

РЕШЕНИЕ

№ 2327

гр. София, 29.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 04.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **10141** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК [ЕГН], представлявано от управителя В. И., срещу Ревизионен акт № Р-22221018002348-091-001 от 24.01.2018 г., потвърден с Решение № 1218/15.07.2019г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С. в частта на установения резултат по ЗКПО за 2014г. и за 2015г., преобразуван по реда на чл.26 т.1 от ЗКПО и в частта по ЗДДС за данъчни периоди от м.06.2014г. до м.05.2015г. В частта касаеща установените резултати по ЗКПО ,установени на основание чл.195 от ЗКПО РА е отменен с решението на ДДОДОП и не е предмет на разглеждане по настоящем.

Твърди се в жалбата, че РА е незаконосъобразен и съставен в нарушение на ЗКПО, ЗДДС и ДОПК. Конкретно са наведени доводи за допуснати в производството процесуални нарушения, поради необсъждането на представени в ревизионното производство и с възражението срещу ревизионния доклад доказателства, както и за неправилно прилагане на материалния закон във връзка с извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока увеличение, вследствие непризнаване за данъчни цели на отчетените счетоводни разходи за 2014г. в размер на 24 936,85 лв. и за 2015г. в размерна 41 072,41 лв., поради възприетото от органите по приходите, че транспортните средства не са използвани в дейността на дружеството. Сочи се, че от страна на дружеството са представени доказателства за използването на автомобилите за служебни цели, които не са обсъдени от ревизиращите органи и в решението на дирекция ОДОП. Оспорва е непризнаването на правото на данъчен кредит в размер на

8 410,10 лв. по фактури за наем на транспортни средства. Иска се отмяната на РА в оспорената му част. Претендира се разноски по представен списък.

В съдебно заседание, жалбоподателят, чрез процесуалния си представител – адв.Ч., поддържа жалбата. В позицията по същество и в писмена защита, позовавайки се на практика на СЕС, поддържа, че дружеството законосъобразно е упражнило правото си на данъчен кредит, доколкото същото е направило разходи за наем на автомобил, използван за целите на сключване на договори с контрагенти, чрез които се е осъществявала икономическата му дейност. / решение по дело С-32/03 FINI-H и др./.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ ОДОП” – [населено място], се представлява от процесуалния си представител - юрисконсулт Г. оспорва жалбата и поддържа законосъобразност на РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия/ЗВР/ №Р-22221018002348-020-001/20.04.2018г., връчена на същата дата, издадена от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди: 01.01.2014 -31.05.2015 г., КД по ЗКПО за данъчен период 01.01.2014-31.12.2015 г. и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода 01.01.2014-31.12.2015 г. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221018002348-020-002/19.07.2018 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Ф. С. Й., упълномощена със Заповед №РД-84-2200-834/16.07.2018 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018002348-092-001/15.10.2018 г., срещу който от ревизираното дружество е подадено възражение в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, заведено с вх. №53-00-3219/29.10.2018 г.

Ревизията е приключила с ревизионен акт (РА) №Р-22221018002348-091-001/24.01.2019 г., издаден от Ф. С. Й.- орган, възложил ревизията, и Г. А. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 30.01.2019 г. Подаденото възражението срещу РД е обсъдено в РА, като е прието за процесуално допустимо, но неоснователно.

С РА са установени задължения в общ размер 78 200,37 лв., в т. ч. лихви, при декларираните от дружеството задължения в общ размер 53 006,39 лв. Установените с РА задължения са в резултат на увеличение на финансовите резултати по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2014 г. със сумата от 24 936,85 лв. и за 2015 г. със сумата от 41 072,41 лв., вследствие на което е определено допълнително задължение за корпоративен данък /КД/. Оспорва и определеното задължение за данък по чл. 195 от ЗКПО, както и допълнителните задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 410,10 лв., ведно с начислените лихви за забава.

Основна дейност на [фирма] е търговия с товарни автомобили, автомобили за зимно поддържане и техника за зимно почистване, пясъкоразпръскващи устройства и гребла. През ревизирия период няма наети лица на трудов или граждански договори.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на [фирма] са предприети процесуални действия, подробно описани в РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на доказателства и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221018002348-040-001 от 18.05.2018 г., с което, са изискани посочените в него документи. Със същото икане дружеството е уведомено, че документите следва да бъдат представени в осигурено подходящо място за провеждане на ревизията, при условията на чл.115 ал.1-2 от ДОПК, т.е. че ревизията ще се проведе на място, осигурено от ревизираното. Преглед на документацията на ревизираното дружество е извършен на деклариран от ревизираното лице адрес в [населено място], [улица], удостоверено с Протокол № 0852578/12.06.2018г.. Във връзка с искането са предоставени заверени копия на документи, които са обсъдени в констативната част на РД. В хода на ревизионното производство са извършени и други процесуални действия, които са описани в мотивите на РД.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е декларирало получени доставки от EUROLINK E.K. INH. E. N., VIN DE210201519. В тази връзка е представен договор за наем на МПС, сключен на 08.09.2014 г. в [населено място] с наемодател EUROLINK E.K., представлявано от Е. И. Н., действаща чрез своя пълномощник Д. М. Ш., надлежно упълномощен с пълномощно с удостоверен подпис от А. Х.- нотариус от Федерална Република Германия. Предмет на договора е предоставяне под наем за временно и възмездно ползване на моторно превозно средство лек автомобил М.-В. CLA 45 AMG, с рама WDD1173521N131800. Договорът влиза в действие от 01.10.2014 г. и е със срок една година. Ако наемателят не изпрати уведомление за прекратяване на договора най-късно 30 дни преди датата на изтичане срока на договора, този срок се подновява автоматично за нов 1-годишен период. При подписване на договора наемателят заплаща на наемодателя гаранционна сума в размер на 23_000,00 евро. Месечната наемна цена е 1_750,00 евро, платими до 10 число на месеца, за който сумата е дължима. Плащането е по посочена банкова сметка на наемодателя. За всяко плащане наемодателят издава фактура.

Съгласно договора консумативните разходи са изцяло за сметка на наемателя. При прекратяване на договора, на което и да е основание, наемателят трябва незабавно да върне автомобила, като го остави на паркинга на офиса на [фирма], ЕИК[ЕИК], находящ се на адрес: [населено място], [улица], [жилищен адрес] както и да предаде ключовете и документите на автомобила, като ги връчи лично на Д. Ш. – пълномощник на управителя на наемодателя.

Представено е заверено копие на приемо-предавателен протокол към договора за наем, подписан от EUROLINK E.K., представлявано от своя законен представител Е. И. Н., действаща чрез своя пълномощник Д. М. Ш., в качеството си на предаващ, и [фирма], представлявано от В. И. И., в качеството си на приемащ за извършено предаване на МПС на 01.10.2014 г. в [населено място].

Установено е, че договорът е прекратен на 31.12.2015 г., съгласно представено заверено копие на документ за двустранно прекратяване на договора.

Представен е и Договор за наем на МПС, сключен на 16.05.2014 г. в [населено място], между EUROLINK E.K./наемодател/ и [фирма]/наемател/ за наем за временно и възмездно ползване на лек автомобил М.-В. Е 350 CDI, с рама WDD2074231F132550. Договорът влиза в действие от 16.05.2014 г. и се сключва за срок една година. Договорено е, че ако наемателят не изпрати уведомление за прекратяване на договора

най късно 30 дни преди датата на изтичане срока на договора, този срок се подновява автоматично за нов 1- годишен период. Месечна наемна цена за ползване на автомобила е 1_500,00 евро, платими до 26 число на месеца, за който сумата е дължима. Плащането е по посочена банкова сметка на наемодателя. За всяко плащане наемодателят издава фактура. Останалите клаузи на договора са идентични с тези на договора от 08.09.2014 г.

Издадените фактури от немското дружество са включени в дневниците за покупки и продажби на ревизираното дружество. Същите са описани в констативната част на РД със съответните данъчни основи и ДДС.

Органите по приходите са извършили анализ на счетоводните записвания във връзка с фактурите за наем и са установили, че същите са отчетени като текущи разходи в сметка 602 „Разходи за външни услуги“. За 2014 г. са отчетени 24_936,85 лв., а за 2015 г.- 41_072,41 лв., които участват във формирания счетоводен финансов резултат на съответната година.

С процесното ИПДПОЗЛ са изискани документи, които доказват, че наетите автомобили са използвани за основната дейност на [фирма] - пътни листа, пътни книжки, заповеди за командировка, фактури за гориво, фактури за авточасти и ремонтни работи; документи за извършен технически преглед на превозното средство, автокаска, гражданска отговорност, зелена карта, както и всички други документи, съставени във връзка с експлоатацията, както и справка за лично ползване на активи. Такива не са предоставени, обстоятелството е обективизирано с протокол №0852578/12.06.2018 г. С възражението срещу РД са представени протоколи от заседания на Общото събрание на дружеството от 11.04.2014 г., 17.07.2014 г., 15.10.2014 г., 12.01.2015 г., 09.04.2015 г., 07.07.2015 г., 05.10.2015 г. и от 05.01.2016 г. за приемане на отчетите на управителя по тримесечия, както и самите отчети. Същите са преценени от ревизиращите, че не съдържат доказателства, обосноваващи използването на автомобилите за стопанската дейност на дружеството.

I. В частта на облагане по ЗКПО

В резултат на установеното, че [фирма] не е представило доказателства за използване на автомобилите за служебни цели, така както е посочено в договорите за наем, е довело до извода, че отчетените като текущи разходи за наем не са свързани с дейността на дружеството.

Въз основа на това са извършени корекции на декларираните счетоводни финансови резултати за 2014 г. и 2015 г., в посока увеличение, с неправомерно отчетените разходи за наем на леките автомобили.

За 2014 г. е подадена Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2210И0204231/26.03.2015 г. със счетоводен финансов резултат печалба в размер на 7_359,27 лв. и данъчен финансов резултат- данъчна печалба 7_359,27 лв. Дължим корпоративен данък 735,92 лв., който е внесен.

На основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с РА е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат, като същият е увеличен със сумата от 24_936,85 лв. След извършеното преобразуване е установен данъчен финансов резултат в размер 32_296,12 лв., съответно дължим КД в размер на 3_229,61 лв.

За 2015 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2210И0277880 от 21.03.2016 г. с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 28_730,45 лв., данъчен финансов резултат -данъчна печалба 28_731,73 лв., полагащ се корпоративен данък 2_873,17 лв., отстъпка съгл. чл. 92, ал. 5 от ЗКПО- 28,73 лв., годишен КД-

2_844,44 лв., който е внесен.

На основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с РА е извършено преобразуване на финансовият резултат на дружеството, като същият е увеличен със сумата от 41_072,41 лв., представляваща отчетени разходи за наем на описаните по-горе автомобили. След извършеното преобразуване е установен данъчен финансов резултат в размер 69_944,14 лв., съответно дължим КД в размер на 6_994,41 лв., отстъпка по чл. 92, ал. 5 от ЗКПО -28,73 лв., внесен КД- 2_844,44 лв., разлика за довносяне – 4_465,68 лв.

II. В частта на облагане по ЗДДС

От извършения анализ на първичните счетоводни документи в хода на ревизията е установено, че по получените фактури за наем на МПС, ревизираното дружество е извършило плащания по банков път. По отношение на фактурите за наем на леките автомобили е изпълнило задължението си да начисли данъка с протокол по реда на чл. 117, ал. 1 т. 1 и ал. 2 от ЗДДС. Установено е, че с наетите леки автомобили М.-В. СЛА 45 AMG и М.- В. Е 350 CDI, не е осъществявана дейност по занятие /стопанска дейност/, нито управленска. За целият ревизиран период не са представени разходооправдателни документи, които да доказват използването на леките автомобили за основната дейност на дружеството, което е довело до извода, че превозните средства са използвани за удовлетворяване на личните нужди на собствениците/съдружниците и/или на трети лица. Дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, съгласно разпоредбите на чл. 68 ал. 1 т. 4 от ЗДДС чрез отразяване на протоколите, с който е начислен данъка в дневника за покупките по чл. 124 в месеца, през който правото е възникнало, или в един от следващите 12 данъчни периода, съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС.

С РА е определено, че са налице разходи, несвързани с дейността, поради което на основание чл. 70, ал. 1, т. 2, 4 и 5 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит в размер на 8_410,10 лв. по фактурите за наем.

С оглед на изложеното съдът формира следните правни изводи.

Настоящият състав намира, че е сезиран с редовна и допустима жалба след изчерпване на допустимия административен ред на обжалване, поради което и същата следва да се разгледа по същество.

В рамките на производството от страна на жалбоподателя не бяха ангажирани нови доказателства.

Въз основа на събраните в производството писмени доказателства съдът намира и приема за установено следното:

Неоснователни са и възраженията за нищожност на РА, поради липса на подпис от страна на неговите издатели. РА е издаден под формата на електронен документ и е подписан с електронни подписи от издателите му. Съдът счита, че представените от ответника доказателства са достатъчни да обосноват извод, че същият е валидно подписан като електронен документ. Видно от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, лицата, подписали РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа.

В частта по ЗКПО

В разглежданият случай спорът се свежда до това дали наетите автомобили са използвани за стопанската дейност на дружеството, съответно правилно ли са отчетени като текущ разход фактурите за наем на автомобилите.

Видно от приложените към преписката доказателства ревизираното дружество не е

представило такива, че наетите автомобили са използвани за стопанската или управленска дейност на [фирма]. По преписката са налични единствено отчети и пътни листа, в които са отразени само изминати километри и маршрут. Няма данни за засечен километраж на съответния автомобил. Липсват отчетени разходи, както и документи, с които да се обвърже твърдяното пътуване за стопанска дейност. Такива са фактура за закупено гориво, платени нощувки, платен паркинг, цел на пътуването, съответно резултат от него, като сключен договор и др. Действително жалбоподателят е предоставил и на органите по приходите протоколи от общото събрание на съдружниците, в които се приемат отчетите на управителя относно дейността му по съответните данъчни периоди, както и сключените договори с други търговци, но тези писмени доказателства не доказват по принцип, че за сключването на договорите са използвани наетите превозни средства, доколкото останалите необходими за счетоводната отчетност документи - като пътни листове, фактури за гориво в релевантните дати, командировъчни заповеди и др. липсват. В този смисъл правилно органите по приходите са преценили, че липсват доказателства за използването на автомобилите за стопанската дейност на дружеството.

Положителният факт, че процесните разходи са извършени във връзка с дейността на ревизираното дружество е благоприятен за жалбоподателя, тъй като води до намаляване на счетоводния финансов резултат и съответно до по-нисък размер на корпоративния данък, поради което доказателствената тежест за установяването му пада върху жалбоподателя. В тази връзка следва да се отбележи, че съставени по този начин, пътните листа разколебават доказателствената си сила, предвид отсъствието във всички тях на съществен реквизит - начални и крайни данни на километража на автомобила.

Когато отчетените счетоводни разходи за нает лек автомобил, в т.ч. наем, поддръжка и експлоатация /гориво, смазочни материали и т. н./ са свързани с дейността на предприятието и са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, те са данъчно признати разходи. В случая отчетените разходи не са документално обосновани, по смисъла на чл. 10 от ЗКПО.

Отделно от това, когато се осъществява управленска дейност разходите, свързани с експлоатация на превозните средства се облагат с данък върху разходите, на основание разпоредбата на чл. 204, т. 3/в сила до 01.01.2016 г./ от ЗКПО. Няма данни [фирма] да е прилагало цитираната разпоредба. Т. е. не е внасяло данък по чл. 204, т. 3 от ЗКПО, при спазване разпоредбата на чл. 216 от с. з. В този смисъл липсват и доказателства, че автомобилите са използвани за управленската дейност на дружеството.

В случаите, когато бъде установено извършване на разходи, несвързани с дейността или не е налице документална обосновааност, разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация на лек автомобил, с който се осъществява дейността не се облагат с данък върху разходите по реда на

204, т. 3 от ЗКПО, а се прилага разпоредбата на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО. Предвид изложеното с оспорения РА правилно и законосъобразно е приложена разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО и със сумата на отчетените разходи за наем на автомобилите като текущи разходи, са увеличени финансовите резултати за 2014 г. и 2015 г.

В частта на ДДС

Няма спор, че дружеството притежава данъчни фактури, отговарящи на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, и е издало протоколи в съответствие с разпоредбата на чл. 117 от ЗДДС, като за него не е налице право на приспадане на данъчен кредит, поради неизпълнение на изискванията на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС. С чл. 69, ал. 1 законодателят е въвел изискването за правото на приспадане на данъчен кредит, че е налице, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. В решението по делото С-32/03 Fini-H и решение по дело С-268/83 СЕС постановява, че и извършването на подготвителни действия за осъществяване на облагаеми доставки, представлява осъществяване на независима икономическа дейност, поради което е и налице предпоставка за упражняване на право на данъчен кредит. Същото на още по-силно основание се отнася дори за случаите на нает обект, който не е функционирал, но въпреки това се признава правото на данъчен кредит. Следвайки съображенията на СЕС в дело С-231/94, С-260/95 и С-318/11, както и обстоятелството, че не доказано от страна на органите по приходите, че О. Евролинк Мениджмънт, пред чийто паркинг/постоянен обект на ЕТ Евролинк/ са се осъществявали приемането, предаването на автомобилите и техният оглед да нуждите на застраховането, е осъществило впоследствие облагаеми доставки /т.37 и т.34 от решение по дело С-318/11/ с тези автомобили, поради което и за нуждите на ЗДДС този обект не следва да се приема за постоянен по смисъла на § 1 т.10 от ДР на ЗДДС. С оглед на изложеното следва да се приеме, че спрямо осъществените доставки приложимият закон е чл.96 ал.3 от ЗДДС и въпросните доставки не са включени в облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС, тъй като са с място на изпълнение на територията на страната - чл.21 ал.2 от ЗДДС, но на основание чл.82 ал.2 т.3 от ЗДДС данъкът е изискуем от получателя, а не от доставчика по договорите. Съгласно тази разпоредба, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя по доставката при доставка на стоки, които се монтират или инсталират от или за сметка на доставчика - когато получателят е регистрирано по този закон лице и

доставчикът е установен на територията на друга държава членка. Точно това е смисълът на решението на ВАС по адм. дело № 13346/2013г под № 1881/11,02,2014г. При изложените по горе факти и разпоредбата на чл.82 ал.2 т.3 от ЗДДС платеща на данъка е получателят по доставката.

С оглед на изложеното в частта, касаеща установените задължения по ЗДДС оспорения РА е незаконосъобразен и следва да се отмени.

Страните са претендирали разноски в производството, които им се дължат съобразно уважената и отхвърлена част на жалбата - относно жалбоподателя / 8410,10 лв./- 750,50 лв адвокатско възнаграждение, като се съобрази направеното възражение за прекомерност, както и сумата от 50 лв. ДТ или общо 800,50 лв.; а относно ответника ще следва да се присъди 716,76 лв. юрисконсултско възнаграждение, съобразно отхвърлената част на жалбата.

Въз основа на изложеното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК [ЕГН], представлявано от управителя В. И., Ревизионен акт № Р-22221018002348-091-001 от 24.01.2018 г., потвърден с Решение № 1218/15.07.2019г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., в частта по ЗДДС за данъчни периоди от м.06.2014г. до м.05.2015г., като ОТХВЪРЛЯ жалбата в частта на установения резултат по ЗКПО за 2014г. и за 2015г., преобразуван по реда на чл.26 т.1 от ЗКПО.

ОСЪЖДА НАП да заплати на [фирма], ЕИК [ЕГН], представлявано от управителя В. И. сумата от 800,50 лв. разноски в производството.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК [ЕГН], представлявано от управителя В. И. да заплати на НАП - Д ОДОП сумата от 716,76 лв. разноски в производството.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14 дневен срок от съобщението за изготвянето му.

СЪДИЯ: