

РЕШЕНИЕ

№ 7017

гр. София, 17.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 30.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **3733** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], бх.“Б“, ет.3, офис 19,чрез адв. С. – САК с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.4, офис 14 срещу ревизионен акт № P22002219007388-091-001/19.08.2020 г., издаден от В. В., в качеството и на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-С. – орган възложил ревизията и П. Б.-Д., в качеството и на ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1685/05.11.2020 г., на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С., с който са направени корекции на декларирания от дружеството данъчен финансов резултат по ЗКПО за 2015 и е установено задължение за корпоративен данък в размер на 10 609,57 над декларирания и лихви в размер на 51 737,25лв.

С Решение № 3986 от 12.04.2023г. по адм.дело № 4367 по описа на Върховния административен съд за 2022г., е отменено решение № 237/14.01.2022г. по адм.дело № 12422/2020г. на Административен съд София – град, а делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд.

Със съдебно депозираната жалба се претендира неправилност на оспорвания РА,като от него и от потвърждаващото го решение не става ясно по каква причина са отхвърлени числата от коригиращия финансов отчет и не се отчитат последиците на

предложените корекции в счетоводния резултат върху следващи периоди, като се извършва проверка единствено за периода 01.01.2015 г. - 31.12.2015 г., но не се взема предвид последващият отчетен период 01.01.2016 г. - 31.12.2016 г. Моли съда да отмени РА. Претендира разноски.

Ответникът, директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП, счита, че жалбата следва да се отхвърли като неоснователна с аргументи, аналогични с изложените в постановеното от него решение при оспорване на РА по административен ред, респ., че от събраните в хода на производството доказателства не се установяват факти, различни от възприетите в РА.

В рамките на новото разглеждане, при извършена проверка в съобразно чл.158 от АПК, счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срок, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

С оглед фактите по делото, твърденията на страните и предмета на служебна проверка, съдът съобрази:

Ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002219007388-020-001 от 20.11.2019г. на началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., за определяне на задълженията на „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД за корпоративен данък по ЗКПО за период от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. ЗВР е изменена със Заповед №Р-22002219007388-020-002 от 25.02.2020 г. и ЗИЗВР № Р-22002219007388-020-003 от 16.03.2020 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена съгласно Решение №1 от 13.02.2020г., на основание чл. 112, ал. 1 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22002219007388-092-001 от 16.07.2020 г., срещу който е подадено възражение, но същото е прието за неоснователно. Като следствие е постановен и процесно оспорваният РА №Р-22002219007388-091-001 от 19.08.2020 г. от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизията е повторна, възложена при условията на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, във връзка с Решение №1919 от 14.11.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., с което предходният РА от 19.07.2019г. е отменен в оспорената част на установения резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. и преписката е върната за провеждане на ново производство. За целите на ревизията са присъединени събрани при предходното ревизионно производство доказателства и са извършени нови насрещни проверки.

В рамките на административно-ревизионното производство е установено и е безспорно между страните, че основна дейност на „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД през ревизионния период е търговия с автомобили. Автомобилите се транспортират

директно от доставчика до клиента, поради което дружеството не разполага с търговски обект.

Сделките, които извършва „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД се изразяват в закупуване автомобили от доставчик в ЕС и продажба на клиент от ЕС, като съгласно представените ЧМР стоките не влизат на територията на страната, както и по поръчка от клиенти, срещу комисионно възнаграждение. Прието е, че за финансовата 2015 г. - „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД е подало годишна данъчна декларация (ГДД) по реда на чл. 92 от ЗКПО с вх.№ 2210И262875 от 16.02.2016 г. със следните показатели:

Общо приходи 23 892 881,27 лв.;

Общо разходи 22 140 499,77 лв.;

Счетоводна печалба 1 752 381,50 лв.;

Увеличения на счетоводния финансов резултат - 35 108,55 лв. /по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО - разходи за амортизации за текущия период в размер на 6 082,26 лв., разходи по чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, които не са свързани с дейността или не са документално обосновани в размер на 29 026,29 лв./;

Намаления на счетоводния финансов резултат 6 295,04 лв. /по чл. 54, ал. 1 от ЗКПО данъчно признат размер на разходите за амортизация/;

Данъчна печалба 1 781 195,01 лв.;

Годишен корпоративен данък 178 119,50 лв.;

Авансови вноски 3 183,71 лв.;

Разлика за довносяне 174 935,77 лв.

В срока по чл. 75, ал. 3 от ЗКПО дружеството е подало коригираща годишна данъчна декларация с вх.№ 224351600511173 от 27.06.2016 г., с която е декларирано по-висок размер на извършените разходи за периода, а именно: общо разходи - 22 952 334,90 лв. и по-малък размер на получените приходи – 23 595 913,97 лв., което след извършеното преобразуване е довело до промяна на определения данъчен финансов резултат на данъчна печалба в размер на 671 198,09 лв.

Основанието за започване на ревизионно производство е подадената от дружеството коригираща декларация по чл.92 от ЗКПО и коригиран финансов отчет за 2015 г.

С процесно оспорваният РА не се признават следните разходи, с които е преобразуван счетоводният резултат за 2015 г.:

- за командировки – сумата от 58 497,48 лв. на основание чл.26, т.2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от същия закон;

- за самолетни билети – сумата от 13 021,69 лв. на основание чл.26, т.1 и т.2 от ЗКПО;
- разходи за дарения – сумата от 6 845,41 лв., които, според ревизиращите органи, не са направени в полза на изброените в чл.31, ал.1 от ЗКПО институции;
- разходи за представителни цели – сумата от 10 321,14 лв. и начислен данък в размер на 1 758,40 лв. на основание чл.26, т.1 от ЗКПО;
- във връзка с установена разлика в размер на 39 703,34 лв. в заприходените два автомобила за 2015 г. преди и след извършеното преосчетоводяването, на основание чл.78 от ЗКПО; от ревизиращите органи се приема стойността на изписаната стока по подадената ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2015 г. от 15.02.2016 г., т.е. преди подадената коригираща декларация за периода - на 26.07.2016 г;

Признат е приход в размер на 23 892 881,27 лв., като ревизиращите са се позовали на правилото на т.5.1 от Счетоводен стандарт /СС/18 Приходи.

Въз основа на посочените корекции, с обжалвания РА е формиран нов данъчен резултат - печалба в размер на 1 919 127,63 лв. и е установен корпоративен данък в размер на 191 192,76 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ за невнесения в срок данък с РА е начислена лихва в размер на 5 702,00 лв.

В хода на ревизията е установено, че приходите от продажба на автомобили, отразени в сметка 702 са в размер на 22 901 304,45 лв., а приходите от комисионна – 692 759,02 лв., отразени по сметка 703. Към 31.12.2015 г. сметка 412/2 „Клиенти по аванси във валута“ е с кредитно салдо 811 180,50 лв. При анализ на салдото по сметката е установено, че ревизираното дружество е получавало по банковите си сметки във валута преводи от клиенти – дружества, регистрирани в страни членки на ЕС, за които не е издало първичен счетоводен документ /фактура/. С оглед на това, ревизиращите органи са приели, че не е изпълнена разпоредбата на чл. 25, ал. 3 от ЗДДС, но, тъй като дружеството е посредник в тристранни сделки и доколкото декларираните облагаеми доставки са със ставка 0% е заключено, че бюджетът не е ошетен.

След преценка на събраните доказателства, органът по приходите е приел, че не може да определи към кой момент е прехвърлена собствеността на автомобилите, предварително заплатени от клиенти, описани в табличен вид на стр. 5/6 от РД. При получаване на сумите по банковата си сметка дружеството не е издало първичен счетоводен документ /фактура/, в който да е описано основаниято на наредения превод.

В хода на ревизията е установено и, че през 2015 г. дружеството е осчетоводило разходи за наем в размер на 28 164,00 лв. в същото време - експлоатираният от „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД недвижим имот, в [населено място], ул „П.“ №45, вх. Б, ет. 3, е собственост на фирма „ОСКА БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Срещу осчетоводения като разход наем фигурира името Ф. Коланджело. В подаваните от страна на наемодателя отчетни регистри /дневник продажби/ за процесния период, няма включени фактури, издадени към „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД. Тъй като не е

установена връзка между собственика на имота, Ф. Коланджело с жалбоподателя или с „ОСКА БГ“ ЕООД, органите по приходите са приели, че е налице фактическият състав на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, според който не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на закона и на основание чл. 10 от ЗКПО, органите по приходите са преобразували счетоводния финансов резултат в посока увеличение с осчетоводените разходи за наем в размер на 28 164,00 лв.

Като продължение, през 2015 г. от дружеството са осчетоводени разходи за счетоводни амортизации в размер на 6 356,62 лв., а съгласно подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО са начислените годишни данъчни амортизации в размер на 6 706,70 лв. През ревизирания период в амортизационния план на „ЮРЪП ЕКПОРТ КАР“ ООД закупените активи през 2014 г. са с дата на въвеждане в експлоатация – 31.12.2014 г., т.е. включени са начислени едномесечни амортизации за м. 12.2014 г. на активи, придобити през 2014 г. и прибавени към следващите се амортизации за 2015 г., поради което на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО с РА е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството със сума в размер на 350,08 лв.

Установено е още, че по сметка 609 „Други разходи“ от жалбоподателя са осчетоводени разходи в общ размер на 98 528,71 лв., като разходи, несвързани с дейността на дружеството в размер на 8 102,59 лв. са осчетоводени без първични документи, поради което и съобразно чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството със сума в размер на 8 102,59 лв.

С РА допълнително е преобразуван декларираният финансов резултат с непризнати разходи за командировки. Относно разходите за настаняване в хотел и консумирана храна е установено, че липсват заповеди за командировка, на чиято база са приложени съответните документи, поради което, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат със сумата в размер на 58 497,48 лв./разходи за командировки/, а по реда на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, резултатът е преобразуван и със счетоводно отразените разходи за самолетни билети в размер на 13 021,69 лв.

Относно осчетоводените разходи за дарения в размер на 6 845,41 лв., е прието, че не са осъществени в полза на изброените в чл.31, ал.1 ЗКПО институции, поради което е увеличен счетоводният финансов резултат, на основание чл.26, т.1 и т.2 ЗКПО.

На следващо място прието, че за 2015г по дебита на сметка 609/5 са отчетени разходи за представителни цели - платен депозит за хотел, обеда и платени услуги, в размер на 10 321,14 лв., по дебита на сметка 609/6 е отразен данък върху разходите за представителни цели в размер на 1 758,40 лв. В тази връзка и при извършена проверка в данъчно-осигурителната сметка на жалбоподателя е прието, че не са налице данни за направени вноски по реда на чл. 204 от ЗКПО за 2015 г. и съответно декларирането им като задължение към бюджета. Ревизиращият екип е подчертал и факта, че в подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. липсва попълнена справка за данък върху разходите в част VIII на декларацията съгласно изискванията на чл. 217 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с отчетените разходи за представителни

цели в размер на 10 321,14 лв. и начисления данък върху тях в размер на 1 758,40 лв. е преобразуван счетоводният финансов резултат на дружеството.

Установено е още, че балансовата стойност на отписаните за периода стоки /автомобили/ възлиза на 22 228 810,01 лв. В хода на ревизията от дружеството е представена хронология на сметка 304, съгласно която заприходените автомобили по дебита на сметката са на стойност 23 763 159,73 лв., а отчетната стойност на продадените автомобили по кредита на сметката е 22 228 810,01лв. Съгласно представената хронология на сметка 304 за 2014 г. и 2015 г. „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД е обявило налични автомобили към 01.01.2014 г. на стойност 22 492,05 лв. В тази връзка, при ревизията е констатирано, че през 2014 г. дружеството е закупило два автомобила, заприходени по дебита на сметката по две фактури, издадени от DEYSA –ESA78092764 с ДО в общ размер на 39 703,34 лв. Към 31.12.2014 г. автомобилите не са продадени, налични сав счетоводството на дружеството, но стойността им не е намерила отражение в дебитното салдо към края на периода. Двете фактури са включени в дневник покупки в данъчен период м. 02.2015 г., като за двата автомобила е ползван данъчен кредит общо в размер на 7 940,66 лв. Съгласно представената хронология на сметка 304 за 2015 г. двата автомобила са отписани от стоките като за направения запис не е представен документ, на чиято база е направено отписването. Съгласно представената хронология отписаните по кредита на сметка 304 автомобили, не са намерили отражение в сметка 702, поради което и по реда на чл.78 ЗКПО е коригиран счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 39 703,34 лв., а органите по приходите са приели стойността на изписаната стока по подадена от „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. с вх.№2210И0262875 от 15.02.2016 г. преди подадената коригираща декларация за периода на 26.07.2016 г.

Органите по приходите са стигнали до извод, че дружеството не е доказало основание за корекцията, извършена с подадената коригираща декларация; че не са установени данни за съпоставимост и проследимост в счетоводството на дружеството; че не се доказва моментът на предаване на стоката и приключване на доставката. Така е формирано заключението, че допълнително е декларирана балансовата стойност на отписаните автомобили в размер на 22 228 810,01 лв., т.е. отписаната в повече стока е на стойност 942 728,04 лв. Предвид липсата на аналитичност за изписаната стока и на получените аванси ревизиращият екип е приел, че допълнително определеният разход следва да се третира за счетоводен приход от 811 180,52 лв. Приета е стойност на изписана стока в размер на 21 286 081,97 лв., за която е признат приход в размер на 23 892 881,27 лв.

Въз основа на всички корекции, коментирани по-горе, с РА е формиран нов данъчен резултат – печалба в размер на 1 919 127,63 лв. и е установен дължим корпоративен данък в размер на 191 912,76 лв.

Оспорваният РА е потвърден изцяло при оспорването му по административен ред с Решение № 1685/05.11.2020г. на ииректора на дирекция “ОДОП“ С. при ЦУ на НАП/ДОДОП/.

В рамките на предходното първоинстанционно разглеждане на делото от ответника е представена административната преписка и по предходната ревизия. От жалбоподателя са представени писмени доказателства – разходооправдателни документи за командировъчните разходи, хронология на сметка 3041 за периода 01.01.2015г. – 31.12.2015г. Като доказателство са приети и писмените документи и извадките от счетоводството на жалбоподателя.

По искане на жалбоподателя са допуснати съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) и допълнителна ССЕ в два варианта при предходното първоинстанционно разглеждане на делото и съдебно-счетоводна експертиза в рамките на настоящото производство.. Заклученията са приети без възражения от страните. Така, в своето заключение към приета експертиза при предходното разглеждане на делото, вещото лице е посочило, че е направило справка в счетоводството на жалбоподателя и се е запознало с доказателствата по делото и е установило, че от счетоводството на жалбоподателя обвързват всеки процесен аванс с фактури за продажби, което е представило във втората част на таблицата от Приложение №1 към заключението. В тази част от таблицата са описани всички представени документи — фактури, товарителници и др. Експертизата е проследила осчетоводяването на фактурите и начисляване на приход в счетоводството. При изслушването му експертът е заявил, че при изготвяне на заключението не са й представени първични документи, а електронните досиета на сделките, номерата на описаните в изготвените от него таблици документи са взети от описаното в счетоводните документи на дружеството. Вещото лице заявява, че счетоводно само в регистрите се вижда кореспонденцията между сметките и че се занулява сметката, отчитаща аванса. Авансите се водят по клиенти и се зануляват с приключване на сметките на всеки клиент, един клиент има много продажби и не може да се обвърже авансът към конкретна сделка.

На тази база с експертното заключение е посочено, че на стр.2 от ГДД за 2015 г сумата на посочените разходи е 22 952 334,89 лв., т.е. в сумата на декларираните разходи не е включена стойността на отписаните автомобили 39 703.34 лв. /разходите са намалени с тази стойност и се увеличава финансовият резултат. Ако отново се увеличи финансовият резултат с тази сума, ще бъде некоректно, поради дублиране на сумата 39 703,34 лв. Представено е заключение, че намаляване на количеството отписани стоки не е съвместимо с увеличаване стойността на завършени сделки, както и че, данните от аналитичните и синтетичните счетоводни регистри отговарят на предоставените данни в ГДД и ГФО за 2015 г.

Относно осчетоводяването на аванси, експертизата е открила пропуск, който затруднява извършването на проверка. Дружеството е избрало да води аналитично авансите, но не към всяка сделка, а към всеки клиент. По този начин трудно се свързва конкретният аванс с конкретната сделка на клиента. Авансите са преведени в края на 2015 г. и се свързват със сделките в началото на 2016 г., но тази връзка не е счетоводна.

В допълнителните заключения вещото лице е изготвило различни варианти какъв би бил размерът на задълженията за корпоративен данък на жалбоподателя в случай, че се признаят само част от разходите/приходите, с които е преобразуван финансовият

резултат на дружеството с обжалвания РА.

В рамките на настоящото производство, в съответствие с дадените от ВАС указания и доказателствените искания на страните е назначена съдебно-счетоводна експертиза, заключението от което е прието като изготвено в съответствие с поставените задачи, от включено в списъка на вещите лица лице с експертиза в процесната материя и като неоспорено от страните.

Видно от представеното заключение – и на базата на данните посочени в корегирателната декларация от дружеството, за 2015г. приходите на дружеството, в т.ч. нетни приходи от продажби са 23 594 063,47лв., а разходите – 22 952 334,89, респ. счетоводния финансов резултат за 2015г. счетоводна печалба в размер на 643 579,07лв. с конкретно посочени уточнения,които съдът ще коментира по-надолу в настоящото решение.

Във връзка с изрично дадени доказателствени указания на страната, жалбоподателят е заявил,че причините довели до подаване на корегирателна декларация се изразяват в счетоводна грешка допусната при първоначалното подаване на декларация.

С оглед доказателствата по делото,твърденията на страните и предмета на служебна проверка по чл.146 АПК,съдът съобрази и приема:

Оспорваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма по чл.113 от ДОПК, и в съответствие с изискванията за съдържание по чл.120 от ДОПК.

Относно съответствието на акта с материалния закон на оспореният РА съдът съобрази:

В съответствие с касационно-отменителните указания на ВАС, с определение № 3508 от 24.04.2023г. по настоящето дело, съдът е указал на жалбоподателя, че редом с другото, но не само, носи доказателствена тежест относно установяване несъответствията и причините за тях между първоначално подадената от него годишна данъчна декларация по чл.92 от ЗКПО от 16.02.2016г. и корегирателната декларация от 27.06.2016г., а на ответника – редом с другото, но не само, да обоснове и докаже съображенията поради което в ревизионния акт не са възприети корегирателните данни за приходите и разходите на дружеството за посоченият период.

Като следствие от жалбоподателя е посочено, че дружеството не разполага със собствени счетоводител, а ползва външни счетоводни услуги, като изготвеният от доставчика на външни счетоводни услуги ГФО,представен за приемане на дружеството е първия момент в който то узнава за несъответствието и отказва да го приеме, като прекратя отношенията си с „Експерт Дива“ ЕООД и ангажира като външен счетоводител „ПИ ЕМ ЕЙ КОНСУЛТ“ ЕООД. Новият счетоводител извършва пълно преосчетоводяване за периода и идентифицира за счетоводни грешки – неправилно осчетоводени аванси и депозити в размер на 811 180,52лв. като приход. Именно посочените грешки са довели и до необходимостта за подаване корегирателна

декларация в отстраняването на които се дължат и разминаванията между двете.

От страна на ответника не е постъпило изявление защо не възприема корегираните данни за приходите и разходите на дружеството за посоченият период.

Съгласно разпоредбата на 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 своята практика, Върховния административен съд е имал възможност да постанови, че „Неприложимостта на пренасянето на данъчна загуба по гл. 11 ЗКПО не изключва възможността за корекции по реда на гл. 12 ЗКПО, когато неправилно е формиран ФР в резултат на счетоводни или други грешки (арг. от чл. 75 и чл. 79 ЗКПО). Като счетоводна грешка следва да се квалифицира пренасянето като данъчна загуба от минал период на разходи за бъдещи периоди, вместо да са отчетат като текущи разходи в съответствие с принципа за съпоставимост на приходите и разходите, формулиран чл. 4, ал. 1, т. 4 ЗСч. Грешка, открита в текущата година, но допусната през минал период, е преодолима при действието на чл. 75, ал. 1 във вр. с чл. 77, ал. 2 ЗКПО. Съдържанието на корекцията е привеждане на ФР в измерения, каквито би имал, ако грешката не е допусната. Задължени за извършат корекцията са и органите по приходите, ако я установят при упражнен данъчен контрол (чл. 81 ЗКПО).

По аналогия и предвид извършената от дружеството корекция следва да се приеме, че подадената от дружеството корегиреща декларация е допустим и легален способ за отстраняване допуснати грешки.

Всъщност въпроса налице ли е счетоводна грешка като основание за подаване корегиреща декларация намира своя отговор във връзка с корегираните и променени данни при повторно подадената декларация, поради което и именно в тази връзка следва да се приеме, че е подадена корекцията.

Обвързаността да установи връзка на разходите и с други приходи в различни данъчни периоди е за администрацията - чл. 170, ал. 1 АПК във вр. с § 2 ДР ДОПК.“/виж Решение № 15628 от 26.11.2013 г. на ВАС по адм. д. № 3869/2013 г./.

Пак от практиката на ВАС следва, че „По силата на чл. 104, ал. 1 ДОПК подателят на данъчна декларация може да прави промени в декларацията след подаването ѝ, но преди да е изтекъл срокът за подаването ѝ. Промените могат да са свързани с декларираните данни и обстоятелства, с основата и с определените задължения. Съгласно ал. 2, промените се извършват с нова декларация. Съгласно чл. 104, ал. 3 ДОПК, подадената след изтичане на срока декларация за промени се смята за неподадена и не поражда правни последици за целите на данъчното облагане. Цитираната ал. 3 не позволява установяване на невярност на данните в декларацията, подадена от данъчно задълженото лице, тъй като въвежда фикция - за данъчни цели данните в декларацията са такива, каквито са заявени в декларацията, подадена в срок. Фикцията приравнява един фактически състав на друг и не може да бъде оборвана“/виж Решение № 3302 от 25.03.2015 г. на ВАС по адм. д. № 5294/2014 г./.

При постановяване на процесният акт а и видно от потвърждаващото го решение на директора на ДОДОП основание да не бъде зачетена подадената корегиреща декларация органа извежда от липсата на доказано основание за извършване на

корекцията.

Всъщност приложимият материален ЗКПО, а и процесуален ДОПК не предвиждат излагане на допълнителна и детайлна обосновка за причините довели до счетоводната грешка, а посочването на такава грешка, като основание за корегиране на подадената декларация. От приложимата нормативна уредба настоящият състав формира извода, че на корекция подлежат декларираните данни и затова по отношение на тази корекция следва да бъде налице основание, а то по силата на закона е наличието на счетоводна грешка.

Самата грешка не следва да бъде допълнително обосновавана с оглед фикцията на чл.104 ал.3 вр. ал.1 ДОПК в унисон с чл.75 ал.1 ЗКПО, тъй като подадената в срок декларация има силата на първоначално подадена декларация без допусната грешка – „все едно грешката не е била допусната“. В този смисъл лицето,подаващо декларация не следва да обосновава основание за грешката, а да посочи грешката,като основание за корекцията. И посоченото обстоятелство е налице в депозирания от дружеството корегирания декларация. Като видно от представените в настоящото производство изявления е посочено и в какво се изразява грешката, в т.ч. и причините довели до нея от обективно естество.

Следва да се подчертае, че в съответствие с чл. 108 ал.1 ДОПК органите по приходите нито са лишени от възможността, нито са обвързани изцяло от декларираните от дружеството данни, но същите данни следва да бъдат пълно и всестранно, чрез всички и законоустановени методи и средства за установяване действителния размер на дължимият корпоративен данък основа за което не следва да бъде нито декларацията от 16-02-2016г., нито тази от 27.06.2016г.

Независимо от това и с оглед факта, че РА има съдържа установително и разпоредително волеизявление част относно подлежащите на установяване задължения, както и с оглед обстоятелството, че по силата на чл.160 ал.4 ДОПК съдът следва именно да установи и реши по същество, то от съществено значение при преценката се явява анализираната доказателствата относно размера на приходите и разходите на дружеството за 2015г., на която база да се съпостави установеният на тяхна база счетоводен резултат с възприетия в ревизионното производство което ще обуслови и законосъобразността на извършените преобразувания и формирания данъчен резултат и определените задължения.

Съгласно чл. 10, ал. 1 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован, чрез първичен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанските операции

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Необходимо е тези разходи да са документално обосновани в съответствие с принципа за документална обоснованост, заложен в чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството /ЗСч/. Според 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. В тази връзка, за да се признае за данъчни цели, разходът трябва да е документално обоснован с редовен първичен счетоводен документ и да е реално извършен.

Осъщественото увеличение на финансовия резултат във връзка с осчетоводените

разходи за наем съдът намира за правилно в съответствие с чл. 26 т.2 ЗКПО. Жалбоподателят не е представил документи въз основа на които да бъде извършено осчетоводяването, като безспорно установено е, че в хронологичните записвания в сметка 498 срещу осчетоводения като разход наем не фигурира номер на издаден първичен документ, а в подаваните от страна на наемодателя отчетни регистри /дневник продажби/ за процесния период, няма включени фактури, издадени към „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД. Т.е. липсва фактура или друг първичен счетоводен документ, от който може да се установи съществуването на връзка между собственика на имота „ОСКА БГ“ ЕООД и жалбоподателя.

Относно разходите за представителни цели, дружеството не е декларирало и внесло данък върху разходите по чл. 204 от ЗКПО за 2015 г. с декларация по чл. 217 ЗКПО.

По аналогичен начин не следва да се признават като разходи, свързани с дейността и сумите в размер на 8 102,59 лв., - отразени без първични документи, разходите за командировки в размер на 58 479,48 лв. и самолетни билети в размер на 13 021,69 лв. Още предходната съдебна инстанция е установила, че от страна на жалбоподателя са представени доказателства/приобщени към настоящото производство/, доказващи извършени от жалбоподателя разходи за вечери, обеда, нощувки в хотели и пр., но по своята същност тези документи само доказват извършването на съответният разход, но не съответстват на изискването за документална обосновааност по чл. 33 ал.1 ЗКПО вр. чл.10 от с.з., тъй като от тях не може да се установи връзка с дейността на ДЗЛ, поради което и в съответствие с чл. 26 т.1 и т.2 ЗКПО не следва да се признаят за данъчни и счетоводни цели.

Към тях липсват приложения както заповеди за командировка, така и отчет за командироване във връзка с конкретно възложена дейност, или договор за управление или какъвто и да било документ с равностойно значение позволяващ съотнасянето им към хипотезата на чл. 33 ал.1 ЗКПО/ в частност и с оглед правно-организационната форма на дружеството – т.1 от разпоредбата/.

По силата на чл.10 ал.5 изр.първо от ЗКПО за международния въздушен транспорт счетоводен разход е документално обосноваан, когато е документиран чрез първичен счетоводен документ и бордната карта от осъществения полет. В този смисъл липсата на представени бордни карти не позволява да се приеме посоченият разход за документално обосноваан.

В този смисъл и след като ревизираното дружество не представя документи, доказващи наличието на връзка между направените разходи за хотел, дадени обеда, платени услуги и дейността на дружеството, основателно ревизиращият екип е приложил нормата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

На следващо място липсват доказателства обосноваващи извършените от дружеството корекции в посока увеличение със сумата на начислени амортизации в размер на 350,08 лв. за закупени активи през 2014 г. и с разходи за дарения в размер на 6 845,41 лв. С подадената ГДД по чл. 92 ЗКПО счетоводният финансов резултата за ревизирания период е намален с начислени годишни данъчни амортизации в размер

на 6706,70 лв. От представения данъчно-амортизационен план (Д.) се установява, че закупените активи в 2014г. са с дата на въвеждане в експлоатация 31.12.2014г., т.е в него са включени начислени едномесечни амортизации за м, 12.2014г. на активи, придобити през 2014г. и са прибавени към следващите се амортизации за 2015г. Като следствие и съобразно нормата на чл. 54 ал.1 ЗКПО следва да се приеме, че правилно е увеличен данъчният финансов резултат за периода със сумата от 350,08 лв.

Като продължение, в разпоредбата на чл.31 ал.1 ЗКПО са дефинирани хипотезите в които направени дарения следват да бъдат признати за данъчни цели. Така нормата от една страна поставя ограничение за данъчни цели да се признаят разходи в размер до 10 на сто от положителния счетоводен финансов резултат, от друга страна изброява в точки 1-19 институции, организации и категории лица в полза на които следва да бъдат направени даренията. В процесният казус от страна на жалбоподателя не са представени доказателства от които да се потвърди наличието на факти от хипотезата на нормата/т.е. в полза на някой от посочените субекти/, поради правилно с размера на тези разходи е преобразуван финансовият резултат.

На следващо място и във връзка с признатият размер на приходите следва да се посочи:

По силата на чл.78 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.

Понятието „приход“ от своя страна е дефинирано в СС 18 определящ счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване. В т.2 от стандарта е посочено, че „приход“ представлява брутният поток от икономически изгоди през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато този поток води до увеличаване на собствения капитал отделно от увеличенията, свързани с вноските на собствениците. Приходите включват брутните потоци от икономически изгоди, получени от и дължими на предприятието. Съответно и по силата на приложимият СС не се считат за приходи събраните суми от името на трети лица, като например данък върху добавената стойност, застраховки, суми, събрани от името на възложителя, и други, които предприятието получава, но те не водят до увеличаване на собствения капитал.“

Привилото на т.5.1. от посоченият Счетоводен стандарт регламентира хипотезите в които се признава прихода, т.е. когато: е вероятно предприятието да има икономическа изгода, свързана със сделката; сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена; направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат надеждно да бъдат измерени; приходите за всяка сделка се признават едновременно с извършените за нея разходи (принцип на съпоставимост между приходите и разходите).

В рамките на ревизионното производство е прието, че не е представен документ на чиято база е направен запис в хронологията на сч. сметка 304 за 2015г., както и че не е доказан моментът на прехвърляне на собствеността на два автомобила, предварително заплатени от клиенти. В рамките на първата съдебно-счетоводна експертиза и на база на осъщественият анализ вещото лице заявява, че при изготвяне на заключението не са й представени първични документи, а електронните досиета на сделките, номерата на описаните в изготвените от него таблици документи са взети от описаното в счетоводните документи на дружеството. Посочва, че счетоводно само в регистрите се вижда кореспонденцията между сметките и че се занулява сметката, отчитаща аванса, но не може да се обвърже авансът към конкретна сделка. В рамките на представеното и прието заключение по съдебно-счетоводната експертиза в настоящото производство, вещото лице изрично посочва, че номерът на досието /отразяваща всяка конкретна сделка/ фигурира в проформа фактурите издадени на клиента и в издадените фактури. Всяко доисе от своя страна е съвкупност от много документи, като заключението е изготвено на база проследено извлечение от регистрите от които са видни записванията касаещи съответните суми. В платежните нареждания е налице индивидуализация на клиента, като за всеки клиент аналитично са извършва записване и могат да се проследят прихващанията по вземанията от клиента – салда по 411 „клиенти“ с посочено дебитно салдо, което значи, че дружеството има вземане от този клиент. Установима е и връзката между записванията по посочената сметка и фактурите. В същото време има получена сума като депозит, записана в сметка 412 „клиенти по аванси“. Така при анализ на всички клиенти и всички вземания се формира и извода, че сумите за прихванати правилно и са съответни.

В рамките на първата и втората съдебно-счетоводна експертиза и представените и приети заключения подробно са проследени всяка една сума, част от процесното салдо към 01.01.2016 г. по сметка 412/2 Клиенти по аванси/валута/. Всички суми, отчетени като аванси, с изключение на 7823,32 лв. от 05.08.2015г., са преведени през м.10, 11 и м.12.2015 г. и в кореспонденция със сметка 411/2 Клиенти чужбина се закриват през 2016 г.

Анализирани са счетоводните регистри на дружеството на базата на което е посочено, че намаляване на количеството отписани стоки е несъвместимо с увеличаване стойността на завършени сделки, както и че, данните от аналитичните и синтетичните счетоводни регистри отговарят на предоставените и декларирани от дружеството данни за 2015 г.

Установена е ясна взаимовръзка между съответните сделки при осчетоводяването на аванси, която връзка макар не установена при първата експертиза е ясно обоснована и неоспорена в рамките на съдебно-счетоводната експертиза в рамките на настоящото производство.

На тази база следва да се приеме, че неправилни се явяват изводите на ревизиращият екип в частта, относно увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 78 от ЗКПО за 2015 г. със сумата на закупените от дружеството два автомобила на обща стойност 39 703,34 лв./ по 19 851,67лв всеки/, за които всъщност е установено, че не са

продадени и са налични в счетоводството на дружеството. С РА е приета стойността на изписаната стока по първоначално подадената от дружеството ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. с вх. №2210И0262875 от 15.02.2016 г., а не по коригиращата декларация за периода от 26.07.2016г. За да осъществят този резултат органите по приходите са приели, че в процесиите автомобили са заведени и отписани, като не се представя документ на какво основание е извършена стопанската операция на отписване.

Съдебно-счетоводната експертиза свидетелства, че ако финансовият резултат отново се увеличи със сумата от 39 703,34лв ще се стигне до некоректно дублиране на сумата. В този смисъл извършеното увеличение на финансовият резултат по реда на чл. 78 от ЗКПО за 2015 г. със сумата на закупените от дружеството два автомобиля на обща стойност 39 703,34 лв. е неправилно. Това обосновава изменение на РА като с оглед на отговора даден в допълнителната ССЕ/виж л.712 от адм.д.№ 12422/20г./, установеният данък за внасяне следва да се определи на 9 822,95лв. и лихва – 4 371,83, а предвид приетата с настоящото решение липса на основания за признаване посочените в предходната част разходи, т.е. разходите за командировки полагащият се корпоративен данък е в размер на 187942,43 лв./вместо приетият от 188729,05лв./ от които внесен данък – 178 119,57лв.

С оглед гореизложеното обжалваният РА се явява частично незаконосъобразен,като следва да се отмени в частта, с която е корегирани декларирания от жалбоподателя финансов резултат за 2015г. и е установено задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 10 609,57лв. над декларирания – за частта над 9822,95 лв. над декларирания, както и са определени лихви в размер на 51 737,25лв. - за частта над 51 387,15 лв. В останалата част оспорването следва да се отхвърли.

С оглед своевременно заявената претенция и от двете страни за присъждане на съдебно-деловодни разноски и предвид отхвърлената част от жалбата, респ. установени задължения в размер на 61 210лв. общо, съдът счита, че в полза на ответника следва да се присъди сумата от 5 546.80лв.,образувана като нормативно определен сбор в хипотезата на чл.7 ал.2 т.4 Наредба № 1/2004г. от сумата от 2650лв. плюс сумата от 2896.80лв./представляваща 8% от горницата над 25000лв. до достигане пълният размер от 62 210лв./. Която сума се дължи за всяка от трите съдебни инстанции, съответно в общ размер на 16 640лв.

Съразмерно с уважаената част на жалбата в общ размер на 1136лв. в полза на жалбоподателя следва да се присъди сумата от 400лв. на инстанция съобразно чл.7 ал.2 т.1 Наредбата или общо 1200лв.

Ето защо и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК, Административен съд София-град,74 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002219007388-091-001/19.08.2020г., издаден от В. В. и П. Б.-Д., потвърден с Решение № 1685/05.11.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта, с която е корегирани

декларирания от ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД, ЕИК[ЕИК], финансов резултат за 2015г. и е установено задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 10 609,57лв. над декларирания – **за частта над 9822,95 лв. над декларирания**, както и са определени лихви в размер на 51 737,25лв. - **за частта над сумата от 51 387,15 лв.**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22002219007388-091-001/19.08.2020г., издаден от В. В. и П. Б.-Д., потвърден с Решение № 1685/05.11.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в останалата част.

ОСЪЖДА „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 16 640лв. (шестнадесет хиляди шестстотин и четиредесет лева) лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „ЮРЪП ЕКСПОРТ КАР“ ООД, ЕИК[ЕИК], разноски в размер на 1200 (хиляда и двеста лева) лв.

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

Съдия: