

РЕШЕНИЕ

№ 5376

гр. София, 29.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 28.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **2932** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителите Н. И. Г. и Г. И. П., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2222521001817-091-001/11.11.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 153/31.01.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“-С..

Според жалбоподателя, ревизионният акт е незаконосъобразен. Изложени са доводи за нарушения на процесуалните правила, тъй като не били обсъдени направените от дружеството възражения срещу ревизионния доклад и същите били отхвърлени без аргументи. Твърди се, че правото на данъчен кредит е отказано единствено поради съмнения за липса на реални доставки, без никакви конкретни доказателства. Сочи се, че са представени всички изискани документи и че доставките са платени по банков път, че доставчиците нямат задължения към бюджета и са фирми с безупречна фискална репутация, като последните също са представили изисканите им при насрещните проверки обяснения и документи и притежават кадрова обезпеченост. Излагат се подробни доводи по отделните доставчици. Оспорва се и преобразуването на финансовите резултати на дружеството по ЗКПО за 2015, 2016 и 2017г., като са развити подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт в тази част. Иска се отмяна на ревизионния акт. В проведеното по делото съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. К., който поддържа жалбата и моли тя да бъде

уважена. Претендира разноски.

Ответникът - Директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощник юрк. И., оспорва жалбата и моли тя да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, установи следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед №Р-2222521001817-020-001/29.03.2021 г., издадена от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП С., дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, оправомощена със Заповед №РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Ревизията е възложена за определяне на задълженията на [фирма] / с предишно наименование [фирма]/ по ЗДДС за периодите от 01.12.2015 г. до 30.06.2017 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. ЗВР е връчена на 01.04.2021г. и е изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-2222521001817-020-002/30.06.2021 г., издадена от органа, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-2222521001817-092-001/15.09.2021 г. Срещу РД е подадено възражение с доказателства, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-2222521001817-091-001/11.11.2021 г., издаден от Л. К. К. – орган, възложил ревизията, и И. Д. И.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, определена за ръководител на ревизията. РА е връчен на 11.11.2021 г. по електронен път.

С РА са установени допълнително задължения в общ в размер на 198 691,51 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 71 449,98 лв. и начислени лихви за забава в размер на 39 533,68 лв. и за корпоративен данък за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. общо в размер на 57 149,18 лв. и лихви в размер на 29 199,39 лв.

Срещу РА дружеството е подало жалба с вх. №2553-03-905/23.11.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С., съответно вх. №23-30-48/01.12.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С Решение № 153/31.01.2022г. директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. е потвърдил ревизионния акт в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2015 г. до м. 11.2016 г. и за корпоративен данък за 2015 г., 2016 г. и 2017 г., ведно с определените лихви.

Констатациите и изводите на ревизиращите органи се основават на следното:

До 07.10.2021 г. ревизираното дружество е с наименование [фирма], а след тази дата е преименувано на [фирма].

През ревизираните периоди дейността на дружеството е онлайн търговия с дрехи втора употреба. За извършваната дейност [фирма] разполага с логистичен склад в [населено място], както и офис и склад в [населено място]. Дрехите се закупуват от доставчиците в готов вид и се отчитат в сметка 304 стоки. Крайната цена се задава от специалисти в отдел ценообразуване, като е базирана на съвкупност от критерии, които определят качеството на продукта, а именно: степен на запазеност, марка, модерност, материя, вид дреха и т.н.

През м. 03.2014 дружеството регистрира две дъщерни компании: [фирма] и [фирма]. [фирма] поема приходите, получавани от търговията, осъществявана на

територията на България, а [фирма] – продажбите, извършвани на гръцкия пазар. През м. 11.2014 г. [фирма] регистрира трета дъщерна компания – [фирма], която продава дрехи втора употреба на клиенти в Румъния. След достигане на праговете за регистрация на [фирма] в държавите членки на ЕС е направена регистрация в съответната държава. И трите дружества имат сключени договори с [фирма] за закупуване на стока, като дружеството майка се ангажира да осигури материално и техническо обезпечение за извършваната дейност.

Използваните уебсайтове за извършване на продажби в интернет са remix.bg, remixshop.com, remix.pl и remix.ro. Платформата за приемане на поръчки е собственост на [фирма], която е използвана от дъщерните дружества за осъществяване на тяхната дейност, съгласно сключен между страните договор.

Клиенти на дружеството са предимно физически лица, като в дневника за продажбите стойността на продажбите за месеца в съответната държава членка е посочена в колона „Дистанционни продажби“. В случай, че клиент е регистрирано по ЗДДС лице в държава членка на ЕС, сделката е документирана като ВОД и е отразена в дневника за продажби за съответния период.

В хода на ревизията е извършена съпоставка на отчетените обороти по регистрираните 3 броя фискални устройства и декларираните продажби по отчети за продажби с код 81 в дневниците за продажби за ревизираните периоди. Установена е разлика единствено за 2016 г., произтичаща от сторно операции при връщане на закупена стока и плащания с карти, които са отразяват в отделна сметка. Не са установени несъответствия и при извършена съпоставка на изплатените суми от наложен платеж от куриерските дружества [фирма] и [фирма] и декларираните продажби в дневниците за продажби.

В хода на ревизията на [фирма] са връчени три ИПДПОЗЛ, с които са изискани първични и вторични счетоводни и търговски документи, справки, декларации, писмени обяснения във връзка с установяване на обстоятелства по конкретни сделки и осчетоводявания и други относими към ревизията документи. Ревизираното лице е представило исканите документи.

Извършени са насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК], за които са съставени ПИНП.

С Протокол №АА1725679/09.06.2021 г. е документиран преглед на оригиналните счетоводни документи в счетоводния офис на дружеството, извършена на 07.06.2021 г., 08.06.2021 г. и 09.06.2021 г.

С Протокол №Р-2222521001817-П.-001/26.08.2021 г. към ревизията са присъединени Протокол №П-22221017118451-073-001/09.02.2021 г. и съпътстващите ги доказателства и документи, събрани в производство с УИН: П-22221017118451.

След анализ на всички събрани доказателства и установени обстоятелства е установено следното:

1. Относно получени доставки на консултантски услуги по фактури, издадени от [фирма].

Ревизираното лице е осчетоводило през 2015 г. по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ разходи общо в размер на 152 388,31 лв. по 23 фактури и 2 кредитни известия, издадени от [фирма] с предмет консултантски услуги. През 2016 г. по фактури, издадени от същия доставчик, са осчетоводени по сметка 602 разходи за консултантски услуги общо в размер на 191 735,72 лв.

По фактурите, издадени от [фирма], ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит за периодите от м. 12.2015 г. до м. 10.2016 г. общо в размер на 41 095,14 лв.

Във връзка със същите фактури от ревизираното дружество са представени договор от 01.07.2013 г. с [фирма] и приемо-предавателни протоколи към всяка фактура. Предмет на договора с [фирма] е: архитектура на софтуер, консултантски услуги за оптимизация и внедряване на процеси, технологични оптимизации на процеси, преговори с доставчици, проучване на пазари, изработка на различни методологии и др. Плащането се дължи на база извършена работа, документирана с анекс към договора. С анекс №2/01.02.2014 г. е уговорено възнаграждение в размер на 17 288,57 лв. без ДДС, а с анекс №3/01.09.2014 г. е уговорено възнаграждение в размер на 37 798,40 лв. без ДДС.

С всеки отделен протокол страните удостоверяват, че извършените от изпълнителя услуги по цитирания договор и издадена фактура със съответния номер и дата са предоставени в съответствие с уговореното и се приемат изцяло от възложителя.

При извършена насрещна проверка на [фирма] е констатирано, че проверяваното дружество е свързано лице с [фирма]. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ от [фирма] са представени проверяваните фактури с приложени приемо-предавателни протоколи, договор от 01.07.2013 г. за консултантски услуги с [фирма], справка от П. АД за извършени плащания, доказателства за осчетоводяване на фактурите и оборотни ведомости, копия на действащи трудови договори за проверявания период. Съгласно представените банкови извлечения, фактурите са разплатени по банков път. Установено е, че същите са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди.

Констатирано е, че за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. в проверяваното дружеството има назначени 3 лица на трудов договор на длъжност технически организатор и координатор.

Ревизиращите са отбелязали, че в представения договор за консултантски услуги липсва конкретизация относно вида на услугите. За договорената „архитектура на софтуер“ не е посочен обекта, за който ще се разработва, параметри на които да отговаря извършената разработка, ефектът който се цели, кой ще осъществи договорената услуга и притежава ли необходимата квалификация, с какъв технологичен потенциал разполага доставчика /софтуер и хардуер/, не са конкретизирани кои процеси следва да бъдат оптимизирани, какви преговори с доставчици са водени, какви пазари са проучени, постигнати резултати, от кои лица са извършени конкретните услуги, каква квалификация притежават. Направен е извод, че доставчикът не разполага с необходимия кадрови ресурс за извършване на услугите.

При така установеното е направено заключение, че издадените фактури от [фирма] не отразяват реални доставки на услуги и ревизираното лице е отчело разходи, без да е налице документална обосновааност на същите. Прието е, че на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО с отчетените разходи по същите фактури следва да се извърши увеличение на декларираните финансови резултати за 2015 г. и 2016 г., а в частта по ЗДДС – на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит.

2. Относно получени доставки по фактури, издадени от [фирма].

Ревизираното дружество е осчетоводило по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ разходи по фактури, издадени от [фирма] през 2015 г. в размер на 90 525 лв. и през

2016 г. в размер на 57 000 лв. По тези фактури ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит за периодите м. 12.2015 г., м. 01, м. 02, м. 04, м. 06, м. 08 и м. 10.2016 г. общо в размер на 24 905 лв.

За удостоверяване реалността на доставките, документирани с процесните фактури ревизираното дружество е представило договор от 01.04.2013 г. с предмет: анализ на видовете приходи, разходи на дружеството и прогноза за следващите 3 месеца; следене на приходите, изплатени на възложителя от куриерската фирма и откриване на несъответствия, липси или грешки; обновяване на годишния бизнес и финансовия план на възложителя; подаване на посочените анализи по имейл, дискусия с управителите и при нужда ревизия на данните в анализите. Плащане се дължи месечно и е в размер на 3 600 лв. с ДДС. С приложение №1 от 01.08.2013 г. месечното възнаграждение е намалено на 1 530 лв. с ДДС. С приложение №2 от 01.11.2013 г. е уговорено изпълнителят да начислява във фактурите месечна такса. С приложение №3 от 22.11.2013 г. е уговорено месечното възнаграждение да бъде увеличено в размер на 3 300 лв.

Към фактурите са представени приемо-предавателни протоколи за приемане на извършената работа по договора от 01.04.2013 г.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, при която дружеството е представило копия на издадените фактури, Договор за предоставяне на консултантски услуги от 01.04.2013 г. с [фирма] с приложения за промяна на възнагражденията по договора, приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения за разплащане на фактурите по банков път, счетоводна справка за извършените осчетоводявания по фактурите, месечни рекапитулации във връзка с осигуряването и възнаграждението на самоосигуряващи се лица за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. и от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. В писмени обяснения управителят на [фирма] е посочил, че комуникацията е водена от него, а кореспонденцията по имейл е изтривана периодично поради големия обем и не е запазена като архив.

Констатирано е, че фактурите са отразени от доставчика в дневниците за продажби за съответните периоди. За периодите на фактуриране на услугите [фирма] има назначено по трудов договор едно лице на длъжност технически изпълнител. Липсват данни за наети лица по граждански договори. Прието е, че доставчикът няма необходимата кадрова обезпеченост за извършване на услугите.

Ревизиращите органи са направили заключение, че издадените фактури [фирма] не отразяват вярно описаните в тях стопански операции предвид липсата на безспорни доказателства за реалното им извършване. Прието е, че фактурите не отразяват реално осъществени доставки, поради което не е налице правото на приспадане на данъчен кредит за периодите м. 12.2015 г., м. 01, м. 02, м. 04, м. 06, м. 08 и м. 10.2016 г. общо в размер на 24 905 лв. В частта за корпоративен данък е прието, че поради липса на документална обосновааност на отчетените разходи следва да се извърши увеличение на финансовите резултати на основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. с чл. 10, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за 2015 г. със сумата от 90 525 лв. и за 2016 г. със сумата от 57 000 лв.

Мотивите, за да приемат, че няма реални доставки, са следните: в договора не са конкретизирани вида на консултантските услуги, а предмета на договора дублира дейността на счетоводното дружество, което обслужва [фирма]; не е доказано какъв е резултата от извършения „анализ на видовете приходи, разходи на дружеството и прогноза за следващите 3 месеца“ и как това се е отразило на дейността на

дружеството. Прието е, че договореното „следене на приходите, изплатени на възложителя от куриерската фирма и откриване на несъответствия, липси или грешки“ е дейност, извършвана текущо от фирмата, която обслужва счетоводно ревизираното лице. Не са представени справки, доклади, отчети за извършената работа и количествено–стойностни сметки. От доставчика и от ревизираното лице не са представени доказателства за търговска кореспонденция, какви разходи са извършени при осъществяване на договорените услуги и как е формирана цената на услугата.

С възражението срещу РД ревизираното дружество е оспорило направените констатации и изводи. Във връзка с доставките от [фирма] и липсата на конкретизация за видовете консултантски услуги е посочило, че предвид спецификата на извършваната търговска дейност с дрехи втора употреба, се разчита на опита на управителите и на назначените на трудови договори лица, на тяхното „ноу-хау“. Посочено е също, че използваният софтуер, за който се изготвят задания се нарича ERP (enterprise resource management software). Той се създава, за да позволи да се ръководят специфичните производствени процеси на [фирма], тъй като се обработват много на брой единични дрехи втора употреба. Софтуерът е собствен, тъй като няма готов такъв, пригоден за бизнеса на [фирма] и се ползва в сортиране, снимане, гладене, описване на продукти и др. процеси, вкл. и склад, т.е. дейността на дружеството не може да се осъществява без този софтуер и приложенията му, които постоянно се обновяват и развиват в зависимост от нуждите. Относно договорените „технологични оптимизации на процеси“ дружеството е посочило, че се оптимизират същите процеси на сортиране, грубо и фино, снимане, описание, ценообразуване на дрехите и качването им на сайта за продажба. Към възражението са приложени периодични отчети за извършените работи по отделни периоди, в които според ревизираното дружество се дава отговор на въпросите относно вида и конкретизацията на услугите.

Аналогични аргументи са изложени във възражението и по отношение на спорните доставки от [фирма], като са приложени отчети за извършената работа по отделни периоди. Посочено е, че предвид спецификата на дейността на ревизираното дружество се разчита на опита на управителя на [фирма] - И. П. Г., който има необходимата квалификация за извършване на услугите, за което е приложена диплома на същия за завършена магистратура MBA в U. of Virginia, САЩ.

В РА органите по приходите не са кредитирали представените с възражението отчети за извършената работа от [фирма] и [фирма], като са приели, че същите са създадени след приключване на ревизионното производство с цел постигане на данъчно предимство.

При така установеното органите по приходите са заключили, че ревизираното лице знае, че участва във фиктивно документиране на доставки, които не целят действителна и самостоятелна бизнес цел, а са единствено с цел получаването на данъчно предимство, изразяващо се в намаляване на облагаемата печалба и ползване на данъчен кредит по ЗДДС. Констатирана е свързаност между [фирма], от една страна, и [фирма] и [фирма], от друга страна. Представляващи [фирма] са Г. И. П. и Н. И. Г.. Г. И. П. е съдружник

във [фирма], а Н. И. Г. е съдружник в [фирма]. С оглед установената свързаност между дружествата е прието, че са налице обстоятелства по чл. 16 ал. 1 във връзка с чл. 16, ал. 2 т. 4 от ЗКПО.

Въз основа на направените изводи с РА в частта по ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури от [фирма] общо в размер на 41 095,14 лв. за периодите от м. 12.2015 г. до м. 10.2016 г. и по фактурите от [фирма] общо в размер на 24 905 лв. за периодите м. 12.2015 г., м. 01, м. 02, м. 04, м. 06, м. 08, м. 10.2016 г.

В частта за корпоративен данък е извършено увеличение на финансовия резултат на основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за 2015 г. със сумата на непризнатите разходи по фактури от [фирма] от 152 388,31 лв. и по фактури от [фирма] в размер на 90 525,00 лв. и за 2016 г. със сумата по фактури от [фирма] в размер на 191 735,72 лв. и по фактури от [фирма] в размер на 57 000 лв.

3. Относно фактура №[ЕГН]/24.11.2015 г., издадена от [фирма] с ДО 14 138,33 лв. и ДДС 2 827,67 лв. с предмет на доставка „тиймбилдинг“.

Констатирано е, че фактурата е осчетоводена през 2015 г. по сметка 602 Разходи за външни услуги и по нея ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 827,67 лв. за м. 01.2016 г. Органите по приходите са приели, че отчетените разходи по фактурата не са свързани с дейността на дружеството и потенциално не създават доход за дейността на данъчно задълженото лице. Това са разходи, които [фирма] не може да покаже как се отнасят и как допринасят към осъществяваната от него стопанска дейност, т.е. не допринасят за генерирането на настоящи или бъдещи ползи.

В тази връзка, на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2015 г. с отчетените от задълженото лице разходи в размер на 14 138,33 лв., а в частта по ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, чл. 69 ал. 1 във вр. с чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС за м. 01.2016 г. в размер на 2 827,67 лв.

4. Относно извършените корекции на декларирания финансов резултат за 2017 г. в увеличение на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сумата от 611 551,99 лв., представляваща разлика между отчетната стойност на продадени дрехи втора употреба и нетната реализируема стойност на същите.

При ревизията е установено, че през 2017 г. [фирма] е отчетло приходи от продажби на дрехи втора употреба в размер на 187 364,51 лв. на клиенти [фирма], [фирма], и [фирма]. Отчетната стойност на продадените стоки е посочена по дебита на сметка 702 Продажба на стоки и кредита на сметка 304-001 Дрехи и аксесоари втора употреба в размер на 798 916,50 лв., която е оказала влияние на финансовия резултат за ревизирувания период.

Във връзка с установената разлика между отчетените приходи от продажби на дрехи втора употреба и отчетната им стойност от ревизираното дружество с връчени ИПДПОЗЛ са изискани обяснения и документи. В представени писмени обяснения дружеството е посочило, че през периода от м. 01 до м. 12. 2017 г. е продадена стока, която през времето на зареждането при сортирането е определена като много ниско качество и е била негодна за

продажба на крайни клиенти. За тази стока е определена цена между 1,50 и 3,00 лв./кг. Стоката през предходните години е изписвана по средно притеглена стойност.

С ИПДПОЗЛ №P-22222521001817-040-003/26.07.2021 г. от дружеството повторно са изискани обяснения и документи във връзка с продажби на стоки през 2017 г. и доказателства за годност на стоката. Представено е писмено обяснение, съгласно което дружеството получава стока на килограм в чували. Отчетната стойност на продажбите на уеб магазина се формира от покупната стойност на артикулите. В процеса на качествен контрол дружеството определя артикули, които не достигат критериите за качество, за да бъдат качени в уеб магазина /това са продукти с дефект или лошо качество/. Същите биват отделяни за продажби на едро на клиенти – юридически лица. Тъй като вторичният продукт не може да бъде конкретно идентифициран, той се миксира и продава на едро. Отчетната стойност се изписва на базата на средно-претеглена стойност на килограм. [фирма] преустановява дейност, като към 31.12.2016 година е останала стока, която е категоризирана от дружеството като вторичен продукт и през периода от м. 01.2017 г. до м. 12.2017 г. тази стока е продадена.

Съгласно представен инвентаризационен опис на стоките към 31.12.2016 г., наличността на стоките е 54 386 кг. на стойност 798 916,40 лв. Данните са отразени общо по количество и стойност, без да са идентифицирани и конкретизирани по вид и асортимент.

В ГФО за 2016 г. по отношение на материалните запаси е оповестено, че в края на отчетния период ръководството на дружеството е преценило, че не са налице условия за извършване на обезценки на материални запаси.

Ревизиращите органи са посочили, че счетоводното законодателство дава възможност на предприятията да извършват преценка на наличните стоково-материални запаси след преценка и решение на ръководството на предприятието и се оповестява в счетоводната политика. Когато се вземе решение за обезценка на запасите на предприятието, се формират счетоводни разходи.

Съгласно т. 11. 2 от СС №2 – „Отчитане на стоково-материални запаси“, когато отчетната стойност на стоково-материалните запаси е по-висока от нетната реализируема стойност, тя се намалява до размера на нетната реализируема стойност. Нетната реализируема стойност е предполагаемата продажна цена в хода на нормалната стопанска дейност, намалена с необходимите разходи за завършване на производството и осъществяване на продажбата, а факторите, определящи това сравнение са морално остаряване, физическо залежаване в складовете, спад на продажните цени, увеличаване на разходите за продажбата. Обезценяването на материалните запаси под себестойността им до нетната реализируема стойност е в съответствие с разбирането, че активите не трябва да се отчитат със стойности, превишаващи очакваните суми от продажба или използване.

Когато нетната реализируема стойност е по-ниска от отчетната стойност, разликата се посочва като други разходи в текущия резултат и като намаление на отчетната стойност.

Констатирано е, че от [фирма] не са представени доказателства за

извършена преоценка на стоково материални запаси. Липсва счетоводно отразяване в намаление на стоковите запаси, съответно и в намаление на финансовия резултат за 2017 г. Липсва и оповестяване в справка за счетоводната политика на предприятието, подадена към годишния финансов отчет. Не е извършено отразяване на преоценка на активите в годишната данъчна декларация.

В случая нетната реализуема стойност на продадените дрехи втора употреба е в размер на 187 364,517 лв., а отчетната стойност на продадените стоки е в размер на 798 916,50 лв. Разликата между отчетната стойност на стоково-материалните запаси и нетната реализируема стойност на продадените стоки е в размер на 611 551,99 лв.

Ревизиращите органи са посочили, че във връзка с продажбата на материални запаси на цена под стойността, на която са придобити, са приложими и разпоредбите на чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

С възражението по РД е представена справка за приходите и изписаната стока за периода от 2015 г. до 2017 г. По години е посочена отчетната стойност на продадените стоки и прихода от продажба на стоки. Органите по приходите са приели в РА, че представената справка доказва формирането на финансовия резултат за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. и не противоречи на констатациите в РД.

При така установеното с РА е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2017 г. на основание чл. 16, ал. 1, чл. 26, т. 2 във вр. с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и чл. 4, ал. 1 от Закона за счетоводството /ЗСч/ със сумата от 611 551,99 лв.

5. Относно допълнително начислен ДДС на основание чл. 6, ал. 3 и чл. 9, ал. 3 от ЗДДС върху отчетени разходи за използване на автомобили за лични нужди

В хода на ревизията от ревизираното дружество е изискана и представена справка за собствени/наети моторни превозни средства във връзка с прилагането на разпоредбите на чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

От ревизираното лице е възприета политика на смесено ползване на активите в съотношение 80/20 за ползването им в основната икономическа дейност към това за лични нужди. Органите по приходите са приели, че на основание чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС върху данъчни основи в общ размер от 65 554,49 лв. следва да се начисли ДДС общо в размер на 2 622,17 лв. за данъчни периоди от м. 02.2016 г. до м. 09.2016 г.

Въз основа на напарвените констатации и изводи, с РА в частта по ЗДДС са извършени корекции на декларираните резултати по данъчни периоди както следва: на основание чл. 68, ал. 1, чл. 69, ал. 1 и чл. 70, ал. 3, т. 1 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 827,67 лв. за м. 02.2016 г.; на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури от [фирма] общо в размер на 41 095,14 лв. за периодите от м. 12.2015 г. до м. 10.2016 г.; на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури от [фирма] общо в размер на 24 905 лв. за периодите м. 12.2015 г., м. 01, м. 02, м. 04, м. 06, м. 08, м. 10.2016 г.; на основание чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС е начислен ДДС общо

в размер на 2 622,17 лв. за данъчни периоди от м. 02.2016 г. до м. 09.2016 г. върху разходи, във връзка с използвани автомобили за лични нужди на персонала.

След извършените корекции с РА е установен ДДС за внасяне в размер на 71 449,98 лв., ведно с лихви за забава в размер на 39 553,68 лв. и ДДС за прихващане или възстановяване в размер на 1 339,28 лв.

В частта за корпоративен данък с РА е установено следното:

С подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за **2015 г.** ревизираното лице е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 669 705,35 лв., данъчен финансов резултат печалба в размер на 11 756,73 лв., задължение за корпоративен данък в размер на 1 175,67 лв., който е внесен.

С РА е извършена корекция на декларирания счетоводен финансов резултат в увеличение: на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10 от ЗКПО със сумата на непризнатите разходи в размер на 260 218,86 лв. по фактури от [фирма] и в размер на 90 525,00 лв. по фактури от [фирма]; на основание чл. 26, т. 1 с непризнатите разходи в размер на 14 138,33 лв. по фактура от [фирма] за тиймбилдинг.

След корекциите с РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 268 808,37 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 26 880,84 лв. Предвид внесен от дружеството корпоративен данък от 1 175,67 лв., е определен данък за довносяне в размер на 25 705,17 лв., ведно с лихва за забава в размер на 14 646,68 лв. След извършено прихващане с ДДС подлежащ на прихващане или възстановяване в размер на 1 339,28 лв. остава остатък за довносяне на корпоративен данък в размер на 24 365,89 лв., ведно с определената лихва от 14 646,68 лв.

С ГДД по чл. 92 от ЗКПО за **2016 г.** ревизираното дружество е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 2 646 321,99 лв., данъчен финансов резултат печалба в размер на 418 611,19 лв., задължение за корпоративен данък в размер на 41 861,12 лв., който е внесен със закъснение заедно с начислена лихва от 3 024,50 лв.

С РА е извършена корекция на декларирания счетоводен финансов резултат в увеличение на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО с непризнатите разходи в размер на 191 735,72 лв. по фактури от [фирма] и в размер на 57 000,00 лв. по фактури от [фирма].

След корекциите с РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 667 346,91 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 66 734,69 лв. Предвид внесения от дружеството данък от 41 861,12 лв., е определен корпоративен данък за довносяне от 24 873,57 лв., ведно с лихви за забава от 11 650,05 лв.

С ГДД по чл. 92 от ЗКПО за **2017 г.** ревизираното дружество е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 470 819,96 лв., данъчен финансов резултат загуба в размер на 532 454,84 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 0,00 лв.

С РА е извършена корекция в увеличение на основание чл. 26, т. 1 и чл. 16, ал. 1 във вр. с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО със сумата от 611 551,99 лв., представляваща разликата между отчетната стойност на продадени дрехи втора употреба и нетната реализируема стойност на същите.

След корекцията е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 79 097,15 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 7 909,72 лв., определен за донасяне, ведно с лихва от 2 902,66 лв.

Общо установените за донасяне задължения за корпоративен данък /след извършеното прихващане/ са в размер на 57 149,18 лв. и лихви върху тях в размер на 29 199,39 лв.

В хода на съдебното производство са приети като доказателства документите, събрани в хода на ревизията и съдържащи се в административната преписка. Нови доказателства не са ангажирани от страните.

При така установеното от фактическа страна съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е допустима, тъй като е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на възможността за обжалване на ревизионния акт по административен ред.

По същество тя е частично основателна.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизията е възложена от орган по приходите, който е надлежно оправомощен, поради което е налице законосъобразно образуване на ревизионното производство. РА, с който е приключило това производство, също е издаден от компетентни съгласно чл.119, ал.2 ДОПК лица – от възложителя и от ръководителя на ревизията. Спазени са изискванията за форма на РА, който съдържа предвидените реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. РА е издаден под формата на електронен документ и е валидно подписан като електронен документ с електронни подписи от издателите му. При провеждане на ревизията не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Неоснователни са оплакванията, че не са обсъдени възраженията на дружеството срещу РД. Противно на твърденията в жалбата, се установява, че органите, издали РА, подробно са обсъдили възраженията на лицето и аргументирано са ги отхвърлили.

РА е издаден и в съответствие с материалния закон що се касае до отказа на ревизиращите органи да признаят на жалбоподателя данъчен кредит по фактура № 1.00078/24.11.2015г. с предмет „тиймбилдинг“. Съгласно чл. 70, ал.1,т.3 ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели. В случая, доколкото издадената фактура е за извършване на услуги, които са свързани с организиране на корпоративно развлекателно събитие, правото на данъчен кредит основателно е отказано на основание цитираната разпоредба. Аналогично, в чл.26,т.1 от ЗКПО е предвидено, че не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, несвързани с дейността. Доколкото осчетоводените разходи за „тиймбилдинг“ не са свързани пряко с осъществяваната от дружеството дейност, то законосъобразно в РА е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2015г. с размера на отчетените разходи по тази фактура.

Законосъобразно е начислен и ДДС начислен ДДС на основание чл. 6, ал. 3,т.1 и чл. 9, ал. 3,т.1 от ЗДДС върху отчетени разходи /гориво/ за използване

на автомобили за лични нужди. Чл.6, ал.3,т.1 ЗДДС и чл.9, ал.3,т.1 / в приложимата към процесния данъчен период редакция/ предвиждат, че за възмездна доставка на стока, респ. услуга се смята и отделянето или предоставянето на стоката за лично ползване или употреба на данъчно задълженото лице, съответно предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, при условие че при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит. В случая не се отрича от жалбоподателя, че процесните автомобили се ползват и за лични нужди в съотношение 80:20, поради което в съответствие с материалния данъчен закон е начислен ДДС върху данъчната основа по фактурите, съответстваща на частта за лично ползване на автомобилите. Актът обаче е материално незаконосъобразен в останалата си част поради следното:

Основният спор по делото в частта на облагането с ДДС се свежда до реалността на доставките от [фирма] и [фирма].

Изводът на органите по приходите, че издадените от тези дружества фактури не обективират реално извършени доставки на услуги не съответства на събраните по делото доказателства и установените факти и обстоятелства.

На първо място, органите по приходите не отричат, че доставчиците са отразили фактурите в дневниците си за продажби, както и че същите са били осчетоводени от тях.

На второ място, фактурираните услуги са свързани с осъществяваната от дружеството – жалбоподател дейност и са послужили за извършването на последващи облагаеми доставки.

На следващо място, освен фактурите, както от страна на ревизираното дружество, така и доставчиците са представили договори и приемо-предавателни протоколи във връзка с фактурираните услуги. Сключените договори на [фирма] с [фирма] и с [фирма] имат конкретен и подробно описан предмет. За извършването на услугите са представени двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, които удостоверяват приемането на услугата. С възражението срещу РД са представени и отчети за извършената работа от [фирма], които са подробни и съответстват на предмета на сключения с този доставчик договор. Същите представляват доказателство за наличието на резултат от услугите. Вярно е, че описаните договори, протоколи и отчети са частни документи и нямат достоверна дата, но те са подписани и редовни от външна страна, съответстват по дата и съдържание помежду си, а така също кореспондират с останалите доказателства, събрани по делото, поради което няма причина да не бъдат ценени. На тези писмени доказателства не могат да бъдат противопоставени доводите, с които ревизиращите органи са приели, че липсват реални доставки по фактурите – липсвали данни как е формирана цената по всяка фактура; липсвали в отчетите имената на лицата, осъществили дейностите и не ставало ясно кои са те; в договора за консултантски услуги с [фирма] не бил посочен обекта, за който ще се разработва софтуер и т.н. Изискванията на органите по приходите за наличието на такива данни в посочените

документи не е нормативно обосновано и не се основава на утвърдена трайна търговска практика, поради което липсата на такава информация в представените документи не може да послужи като основание за изводи в ущърб на страните по сделката.

На следващо място, противно на твърденията на органите по приходите, съдът намира, че е налице кадрова обезпеченост на двамата доставчици за извършване на услугите. Относно [фирма] такъв извод може да се направи въз основа на резултатите от извършената от органите по приходите проверка за регистрираните трудови договори, видно от която дружеството има 3 три лица на длъжности технически организатор и координатор. Що се отнася до [фирма], вземайки предвид обясненията на управителя на дружеството-доставчик, и представената негова диплома, следва да се приеме, че същият притежава необходимата квалификация лично да извърши услугите, чийто предмет може да се определи като финансово-аналитичен. Независимо от горното, необходимо е да се отбележи, че съобразно константната практика на СЕС, липсата на кадрова обезпеченост за извършване на доставки на услуги не е основание да се откаже признаването на право на данъчен кредит.

На последно място, представени са доказателства за плащания по фактурите, които са косвено доказателство, че фактурите документират действително осъществени стопански операции.

С оглед на горното, съдът приема, че представените по делото доказателства са достатъчни, за да се приеме, че процесните фактури документират действителни стопански операции, следователно неоснователно не е признато правото на данъчен кредит за доставките от [фирма] и [фирма]. Констатациите и изводите относно реалността на доставките в частта относно облагането по ЗДДС водят до противоположен на произтичащия от РА резултат в частта на задълженията по ЗКПО. Съгласно чл.16, ал. 2, т.4 от ЗКПО, заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени представлява отклонение от данъчно облагане. След като фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици, документират действително осъществени стопански операции, те не са такива по чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО и т.2 и неоснователно отразените въз основа на тях счетоводни разходи не са признати за целите на данъчното облагане на основание чл.26, т.2 от ЗКПО.

Необосновано и незаконосъобразно е и увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2017г. със сумата в размер на 611 551,99 лв., съставляващи разликата между отчетната стойност на стоково-материалните запаси и нетната реализируема стойност на продадените стоки.

В случая органите по приходите са извършили увеличението на финансовия резултат на основание чл.16, ал.1, чл.26, т.2 във вр. с чл. 10, ал.1 ЗКПО и чл.4, ал.1 Закона за счетоводството.

Според чл.10, ал.1 ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция.

Съгласно чл.16, ал.1 от ЗКПО , когато една или повече сделки, включително

между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Съгласно чл.26, т.2 ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

По същество органите по приходите са приели, че финансовият резултат за 2017г. следва да се увеличи, тъй като липсват доказателства за извършена обезценка на материални запаси. Няма спор, както е установено и от ревизиращите органи, че съгласно представен инвентаризационен опис към 31.12.2016 г., наличността на стоките е 54 386 кг. на стойност 798 916,40 лв. , а в ГФО за 2016 г. по отношение на материалните запаси е оповестено, че не са налице условия за извършване на обезценки на материални запаси. Не е спорно и че през 2017 г. от дружеството са отчетени приходи от продажба на дрехи втора употреба в размер на 187 364,51 лв., т.е. налице е разлика от 611 511,99 лв. между отчетната стойност и нетната реализируема стойност.

На първо място, във връзка с посочените от органите по приходите правни основания, не е налице нито хипотезата на чл.26,т.2 вр. чл.10, ал.1, нито на чл.16, ал.1 от ЗКПО. Относно разпоредбата на чл.10, ал.1 ЗКПО не се отрича от органите по приходите, че за извършените продажби дружеството разполага с първичен счетоводен документ, чиято вярност не се оспорва. Не е налице и документална необоснованост на разхода по смисъла на чл.26,т.2 ЗКПО.

Що се отнася до приложимостта на чл.16, ал.1 ЗКПО органите по приходите по никакъв начин не са обосновали твърдение, че продажбите са били сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. При това положение няма никакво основание за позоваване и прилагане разпоредбата на диспозицията на чл.16, ал.1 ЗКПО.

На следващо място, що се отнася до аргументите, с които ревизиращите органи са извършили увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2017г. – поради това, че дружеството не било извършило обезценка на съответните материални запаси, съдът намира за основателни възраженията на жалбоподателя, че не са съобразени спецификите на извършваната от него търговска дейност, както и че същото декларира печалба от продажбите като цяло. В обясненията си ревизираното лице е посочило, че получава стоката на килограм в чували, като впоследствие определя артикули, които не достигат критериите за качество, за да бъдат качени в уеб магазина, и биват отделяни за продажба на едро на клиенти – юридически лица. Тъй като вторичният продукт не може да бъде конкретно идентифициран, той се миксира и продава на едро. Тъй като [фирма] преустановява дейност и към 31.12.2016 г. е останала стока, която е категоризирана от дружеството като вторичен продукт, през периода месец януари – месец декември 2017 г. е продадена стока, която при сортирането е определена като много ниско качество и негодна за продажба на крайни клиенти, поради което тя е

реализирана на цена между 1.50 лв. и 3.00 лв/кг.

Така описаният в обясненията механизъм, по който дружеството осъществява търговската си дейност, не е подложен на съмнение и не е опроверган от ревизиращите органи. Доколкото е общоизвестно, че стоки от вида на процесните /втора употреба/ се търгуват на едро по описания начин – на килограм, а на дребно – чрез индивидуално определена цена в зависимост от качеството и степента на износеност на продукта, изложените обяснения са логични и правдоподобни. Очевидно е, че при това положение част от артикулите ще се продават на цена под себестойността им. След като обаче дружеството реализира печалба от дейността си, осъществявана по описания начин, не може да се пристъпва към увеличение на финансовия резултат само поради твърдяно нарушаване на счетоводните стандарти във връзка с отчитане на стоково-материалните запаси. Не може да бъде споделена тезата на органите по приходите, че ревизираното лице е следвало задължително да извърши преоценка на наличните стоково-материални запаси, за да може да извърши продажба на част от тях под себестойността им, при положение, че се реализира като цяло печалба от продажбата на закупените на килограм партиди.

Предвид горното, увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2017г. със сумата в размер на 611 551,99 лв., съставляващи разликата между отчетната стойност на стоково-материалните запаси и нетната реализируема стойност на продадените стоки, е незаконосъобразно.

В обобщение на всичко изложено дотук, РА следва да бъде отменен в частта по ЗДДС относно отказаното правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], общо в размер на 41 095,14 лв. и по фактури, издадени от [фирма], общо в размер на 24 905 лв., както и в частта по ЗКПО относно извършеното увеличение на финансовия резултат, както следва: за 2015г. - със сумата на непризнатите разходи по фактури от [фирма] от 152 388,31 лв. и по фактури от [фирма] в размер на 90 525 лв.; за 2016 г. - със сумата по фактури от [фирма] в размер на 191 735,72 лв. и по фактури от [фирма] в размер на 57 000 лв., за 2017г. - със сумата от 611 551,99 лв., представляваща разликата между отчетната стойност на продадени дрехи втора употреба и нетната реализируема стойност на същите. В останалата част жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на спора, на страните се дължат разноски съразмерно на уважената, респективно отхвърлената част от жалбата.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд – София град, III отделение, 51 състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма] Ревизионен акт № Р-2222521001817-091-001/11.11.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 153/31.01.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“- С., в частта относно извършените корекции по ЗДДС вследствие непризнотото право на приспадане на данъчен кредит по фактури,

издадени от [фирма], общо в размер на 41 095,14 лв., и по фактури, издадени от [фирма], общо в размер на 24 905 лв., както и в частта по ЗКПО относно извършеното увеличение на финансовия резултат, както следва: за 2015г. - със сумата от 152 388,31 лв. непризнати разходи по фактури, издадени от [фирма], и със сумата в размер на 90 525 лв. непризнати разходи по фактури, издадени от [фирма].; за 2016 г. - със сумата в размер на 191 735,72 лв. непризнати разходи по фактури, издадени от [фирма], и сумата в размер на 57 000 лв. непризнати разходи по фактури, издадени от [фирма]; за 2017г. - със сумата от 611 551,99 лв.

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА в останалата част.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма] разноски по делото в размер на 5200 лева (пет хиляди и двеста лева).

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 200 лева (двеста лева).

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

СЪДИЯ: