

РЕШЕНИЕ

№ 237

гр. София, 14.01.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 15.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **12422** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], район В., [улица], вх. Б, ет.3, офис 19, срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002219007388-091-001/19.08.2020г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д., ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 1685/05.11.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са направени корекции на декларирания от дружеството данъчен финансов резултат по Закона за корпоративното данъчно облагане (ЗКПО) за данъчен период 2015 г. и е установено задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 10 609,57 лв. над декларирания и лихви в размер на 51 737,25 лв.

В жалбата са изложени доводи за неправилност на оспорвания РА и решението, с което е потвърден. Конкретно се твърди, че от РА и 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, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Твърди, че РА е законосъобразен, а от събраните в хода на производството доказателства не се установяват факти, различни от възприетите в РА. Моли съда да отхвърли обжалването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Жалбата до съда е подадена от легитимиран субект, адресат на оспорения РА, и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Ревизията е започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002219007388-020-001 от 20.11.2019г., връчена на 28.11.2019г., издадена от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за период от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. Заповедта за възлагане на ревизия 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.

Резултатите от ревизията са отразени в ревизионен доклад (РД) №Р-22002219007388-092-001 от 16.07.2020 г., връчен на 27.07.2020 г. От дружеството е подадено възражение срещу РД на 07.08.2020г., на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите на ревизионния доклад са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22002219007388-091-001 от 19.08.2020 г. е издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и П. П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Връчен е по електронен път на 19.08.2020 г. С него са направени корекции на декларирания от дружеството данъчен финансов резултат по ЗКПО за данъчен период 2015 г. и е установено задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 10 609,57 лв. над декларирания и лихви в размер на 51 737,25 лв.

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 Ревизионен акт №Р- 22220317007060-091-001 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 ревизионно производство, За целите на ревизията са присъединени събрани при предходното ревизионно производство доказателства и са извършени нови насрещни проверки.

В хода на ревизията е установено, че основна дейност на [фирма] през ревизирания

период е търговия с автомобили. Автомобилите се транспортират директно от доставчика до клиента, поради което дружеството не разполага с търговски обект.

Сделките, които извършва [фирма] са два вида; 1. дружеството закупува автомобили от доставчик в ЕС и ги продава на клиент от ЕС, като съгласно представените ЧМР стоките не влизат на територията на страната и 2. след поръчка от клиенти, дружеството намира съответните марки автомобили и за услугата получава комисионна.

В хода на ревизията е установено, че за ревизирувания данъчен период – финансовата 2015 г. - [фирма], като задължено по ЗКПО лице, 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 донасяне 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 декларирало 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., за което мотиви от счетоводството на жалбоподателя се изпратени в писмо към НАП, заведено с вх.№ 10-53-03-4829/22.12.2016 г.

С РА не се признават следните разходи, като с тях е преобразуван счетоводният резултат за 2015 г.:

- за командировки в размер на 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 в размер на 13 021,69 лв. на основание чл.26, т.1 и т.2 от ЗКПО;
- разходи за дарения в размер на 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 в размер на 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.

От жалбоподателя в хода на ревизията са представени платежни нареждания, издадени фактури единствено на две дружества – „CADEI SA“ и „BB AYAN KIDS SRL“ и хронология на сметка 411 за 2016 г.

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 основанийето на наредения превод.

В хода на ревизията е установено също, че през 2015 г. дружеството е осчетоводило разходи за наем в размер на 28 164,00 лв. в същото време е установено, че експлоатираният от [фирма] недвижим имот, находящ се в [населено място], ул „П.“ №45, вх. Б, ет. 3, е собственост на [фирма], 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 [фирма]. Тъй като не е установена връзка между собственика на имота, Ф. Коланджело с жалбоподателя или с [фирма], 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.

На следващо място, 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 [фирма] 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.

В хода на ревизията е установено още, че по сметка 609 „Други разходи“ от дружеството са осчетоводени разходи в общ размер на 98 528,71 лв. Констатирано е, че разходи, несвързани с дейността на дружеството в размер на 8 102,59 лв. са

счетоводно отразени без първични документи. Предвид това, на основание 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. През ревизирания период [фирма] е отчетло счетоводни разходи за командировки в размер на 58 479,48 лв. В хода на ревизията от [фирма] са представени разходни документи, издадени към дружеството за настаняване в хотел и консумирана храна. Относно тези разходи не са представени 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 ревизиращият екип е увеличил счетоводния финансов резултат със сумите на отчетените от дружеството разходи за командировки в размер на 58 497,48 лв. 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.

От ревизиращите е установено, че са осчетоводени разходи за дарения в размер на 6 845,41 лв., които не са в полза на изброените в чл.31, ал.1 ЗКПО институции, поради което с тази сума е увеличен счетоводният финансов резултат, на основание чл.26, т.1 и т.2 ЗКПО.

На следващо място е установено, 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 е посочено, че при извършена проверка в данъчно-осигурителната сметка на жалбоподателя 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 допълнително се е мотивирал с обстоятелството, 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.

На следващо място е установено, 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. [фирма] е обявило налични автомобили към 01.01.2014 г. на стойност 22 492,05 лв.

При ревизията е констатирано, че през 2014 г. ревизираното дружество е закупило два автомобила, които са 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 и са налични в 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 стоковите активи на дружеството, като за направения запис не е представен документ,

на чиято база е направено отписването на автомобилите. Съгласно представената хронология отписаните по кредита на сметка 304 автомобили, не са намерили отражение в сметка 702. Поради изложеното е извършена корекция на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 78 от ЗКПО със сумата в размер на 39 703,34 лв., а органите по приходите са приели стойността на изписаната стока по подадена от [фирма] 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. Заключили са, че допълнително е декларирана балансовата стойност на отписаните за периода стоки /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.

В решение № 1685/05.11.2020г. директорът на дирекция “ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е приел, че жалбоподателят не обосновава причината за подаване на коригиращата декларация, с която декларира намален размер на корпоративния данък за 2015 г. - не сочи конкретни причини, довели до евентуална счетоводна грешка, не твърди и не сочи момента на възникване и откриване на грешката – в минал или в текущ период; не обосновава, че подадената от него ГДД на 16.02.2016 г. съдържа данни, които не отговарят на действителното фактическо положение, което налага подаването на коригираща декларация.

По отношение на осчетоводените разходи за командировки в размер на 58 479,48 решаващият орган приема, че от представените документи по преписката не би могло да се установи какво точно е извършено по време на командировките, от кого и какъв е бил резултатът от тях.

Във връзка с извършеното увеличение на декларирания финансов резултат за 2015 г. по реда на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО със сумата от 36266,59 лв., представляваща сбор от стойността на осчетоводен наем / 28164,00 лв./ и разходи, несвързани с дейността на дружеството /8 102,59 лв./, директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП е приел, че предвид липсата на първични счетоводни документи основателно е преобразуван счетоводният финансов резултат с така отчетените разходи. Доколкото не е доказано извършването на доставките с предмет наем, правилно е извършено преобразуване на финансовия резултат за 2015 г. с така осчетоводените разходи.

По отношение на извършеното преобразуване на декларирания

финансов резултат с осчетоводените разходи за представителни цели в размер на 10321,14 лв. и начисления върху тях данък в размер на 1758,40 лв. в решението е прието, че този вид разходи не се признават за данъчни цели и с тях се преобразува еднократно счетоводният финансов резултат за периода, в който са осчетоводени и след като жалбоподателят не е представило документи, доказващи наличието на връзка между направените разходи за хотел, дадени обеда, платени услуги и дейността на дружеството, основателно ревизиращият екип е извършил данъчна регулация и е приложил нормата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

По отношение на извършените корекции в увеличение със сумата на начислени амортизации в размер на 350,08 лв. за закупени активи през 2014 г. и с разходите за дарения в размер на 6 845,41 лв. е споделил изводите на ревизиращия екип.

Относно извършеното 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., за които впоследствие е установено, че не са продадени и са налични в счетоводството на дружеството, е изтъкнал, че 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 26.07.2016 г., както и че не е представен документ на чиято база е направен този запис в хронологията на сч. сметка 304 за 2015 г. Решаващият орган е приел за обосновано твърдението на органите по приходите, че не е доказан моментът на прехвърляне на собствеността на автомобилите, предварително заплатени от клиенти.

В хода на съдебното обжалване на РА от ответника е представена административната преписка по предходната ревизия. От жалбоподателя са представени писмени доказателства – разходооправдателни документи за командировъчните разходи и 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, използвани при вещото лице при изготвяне на заключението.

По искане на жалбоподателя са допуснати съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) и допълнителна ССЕ в два варианта. Заключениеята са приети без възражения от страните. Вещото лице 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 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. 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.

Вещото лице е установило, 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. Заключило е, 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.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

При извършване на задължителната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентните органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в изискуемата за действителността му форма, и определя данъчни задължения от вида и за периодите, за които е възложена ревизията - поради това не е обременен с пороци, влечащи неговата нищожност.

Всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства и обяснения са описани в РД, който на осн. чл.120, ал.2 ДОПК, е неразделна част от РА. В хода на ревизионното производство не са допуснати и съществени процесуални нарушения като самостоятелни основания за отмяната му.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Действително РД е изготвен след изтичането на срока по чл.117, ал.1 ДОПК. Сроковете за извършване на ревизията и за издаване на РД са инструктивни, а не преклузивни и тяхното неспазване не води до нищожност на РА, а изтичането му се отразява единствено на годността на събраните след този момент доказателства.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният 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, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

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.

Следователно, с оглед установеното в хода на ревизията, правилни се явяват изводите на ответника относно наличието на основание по чл. 26, т.2 ЗКПО за увеличение на финансовия резултат с осчетоводените

разходи за наем. В хода на съдебното обжалване на РА при извършената справка в счетоводството на жалбоподателя също не са представени документи, въз основа на които са осчетоводени разходите на жалбоподателя за наем. Още в хода на ревизията е установено, 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 [фирма]. Липсва фактура или друг първичен счетоводен документ, от който може да се установи съществуването на връзка между собственика на имота [фирма] и жалбоподателя.

Съдът споделя и изводите на ревизиращите относно разходи, несвързани с дейността на дружеството в размер на 8 102,59 лв., счетоводно отразени без първични документи, както и с разходи за командировки в размер на 58 479,48 лв. и за самолетни билети в размер на 13 021,69 лв. Действително, в хода на съдебното обжалване от страна на жалбоподателя са представени доказателства, част от които на чужд език, доказващи извършени от [фирма] разходи за вечери, обеда, нощувки в хотели и пр. Такива документи са представени и в хода на ревизията, но това са разходо-оправдателни документи, които доказват извършването на съответния разход. За да бъде признат този разход като счетоводен, следва да се спази принципът за документална обосноваване на разходите, залегнал в чл. 10 ЗКПО. Съгласно чл. 33, ал. 1 от ЗКПО, признават се за данъчни цели счетоводни разходи за пътуване и престой на изброени в разпоредбата лица, когато пътуването и престоят са извършени във връзка с дейността на данъчно задълженото лице. От друга страна разпоредбите на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО предвиждат, че не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, несвързани с дейността и разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

В случая вещото лице е установило, че контрагентите на [фирма] са от: Италия, Испания, Германия, Ч., Румъния, Франция, а представените документи за извършен разход са от: Испания /М., Б., Палма де М./, Италия, Германия /Б./, У., Румъния. Не може, обаче, само въз основа на тези данни да се приеме, че извършените разходи са свързани с дейността на дружеството.

Освен това, за да бъдат признати за данъчни цели командировъчни разходи на управителите на дружеството, е необходимо между тях и данъчно задълженото лице да е налице правоотношение, възникнало по силата на сключен договор за възлагане на управлението по чл. 141, т. 7 от Търговския закон. Този извод следва от чл. 33, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, съгласно който се признават разходите за пътуване и престой на физически лица, които са в трудови или извънтрудови правоотношения

с данъчно задълженото лице, включително на неговите управители и членове на неговите контролни органи. В този смисъл е и практиката на ВАС, обективирана в Решение № 4819 от 15.04.2021 г. на ВАС по адм. д. № 11183/2020 г., VIII о., Решение № 1454 от 29.01.2020 г. на ВАС по адм. д. № 9322/2019 г., I о. и др. В случая не се твърди и не се установява наличието на сключени договори за управление с дружеството, поради което отчетените през ревизираните години разходи за командировка на управителите на [фирма] правилно не са признати за данъчни цели с ревизионния акт.

Относно разходите за самолетни билети не са представени бордни карти, съгласно изискването на чл. 10, ал. 5 от ЗКПО за документална обосноваване на разхода при международен въздушен транспорт, според която за международния въздушен транспорт счетоводен разход е документално обосноваван, когато е документиран чрез първичен счетоводен документ и бордната карта от осъществения полет.

За да се установи връзка на извършените разходи за командировки с дейността на дружеството следва да са изпълнени изискванията на Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина НСКСЧ/, където са предвидени условията за командироване в чужбина, размерите на командировъчните пари, редът за отчитането им, както и правата и задълженията на командированите и командированите. В случая не са представени доказателства за командироване на лицата, или такива свързани с изпълнение на конкретна дейност, свързана с дейността на дружеството – като отчети или др.

В допълнение, 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.

От събраните доказателства следва извод, че жалбоподателят не е доказал релевантния факт отчетените разходи за нощувки, самолетни билети, храна да са документално обосновавани и да са във връзка с независимата икономическа дейност на дружеството, поради което законосъобразно с ревизионния акт в тази част е извършено увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО. Доказателствената тежест в случая е за жалбоподателя. След като задълженото лице не е представило документи, доказващи наличието на връзка между направените разходи за хотел, дадени обеда, платени услуги и дейността на дружеството, основателно ревизиращият екип е извършил данъчна регулация и е приложил нормата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

Жалбоподателят оспорва в цялост РА, но не сочи конкретни доводи относно извършените с него корекции в увеличение със сумата на начислени амортизации в размер на 350,08 лв. за закупени активи през 2014 г. и с разходите за дарения в размер на 6 845,41 лв. В тази връзка

пред съда не са ангажирани доказателства. В хода на ревизията е установено, че с подадената ГДД по чл. 92 ЗКПО счетоводният финансов резултат за ревизирувания 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.

На основание чл. 54, ал.1 ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат се признават годишните данъчни амортизации, определени по реда на глава десета от закона. Следователно, правилно с РА е увеличен данъчният финансов резултат за периода със сумата от 350,08 лв.

В чл. 31, ал.1 от ЗКПО е предвидено, че за данъчни цели се признават счетоводни разходи за дарения в общ размер до 10 на сто от положителния счетоводен финансов резултат (счетоводната печалба), когато разходите за дарения са направени в полза на изброените в т. 1-19 лица. В случая не са представени доказателства, а и не се спори, че разходите за дарения в размер на 6845,41 лв., отразени по Дт на сметка 609/3 Осчетоводени разходи за дарения, не са направени в полза на изброените в чл. 31, ал.1 ЗКПО лица, поради което правилно с размера на тези разходи е преобразуван финансовият резултат.

Относно признатия приход в размер на 23 892 881,27 лв., в чл.78 ЗКПО е предвидено, че 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. Съгласно определението, дадено в счетоводен стандарт (СС) 18: "Приход е 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 увеличението, свързани с вноските на собствениците.

Справедлива стойност - сумата, за която един актив може да се размени или един пасив може да се уреди между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.

Приходите включват брутните потоци от икономически изгоди, получени от и дължими на предприятието.

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."

Според т.5.1 от Счетоводен стандарт /СС/18 Приходи Приходът се

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

Органите по приходите са приели, че не е представен документ на чиято база е направен този запис в хронологията на сч. сметка 304 за 2015г., както и че не е доказан моментът на прехвърляне на собствеността на автомобилите, предварително заплатени от клиенти. Вещото лице също 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.

За ревизирия период 01.01.2015 г. - 31.12.2015 г. относно задължения за корпоративен данък, жалбоподателят [фирма] не е осъществявало облагаеми доставки на територията на страната. Сделките са два вида:

1/ Дружеството закупува автомобилите от съответния доставчик от ЕС и ги подава на клиент от ЕС, като стоките не влизат на територията на страната;

2/ След поръчка от клиенти, ревизираното дружество намира съответните марки автомобили и за услуга получава комисионна;

Вещото лице подробно е проследило всяка една сума, която е 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 м10, 11 и м.12.2015 г. и в кореспонденция със сметка 411/2 Клиенти чужбина се закриват през 2016 г.

Вещото лице е проследило счетоводните регистри на дружеството и е заключило, 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. Посочило е обаче, че не може да изрази мнение за достоверността на записите при преосчетоводяването.

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 по-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 тази връзка, при преценка на представените от дружеството доказателства, част от счетоводството му и използвани при изготвяне на експертизата, следва да се съобрази разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В случая се установява, че счетоводството на жалбоподателя не е водено редовно. Този факт е признат и от самото дружество, което е наложило и подаване на коригираща декларация. Вещото лице също установява пропуски в начина на водене на счетоводството и от заключението се установява, че счетоводството на дружеството не е водено редовно.

Поради изложеното и заключенията на вещото лице следва да бъдат ценени в светлината на факта, че са направени на база на тези счетоводни книги, които не са водени редовно и без да са представени първични счетоводни документи.

Съдът не споделя изводите на органите по приходите, единствено 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., за които впоследствие е установено, че не са продадени и са налични в счетоводството на дружеството. След събраните в хода на ревизията и от съда доказателства се установи, че 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.

В ревизионния доклад и в ревизионния акт е посочено, че процесиите автомобили за стойности по 19 851,67 лв., за обща стойност 39 703,34 лв. на двата автомобила са заведени и отписани, като не се представя документ на какво основание е извършена тази стопанска операция на отписване.

Вещото лице, след проверка на представените счетоводни регистри е установило, че на стр.2 от ГДД за 2015 г. с дата 21.12.2016 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. Направен е извод, че ако отново се увеличи финансовият резултат с тази сума, ще бъде некоректно, поради дублиране на сумата 39 703,34 лв.

По изложените съображение неправилно с РА е увеличен финансовият 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. С оглед на това, РА следва да бъде изменен, като с оглед на отговора даден в допълнителната ССЕ, установеният с РА корпоративен данък вместо 188729,05 лв. следва да бъде 187942,43 лв., като данъкът за внасяне вместо 10609,57 лв. следва да бъде определен на 9822,95 лв.

Съответно, установеният с РА размер на задълженията за лихва вместо 51737,35 лв. следва да бъде 51387,15 лв.

Следователно, обжалваният РА следва да се отмени в частта, в която на жалбоподателя за 2015г. е установено задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер над 9822,95 лв. над декларирания и лихви в размер над 51387,15 лв. В останалата част, с оглед изложените по-горе съображения, жалбата следва да бъде отхвърлена.

От страните се претендират разноски. Предвид посочения изход на спора, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, и съгласно Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и представените доказателства за заплащане на депозит за вещо лице, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 2603 лв, съобразно материалния интерес и отхвърлената част от жалбата.

На жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата в размер на 19 лв., съгласно представения списък и доказателства за извършване на разноските.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, Л. състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002219007388-091-001/19.08.2020г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д., ръководител на ревизията, 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 са направени корекции на декларирания от Ю. ЕКСПОРТ К.“ О., ЕИК[ЕИК], [населено място], данъчен финансов резултат по Закона за корпоративното данъчно облагане /ЗКПО/ за данъчен период 2015 г. и е установено задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер над 9822,95 лв. над декларирания (786,62 лв.) и лихви в размер над 51 387,15 лв. (350,10 лв.).

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], срещу Ревизионен акт № Р-22002219007388-091-001/19.08.2020г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д., ръководител на ревизията, 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, с която са направени корекции на декларирания от дружеството данъчен финансов резултат по ЗКПО за данъчен период 2015 г. и е установено задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 9822,95 над декларирания и лихви в размер на 51 387,15 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 2603 (две хиляди шестстотин и три) лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], разноси в размер на 19 (деветнадесет) лв.

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

СЪДИЯ