

# РЕШЕНИЕ

№ 7738

гр. София, 20.12.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в**  
публично заседание на 21.09.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Деница Митрова**

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **2970** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от АПК във връзка с § 2 във връзка с чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по повод решение № 3147 от 13.03.2018 г. по адм. дело № 412/2018 г. по описа на ВАС, Осмо отделение, с което е отменено решение № 6754 от 16.11.2017 г., постановено по адм. дело № 7426/2016 г. по описа на Административен съд – София град, Трето отделение, 20 – ти състав, с което частично е уважена жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], бл. МОЛ С. тауър, ет. 4, представлявано от К. Д. К., изпълнителен директор срещу Ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29150 – 07799 – 091 – 001 от 11.04.2016 г., издаден от Ю. И. В., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1099 от 30.06.2016 г. на директора на дирекция „ОДОП“, и е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав, с дадени задължителни указания.

Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е издаден в противоречие с материалноправните норми и е необоснован и немотивиран. Твърди се, че е неправилен изводът на ревизиращия орган за необходимост от извършване на корекция на ползвания данъчен кредит от страна на [фирма] по реда на чл.70, ал.3, във вр.чл.79, ал.6 от ЗДДС. Не е взето предвид, че дружеството е действало добросъвестно и не е установено нито унищожаване, нито липса, нито бракуване на стоките – ППС, машини, съоръжения и недвижим имот (земя и сгради). Регистрацията на въпросните ППС и до сега не е прекратена. Произволно в РА е определен

30-дневен срок за възстановяване на владението върху неправомерно задържаните от лизингополучателите движими вещи. Неосновано е приравнено възстановяването на владението върху процесните активи с уведомяването на компетентните органи за евентуално извършено престъпление. Не са взети предвид доказателствата представени от жалбоподателя за сезиране на компетентните органи. Изводите на ревизиращия орган противоречат на общностното законодателство - чл.185,§2, ал.2 от Директива 2006/112/ЕО, както и на практиката на СЕС – дело С-550/11. В частта относно начислените задължения по ЗКПО жалбоподателят поддържа, че неосновано е прието, че дружеството неправилно прилага М. 39 Финансови инструменти:Признаване и Оценяване”. Не е взето предвид, че жалбоподателят прилага стриктно Международните стандарти за финансово отчитане /МСФО/ и разясненията за тяхното прилагане и конкретно § 63 на М. 39. В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. П., който поддържа жалбата, депозира писмено становище и претендира сторените съдебно – деловодни разноси, съгласно представен списък.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. Д., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – уведомена, не се представлява.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2900 – 29150 – 07799 – 020 – 001 от 23.09.2015 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, „Големи данъкоплатци и осигурители“ (ГДО), е възложила извършването на ревизия на [фирма]. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност от 01.12.2009 г. до 31.12.2011 г., по ЗКПО за корпоративен данък от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г., за данък върху разходите за превозни средства от 01.01.2009 г. до 31.12.2021 г., за данък върху социалните разходи от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г., за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица от 01.07.2009 г. до 31.12.2011 г. и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.07.2009 г. до 31.12.2011 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, И. Б. Г. и М. К. Ц. - Д. на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. ЗВР е връчена по електронен път на 24.09.2015 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2900 – 29150 – 07799 – 092 – 01 от 09.03.2016 г. Връчен на 09.03.2016 г. по електронен път. Срещу РД е подадено възражение с вх. № 26 – Д – 3466 от 23.03.2016 г., към което са представени допълнително доказателства.

Издаден е РА № Р – 2900 – 29150 – 07799 – 091 – 01 от 11.04.2016 г., от Ю. И. В. на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, с който са установени задължения за донасяне по ЗКПО за данък върху разходите за превозни средства за 2010 г. и 2011 г. общо в размер на 9,82 лв., лихви върху тях в размер на 7,53 лв. и по ЗДДС за данък в размер на 122 459,59 лв. и лихви в размер на 121 971,17 лв.

Установените за донасяне задължения в частта по ЗДДС произтичат от извършени корекции на декларирания резултат за м.01, м. 02, м. 06, м. 11.2020 г., м. 01, м. 03, м. 05, м. 10 и м. 12.2011 г. вследствие на начислен ДДС общо в размер на 118 992, 59 лв. на основание чл. 79, ал. 3 и ал.6 от ЗДДС при едностранно прекратени лизингови договори, по които лизинговият обект не е върнат във владение на дружеството, както и начислени лихви на основание чл. 175 от ДОПК общо в размер на 56 578, 45 лв. за несвоевременно извършена корекция на ползван данъчен кредит на основание чл. 79, ал. 3 и ал. 6 от ЗДДС за периодите м.07, м. 11.2010 г., м. 06, м.09, м.10 и м.12.2011 г. В частта за корпоративен данък не са установени допълнително задължения, но са извършени корекции на декларирания финансов резултат за 2009 г., 2010 г. и 2011 г. на основание чл. 15 във връзка с чл. 16, ал.2, чл. 34, чл. 77, ал.1 и ал.2 от ЗКПО и не е призната за 2009 г. декларирана корекция от счетоводна грешка на основание чл. 75м ал. 3 от ЗКПО.

Въз основа на посоченото е определен финансов резултат (данъчна загуба) по реда на ЗКПО в размер на 1 356 843, 61 лева при деклариран данъчен финансов резултат (данъчна загуба) в размер на 3 390 892, 34 лв. РА е връчен на 13.04.2016 г. по електронен път.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 26 – Д - 5117 от 27.04.2016 г. по регистъра на ТД на НАП ГДО и вх. № 23 – 29 – 44 от 04.05.2016 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

Решаващият орган е издал решение № 1099 от 30.06.2016 г., с което РА е потвърден изцяло.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

В хода на ревизията на дружеството са връчени ИПДПОЗЛ, в отговор на които са представени исканите писмени обяснения, документи и справки.

В частта по ЗДДС:

Органите по приходите са констатирани, че [фирма], в качеството на лизингодател, е сключило договори за финансов лизинг с лизингополучатели, по 14 от които са настъпили обстоятелства, довели до едностранно прекратяване на договорите поради неизпълнение на задълженията. Обект на лизинговите договори са пътни превозни средства, машини и оборудване. След едностранното прекратяване на договорите лизингодателят не е успял да възстанови владението върху лизинговите вещи, предмет на същите договори.

В РД са описани основни клаузи от Общите условия (ОУ)на [фирма] към договорите за финансов лизинг. Съгласно чл.16.2. от ОУ по искане на лизингодателя при неизпълнение от лизингополучателя, лизингодателят може да прекрати договора при настъпване на случай на неизпълнение на лизингополучателя по чл. 15.1. Съгласно чл.17.1. от ОУ, при настъпване на случай на неизпълнение лизингодателят може чрез предизвестие до лизингополучателя едностранно да прекрати договора за финансов лизинг и да из земе лизинговата вещ, където и да се намира тя.

С връчено ИПДПОЗЛ от жалбоподателя са изискани писмени обяснения и доказателства относно предприетите мерки и момента на предприемането им в случаите на едностранно прекратяване на лизинговите договори поради неизпълнение на задълженията от страна на лизингополучателите.

Съгласно представените обяснения, [фирма] е приело Правила за работа с проблемни лизингови сделки и изземване на активи на [фирма], влезли в сила от 01.05.2011 г., а в предходните периоди дружеството се е ръководило от подобни

правила. Съгласно приетите Правила действията, които се предприемат от дружеството се изразяват в изземване на лизинговия актив с цел неговата реализация под контрола на дружеството и отнасянето на цената от продажбата в погашение на остатъчната редовна главница с ненастъпил падеж; снабдяване със заповед за изпълнение и изпълнителен лист в заповедно производство (чл. 418, във връзка с чл. 417, т. 3 и т. 9 ГПК); предявяване на осъдителни иски пред Арбитражния съд при Б. на основание включена в чл. 20.1.2 от ОУ към договорите за лизинг арбитражна клауза; започване на или присъединяване към производство за обявяване на длъжника в несъстоятелност; сезиране на компетентните държавни органи, с цел образуване на досъдебно и наказателно производство, срещу недобросъвестни лизингополучатели и/или трети лица.

При взето решение за прекратяване на лизингов договор и изземване на лизингови активи се изпраща до лизингополучателя по куриер, чрез нотариус или външен подизпълнител уведомление за прекратяване на договора за лизинг. С уведомлението може да бъде предявен издадения от лизингополучателя, като обезпечение по лизинговия договор, запис на заповед. В уведомлението се указва срок, в който лизингополучателят е длъжен да изпълни задължението си за плащане. В противен случай договорът се счита за прекратен и лизингополучателят се задължава да върне лизинговия актив на лизингополучателя в срок и на адрес, посочен в уведомлението. Срокът започва от датата на получаване/връчване на уведомлението на лизингополучателя или на негов представител, която се удостоверява от товарителница, разписка или апостил.

Съгласно чл. 22.3. от Правилата, в случай на невъзможност за погасяване на задълженията от страна на лизингополучателя, лизинговият актив се изземва, като в зависимост от вида на актива се предприемат следните действия: ако активът е лек или товарен автомобил - се изземва незабавно; ако активът е оборудване – в зависимост от логистичните зависимости; ако активът е недвижим имот, следва незабавен въвод във владение.

В чл.24 от Правилата са изброени действията, които се предприемат при невъзможност за откриване на актива или отказ от страна на лизингополучателя да възстанови владението му на лизингодателя:

1. Депозира се заявление въз основа на вписването в ЦРОЗ, за издаване на заповед за незабавно изпълнение и изпълнителен лист за връщане на вещта, съгласно чл. 417, т. 5 от ГПК.
2. Изземването на лизинговия актив се възлага на друг подизпълнител.
3. Подава се сигнал до полицията или прокуратурата за осъществено от страна на лизингополучателя или трето лице обсебване по реда на чл. 206 или кражба по реда на чл. 194 от НК.

Едностранното прекратяване на лизингови договори от дружеството поради неплащане от страна на лизингополучателите и изземването на активите се отразява счетоводно както следва:

Осчетоводяване като стока на остатъчната непадежирала главница към момента на прекратяване на договор за лизинг, както следва:

При прекратяването на договора:

Дт с-ка 3044-1 Стоки предстоящо връщане

Кт с-ка 2291-2 Главница по лизингови вземания

Кт с-ка Остатъчна стойност по лизингови вземания

При възстановяване владението на актива:

Дт с-ка 3044-2 Стоки възвърнати

Кт с-ка 3044-1 Стоки предстоящо връщане

Завеждане на фактурираните и неплатени вземания, като вземания по прекратени договори:

Дт с-ка 4113 Клиенти по прекратени договори

Кт с-ка 4111 Клиенти по лизингови договори

Т.е., при едностранно прекратяване на договора активът се завежда по сметка „Стоки предстоящо връщане“, като при възстановяване на владението на актива се отнася по сметка „Стоки възвърнати“.

Договорите, в които се съдържа опция за прехвърляне на правото на собственост след изрично волеизявление и заплащане на допълнително възнаграждение, са третираны за целите на ЗДДС като такива за доставка на услуги с периодично изпълнение. По отношение на договорите, в които изрично е предвидено прехвърляне правото на собственост, е налице доставка на стока към момента на предаване на вещта, без да има прехвърляне на право на собственост върху нея, съгласно чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС.

Констатирано е, че жалбоподателят е упражнил в пълен размер правото на приспадане на данъчен кредит за закупените вещи, обект на последващи лизингови договори, и в следствие, при настъпване на изискуемост на лизинговата вноска е начислявало ДДС върху данъчна основа с размер на дължимата вноска. Начисляването на ДДС по процесните 14 лизингови договора е преустановено, считано от датата на едностранното прекратяване на лизинговия договор.

Едностранно прекратените договори поради неизпълнение на задълженията на лизингополучателите са описани в РД, като са посочени предприетите действия от страна на дружеството и резултатите от тях. Констатирано е, че независимо от предприетите действия, лизинговите обекти не са възстановени във владение на лизингодателя изцяло или частично.

Органите по приходите са приели, че на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС [фирма] е следвало да извърши корекция на ползвания данъчен кредит при покупката на лизинговите активи, обект на прекратените едностранно лизинговите договори.

За стоките (движими вещи), които са дълготрайни активи по смисъла на ЗКПО, корекцията на данъчния кредит се извършва по формулата на чл. 79, ал. 6, т. 2 от ЗДДС. Корекцията се извършва с протокол, съставен по реда и със съдържание, определени в чл. 66, ал. 1 от ППЗДДС.

Ревизиращите органи са приели, че разпоредбата на чл. 79, ал. 6 от ЗДДС е приложима и по отношение на предоставени за ползване лизингови обекти при условия на договори за лизинг с опция, стига да е налице някоя от визираните в ал. 3 предпоставки за извършване на корекция. Горното е обосновано, изхождайки от възприетото принципно положение, че фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който е налице само опция за прехвърляне на собствеността върху стоката, има характер на доставка на услуга. Услугата има за предмет предоставяне правото на ползване на вещи, които съгласно чл. 50 от ЗКПО отговарят на критериите за класифициране като амортизируеми дълготрайни материални активи, тъй като са със стойност, по - висока от 700 лв. всеки един и имат характер на установими нефинансови ресурси, придобити и притежавани от ревизираното лице, които: а) имат натурално - веществена форма; б) се използват за отдаване под наем; в)

се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период.

Приходните органи са посочили, че договорът за лизинг няма транслативен ефект. Направили са анализ на правните характеристики и определения на понятията обсебване и кражба. Посочили са, че за да се прехвърли правото на собственост върху вещта, обект на лизинга, е необходимо да е налице отделен акт и са приели, че юридически собственик на вещта, обект на договор за лизинг, до датата на сключването на такъв за покупко – продажба е лизингодателят.

Посочили са, че съгласно т. 20 от М. 17, вещите, обект на договори за финансов лизинг, се признават като актив в баланса на лизингополучателя. Той е и лицето, което има право да отчита разходи за амортизация на въпросния актив. Съгласно т. 36 от М. 17 лизингодателите трябва да признават активите, държани по силата на финансов лизинг, в своите баланси и да ги представят като вземане. При прекратяване на договора за финансов лизинг, обаче, доколкото лизингополучателят дължи връщане на лизинговата вещ, а лизингодателят няма вече финансов актив – вземане, тъй като лизинговите вноски са дължими само за периода на ползване на вещта до прекратяване на договора, то за лизингодателя възниква задължение да заведе вещта в баланса си като актив. Прието е, че доколкото основната дейност на ревизираното лице е лизингова и въпросните 14 лизингови обекта са придобити с цел последващото им предоставяне на лизинг при условията на договори за финансов лизинг, то за счетоводното отчитане на върнатите активи приложение следва да намери МСФО 5. По смисъла на т. 6 от същия предприятия следва да класифицира даден нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), като държан за продажба, ако неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно по-скоро чрез сделка за продажба, отколкото чрез продължаваща употреба. За да бъде такъв случай, обаче, по силата на т. 7 от МСФО 5 активът (или групата за изваждане от употреба) трябва да бъде на разположение за незабавна продажба в неговото настоящо състояние, предмет единствено на условия, които са обичайни и приети за продажбите на такива активи (или групи за изваждане от употреба) и продажбата трябва да бъде много вероятна. При условие, че липсва ясна програма за реализация на лизинговата вещ, активът не следва да се завежда като държан за продажба по смисъла на МСФО 5, но следва да се заведе като стока съгласно М. 2.

Към изтичане на уговорения срок от връчването на уведомлението за прекратяване на договора за финансов лизинг и до окончателното връщане на държането върху лизинговата вещ чрез законите способности, лизингодателят е собственик на вещта. При това, обаче, е необходимо самият лизингодател да предприеме активни действия за възстановяване владението върху собствените му вещи.

Според ревизиращите органи, в случая не може да се приеме, че местонахождението на вещите и лицето, което ги държи, са неизвестни.

Житейски е логично да се предположи, че макар на лизингодателя да е известен лизингополучателят и неговият постоянен адрес или седалище и адрес на управление, подаването на сигнал до органите на МВР и организиране изземването на лизинговите вещи изисква изтичането на разумен период от време. За такъв разумен период е възприет едномесечен срок от датата на едностранното прекратяване на договорите, в който при полагане грижата на добрия търговец [фирма] е могло да възстанови владението върху неправомерно задържаните от лизингополучателите движими вещи или да уведоми компетентните органи за евентуално извършено престъпление.

Органите по приходите са приели, че при разваляне на договори за лизинг и невръщане на лизинговата вещь от лизингополучателя в договорения срок, доказано невъзстановяване на държането на същата и неизползването ѝ за последващи облагаеми доставки и към датата на приключване на ревизията, следва да се извърши корекция на ползвания данъчен кредит по реда на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС. С оглед търговските обичаи е възприето, че корекцията следва да се извърши в периода, в който изтича 30-дневен срок от прекратяване на договора за лизинг. Логично е да се приеме, че в рамките на този срок лизингодателят е имал възможност да предприеме действия за връщане на лизинговата вещь, респективно при невръщането ѝ да установи нейната липса. С изтичането на този срок, дружеството е следвало да признае липсата на актива и да извърши корекция на ползвания данъчен кредит по реда на чл. 79, ал. 6, т. 2 от ЗДДС.

Така например, по договор за финансов лизинг от 25.06.2007 г. с лизингополучател [фирма], ЕИК[ЕИК], е предоставен лизингов актив – нова опаковъчна машина. Машината е закупена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с фактура №212/25.06.2007 г., като оспорващият е ползвал право на приспадане на данъчен кредит в размер на 11 734,98 лв. Поради неплащане на дължимите лизингови вноски, лизинговият договор е прекратен от страна на [фирма], считано от 30.12.2009 г. на основание чл. 17, т. 1 от Общите условия към договора за финансов лизинг. След тази дата [фирма] преустановява издаването на фактури към лизингополучателя. Застраховките на актива са плащани до 2012 г. Не са предявени щети в периодите след прекратяване на договора. През м. март 2010 г. ревизираното дружество е възложило на подизпълнител получаването, вдигането и транспортирането на лизинговия актив. През м. 02.2011 г. [фирма] е изпратило нотариална покана за връщане на лизинговия актив в срок и на адрес, посочен в поканата. Нотариалната покана е връчена на 17.03.2011 г. и лизингополучателят е уведомен, че има изискуеми просрочени задължения в общ размер на 19 772,89 лв. по лизингов договор, като е определен 10-дневен срок за плащане на целия размер на дълга, след изтичането на който и при неизпълнение

от страна на лизингополучателя, договора следва да се счита за прекратен. През м.04.2011 г. жалбоподателят е възложил на друг подизпълнител възстановяване на владението върху актива. Местонахождението на актива не е било установено. [фирма] не е уведомило органите на МВР и прокуратурата за обсебване на лизинговия актив. С изпълнителен лист от 17.05.2012 г. [фирма] е осъдено да изплати на [фирма] паричните суми съобразно заповедта за изпълнение на парично задължение, издадена от СРС. [фирма] е декларирало, че съдебни действия спрямо лизингополучателя не са предприемани. Поради това, че лизинговият обект не е възстановен на лизингодателя след едностранно прекратяване на лизинговия договор, с РА е извършена корекция на ползвания данъчен кредит при закупуване на актива на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС за м. 01.2010 г. със сумата в размер на 4 693,99 лв.

По аналогичен начин са изследвани и анализирани обстоятелствата във връзка с останалите 13 едностранно прекратени лизингови договора, по които владението върху лизинговите активи не е възстановено или е възстановено за част от тези активи.

С РА е установено, че [фирма] е следвало да извърши корекциите по реда на чл. 79, ал. 6, т. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 79, ал. 3 от ЗДДС в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършена корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справка-декларация за този данъчен период. Съгласно изготвена справка (Приложение 6 от РД) е установено, че дължимият данък за процесните 14 лизингови договора с опция е общо в размер на 122 459,60 лв.

В хода на ревизията е установено, че по 42 едностранно прекратени лизингови договора, [фирма] е успяло да възстанови владението върху активите, след уговорения срок. Изготвена е Справка за същите договори (Приложение № 7 от РД). Констатирано е, че в договорите, сключвани през различните периоди, са договаряни различни срокове на връщане на актива. Органите по приходите са приели, че при полагане на грижата на добрия търговец в едномесечен срок от едностранно прекратяване на договорите [фирма] е могло да възстанови владението върху неправомерно задържаните от лизингополучателите движими вещи или да уведоми компетентните органи за евентуално извършено престъпление. Възприето е, че корекцията по реда на чл. 79, ал. 3 и ал. 6 от ЗДДС е следвало да се извърши именно след изтичането на житейски оправдания срок от един месец, като следва да се има предвид, че когато впоследствие лизинговата вещ бъде върната, ще са налице условията за отпадане на основанието за извършване на корекция по чл. 79 от ЗДДС.

В тази връзка на основание чл. чл. 175, ал. 1 от ДОПК, ревизиращият



екип е начислил лихви за периода от момента, в който е възникнало задължението за извършване на корекция по реда на чл. 79 от ЗДДС, до момента на отпадане на основанието за извършване на корекцията (връщането на актива), в размер на 56 578,45 лв.

Вследствие на допълнително начисления ДДС на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС общо в размер на 122 459,60 лв. за периодите м. 01, м. 02, м. 06, м. 11.2010 г., м. 01, м. 03, м. 05, м. 10, м. 12.2011 г. и начислените лихви на основание чл. 175 от ДОПК върху тях, както и начислените лихви на същото основание за периода, в който е възникнало основание за извършване на корекция по чл. 79, ал. 3 от ЗДДС до момента на отпадане на основанието за корекция на ползания данъчен кредит, с РА са определени за довносяне задължения за ДДС общо в размер на 122 459,60 лв. и лихви общо в размер на 121 971,17 лв.

### **В частта по ЗКПО:**

Предмет на оспорване в частта по ЗКПО се явяват извършените корекции на декларирания финансов резултат за 2011 г.

С подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2011 г. ревизираното дружество е декларирало данъчна загуба в размер на 3 390 892,34 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 0,00 лв. През годината не са внасяни авансови вноски.

С РА е извършено преобразуване на финансовия резултат за 2011 г. в увеличение на основание чл. 34 от ЗКПО със сумата в размер на 1 295 399,02 лв., представляваща начислени разходи за провизии при прекратени договори, при които лизинговите активи са възвратни, както и в увеличение на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО със сумата от 738 649,71 лв., представляваща осчетоводени в повече разходи от обезценки на финансови активи като резултат от неправилно прилагане на М. 39 Финансови инструменти, признаване и оценяване.

Увеличението на финансовия резултат на основание чл. 34 от ЗКПО със сумата от 1 295 399,02 лв. е обосновано със следните мотиви:

След изземването на обекта, който е бил предмет на лизинговия договор от страна на лизингодателя, същият престава да бъде за него финансов актив, а се превръща в материален запас, държан с цел последваща продажба. Лизингодателят си връща контрола върху обекта на договора след прекратяване на договора, за да бъде продаден впоследствие. От горното следва, че иззетият лизингов обект отговаря на определението за материален запас по §6 от М. 2 Материални запаси, тъй като е актив, държан за продажба в обичайния ход на стопанската дейност.

Констатирано е, че съгласно т. 2.1.4 от Правила за оценка и класификация на експозициите, формиране на провизии и загуби от обезценка на [фирма] иззетите активи се оценяват по възстановимата им стойност.

Провизията за иззет актив е разликата между определената пазарна стойност и балансовата стойност на актива. Пазарната стойност се определя с помощта на външно експертно мнение, предоставено от официалните представители или доставчици на актива и/или външни оценители.

Жалбоподателят е предоставил справка за определяне на размера на провизиите на разглежданите случаи на прекратени договори с иззети активи, които Правилата класифицират като договори със статус Прекратен – актив, който е бил иззет и приспаднат (Приложение № 8).

Констатирано е, че [фирма] отчита разликата между пазарната и балансовата стойност на актива като разходи за провизии в счетоводна сметка 631 - Разходи за провизии на вземане по лизингов договор, които разходи по своята същност се явяват обезценка на налични активи. Органите по приходите са приели, че така отчетения разход от извършената обезценка на материални активи следва да се регулира по реда на чл. 34 от ЗКПО. Съответно със сумата в размер на 1 295 399,02 лв. на основание чл. 34 от ЗКПО е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат.

През 2011 г. дружеството е осчетоводило на разход по счетоводна сметка 631- Разходи за провизии на вземания по лизингови договори, начислени провизии по договори за финансов лизинг общо за 1 846 624,28 лв., спазвайки вътрешните си Правила за оценка и класификация на експозициите, формиране на провизии и загуби от обезценка, одобрени на 31.12.2009 г.

Като финансова институция [фирма] прилага разпоредбата на чл. 96 от ЗКПО, съгласно която приходите и разходите от последващи оценки на финансови активи и пасиви се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

Съгласно т. 2.1.3 „Рискови експозиции“ от Правилата, процентът на провизиите се определя въз основа на просрочието на плащанията, като за всички договори при забава над 180 дни, независимо от класификационната група на експозицията, този процент е определен на 100 %. За прекратените договори с неуспешно изземване, както и за прекратени договори, при които активът е иззет и приспаднат, независимо от забавата са начислени провизии от 100 %.

Органите по приходите са приели, че дружеството неправилно и в противоречие с изискванията на М. 39 е провизирало необслужваните експозиции на 100%. Съгласно параграфи 58-59 от М. 39 при обезценка на финансови активи, отчитани по амортизируема стойност, за които са налице обективни доказателства за обезценката им, следва да се приложи параграф 63, за да се определи загубата от обезценка. Съгласно параграф 63 от М. 39 сумата на загубата се оценява като разлика между балансовата стойност на актива и сегашната стойност на

очакваните бъдещи парични потоци, дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент за финансовия актив. В случая ревизираното дружество е определило размера на обезценката за необслужваните експозиции, като равна на балансовата стойност на актива, без да намали същата с очакваните бъдещи парични потоци от евентуална продажба на този актив. В хода на ревизията, съвместно с представители на дружеството, органите по приходите са извършили подробен анализ на лизинговите договори, по които контрагентите са в просрочие повече от 180 дни и които попадат в групата на рисковите експозиции за дружеството.

Органите по приходите са приели, че дружеството неправилно е провизирало необслужваните експозиции на 100 %, като не е съобразило изискванията на параграфи 58-59 и параграф 63 от М. 39 и да определи сумата на загубата от обезценка.

Установено е, че размерът на начислената провизия за тези финансови активи следва да се намали със сумата от 738 649,71 лв., съответно да се извърши допълнително увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО със същата сума само за активи, владението върху които не е възстановено след едностранното прекратяване на договорите.

След корекциите с РА е установен данъчен финансов резултат за 2011 г. загуба в размер на 1 356 843,61 лв., съответно не е установено задължение за корпоративен данък.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети, съдържащите се в адм. дело № 7426 по описа за 2016 г. на АССГ, Трето отделение, 20 – ти състав и в адм. дело № 412 по описа за 2018 г. на ВАС, Осмо отделение. Във връзка с дадените от касационната инстанция указания по делото са приети 47 броя лизингови договори, представени под опис с молба от 13.09.2018 г. на жалбоподателя, както и писмени документи, ангажирани от ответника с молба (л. 47). По искане и на двете страни е допусната, изслушана и приета без възражения изготвената от вещото лице Т. С. съдебно – счетоводна експертиза. По искане на ответника е допусната, изслушана и приета допълнителна ССЕ, изготвена от ВЛ Л. З.. Съдът кредитира и двете заключения по основната и допълнителната счетоводни експертизи.

**При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:**

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, както и в предвидения от закона срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Въпросите, относно допустимостта на жалбата и компетентността на

органите издали обжалвания ревизионен акт и потвърждаващото го решение на ответника, са изяснени в хода на предходното разглеждане на спора по адм. Дело № 7426/2016 г. по описа на Административен съд – София град, Трето отделение, 20 – ти състав и по адм. дело № 412/2018 г. по описа на ВАС, Осмо отделение, поради което настоящият съдебен състав няма да ги обсъжда.

### **В частта по ЗДДС**

#### **Относно извършените корекции на ползвания данъчен кредит на основание чл. 79, ал. 3 ЗДДС.**

С РА, органите по приходите са определили задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 01, м.02, м. 11.2010 г. и м. 01, м. 03, м. 05, м. 10 и м. 12. 2011 г. в общ размер 122 459,59 лева. За да установят задълженията за ДДС, приходите администрация извършва корекция на ползвания от жалбоподателя данъчен кредит на основание чл. 79, ал. 3 ЗДДС по отношение на 14 бр. договори за лизинг, за които приемат, че е налице „липса“ на лизинговите вещи, предоставени от [фирма] в качеството му на лизингодател. Те са приели, че е налице хипотезата на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС - видно от стр. 6 от РА.

Периодът, през който следва да се извърши корекция на ползвания данъчен кредит и приложението на чл. 79, ал. 4 от ЗДДС органите по приходите се позовават на „търговски обичай“. На основание чл. 79, ал. 3 ЗДДС във връзка с чл. 79, ал. 6, т. 2 ЗДДС извършват корекция на ползвания данъчен кредит в общ размер 122 459,59 лв. по договорите, сключени със следните лица: [фирма], [фирма] – 2 бр. договора, [фирма] - 2 бр. договора, [фирма], [фирма], [фирма] – 2 бр. договора, [фирма], [фирма], [фирма], Ж. М. Р. и [фирма].

Настоящият съдебен състав приема, че в случая не е налице спор по отношение на фактическата обстановка, касаеща сключените 14 бр. договори за лизинг с [фирма] в качеството му на лизингодател и третите лица - лизингополучатели. Както и че не е спорно, че активите, във връзка с които са определени задължения за корекция на ползвания данъчен кредит, са били предмет на валидни договори за лизинг, по които жалбоподателят е бил страна - в качеството на лизингодател. Данни за оспорване на действителността на договорите за лизинг не се сочат нито в РА, нито в Потвърдителното решение на Директора на ДОДОП - [населено място]. Не е спорно също, че цитираните в РА и РД към него 14 бр. договори за лизинг с предмет лизингови вещи са прекратени като фактическата власт върху вещите - техен предмет, не е предадена обратно от лизингополучателите - трети лица на лизингодателя - жалбоподател. Не е спазен нито срокът за предаване на владението върху лизинговите вещи, посочен в договорите за лизинг, нито този, посочен в уведомленията за прекратяване на договорите, адресирани от [фирма] до третите лица - лизингополучатели. Не е

спорно и че след прекратяване на 14 бр. договори за лизинг лизингодателят е предприел всички необходими мерки, за да възстанови владението си върху лизинговите вещи - осъществен е контакт с лизингополучателите, възстановяването на владението върху активите е възложено на подизпълнител. В част от случаите дори са уведомени органите на МВР и Прокуратурата, в част от случаите са образувани изпълнителни дела като частните съдебни изпълнители са натоварени със задача да осигурят предаване на активите обратно във владение на лизингодателя. Не е спорно че след прекратяване на договорите за лизинг, лизингодателят в качеството си на собственик на лизинговите вещи е продължил да изпълнява задължения, произтичащи от правото му на собственост върху тях - същият е плащал застрахователни вноски, както и местни данъци - в случаите, в които съответните активи са били предмет на облагане с данък по ЗМДТ през продължителен период от време - вкл. до 5 години след прекратяване на договорите за лизинг в някои от случаите. Всички безспорни факти, касаещи наличието на валидни договорни отношения по повод предоставянето на вещите - предмет на лизинг за ползване на третите лица - лизингополучатели, както и прекратяването им и последващото добросъвестно поведение на [фирма] в качеството му на изряден лизингодател са подробно изложени на стр. 21 - стр. 28 от РД.

В тази връзка и видно от отговора на първа задача (стр.15 и 37) от приетата ССЕ в настоящото производство, изготвена от вещо лице Т. С., неоспорена от ответника, се установява че жалбоподателят не е отписал лизинговите вещи - предмет на договорите за лизинг, които не са му били върнати след прекратяването им от счетоводството си, нито е осчетоводило тяхното унищожаване, липса или бракуване - до 31.12.2011 г. - края на ревизирания период. Този извод на експерта се потвърждава и от приетата в хода на предходното производство пред АС - [населено място], по дело №7426/2017 г., съдебно счетоводна експертиза, при която от заключението на вещото лице, изслушано в съдебното заседание, проведено на 18.10.2017 г. и неоспорено от ответника се установява същото и в което е посочено, че процесите активи / лизингови вещи - предмет на цитираните договори за лизинг са осчетоводени по сметка 304 Стоки (3044-1 Стоки предстоящо възвръщане) към 31.12.2011 г. - като собствени активи на дружеството и същите фигурират в ГФО на дружеството към тази дата.

В относимата редакция към ревизираният период, чл. 79, ал. 3 ЗДДС предвижда, че регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит,

начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит по формулата на чл. 79, ал. 6, т. 2 от ЗДДС.

За да определят задължения по ЗДДС, органите по приходите са приели, че с изтичането на 30 дневен срок от прекратяването на лизинговия договор и невръщане на вещи на лизингодателя, същият следва да приеме, че вещи липсва и да извърши корекцията по чл. 79, ал. 3 ЗДДС в този период.

Според практиката на ВАС в аналогични случаи, задържането на вещи от лизингополучателя и невръщането ѝ на лизингодателя при прекратяването на лизинговия договор, което по същество представлява обсебване, не може да се разглежда като липса на вещи по смисъла на чл. 79, ал. 3 ЗДДС. В този смисъл са решение № 1510 от 02.02.2018 г. по адм. д. № 5302/2017 г., I отд. на ВАС и решение № 9002 от 13.06.2019 г. по адм. д. № 2791/2019 г., VIII отд. на ВАС.

Следователно за задържане на вещи от лизингополучателя след прекратяване на лизинговия договор, изобщо не може да се допусне, че е установена „липса“ на стоки в натурално или стойностно изражение; в счетоводния или правния смисъл на това понятие.

Липсата на легална дефиниция на понятието „липса“ в ЗДДС, с което е обвързана необходимостта от извършване на корекция на ползвания данъчен кредит е дала възможност на органите по приходите да тълкуват в полза на фиска разпоредбата и да приравнят неизпълнението на задължението на лизингополучателя по прекратен договор за лизинг да предаде владението върху лизинговата вещь с пълното отсъствие на тази вещь. Това тълкуване противоречи на принципите на тълкуване на данъчните закони установени в правната теория и практика и потвърдени с ТР №3 /6.6.2008г. по т.д №2 на ВАС „Доброволното изпълнение на данъчни задължения предполага яснота в съществуването им. По чл. 60 от Конституцията на Република България данъчно задължените лица трябва да са ясно определени в закон. От този текст следва също, че данъчни задължения не могат да се извличат по тълкувателен път, данъчните закони не могат да се тълкуват стеснително, разширително или да се прилагат по аналогия.

Понятието „липса“ е определено в правната теория по финансово право във връзка с отчетническата дейност като „вредна с неустановен произход“, т.е. „разлика между полученото, отчетеното и намереното в наличност с неустановен произход“. Това понятие се използва в чл.207,ал.1 т.1 от Кодекса на труда и Закона за държавната финансова инспекция чл.21, ал.1, т.2.

Според РЕШЕНИЕ № 149 от 15.06.2016 г по гр. д. № 1029/2016 г., Г. К., I. Г. О. НА ВКС „В производството по имуществена отговорност по отношение на липсата възниква оборима презумпция, че е причинена от отчетника, тъй като на него му е поверено пазенето и отчитането на

поверените му материални и / или парични ценност“. При „липсата“ е налице вреда (щета), а останалите три елемента на фактическия състав на непозволеното увреждане - противоправното поведение, причинната връзка и вината се предполагат. Не е възможно да е известно противоправното поведение или проявната форма на деликта и да се говори за липса. Това утвърдено от практиката и теорията съдържание на понятието „липса“ при отчетническа дейност, не кореспондира по никакъв начин със съдържанието на това понятие използвано от органите по приходите в РА.

Безспорен факт е, че независимо че третите лица - лизингополучатели не са предали фактическата власт върху лизинговите вещи обратно на [фирма] и не са изпълнили договорните си задължения, произтичащи от сключените договори за лизинг с жалбоподателя, същите не са придобили право на собственост, в т.ч. право да се разпореждат с лизинговите вещи, а единствено владеят вещите - недобросъвестно. Единствен и изключителен титуляр на правото на собственост върху лизинговите вещи е [фирма] независимо че към ревизирия период същият не е упражнявал фактическа власт върху тях. Не може да се приеме за вярно твърдението на органите по приходите, че местонахождението на вещите и лицето, което ги държи, са неизвестни за [фирма] - напротив - напълно ясно е от кого лизингодателят очаква връщане на вещите, предадени на третите лица на договорно основание и подлежащи на връщане въз основа на прекратените договори за лизинг.

На следващо място настоящият съдебен състав приема, че неправилно е определен и периодът на извършване на корекцията на ползвания данъчен кредит. Съгласно приложимата редакция на чл. 79, ал. 4 ЗДДС, при липса корекцията се „извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справка-декларацията за този данъчен период.“ Няма никаква правна подкрепа в тезата на органите по приходите, че лизинговите вещи са липсващи за жалбоподателя, защото същият не е успял да възвърне владението си върху тях в 30-дневен срок от датата на прекратяване на договорите за лизинг. Фактът, че [фирма] не е упражнявало фактическа власт върху вещите и то за 30-дневен период след прекратяването на договорите при никакви обстоятелства не рефлектира върху правото му на собственост върху тези вещи и не влече задължение за отписването им от счетоводството на дружеството.

Посоченият от приходните органи 30-дневен срок, като период след изтичането на който вещите е следвало да се третират като „липсващи“ не е правно регламентиран нито житейски оправдан - още повече, че за

такъв кратък срок дори не могат да се реализират всички правни способности за възстановяване на владението върху неправомерно обсебените от лизингополучателите вещи. Доказателства за това твърдение се съдържат в настоящия РА. За множество активи, посочени на стр. 35 от РД (във връзка с които се начисляват лихви) е установено, че същите са върнати след посочения 30 дневен срок.

Изобщо липсва „търговски обичай“, според който изтичането на 30-дневен срок да води до „липса“ на невърнатата вещ. Нещо повече, лизингодателят е имал намерение да възстанови владението си върху тези вещи и не е приел същите за липсващи. Известно е, че въз основа на чл.60 от Конституцията източници на данъчното право са само нормативни актове, а не и „търговският обичай“. Изтичането на „обичайни срокове“, които изрично не са уредени в данъчния закон, не могат да са основание за възникване на данъчно и каквото и да е публично задължение.

Заключението по изслушаната в настоящото производство съдебно-счетоводна експертиза, както и публикуваният ГФО за 2011 г. установяват, че [фирма] не е обективирало отказ от владение върху собствените си вещи - напротив същите са отразени като собствени в счетоводството на дружеството към 31.12.2011 г. и са плащани всички дължими застраховки и местни данъци, дължими от титуляра на правото на собственост върху тях. Обстоятелството, че [фирма] не се е отказало от възстановяване на владението върху вещите, се потвърждава от последващото поведение на жалбоподателя, както сочим по-горе - в ревизионния акт и доклада към него изрично се сочи, че по отношение на част от процесните активи [фирма] е предприело активни действия с оглед получаване на фактическата власт върху тях - същото е установявало директни контакти с лизингополучателите, изпращани са нотариални покани за връщането им, възлагало е на подизпълнители получаването, вдигането и транспортирането на лизинговия обект, информирани са органите на прокуратурата, образувани са изпълнителни дела при ЧСИ за предаване на движимите вещи.

Отчитайки гореизложеното, органите по приходите не са доказали нито счетоводна липса (отписване на активите), нито фактическа липса на лизинговите вещи, която да оправдае извършване на корекция на приспаднатия данъчен кредит от лицето на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС. Не са обосновали и периода по чл. 79, ал. 4 ЗДДС в който е установена „липсата“ и е следвало да бъде извършена корекцията на ползвания данъчен кредит. Позоваването на „житейски оправдани“ предположения и вероятни търговски практики и обичаи като основание за установяване на допълнителни задължения за данък е несериозно и напълно противоречи както на закона, така и на правилата за тълкуване



на данъчните закони.

При това положение съдът приема, че напълно недоказана е останала сочената „липса” на активи - предмет на договорите за лизинг, респ. напълно незаконосъобразни са установените задължения за ДДС в тежест на [фирма].

Наред с това, напълно неправилни са аргументите на органите по приходите и на ответник в производството, касаещи приложението на европейското законодателство и в частност чл. 185 от Директива 2006/112/ЕС. Неправилно е позоваването на решение на Съда на ЕС по дело - С- 438/13, BCR Leasing., което изяснява приложимостта на чл. 16 и чл. 18 от Директива 2006/112/ЕС, а не на чл. 185 и по-конкретно извършването на корекция на приспаднал данъчен кредит. Казусът изяснява дали е налице възмездна доставка на стоки по смисъла на тези членове от Директивата, когато лизингово дружество не може да получи обратно стоките предмет на договор за лизинг от лизингополучателя след неговото разваляне по вина на последния и при предприети активни действия за тяхното връщане. Т. 32 от решението не дава отговор, дали в такива случаи възниква задължение за корекция на приспаднатия данъчен кредит. Ето защо, органите по приходите неоснователно цитират решението на Съда на ЕС като аргумент в подкрепа на собствените им изводи.

На следващо място, напълно погрешен е анализът на чл. 185 от Директива 2006/112/ЕС. Разпоредбата на чл. 185, пар. 1 от Директивата предвижда корекция в случай че настъпи промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане. Ясно е, че не може да се смята, че е налице изпълнение на фактическия състав на чл. 185 от Директива 2006/112/ЕС - че временното задържане на лизинговата вещ/стока от лизингополучател не е обстоятелство, водещо до промяна на факторите, служещите като основание за определяне на сумата за приспадане. Това е така, защото независимо че вещта/стоката е задържана от трето лице, нейното местоположение е известно и е обективно възможно връщането ѝ в по-късен момент обратно на лизингодателя - собственик. Чл. 185, пар. 2 от Директивата допуска дерогация на пар. 1, но същата е факултативна и държавите - членки на ЕС могат да предвидят корекции в приспаднатия данъчен кредит в случай на кражба. Същото е установено и в практиката на Съда на ЕС по дело С—550/11, ЕТ „П. — П. Д.“.

Неправомерното задържане на лизинговите вещи от третите лица - лизингополучатели след прекратяване на договорите за лизинг с [фирма] не представлява „кражба” по смисъла на чл. 194 от НК, а може по-скоро да бъде отъждествено с „обсебване” по смисъла на чл. 206 от НК. Ясно е, че при кражбата се осъществява отнемане на предмета със субективно присвоително намерение на вещ, която не се намира във

фактическа власт на дееца, докато при обсебването е налице обективна присвоителна дейност, при която вещта се намира у дееца, като фактическата власт е породена въз основа на правно основание, което впоследствие е отпаднало - маркирането на основните разлики в съставите на двата вида престъпления е видно от стр. 20 от РД, но независимо че органите по приходите ясно разграничават „кражба“ на вещь от нейното „обсебване“, същите отъждествяват двете понятия с цел да обосноват неправилно извършената от тях корекция на приспаднатия данъчен кредит от [фирма]. Единственият извод, който може да бъде направен е, че липсва идентичност между „кражба“ и „обсебване“, но още по-важно, че не е налице идентичност между „обсебване“ и „липса“ по смисъла на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС. В противоречие с всяка правна логика е да се смята, че вещь, която е задържана неправомерно след отпаднало основание за нейното държане, липсва.

В настоящото производство, ответникът не доказва, че посочените „липси“ на стоки представляват „кражба“ на вещите предмет на процесите лизингови договори. Нещо повече, разпоредбата на чл. 185, ал. 2 от Директивата предвижда възможност за държавите-членки да извършват корекция на приспаднал данъчен кредит при „кражби“, но не и при другите хипотези на изр. първо на пар. 1 - като унищожаване или погиване. Отчитайки гореизложеното, извършената корекция на приспаднатия от [фирма] данъчен кредит е изцяло незаконосъобразна и неправилна, най-вече защото титулярите на тежестта на доказване на всички релевантни факти и обстоятелства, обуславящи приложение на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС - нито органите по приходите, нито ответникът в производството са представили относими и безспорни доказателства за фактическия състав, от който следва корекция. Те се аргументират с необосновани предположения, съмнения и посочване на „житейски истини“, което е недопустимо.

### **Относно начислените лихви във връзка с приложението на чл. 79, ал. 3 ЗДДС**

Неправилно органите по приходите начисляват лихви на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК в общ размер на 56 578,45 лв. във връзка с неизвършени корекции на ползван данъчен кредит на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС за активи, предмет на договор за лизинг за периода от изтичане на 30 дни след датата на прекратяване на договорите за лизинг до датата на връщане на вещите при лизингодателя - собственик [фирма]. Така начислените лихви за конкретни данъчни периоди касаят активи по лизингови договори. В случая не е спорно, че цитираните в РА и РД договори за лизинг с предмет лизингови вещи са прекратени от лизингодателя като фактическата власт върху вещите, е възстановена обратно от лизингодателя [фирма], но след изтичането на 30-дневен срок от уведомяването за едностранно прекратяване на лизинговите

договори.

От приетата по делото допълнителна ССЕ и изслушана в съдебното заседание от 21.09.2021 г., се установяват неточности при изчисляването на лихвите съгласно приложената от органите по приходите методика в РА и преизчислява същите в Приложение №2 - Справка за изчислените лихви върху корекцията на ДДС по чл. 79, ал. 3 на иззетите лизингови активи. За определени периоди и договори, лихвите са по-големи от определените от органите по приходите, а за други периоди - по-ниски.

На първо място следва да се посочи, че изложените по-горе аргументи относно необосноваността за извършване на корекция по чл. 79, ал. 3 ЗДДС са напълно валидни и в настоящия случай. Разликата със случаите разгледани по-горе е, че при настоящия случай стоките са възвърнати във владение на [фирма], т.е. напълно е изключено да се твърди, че същите са липсвали по смисъла на чл. 79, ал. 3 ЗДДС. След като е установено, че същите са били обсебени от лизингополучателите и в последствие върнати на собственика им [фирма], на още по-силно основание от изложените по-горе може да се приеме, че хипотезата на чл. 79, ал. 3 ЗДДС не е изпълнена и данък не е дължим.

Органите по приходите необосновано приемат, че [фирма] е следвало да извърши корекция на приспаднатия данъчен кредит във връзка с тези активи на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС към момента на изтичане на 30 дни от датата на прекратяване на лизинговия договор. Приели са също, че, когато лизинговият актив бъде върнат, ще са налице основания за отпадане на задължението за извършване на корекция по чл. 79, ал. 3 от ЗДДС и за този период се дължи лихва. Органите по приходите не определят задължение за главница във връзка сочената корекция, а само и единствено лихва, като сочат правно основание общата разпоредба на ДОПК за лихви - чл. 175, ал. 1 от ДОПК.

Следва да се посочи, и че нормата на чл. 79, ал. 3 ЗДДС - нито в приложимата редакция, нито сега предвижда задължение за заплащане на лихви във връзка с корекция, която е следвало да бъде извършена, а в последствие са отпаднали основанията за извършването ѝ. Чл. 79, ал. 3 от ЗДДС изобщо не предвижда начисляване на ДДС в резултат на извършена корекция и в последствие коригиране на направената корекция - в случай че стоките/вещите престанат да бъдат „липсващи”. Такава хипотеза не е разгледана в закона. Това е и логично, защото хипотезите по чл. 79, ал. 3 ЗДДС при които изобщо се извършва корекцията - унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките - са окончателни и тяхното обратно проявление е невероятно. След като ЗДДС не съдържа правна норма за определянето на лихвите във връзка с корекции по чл. 79, ал. 3 ЗДДС в случаи като настоящия, то всяко определяне на задължение за лихви е необосновано и

незаконосъобразно. Органите сочат, че прилагат чл. 175, ал. 1 ДОПК без да има задължения за главница, т.е. след като не е установен невнесен в срок ДДС като задължение за конкретен данъчен период - резултат по чл. 88 и чл. 89 ЗДДС - данък за внасяне, лихва като задължение с акцесорен характер не може да се дължи.

Отделно от горепосочените основания, констатациите на органите по приходите са напълно необосновани и незаконосъобразни и по отношение на определените лихви в размер на 23 493,32 лв. за данъчен период м.07.2010 г. във връзка с актива по договора за лизинг с [фирма]. За период м.07.2010 г. определените лихви са в размер на 25 545,86 лв. - във връзка едва договора - договор № 000999A1 с А. - СЕРВИЗ О. (2 052,54 лв. лихви) и договор № 000544A1 с ВАМ Г. О. (23 493,32 лв.). Във връзка с този договор се сочи, че той е прекратен на 01.07.2010 г., датата на прекратяване плюс 30 дни е „юли 10“, и се сочи като дата на изземване - 1.06.2011 г., в резултат на което лихвите са изчислени за период 16.08.2010 – 14.07.2011 г. върху главница - корекция по чл. 79, ал. 3 ЗДДС - 249 368,33 лв. В случая обаче предмет на договора за лизинг № 000544A1 с ВАМ Г. О. не са автомобили или движими вещи, а недвижим имот - Сгради и терен, находящи се в [населено място], Промислена зона - север, бул. „25-ти Септември“ №57. Същите са закупени по фактура № 000...027/31.08.2007 г. от [фирма] с Нотариален акт за покупко- продажба на недвижим имот № 66, том 3, дело № 302 от 2007 г. Това се удостоверява от представените и налични по делото следните документи: Договор за финансов лизинг на недвижимо имущество № 000544A1 от 27.08.2007 г.; Приложение № 4 към Договор за финансов лизинг на недвижимо имущество № 000544A1 от 27.08.2007 г.; Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 66, том 3, дело № 302 от 2007 г.; фактура № 000.. 027/31.08.2007 г. от [фирма] и Скица на поземлен имот № 9398/15.06.2011 г. от Служба по геодезия, картография и кадастър - [населено място]. В този смисъл, явно е, че органите по приходите определят задълженията за лихви с аргумент, че са „установени липси“ на УПИ и 12 бр. промишлени масивни сгради за периода от 01.07.2010 г. до 01.06.2011 г., което е фактически невъзможно. Следователно установяването на липси на УПИ и сгради и на това основание определяне на задължение за извършване на корекция на ползван данъчен кредит по чл. 79, ал. 3 ЗДДС е неправилно и незаконосъобразно.

Дори да се приеме, че [фирма] не е упражнявало фактическа власт върху посочените УПИ и 12 бр. промишлени масивни сгради за определен период от време след прекратяване на договора за лизинг, то това неупражняване на фактическа власт за 30- дневен период след прекратяването на договорите при никакви обстоятелства не

рефлектира върху правото му на собственост върху тези вещи и не влече задължение за отписването им от счетоводството на дружеството. Фактът, че няма легална дефиниция на понятието „липса“, с което е обвързана необходимостта от извършване на корекция на ползвания данъчен кредит не може да обоснове тълкуването на органите по приходите в настоящия случай що се отнася до УПИ и сгради. По делото липсват данни нито владението, нито правото на собственост- върху посочените лизингови обекти УПИ и сгради на [фирма] да е било ограничавано. В хода на предходното съдебно производство е извършена ССЕ, която (задача 2) ясно установява, че осчетоводяването на прекратяването на лизинговия договор № 000544А1 с лизингополучател [фирма] е извършено на 01.07.2010 г., но активът незабавно е осчетоводен като върнат обратно. Ето защо, в случая не се касае за активи, чието връщане предстои, а активи върху които [фирма] упражнява правото си на собственост изцяло.

Що се отнася до датата 01.06.2011 г. - на тази дата е съставен констативен протокол от помощник нотариус Р. И. (нотариус Ю. Д.) за извършена инспекция на имота от представители на [фирма], на която са поканени, но не са присъствали представители на [фирма]. Инспекцията установява че, имотът е „видимо изоставен и необитаем“ и в лошо състояние. Тези обстоятелства обаче нямат каквото и да е значение за приложението на чл. 79, ал. 3 ЗДДС. По тази причина органите по приходите неправилно и незаконосъобразно сочат приложение на чл. 79, ал. 3 ЗДДС, чиито хипотези явно не са изпълнени в случая. На това основание определените задължения за лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК в размер на 23 493,32 лв. са неправилни и незаконосъобразни.

По тези съображения, съдът приема, че неправилно органите по приходите определят задължението по ЗДДС в общ размер 122 459,59 лв. на основание чл. 79, ал. 3 ЗДДС и свързаните с него лихви, както и допълнителните задължения за лихви в размер на 56 578,45 лв. на основание чл. 175, ал. 1 ДОПК във връзка с приложението на чл. 79, ал. 3 ЗДДС за активи за периода от датата на която е възникнало задължението на извършване на корекция по реда на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС до датата на отпадане на това основание.

## **2. В частта по ЗКПО**

С ревизионния акт, органите по приходите установяват данъчна загуба за 2011 г. в размер на 1 356 843.61 лв. вместо декларираната 3 390 892,34 лв. За да достигнат този резултат, органите по приходите извършват увеличение на декларирания от [фирма] счетоводен финансов резултат за 2011 г. със следните суми: по реда на чл. 34 от ЗКПО със сума в размер на 1 295 399.02 лв. и на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО със сума в размер на 738 649.71 лв.

По отношение на установената сума по реда на 34 от ЗКПО органите по приходите сочат, че с тях суми следва да се увеличи финансовият резултат на дружеството на посоченото основание с разходите за обезценка поради неправилно прилагане на М. 39 Финансови инструменти.

Разпоредбата на чл. 34, ал. 1 ЗКПО сочи, че приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Същевременно обаче, чл. 96 ЗКПО ясно сочи, че финансовите институции не прилагат чл. 34 ЗКПО и разходите от последващи оценки на финансови пасиви, отчетени от тях се признават за данъчни целия тъй като в нея изрично е записано, в редакцията в сила от 01.01.2009 г., че приходите и разходите от последващи оценки на финансови активи и пасиви, отчетени от финансови институции, се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Финансовите институции не прилагат чл. 34, 35 и 37 по отношение на финансовите активи и пасиви.

Между страните не е спорно, че [фирма] е финансова, което обстоятелство се удостоверява от представената и налична по делото, Заповед БНБ № 30204 от 26.03.2017 г., а също и от публичния регистър на БНБ, достъпен на интернет страницата на банката, в който със Заповед № РД – 22 – 1171 от 03.05.2010 г. жалбоподателят е вписан.

По смисъла на §1, т. 26, б. „а“ от ЗКПО „Финансови институции“ са кредитните и финансовите институции по Закона за кредитните институции (ЗКИ), а чл. 3, ал. 1 от ЗКИ сочи, че финансова институция е лице, различно от кредитна институция и инвестиционен посредник, чиято основна дейност е извършване на една или повече от дейностите по чл. 2, ал. 2, т. 1, 2, 6 - 13 от ЗКИ, сред които в т.6 е посочена дейността „финансов лизинг“. С оглед на така посочената законова регламентация следва изводът, че в случая безспорно е приложима разпоредбата на чл. 96, ал. 1 ЗКПО, която напълно изключва приложението на чл. 34 ЗКПО, поради което увеличението на С. за 2011 г. на посоченото правно основание се явява неправилно и незаконосъобразно.

Обстоятелството, че се касае за обезценка на финансови активи - вземания в случая безспорно е установено в хода на производството чрез изслушаните и неоспорени от ответника ССЕ. Извършената ССЕ в настоящото производство (вещо лице Т. С.), установява това на стр. 38 от заключението при отговора на 3 –ти въпрос, като посочва, че към 31.12.2011г. е начислен разход за обезценка в размер на 10 189 580,93лв. Подробното осчетоводяване на разхода е посочено в заключението на посочената страница (л.215). Нещо повече - вещото лице Т. С., изрично сочи, че не е установила нарушение на приложимите счетоводни стандарти и в частност установява, че М. 39 е

приложен напълно коректно от жалбоподателя. В същия смисъл е и приетото, по време на първоначалното разглеждане на спора в АССГ, заключението, изготвено от вещото лице Г. А., в което е записано, че разходите за обезценка в размер на 1 295 399,02 лв. са част от общите разходи за обезценка на вземания по лизингови договори, начислени от [фирма] през 2011 г. Отчитайки и двете непротиворечиви заключения по ССЕ, съдът приема за установено, че посочените разходи не са за обезценка на налични активи, нито на материални запаси, както се твърди в РА (стр. 9), а за обезценка на вземания, т.е. финансови активи. При това положение и на базата на чл. 96 ЗКПО, извършеното преобразуване се явява незаконосъобразно.

Що се касае до направеното увеличение на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО със сума в размер на 738 649.71 лв., настоящата инстанция приема, че неправилно органите по приходите са го допуснали. Не е спорно и е видно от РД (стр. 10), че през 2011 г. дружеството е осчетоводило като разход (счетоводна сметка 631- разходи за провизии на вземания по лизингови договори), начислени провизии по договори за финансов лизинг общо за 944 164 евро, с легова равностойност 1 846 624.28 лв., спазвайки вътрешните си Правила за оценка и класификация на експозициите, формиране на провизии и загуби от обезценка, одобрени на 31.12.2009 г. от Управителния съвет на [фирма]. Приетата ССЕ в настоящото производство, изготвена от вещо лице Т. С., установява това на стр. 39 от заключението. Експертът посочва, че е спазен закона за счетоводството и приложимия счетоводен стандарт, като напълно липсват твърдения за обратното. Аналогични са и констатациите в изслушаната и неоспорена ССЕ в преходното съдебно производство пред АС - [населено място]. Заключението на в.л. А. също безспорно установява, че сумата от 1 846 624,28 лв. представлява разход за обезценка на вземания по прекратени договори за финансов лизинг, по които дружеството не си е възвърнало владението върху активите. В този смисъл че се касае за обезценка на финансови активи - вземания по прекратени лизингови договори, по които дружеството не си е възвърнало владението върху активите.

Няма спор, че съгласно действащия към момента М. 39 - Финансови Инструменти: Признаване и Оценка и цитирания от ревизиращия екип § 63 на стандарта, при евентуална обезценка сумата на загубата се оценява като разлика между балансовата стойност на актива (вземането) и сегашната стойност на очакваните бъдещи парични потоци, дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент на финансовия актив. [фирма] прилага напълно точно цитирания параграф по-горе в своята счетоводна политика при извършване на обезценка на вземания. Винаги, когато се определя сумата на обезценката се взема под внимание стойността на бъдеща евентуална

реализация на актива. Когато активът е неналичен, неиззет или се очакват трудности при неговото бъдещо изземване е очевидно, че бъдещи ползи от реализация на актива не могат да бъдат определени на базата на най-добри предположения. Като резултат необслужваните експозиции са провизирани на 100 % - в целия размер на вземането, като очакваните бъдещи парични потоци с нула.

Предпазливостта изисква оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с целполучаване на вярно и точно представяне. Чрез принципа за предпазливост всички стопански операции се отразяват по-консервативно с цел избягване на представяне на несигурност в счетоводните отчети, което да изкриви представяната информация пред потребителите на финансови отчети. Същият този принцип е заложен и в действащата политика за провизиране на вземанията - приложимите от [фирма] Правила за оценка и класификация на експозициите, формиране на провизии и загуби от обезценка (същите се съдържат по делото и са представени заедно с документите, представени на вещото лице за изготвяне на ССЕ). Видно от тях, експозиции с над 180 дни забава да се провизират на 100%. Това твърдение се потвърждава и от предоставената на ревизиращия екип справка за начислените провизии и обезценки - колоната за очаквана възстановима стойност на активите е със стойност нула. Следователно оспорващият е спазил счетоводното законодателство, приложимите счетоводни стандарти в т.ч. М. 39, собствената си счетоводна политика и приложимите Правила за оценка и класификация на експозициите, формиране на провизии и загуби от обезценка.

В допълнение трябва да се посочи, че назначената и изслушана ССЕ, разглеждайки осчетоводените обезценки, не установява каквито и да е нарушения на счетоводното законодателство - напротив - вещото лице констатира, че ГФО на [фирма] към 31.12.2010 г. и 31.12.2011 г. е одитиран (заверен) от регистрирани одитори на Специализирано одиторско предприятие [фирма] и в докладите на Независимия одитор не се установяват одиторски мнения - забележки, по отношение на счетоводната отчетност като методология и практика, вътрешен сметкоплан, счетоводна политика, счетоводна кореспонденция, приложение на законова уредба при възвръщане (невъзвръщане) на лизингови активи и отчитане на обезценки. По тези съображения правилно и законосъобразно [фирма] е отчетел обезценки за 2011 г. в размер на 1 846 624,28 лв., представляващи разход за обезценка на вземания по прекратени договори за финансов лизинг, по които дружеството не си е възвърнало владението върху активите и не са представени никакви доказателства, които да сочат, че размерът на тези обезценки следва да бъде намален със сумата от 738 649.71 лв.,



както органите по приходите приемат.

Тежестта за доказване на обстоятелствата по чл. 77, ал. 1 от ЗКПО е на органите по приходите, но в случая същите не подкрепиха своите твърдения с безспорни доказателства. Приходните органи нито доказват, нито обосновават как са достигнали до извод, че по отношение на посочените вземания са налице очаквания да възникнат бъдещи ползи от реализацията от липсващите активи в размер на 738 649,71 лв. На стр. 11 от РД се сочи, че тези констатации произхождат от предходно извършена ревизия, завършила с издаването на РА № [ЕГН]/19.04.2010 г. Това не може да служи като основание да се приеме, че са налице очаквани ползи от реализацията в този размер - 738 649,71 лв. Всъщност органите по приходите нито сочат във връзка с кои вземания се очакват да настъпят ползи, нито конкретния размер на ползите, нито начина, по който е изчислен размерът на сумата, с която се преобразува ФР за 2011 г. на [фирма].

С оглед изложеното РА е незаконосъобразен, тъй като липсват мотиви, които да подкрепят и обосновават направените в него изводи. Такива конкретни мотиви и аргументи по отношение на увеличението на С. със сумата в размер на 738 649,71 лв. за 2011 г. липсват и в издаденото Решение на ДОДОП - [населено място], с което обжалваният РА е потвърден.

По изложените съображения, съдът намира жалбата за основателна и като такава следва да я уважи, а РА да се отмени като неправилен и незаконосъобразен.

При този изход на спора следва да се присъдят сторените съдебно – деловодни разноски на жалбоподателя за три инстанции с оглед представените списъци по чл. 80 от ГПК в общ размер на 31 830, 22 лв., от които 26 887,68 лв. (държавна такса, внесени възнаграждения по приетите експертизи и данъчна основа на адвокатското възнаграждение) и 4942, 54 лв. ДДС по присъденото адвокатско възнаграждение в размер на 24712,68 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

## **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29150 – 07799 – 091 – 001 от 11.04.2016 г., издаден от Ю. И. В., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1099 от 30.06.2016 г. на директора на дирекция „ОДОП“, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК].

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сторените съдебно деловодни разноси в размер на 31 830, 22 лв. (тридесет и една хиляди осемстотин и тридесет лева и двадесет и две стотинки), от които 26 887,68 лв. (държавна такса, внесени възнаграждения по приетите експертизи и данъчна основа на адвокатското възнаграждение) и 4942, 54 лв. ДДС по присъденото адвокатско възнаграждение в размер на 24712,68 лв.

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

**СЪДИЯ:**