016 г./. В отговора до управителя на ревизираното дружество счетоводната къща е посочила, че в приемо-предавателния протокол между двете дружества няма предадени подписани оборотни ведомости, аналитичности и хронологии по счетоводните сметки към 31.07.2015 г.

С писмо изх. №53-03-2562/24.03.2016 г. ревизиращите органи са уведомили управителя на [фирма], че е установено несъответствие в данните за наличните стоки в края на отделните ревизирани периоди по публикуваните ГФО и данните от предоставените годишни оборотни ведомости, без да е изяснено на какво се дължи това несъответствие. Посочено е, че за 2009 г. наличните стоки по баланса са на стойност от 1 172 000,00 лв., а в оборотните ведомости за същата година наличната стока след приключване е на стойност от 134 705,98 лв. Посочени са данните за несъответствие и за следващите 2010 г., 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г. Констатирано е, че разликата в стойността на наличните стоки към 31.12.2014 г. е в размер на 1 138 000,00 лв. Ревизиращите органи са посочили, че до момента не са представени обяснения на какво се дължат установените различия между публикуваните данни в ГФО и представените при ревизията счетоводни регистри.

При извършения одит на финансовия отчет за 2014 г. докладът на одитора е с отказ от мнение поради непредставени счетоводни документи и регистри за 2013 г. и 2014 г., като по този начин одиторът е бил възпрепятстван да се увери в реалността, оценката, пълнотата, представянето и оповестяването на активите, пасивите, приходите и разходите и паричните потоци на дружеството.

В хода на ревизията, ревизиращите органи са изискали от сектор „Оперативни проверки“ при ТД на НАП С. всички доказателства, приложени към доклад №ОП-22002215007144-ОИС-001/21.08.2015 г., изготвен във връзка с извършена проверка на дружеството. Получените доказателства от проверката представляват декларации, договори за парични заеми, както и оборотни ведомости за 2014 г. и 2015 г., справки по хронологии на сметки 159 и 1522, справка по хронология на сметка 501, главна книга.

На 05.02.2016 г. органи по приходите от сектор „Оперативни проверки“ при ТД на НАП С. са извършили инвентаризация на наличните стоки в обектите на дружеството. Съгласно посоченото в РД установените наличности на стоки са на обща стойност от 2 887 193,88 лв.

Към 31.12.2015 г. наличните стоки по баланса на дружеството е на стойност 2 880 000 лв., което съответства на данните по предоставената годишна оборотна ведомост.

Извършен е одит на финансовия отчет за 2015 г., като в доклада одиторът Д. Б. не е изразил мнение относно сравнителната финансова информация. Одиторът е оповестил, че не е присъствал при извършената инвентаризация към 31.12.2015 г. на

стоки на стойност 2 880 000 лв., тъй като е нает след тази дата. Констатира е, че изписването на стоките е осъществено еднократно, на базата на извършената инвентаризация към 31.12.2015г. Посочено е също, че несигурността относно крайното стойностно салдо на стоките би могло да даде отражение върху финансовия резултат чрез балансовата стойност на изписаните стоки. Няма въведена система, която да кореспондира със счетоводната информация и да осигурява проследяемост на стоките запаси и надеждна информация относно доставката, изписването и наличността на стоките. Друг мотив на одитора е обстоятелството, че предходната 2014 финансова година е одитирана от друг одитор, който е издал доклад с отказ от мнение с дата 23.06.2015 г., поради това, че не са му предоставени счетоводни документи и регистри. В одиторския доклад за 2015 г. е посочено, че сравнителната финансова информация в ГФО за 2015 г. се различава от информацията, представена в одитирания финансов отчет за 2014 г. По тези причини не е изразено мнение относно сравнителната финансова информация за предходната година в ГФО за 2015 г.

С цел изясняване на причините, от които е породена несигурността в одиторския доклад за 2015 г., в хода на ревизията е изпратено ИПДПОТЛ до одитора Д. Б.. В получения отговор е посочено, че одиторът не е присъствал на извършената инвентаризация, изписването на стоката е извършено с един счетоводен запис на базата на резултатите от инвентаризацията, не е получена информация от складовата програма, която да обвързва данните със счетоводството, закупените стоки са заведени стойностно, но не и по количества. Одиторът е обобщил, че докладът не казва, че тези стоки не съществуват или не са изписани правилно, но от представените документи и информация той не е успял да се убеди, че е така. Пояснено е, че ако е била предоставена допълнителна информация – например достоверна и тествана от одитора информация от складова програма, която да е в синхрон със счетоводната информация, одиторското мнение може да бъде различно от настоящото.

Изхождайки от изискването на ЗСч. финансовият отчет да представя вярно и честно имущественото и финансово състояние и финансовия резултат от дейността на предприятието, органите по приходите са приели, че данните в първоначално оповестените финансови отчети за периодите от 2009 г. до 2014 г. са достоверни.

Констатирано е несъответствие в представените оборотни ведомости по години с данните във финансовите отчети, като тези несъответствия са основно в стоките наличности. Същевременно само част от представените счетоводни документи са с печат на ревизираното дружество и с подпис без идентификация. Направено е заключението, че така представената счетоводна отчетност не може да служи за достоверно доказателство в ревизионното производство. От ревизираното дружество и от счетоводната къща, която осъществява счетоводното обслужване към момента на ревизията, не са представени доказателства и обяснения за несъответствията в отчетността.

Установено е, че към края на 2014 г. наличната стока в публикувания баланс за 2014 г. е на стойност в размер на 3 477 000 лв. С подадения баланс и отчет за финансовата 2015 г. дружеството е декларирало стокова наличност за предходния период на стойност от 2 339 000 лв., т.е. налице е разлика от 1

138 000 лв. По оборотна ведомост за 2014 г. наличната стока в края на периода е на стойност от 2 339 012,03 лв. За така установената разлика не са представени данни и документи, които да изяснят от какво е породена и на какво се дължи. Прието е, че между двата отчетни периода има извършени счетоводни записвания, които не са дали отражение в счетоводството на дружеството. При извършената инвентаризация на стоките към 05.02.2016 г. е констатирано наличие на стоки на стойност от 2 887 000 лв., което е съотносимо към стойността по годишния баланс за 2015 г., а именно 2 880 000 лв.

Органите по приходите са приели, че разликата от 1 138 000 лв., получена между данните за налични стоки по баланса и по оборотна ведомост за 2014 г., представлява стойността на стока, която е продадена от дружеството, без да са отчетени приходи през 2014 г., като 2014 г. е последният установен период, за който декларираните наличности на стоките са по-малки от обявените във финансовите отчети. Горното е констатирано при анализ и съпоставка на данните по години от Отчет за приходите и разходите /ОПР/, баланс и оборотни ведомости след като е било извършено повторно преосчетоводяване от счетоводната къща, която обслужва дружеството към момента на извършване на ревизията.

При така установеното, органите по приходите са преценили, че са налице основания за преминаване към облагане по реда на чл. 122 от ДОПК. Органите по приходите са посочили, че в хода на ревизионното производство от дружеството са изискани многократно обяснения за причината, която е наложила преосчетоводяване и такива не са били представени. Приели са, че в случая е налице подмяна на счетоводната отчетност с цел укриване на установените неотчетени приходи. В представените счетоводни регистри не са посочени данни за съставител, което ги прави неофициални документи. С представените оборотни ведомости дружеството подменя съдържанието на материалната отчетност, поради което са налице основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 3 и т. 4 от ДОПК, а именно подмяна на отчетните регистри, водеща до намаление на стоково-материалните запаси. Освен това, само част от представените счетоводни регистри са с печат на дружеството и подпис без идентификация на лицето, което го е положило, липсват данни за съставител. Представената счетоводна отчетност не може да служи за достоверно доказателство за целите на ревизията. Не са представени обяснения или доказателства каква е конкретната счетоводна грешка и как е извършена корекцията по години по сметка 304 – стоки и начина на формиране на продажните цени на стоките. Органите по приходите са обобщили в РА, че в хода на ревизионното производство е направен опит за подмяна на заведената счетоводна отчетност, до която на ревизиращите органи не е осигурен достъп.

На основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК е извършен анализ на относимите обстоятелства, подробно изложен в РД. При анализа е посочено, че съгласно представените от дружеството справки по години за формиране на средно претеглена цена и изписване на стоково-материалните запаси, определената средна цена на стоките представлява отношението между крайното стойностно салдо на всички стоки към общото количество стоки. Така

например за 2014 г. е определена средна цена в размер на 41,64 лв. като отношение между крайното стойностно салдо от 2 339 012,03 лв. и крайното количествено салдо от 56 175 бр. стоки. Органите по приходите са приели, че така предоставените данни за стойността при изписване на стоките не могат да се приемат поради обстоятелството, че търгуваните стоки са разнородни като артикули и цени.

Прилагайки реда по чл. 122 от ДОПК, органите по приходите са определили данъчната основа за облагане с корпоративен данък за 2014 г. в размер на 1 219 459,49 лв., който включва декларирания счетоводен финансов резултат печалба в размер на 81 495,49 лв. и сумата на приетите за неотчетени приходи от продажба на стоки в размер на 1 138 000 лв. Дружеството е декларирало за същия период данъчен финансов резултат печалба в размер на 81 495,62 лв., корпоративен данък в размер на 8 149,56 лв. и отстъпка в размер на 81,50 лв. Внесени са авансови вноски в размер на 3 750 лв. и корпоративен данък в размер на 4 318,06 лв. Върху определената с РА данъчна основа за корпоративен данък за 2014 г. е установено задължение за корпоративен данък в размер на 121 864,44 лв., като е взета предвид отстъпката по чл. 90 от ЗКПО в размер на 81,50 лв. С оглед внесения от дружеството данък за периода и направени авансови вноски е определен корпоративен данък за донасяне в размер на 113 796,38 лв.

В хода на настоящото производство са приобщени доказателствата, събрани при първото разглеждане на делото. При първото разглеждане на делото са изслушани две ССЧЕ със задачи, посочени от жалбоподателя и от съда, първата от които е изготвена от вещото лице М. Н., и повторна ССЧЕ, изготвена от Ю. Я.. Коментар и анализ на двете заключения съдът се направи при излагане на съображенията си по съществото на правния спор.

По искане на ответника и съобразно указанията на касационната инстанция е допусната и изслушана ССЧЕ с вещо лице С. К.. Вещото лице е дало следните отговори на поставените въпроси:

Посочило е, че видно от представените материални хронологични регистри за счетоводна сметка 304-Стоки на [фирма], стоките са изписвани с една счетоводна операция за всяка финансова година, като е дебитирана счетоводна сметка 702-Приходи от продажба на стоки и кредитирана сметка 304-Стоки. Изписването на стоките представлява разлика между наличната стока към 01 януари на финансовата година, закупените и заприходени стоки през годината и стойността на стоките в края на финансовия период - 31 декември. В счетоводна сметка 304-Стоки няма създадена аналитичност по обекти /магазини или складове/, материално-отговорни лица и др., от която да се проследи информацията за изписаните /продадените/ стоки с тяхното количество, единична цена и стойност по артикули.

На втория въпрос вещото лице е отговорило, че няма информация относно начина, по който е формирана продажната цена на продаваните стоки през ревизирия период.

Експертната е посочила, че към доказателствата по преписката, при посещението в [фирма] и допълнително представените документи не е даден отговор каква складова програма използва дружеството [фирма]. Предоставени са Справки за закупени стоки по вид, доставчик, количество,

стойност в лева и справки за продадени /изписани/ стоки с наименование и количество, но без единични цени и стойност за 2009г., 2010 г., 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г.

На въпрос 4 вещото лице е отговорило, че стоките са заведени счетоводно в сметка 304-Стоки, по която няма създадено аналитично отчитане по номенклатурни номера, обекти и материално-отговорни лица.

По пети въпрос вещото лице е дало заключение, че определянето на средна цена по начина, по който е процедурирано, е неправилен с оглед на това, че предмет на доставка и продажба са стоки, които не са сходни, като напр. автомат за ски, аксесоари, блуза, анцуг, дамски панталон, ски обувки и др., и е налице голям диапазон в цените на стоките.

По шести въпрос експертизата е посочила, че съгласно изискванията на Закона за счетоводството чл.26, ал.1, т.5 и с оглед факта, че салдата по оборотната ведомост към 01.01.2009 г., изготвена от [фирма], не съответстват на тези от оборотната ведомост, изготвена от Д. В., е недопустимо да не се спазва един от основните счетоводни принципи и начални салда по сметки да не съвпадат с данните в края на предходния отчетен периоди. Към финансовия отчет за 2009 г., изготвен от [фирма], следва да има таблица съответствие между салдата на счетоводните сметки преди и след тяхната корекция от която да се проследи от коя счетоводна сметка към коя нова се извършва трансформиране на салдото. Не следва да се извършва преосчетоводяване на данни за 2008 г., а всички корекции следва да се извършат в 2015 г., т.е. тогава когато са установени грешките, както и да се представи подробен хронологичен опис на всички корекционни счетоводни записвания и оповестяване на фундаменталните грешки /в случай, че са налице такива/.

За отговора на въпроса дали при преосчетоводяването има заличени и променени сметки, съответно кои са те и какви са разликите в крайните салда, вещото лице е ползвало публикуваните Баланс и Отчет за приходите и разходите на дружеството - преди корекцията /изготвени и подписани от Д. М. В. и Управителя - Д. Т./ и след корекцията /изготвени и подписани от Съставителя - Радост Т. и Управителя - Д. Т./. За установяване на разликите в салдата е извършена съпоставка на балансовите статии на актива и пасива на всеки баланс за процесния период. Констатирало е, че са налице различия в почти всички счетоводни сметки - за отчитане на вземания, задължения, суровини и материали, продукция и стоки, вкл. и в сметките за отчитане на парични средства.

Вещото лице също така е установило, че към доказателствата по преписката няма представени коригиращи счетоводни записвания, както и при проведената среща в счетоводството на жалбоподателя и в получената допълнителна информация по електронен път не се съдържат справки или хронологични ведомости, от които да се проследи промяната във всяка от счетоводните сметки.

На девети въпрос вещото лице е отговорило, че към 31 декември на всяка финансова година има съществени разлики в крайните салда на счетоводните сметки, по които се отчитат стоките, които са посочени в таблица към заключението. Посочило е и че в проверените документи не се съдържа

информация, която да дава отговор или от която да се направи извод за причината, довела до тази съществена промяна.

Вещото лице е пояснило, че във всички случаи, корекциите трябва да се извършат през текущия период когато е открито, че се налагат, т.е. през 2015 г., и ще окажат влияние върху финансовия резултат. Корекциите следва да се извършат по предвидените в СС№8 - Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика подходи: Препоръчителен - при който с размера на корекциите се увеличава или намалява неразпределената печалба или Алтернативен - чрез включване на корекциите в приходите или разходите при определяне на печалбата или загубата за текущия период.

Вещото лице е посочило с какви счетоводни/други документи се удостоверяват допуснатите фундаментални грешки, като е дало заключение, че не е установило наличието на документи за фундаментална счетоводна грешка.

Според експертизата извършеното преосчетоводяване за периодите от 2009 г. до 2014 г. е довело до промяна в салдата на счетоводните сметки, променени са приходите и разходите. Няма корекции в данъчните финансови резултати и в задълженията за корпоративен данък за процесния период. През 2015 г. няма отчетени приходи и разходи във връзка със счетоводни грешки от минали отчетни периоди, т.е. не е извършено преобразуване на финансовия резултат за 2015 г. по реда на чл.75, ал.7 от ЗКПО в годишната данъчна декларация, подадена от дружеството.

Съдът намира заключението на вещото лице К. за компетентно и обосновано изготвено, поради което го кредитира изцяло.

Жалбата е неоснователна.

РА е издаден от компетентни органи, в предписаната от закона форма и изискуемото съдържание и при спазване на административнопроизводствените правила, в това число особените правила по чл.124 ДОПК. Спорът е относно приложението на материалния закон и касае законосъобразността на извършеното облагане по чл.122 ДОПК и произтичащите от това допълнително установени задължения за корпоративен данък за 2014г.

Съгласно чл.122, ал.1 ДОПК органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: 1. до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация; 2. налице са данни за укрити приходи или доходи; 3. когато в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи; 4. липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред; 5. документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване; 6. данните и сведенията, необходими за установяване на основата за

облагане с данъци, не могат да бъдат получени, тъй като ревизираното лице не е намерено на адреса за кореспонденция по чл. 28; 7. декларирания и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период; 8. когато ревизираното или проверяваното лице не осигури достъп до подлежащ на контрол обект или до счетоводни и/или търговски данни от значение за производството, съхранявани на електронен носител.

За да пристъпят към облагане по реда на чл.122 ДОПК ревизиращите органи са приели, че са налице основанията по т.2,3 и 4. В този смисъл, невярно се твърди в жалбата, че никъде не било посочено в РА кое е основанието за определяне на данъчната основа по реда на чл.122 ДОПК - такова заключение е ясно и изрично направено на л.1- от РА. Неоснователно е и твърдението за недоказано наличие на основание да се пристъпи към ревизията при особени случаи.

Обосновани са изводите на органите по приходите за подмяна на счетоводната отчетност с цел укриване на неотчетени приходи.

През 2015г. [фирма] е извършило преосчетоводяване на наличната документация на [фирма] за периода от 2009г. до 2014г., като е съставило справки, регистри, ведомости и ГФО за всяка отделна година. Вследствие на това се явяват съществени различия в стойността на наличната стока към 31.12 на всяка от процесните години. Вещото лице К. е посочило, че преди корекцията и след корекцията се констатират различия в почти всички счетоводни сметки - за отчитане на вземания, задължения, суровини и материали, продукцията и стоки, вкл. и в сметките за отчитане на парични средства.

Тезата на дружеството – жалбоподател, че преосчетоводяването е извършено поради наличието на фундаментална счетоводна грешка остана недоказана. Както вещото лице М. Н., така и вещото лице К. не са установили наличие на такава.

Дефиницията за фундаментална грешка, счетоводното третиране на промените в счетоводните стойности и промените в счетоводната политика са регламентирани в Счетоводен стандарт (СС) №8. Фундаменталните грешки са грешки, които са от такова значение, че финансовият отчет за един или повече предходни периоди вече не може да се счита за достоверен към датата на неговото публикуване. Съгласно Счетоводен стандарт №8 - т. 7.1.3 предприятието трябва да оповести естеството на фундаменталната грешка, размера на корекцията /преизчислението/ по позиции за текущия и за предходния период, размера на корекцията (преизчисленето) по позиции, свързани с периоди, предходни на предходния период, факта, че сравнителната информация е била преизчислена, както и размера на корекцията за всеки период, за който е представена информация във финансовия отчет. Фундаменталните грешки, които са свързани с предходни периоди, могат да се отстранят по два подхода - препоръчителен подход и допустим алтернативен подход. Дружеството следва да оповести в счетоводната си политика кой подход прилага за коригиране на

фундаментални грешки, както и критериите за класифицирането им като такива. В случая експертизата е установила, че в представената счетоводна политика липсва текст, който да се отнася до фундаменталните грешки.

При прилагане на препоръчителния подход съгласно т. 7.1.1 от НСС 8, фундаментална грешка, свързана с предходни периоди, се отчита през текущия период, като за да се признае фундаментална грешка, във финансовия отчет трябва да бъдат оповестени данни за грешките в предходните отчетни периоди: естеството на грешките, за всеки представен предходен период каква е сумата на корекцията, сумата на корекцията в началото на най-ранния представен предходен период; обстоятелствата, които са довели до съществуването на грешката. В конкретния случай вещите лица Н. и К. не са установили данни това да е сторено, т.е. през 2015г., когато е извършено преосчетоводяването, да е процедирано съгласно приложимия счетоводен стандарт. Вещото лице Я. също не е направила такъв извод. На практика и трите вещи лица са установили, че в резултат на извършеното преосчетоводяване за процесите 2009 – 2014г. единствено са коригирани крайните салда на счетоводните сметки (сметка 304 „Стоки“), но не са отчетени приходи и разходи във връзка със счетоводни грешки от минали години и не е извършено преобразуване на финансовия резултат във връзка с открита счетоводна грешка. Вещото лице по първата ССЧЕ е дало категорично заключение, че не са налице данни за допусната фундаментална грешка при водене на счетоводството на жалбоподателя от Д. В.. След преосчетоводяването счетоводството е продължило да се води по същия начин – стоките са завеждани по фактури и протоколи за ВОП с посочено общо количество стоки по фактура и обща стойност по фактура, без да е налице натурално и стойностно отчитане на стоките по вид/артикул с количество, единична цена и стойност и при липса на аналитично отчитане. Продажбата на стоките е осчетоводено по средна цена, за цялата година с един счетоводен запис.

Въпреки че не е дало изричен отговор, от заключението на вещото лице К. също се налага извод, че преосчетоводяването не е извършено съобразно изискванията на счетоводните стандарти, касаещи допусната фундаментална грешка. Вещото лице Я. по повторната експертиза също не се е ангажирало с ясно заключение по този въпрос, като единствено е констатирало, че от [фирма], осъществило инвентаризацията и новото счетоводно обслужване на жалбоподателя, са приели наличието на фундаментална грешка. Вещото лице Я. е приела, че е имало достатъчно основания за преосчетоводяване на счетоводните записи, но в отговора на задача 1, поставена то съда, тя е посочила, че не може да отговори дали счетоводството на дружеството е било водено коректно през ревизирия период 2009 – 2014г., и тъй като нейното заключение се основава главно на твърденията и сведенията от [фирма], в т.ч. за неточности при завеждането и изписването на СМЗ, използването на неактуални сметки, липса на достатъчно документи, съдът не го кредитира. Обратно, съдът се доверява на констатациите и изводите на вещите лица Н. и К., че липсват документи за допусната фундаментална грешка, обосноваваща необходимостта от преосчетоводяване на сметки за предходни години. На практика не е доказано основанието и сочената от жалбоподателя причина за

извършеното преосчетоводяване. Вещото лице Н. е установила, че по време на процесните периоди счетоводството на дружеството е водено от Д. В. подробно по отношение на стоково-материалните запаси и в тази връзка не са констатирани погрешни, неточни или неправилни счетоводни записи, т.е. опровергава се поддържаната от жалбоподателя теза за допуснати грешни осчетоводявания. Този извод се подкрепя и от констатацията, че салдата по обратната ведомост към 01.01.2009г., съставена от предишния счетоводител Д. В., съвпадат с данните в края на предходния отчетен период – 31.12.2008г., по отношение на който впоследствие също е направена необоснована промяна.

Следователно, налага се извод за липса на твърдяната фундаментална грешка, която да е наложила изцяло преосчетоводяване за периодите от 2009 г. до 2014 г. и съставяне на коригирани ГФО за същите периоди. Въпреки че основните различия касаят стоково-материалните запаси (см. 304), извършено е преосчетоводяване изцяло, а не по отделни сметки. По този начин представените от новото счетоводство оборотни ведомости и счетоводни регистри изцяло са подменили водената до момента счетоводна отчетност. След като е констатирала наличието на съществени разлики в крайните салда на счетоводните сметки, по които се отчитат стоките, преди и след корекцията, вещото лице К. е посочила, че в проверените документи не се съдържа информация, която да дава отговор или от която да може да се направи извод за причината за това несъответствие. Следва да се отбележи и становището на одитора Д. Б., според когото несигурността относно крайното стойностно салдо на стоките би могло да даде отражение върху финансовия резултат чрез балансовата стойност на изписаните стоки. Изводът, че при извършване на корекции същите оказват влияние върху финансовия резултат се подкрепя и от отговора на вещото лице К. на поставения такъв въпрос.

На следващо място, на ревизиращите органи са представени преосчетоводени оборотни ведомости и счетоводни регистри по сметки и справки за формиране на средно претеглена цена и изписване на стоково-материалните запаси. Средната претеглена цена е определена като отношение на общата стойност на всички артикули към общия брой артикули. Вещото лице К. е потвърдило заключението на ревизиращите органи, че начинът на определяне на средно претеглена цена, по която са изписани стоките по сметка 304 при преосчетоводяването, е неправилен, тъй като средно претеглената цена не е определена по артикули, а търгуваните артикули са твърде разнородни по вид и стойност на придобиване. По този начин не се определя вярно и точно средно-претеглена цена.

При това положение, след като не е доказана необходимостта от преосчетоводяване изцяло на първичните документи и наличието на допусната фундаментална грешка за процесните периоди, както и предвид констатациите и заключенията на вещите лица Н. и К. относно начина на извършеното преосчетоводяване и резултатите от него, не може да се приеме че публикуваните коригирани финансови отчети отразяват вярно и точно данните за дружеството и че са съставени в съответствие със ЗСч и приложимите счетоводни стандарти.

С оглед на всичко изложено дотук, обосновано ревизиращите са приели, че

воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане и са пристъпили към определяне на данъчните задължения по реда на чл.122 ДОПК. Потвърждава се изводът на ревизиращите органи за неотчетени от дружеството-жалбоподател приходи от продажба на стоки в размер на 1 138 000 лв., които следва да намерят отражение при формиране на финансовия резултат за 2014г., тъй като в края на 2014г. наличната стока в публикувания баланс за 2014г. на [фирма] е на стойност 3 477 000 лв., а с подадения баланс и отчет за финансовата 2015г. дружеството е декларирало стокова наличност за предходния период – 2 339 000 лв., т.е. с 1 138 000 лв. по-малко. По обратна ведомост за 2014г. наличната стока в края на периода е приблизително на същата стойност, както в баланса и отчета за 2015г. - 2 339 012,03лв. За посочената разлика от 1 138 000 лв. не са представени данни и документи, които да изяснят от какво е породена и на какво се дължи, поради което обосновано ревизиращите са приели, че това е стойността на стока, която е продадена от дружеството, без за нея да са отчетени приходи през 2014г. Крайният извод на съда е, че редът по чл. 122 от ДОПК е законосъобразно приложен от органите по приходите, поради което РА в обжалваната част следва да бъде потвърден.

При този изход на делото, следва да бъде уважено искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 590 лв., в това число за водене на делото пред касационната инстанция, изчислено съгласно чл. 161, ал.1 ДОПК и чл.8, ал.1,т.5 от Наредба № 1 от 9 юли 2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от изложеното и на основание чл.226 АПК във вр. с чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 51 – ви състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22221015007465-091-001 от 26.04.2016 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], в частта, касаеща установените задължения за корпоративен данък за 2014г. в размер на 113 796,38 лв. и лихва за забава в размер на 12 409.72 лв.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение за водене на делото пред двете инстанции в размер на 7 590 лева (седем хиляди петстотин и деветдесет лева).

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

СЪДИЯ:

