

РЕШЕНИЕ

№ 5140

гр. София, 06.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 16.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **13920** по описа за **2019** 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 „И.‘О., ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], ет.2, ап.5, представлявано от управителя К. Н. У., против ревизионен акт (РА) № Р-22221018006688-091-001/19.07.2019г., издаден от Е. М. С., орган, възложил ревизията, и Д. П. Д., ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1729/14.10.2019г. 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 установени допълнително задължения за корпоративен данък за 2017г. в размер на 4193,01 лв. и лихви в размер на 553,29 лв., в резултат на увеличения финансов резултат.

В жалбата е посочено, че РА е незаконосъобразен, като издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на чл.78 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), явно необоснован и немотивиран, постановен при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Основните доводи на жалбоподателя са свързани с твърдението му, че преведените суми по банкова сметка на дружеството жалбоподател от личната банкова сметка на управителя К. У. в общ размер на 72610 лв. нямат характер на приход, тъй като представляват парични средства на дружеството в брой, които са били внесени по лична сметка на управителя и непосредствено след това преведени по банкова сметка на дружеството. Моли съда да отмени обжалвания РА като незаконосъобразен. Не

претендира присъждане на разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

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 оспорената част на установения корпоративен данък за 2017г. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизията е започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018006688-020-001 от 05.11.2018., връчена на 20.11.2018 г., издадена от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С.. С нея е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията за корпоративен данък (КД) и данък добавена стойност (ДДС) за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2017г. Със заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/№Р-[ЕГН] 6688-020-002 от 19.02.2019г. и №Р-22221018006688-020-003 от 19.03.2019 г., издадени от същия орган по приходите по реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 20.04.2019 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК срок.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018006688-092-001/31.05.2019 г., връчен на 22.07.2019 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от [фирма] не е подадено възражение срещу РД.

Констатациите на ревизионния доклад са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. С него са установени задължения за ДДС и КД по ЗКПО в общ размер на 8 912,68 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 141,49 лв.

Предмет на настоящето производство е РА в частта, в която е бил обжалван пред директора на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП относно установеното на [фирма] задължение за корпоративен данък за 2017 г. в размер на 9 632,80 лв., при деклариран от ревизираното лице данък за внасяне в размер на 5 439,79 лв. Тези допълнително установени задължения са в резултат на: увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 78 от ЗКПО с неотчетени приходи, в размер на 72 610,00 лв.; увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО с разходи, несвързани с основната дейност, в размер на 291,52 лв.; увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 26 от ЗКПО в размер на 7 742,60 лв. /с разходи за амортизации на лек автомобил/, при декларирано от ревизираното лице увеличение на счетоводния резултат на същото основание в размер на 38 714,00 лв. В случая ревизиращите са приели, че счетоводният финансов резултат следва да бъде увеличен със сума в размер по-малък от размера на декларираното от самото ревизирано лице увеличение.

В тази част РА е потвърден с решение № 1729/14.10.2019г. на ДД“ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, издадено в срока по чл.156, ал.6 ДОПК.

През ревизирия период основният предмет на дейност на дружеството е отдаване под наем на ски оборудване, организиране и провеждане на ски училища, продажба на карти за лифт и спортни стоки.

Увеличението на счетоводния финансов резултат за 2017г. е извършено от органите по приходите на основание чл.78 ЗКПО, след като в хода на ревизията е установено, че по банкова сметка [банкова сметка] с титуляр [фирма] са внасяни в брой парични средства с вносител К. Н. У. - управител на [фирма]. Внасяните парични средства са оборотни средства от касата на дружеството

При прегледа на банковите документи ревизиращият екип е установил, че по банкова сметка [банкова сметка] на дружеството са постъпвали суми от банкова сметка BG15FINV915010BGN04PBG с наредител К. Н. У., както следва: на 30.01.2017г. - 10000,00лв.; на 04.02.2017г.- 4900,00лв.; на 27.03.2017г. - 15000,00лв.; на 03.03.2017 г.- 5000,00лв.; на 04.03.2017г. - 5000,00 лв.; на 06.03.2017г. - 5000.00лв.; на 21.04.2017г. - 5700,00лв.; на 04.04.2017г. - 5290.00лв.; на 04.04.2017г. - 10120,00 лв.; на 15.05.2017. - 3600,00лв.; на 15.12.2017г. - 3000,00лв. Общо - 72610лв.

С посочените суми дружеството е извършвало плащания на задължения към доставчици.

В хода на ревизията е констатирано, че [фирма] не е осчетоводило тези суми нито като разчети със собственика, нито като заеми, нито като предоставени парични суми от собственика в полза на дружеството, нито по друг начин, чрез който да се проследи и обоснове връзката между собственика и дружеството.

Дружеството е осчетоводило сумите по дебита на счетоводна сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“ и по кредита на счетоводна сметка 501 „Каса“. В същото време, след преглед на представените доказателства, ревизиращите са приели, че това осчетоводяване е формално, без да е налице съответното реално намаляване на касовата наличност. При липсата на ангажирани доказателства за целите на ревизията е прието, че средствата, преведени от личната сметка на собственика К. У., представляват безвъзмездно финансиране на дружеството, като от правна страна органите по приходи се позовават на Счетоводен стандарт /СС/ 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“.

В хода на ревизията не са представени доказателства, от които да следва, че получените парични средства подлежат на връщане. Липсват и твърдения в тази посока. Въз основа на горното, органите по приходи са формирали извод, че преведените по банков път суми представляват извънреден приход за дружеството. Като аргумент е посочено също, че извънредни приходи са приходите, които са възникнали случайно или са резултат от събития, извън обичайната дейност и не се очаква да възникнат отново в близко бъдеще.

Предвид горното на основание чл. 78 от ЗКПО финансовият резултат за 2017 г. е увеличен с неотчетените през годината извънредни приходи в размер на 72 610 лв.

В решение № 1729/14.10.2019г. директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел, че след като осчетоводяването на сумите по сметка „Каса“ не е довело до фактическо намаляване на касовата наличност и жалбоподателят не е представил доказателства, с които да опровергае тази констатация, то няма основание да кредитира твърденията, че процесните суми са оборотни средства от касата на дружеството.

Заклучил е, че след като няма доказателства и твърдения дружеството да има ангажимент и задължение за връщането на процесните суми, те не могат да бъдат

квалифицирани по друг начин, освен като безвъзмездно получени активи, които предприятието следва да отрази като извънреден приход, който да се обложи по реда на ЗКПО като част от нетната печалба за конкретния отчетен период.

В хода на съдебното обжалване на РА по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение, изготвени от експерта е прието без възражения от страните. Вещото лице, след като е проучило, проверило и анализирано приложените към делото доказателства и е извършило проверка в счетоводството на жалбоподателя, е установило внасянето/превеждането на суми по сметка [банкова сметка] с титуляр [фирма] от управителя на дружеството - К. Н. У., които са осчетоводени по дебита /в увеличение / на счет. сметка 503 Разплащателна сметка в лева /ПИБ/, респективно по кредита /в намаление/ па счет. сметка 501 Каса в лева. Въпреки че не са внесени на каса по банковата сметка на дружеството, а представляват вътрешнобанков превод от сметка на наредителя по сметка на получателя. В същото време липсва документ за временно или безвъзмездно предоставяне на лични средства от управителя в полза на дружеството.

Като е изходил от понятието за “приход” в СС18, експертът е стигнал до извод, че не е налице основание за осчетоводяване на увеличение на собствения капитал на дружеството в резултат на постъпването на процесните суми по банковата сметка на същото. Едновременно с това от неправилното счетоводно отразяване на анализиранияте суми и при липсата на документ за временно или безвъзмездно предоставяне на лични средства от управителя в полза на дружеството, същите счита, че следва да се осчетоводят като извънредни приходни средства.

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

На първо място, съдът намира доводите в жалбата, свързани с липса на мотиви в обжалвания РА за неоснователни. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите относно извършената промяна в счетоводния финансов резултат на дружеството за 2017г. на основание чл.78 ЗКПО. Тези доводи са цитирани в жалбата, следователно РД е изпълнил една от функциите на мотивирането на административния акт, а именно да разбере адресатът на акта съображенията, на които се позовава органът при издаването му и евентуално да може да се защити срещу тях.

Предвид гореизложеното 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.

Относно съответствието на РА с материалния закон, съдът намира следното:

Между страните не се спори, че през 2017г. по банкова сметка [банкова сметка] на дружеството са постъпвали суми от личната банкова сметка на управителя BG15FINV915010BGN04PBG с наредител К. Н. У., общо в размер на 72610 лв. Установено е, че са осчетоводени по дебита /в увеличение / на счет. сметка 503 Разплащателна сметка в лева /ПИБ/, респективно по кредита /в намаление/ на счет.

сметка 501 Каса в лева. Като основание за превода е посочено: “Прехвърляне на средства” и “Захранване на сметка”. Нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство са представени документи, свързани с основаниято, на което са извършени процесните преводи, от които да може да се направи извод дали същите представляват временно или безвъзмездно предоставяне на лични суми, не са представени и доказателства в подкрепа на твърденията, че сумите са оборотни средства на дружеството, изтеглени от касата в брой и внесени по сметка на дружеството чрез личната сметка на управителя.

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 увеличенията, 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”.

В тази връзка е и твърдението на жалбоподателя, че процесните суми не представляват приход, тъй като с тях не се увеличава капитала на дружеството. Това твърдение е вярно относно основния капитал по смисъла на счетоводните стандарти, но не и относно собствения капитал, за който споменава СС18. Основният капитал е капиталът, който се формира при създаване на предприятието, паричен израз на имуществото, което собствениците влагат при учредяването. Този капитал остава постоянен през цялото време на съществуване на дружеството, освен ако собствениците не вземат решение за неговото изменение по реда на Търговския закон и съответно това задължително се вписва. От констативно-съобразителната част на приетото заключение, се установява, че вещото лице е имала предвид този основен капитал при отговора си на въпроса дали формално е налице основание за осчетоводяване на увеличение на собствения капитал на дружеството.

В практиката капиталът се определя като паричен израз на стойността на вложените в предприятието активи. Като отчетна категория капиталът съществува в две разновидности – собствен и привлечен. Собственият капитал, за който става дума в определението, дадено за приход в СС18, в качеството си на обект на отчитане в счетоводството на предприятието, се определя в Националните счетоводни стандарти, като остатъчна стойност на активите на предприятието след приспадане на всичките му пасиви. Т.е. той изразява стойността на онази част от активите, която е придобита с право на собственост, но без срещу това да е възникнало задължение към трети лица (физически или юридически). Собственият капитал включва: записан капитал, резерви, финансов резултат, неразпределена печалба и непокрита загуба от минали

години. От изложеното следва, че може да се приеме, че получените от личната банковата сметка на управителя преводи отговарят на определението за приход дадено в СС18, тъй като средствата са прехвърлени без срещу това да е възникнало задължение за дружеството.

Както се установява в хода на ревизията и от приетото без възражение от страните заключение по допуснатата ССЕ, процесните суми не са осчетоводени нито като разчети със собственика, нито като заеми, нито по друг начин, от който да се установи основанието за превода. Не са представени доказателства, липсват и твърдения същите да представляват допълнителни парични вноски или заем, или на някакво друго основание да подлежат на връщане. Вещото лице е заключило, че от неправилното счетоводно отразяване на анализиранияте суми и при липсата на документ за временно или безвъзмездно предоставяне на лични средства от управителя в полза на дружеството, същите следва да се осчетоводят като извънредни приходни средства.

От друга страна, след като е установено, че счетоводното отразяване е неправилно, няма как въз основа на него да се прави извод, че средствата са оборотни от касата на дружеството.

От изложеното следва, че изводите на ревизиращите, въз основа на които е издаден оспорваният РА, се подкрепят както от събраните в хода на ревизионното производство доказателства, така и от тези събрани от съда.

Неотчитането на приходи, свързани с безвъзмездно придобити активи и неотразяване на същите в текущия финансов резултат за периода, законосъобразно е прието от органите по приходите за основание за възникване на предпоставките по чл. 78 ЗКПО и в съответствие с материалния закон са преобразували декларирания счетоводен финансов резултат на [фирма] за 2017 г. в посока увеличение със сума в общ размер на 72 610,00 лв.

В случая, след като липсват доказателства за произхода на средствата, а твърденията в жалбата, че това са оборотни средства на дружеството не се подкрепят с писмени доказателства, които е следвало да бъдат представени още в хода на ревизията, не може да се направи извод, че е възникнало задължение за дружеството за връщането им. Това означава, че могат да се третират като безвъзмездно получени по смисъла на т. 4. 4 от НСФОМСП – "Общи разпоредби" и т. 2 от СС 18 "Приходи". На основание разпоредбата на чл. 78 от ЗКПО, правилно е извършено преобразуване на финансовия резултат на ревизираното лице. В този смисъл е и практиката на ВАС, по сходни казуси, обективизирана в Решение № 618 от 15.01.2019 г. на ВАС по адм. д. № 4782/2018 г., Решение №7946/21.06.2017 г. на ВАС по адм. д. №2444/2017 на ВАС.

Съдът споделя изводите на ответника, че липсва логика паричните средства от касата на дружеството да преминават през личната банкова сметка на управителя, за да постъпят по банковата сметка на

дружеството. Както споменава и вещото лице при представяне на заключението си, без да е изрично осчетоводено по правилата, не може да се допусне, че това са средства от касата на дружеството, внесени по банка на дружеството. Следователно тези твърдения на жалбоподателя се опровергават от вещото лице и от записванията в счетоводството на дружеството.

Тъй като РА се обжалва за целия размер на установения резултат за корпоративен данък за 2017 г., макар да липсват доводи в жалбата, следва да се отбележи, че установеното в хода на ревизията относно разходите за топлинна енергия в размер на 291,52 лв., за които дружеството не е представило доказателства по какъв начин същите са свързани с дейността му, не се обори от събраните в хода на съдебното оспорване на РА доказателства. Доказателства за връзката на направените разходи с дейността на жалбоподателя не са представени, не са наведени твърдения за такава връзка. Поради изложеното, правилно на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, е прието, че тези разходи са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и не следва да се признаят за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане и законосъобразно счетоводният резултат за 2017 г. е преобразуван в посока увеличение със стойността на отчетените разходи по фактури, издадени от [фирма] в размер на 291,52 лв.

Нито в хода на ревизията, нито при обжалването на РА по административен и по съдебен ред пред настоящата инстанция, не са представени доказателства, от които да се установи фактическа обстановка, различна от установената в обжалвания РА, която да обоснове и различни правни изводи.

По изложените съображения, РА, в частта, в която е установен резултат за корпоративен данък за 2017г. на [фирма] е законосъобразен и жалбата следва да бъде отхвърлена.

С оглед резултата на спора и липсата на заявена претенция от страна на ответника, разноски в настоящето производство не следва да се присъждат.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, I отделение, LXV състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „И.‘О., ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], ет.2, ап.5, представлявано от управителя К. Н. У., против ревизионен акт № Р-22221018006688-091-001/19.07.2019г., издаден от органа по приходите, възложил ревизията, и от органа по приходите, ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1729/14.10.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и

данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени допълнително задължения за корпоративен данък за 2017г. в размер на 4193,01 лв. и лихви в размер на 553,29 лв.

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

Съдия: