

РЕШЕНИЕ

№ 862

гр. София, 15.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 22.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **5934** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. И. И., чрез адв. Т. Т., с адрес за връчване на призовки и съобщения: [населено място], [улица], ет.5, срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221017008184-091-001/ 03.07.2018 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и А. Г. Ч.-Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1479/28.09.2018г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С., в частта му, с която на дружеството – жалбоподател са установени публични задължения по ЗКПО за корпоративен данък за внасяне за периодите от 01.01.2013г. до 31.12.2016г. в размер общо на 20 443,47 лева и лихви за посрочие в размер общо на 4 191,05 лева.
Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е неправилен и незаконосъобразен. Изложено е несъгласие с констатациите на органа по приходите и се твърди, че задълженията с обжалвания РА са определени при допуснати нарушения на материалния и процесуалния закони. В жалбата са посочени конкретни съображения относно незаконосъобразност на увеличението на финансовия резултат за 2013 г. и 2015 г., претендира законосъобразност на предоставяне на безлихвен кредит, твърди, че в акта е допуснато незаконосъобразно определяне на разходи като скрито разпределение на печалбата, незаконосъобразно е коригиран финансовия резултат с разходи за автомобили и е налице незаконосъобразност на отказа на право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован се представлява от адв. Т., който поддържа жалбата и моли съкщата да бъде уважена. Претендира присъждане на съдебно-деловодни разноски.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, редовно уведомен, не изпраща представител в с.з.

Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221017008184-020-001 от 24.11.2017 г., издадена от В. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършване на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по реда на Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. и по реда на ЗДДС –за данъчните периоди от 01.04.2014 г. до 31.05.2014 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 05.12.2017 г., от която дата започва да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията.

На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221017008184-020-002/02.03.2018 г., обхватът на ревизията е разширен, като е включено установяването на задълженията на дружеството за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г., а срокът за приключването ѝ е продължен до 05.05.2018 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 113, ал. 3 от ДОПК със ЗИЗВР №Р-22221017008184-020-003/04.05.2018 г. в обхвата на ревизията е добавено определянето на задължения по ЗДДС и за данъчен период м. 03.2015 г.

Всички посочени заповеди са издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221017008184-092-001/18.05.2018 г., връчен по електронен път на 21.05.2018 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22221017008184-091-001/03.07.2018 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. Г. Ч.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С Решение № 1479/28.09.2018г. Директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С. е потвърдил оспорения РА № Р-22221017008184-091-001/03.07.2018 г. издаден от органите на ТД на НАП – С..

Във връзка с обжалването на РА № Р-22221017008184-091-001/03.07.2018 г. издаден от органите на ТД на НАП – С. е образувано адм. д. № 11732/2018 г. по описа Административен съд-София-град, 60-ти състав, който с Решение № 328/15.01.2020

г. е отменил същия.

Решението на АССГ е обжалвано пред ВАС, който с Решение № 7724/18.06.2020 г. адм. д. № 2969/2020 г. по описа на Върховния административен съд отмяната на ревизионния акт е потвърдена в основната си част, а в останалата част делото беше върнато за ново разглеждане на Административен съд-София-град. Именно по повод на върнатата за ново разглеждане част е образувано и настоящото производство.

Настоящата ревизия е първа за посочените периоди и вид задължения.

В хода на ревизията органите по приходите са предприели процесуални действия, резултатите от които са подробно описани в ревизионния доклад.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ), в отговор на които са представени такива по опис.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на „М С Я.“ Е., ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; „М. П. С.“ Е., ЕИК[ЕИК]; „В. А.“ Е., ЕИК[ЕИК]; „МОТО-П.“ Е., ЕИК[ЕИК]; „ПОРШЕ ЛИЗИНГ БГ“ Е., ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Резултатите от извършените насрещни проверки са обективирани в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

На основание чл. 47 от ДОПК са отправени искания за извършване на действия от други контролни органи (ИИДДКО), в т.ч. до отдел „Пътна полиция“ на КАТ при СДВР и до ГД „Гранична полиция“ - МВР.

На основание чл. 60 от ДОПК, е изготвено искане за възлагане на експертиза. Приемането на резултата от извършената експертиза е документирано с Протокол №Р-22221017008184-145-001/28.03.2018 г.

С протокол №1245770/04.05.2018 г. е извършено приобщаване на доказателства, събрани в резултат на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства с УИН №22221016171647, в т.ч.: Договор за паричен заем от 13.09.2010 г., сключен между [фирма], в качеството на заемодател и [фирма], в качеството на заемополучател; ИИДДКО №П-22221016171647-32-001/30.08.2017 г. и представени документи, администрирани с вх. №10-24-27-93/02.10.2017 г.

Ревизиращият екип е направил проверка на място в счетоводния офис на жалбоподателя, за което е изготвен протокол №АА1249184/09.02.2018 г. Извършени са преглед на първични счетоводни документи и регистри на ревизираното дружество и проверки на данни, налични в информационната система на НАП.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане в хода на ревизията органите по приходите са предприели редица процесуални действия, резултатите от които са подробно описани в ревизионния доклад.

[фирма] е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 17.02.2009 г. и регистрирано по ЗДДС на 01.02.2010 г. Установено е, че дейността на жалбоподателя през ревизираните периоди е осъществяване на консултантски услуги.

Относно определяне на задълженията за корпоративен данък.

При ревизията е констатирано, че за ревизираните периоди дружеството е подавало годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО с деклариран данъчен финансов резултат за 2013 г. – данъчна загуба в размер на 13 122,35 лв.; за 2014 г. – данъчна загуба в размер на 1 028 985,85 лв.; за 2015 г. – данъчна печалба в размер на 1 023 432,25 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 102 343,23 лв. и за 2016 г. – данъчна загуба в размер на 324,80 лв.

Органите по приходите са установили факти и обстоятелства, въз основа на които

извършили допълнително преобразуване на декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат за всеки един от отчетните периоди:

1. Ревизиращият екип е констатирал, че по силата на договор от 11.02.2015 г. [фирма] е предоставило паричен заем на свързаното лице [фирма]. Договореният размер на заема е 1 500 000,00 лв., като за периода 12.02.2015 г. – 31.12.2016 г. са усвоени суми в общ размер на 1 360 000,00 лв. [фирма] не е отчетло приходи от лихви за финансовите 2015 г. и 2016 г.

Органите по приходите счели, че получаването или предоставянето на безлихвени заеми се счита за отклонение от данъчно облагане. В тази връзка иницирали извършване на експертиза за определяне размера на пазарната лихва. Въз основа на Акт за възлагане №Р-22221017008184-01-001/14.03.2018 г. е изготвена експертиза и представен доклад от независимия оценител Е. Г. К., с определена пазарна лихва в лева при условията на договор за временна финансова помощ между свързани лица.

Вследствие горното и на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО счетоводният финансов резултат за 2015 г. е преобразуван в посока увеличение със сума в размер на 47 460,00 лв., представляваща неотчетени приходи от лихви. На същото основание е извършено преобразуване в посока увеличение и на счетоводния финансов резултат за 2016 г. със сума в размер на 48 971,00 лв.

2. В хода на ревизията било установено, че в счетоводна сметка 209 „Други ДМА“ дружеството е заприходило моторна лодка с цена на придобиване 179 246,21 лв. и година на придобиване – 2013 г. По данни от информационната система на НАП е констатирано, че [фирма] е получател на фактури и кредитни известия, издадени от „МС Я.“ Е. с общ размер на данъчната основа – 182 663,61 лв.

В хода на извършената ревизия органите по приходите стигнали до извода, че [фирма] е извършило разходи за придобиване и поддръжка на актив (моторна лодка), който впоследствие не е бил използван за извършване на последващи доставки, респ. същият не е бил използван във връзка с основната дейност на дружеството. При преглед на счетоводните амортизационни планове по години било установено, че за 2013 г. са начислени амортизации за придобития актив (моторна лодка) в размер на 10 456,04 лв., а за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. в размер на 17 924,64 лв. При определяне на годишните данъчни амортизации за 2013 г. и 2015 г. ревизираното дружество е определило данъчно амортизационна норма равна на счетоводната, а за 2014 г. и 2016 г. начислените амортизации не са намерили отражение в данъчния амортизационен план.

Предвид горното и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с размера на разходите за амортизации е увеличен счетоводният финансов резултат за 2013 г. със сума в размер на 10 456,04 лв. и за 2015 г. със сума в размер на 17 924,64 лв.

3. Извършен е анализ на счетоводните сметки и записвания от органите по приходите, от които установили, че към 31.12.2016 г. счетоводна сметка 205 „Транспортни средства“ е с крайно дебитно салдо в размер на 292 326,40 лв. По същата дружеството е отразило придобиването на МПС, в т.ч.: J. W. с цена на придобиване 82 865,01 лв. и година на придобиване – 2016; А. К. с цена на придобиване 22 100,00 лв. и година на придобиване – 2016; А. А5 S. с цена на придобиване 84 300,00 лв. и година на придобиване – 2016; V. с цена на придобиване 83 061,39 лв. и година на придобиване – 2011, както и УПИ XXX 67 с цена на придобиване 20 000,00 лв. Не са установени извършени разходи, свързани с поддръжката и експлоатацията на посочените автомобили, освен начисляваната

амортизация за автомобил V.. В тази връзка до [фирма] е отправена покана по чл. 103 от ДОПК за извършване на корекция в подадените ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г., като е указано корекцията да бъде извършена по отношение на клетка с шифър 8010 „Годишни данъчни разходи за амортизации по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО“, в намаление на посочената сума с размера на начислените амортизации за лекия автомобил, в частта на използването му за лични нужди“. В законоустановения срок, дружеството е коригирало данните, декларирани с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г., 2013 г. и 2015 г.

Във връзка с горното и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО ревизиращият екип е извършил увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат за 2014 г. със сума в размер на 20 765,40 лв., представляваща начислени амортизации за лек автомобил V..

4. Ревизиращият екип е установил, че [фирма] е получател на фактури и кредитни известия, издадени от [фирма], свързани с придобиването на два автомобила – I. QX 50 и I. QX 70, които са отчетени в счетоводна сметка 304 Стоки.

В резултат на извършена насрещна проверка на доставчика са събрани доказателства, удостоверяващи извършените разходи за придобиване, ремонт и експлоатация на посочените МПС, за което [фирма] е издало съответните фактури. От страна на ревизираното дружество е подадена декларация вх. №53-00-2983/22.12.2017 г., с която е уточнено, че същото няма собствени и/или наети офиси, складови и производствени помещения, но към 21.12.2016 г. разполага с налични стоки – автомобили I. QX 70 с цена на придобиване 83 190,00 лв. и I. QX 50 с цена на придобиване 71 666,66 лв., които са били осчетоводени в сметка 304.

Ревизиращият екип е приел, че автомобилите не могат да бъдат осчетоводени като стоки, тъй като същите представляват скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б. „а“ от ЗКПО.

Вследствие извършените в хода на ревизията корекции на данните, участващи при определянето на задълженията за корпоративен данък, декларираните от [фирма] размери на данъчните финансови резултати, респ. дължимият корпоративен данък по години са променени както следва:

За 2013 г. е декларирана данъчна загуба в размер на 13 122,35 лв., която вследствие извършената ревизия е определена на 2 666,31 лв. За отчетния период дружеството е декларирано дължими авансови вноски, които са внасяни със закъснение. Във връзка с това и на основание чл. 175 от ДОПК е начислена лихва за забавено плащане в размер на 4,22 лв.

За 2014 г. е декларирана данъчна загуба в размер на 1 028 985,85 лв., която вследствие извършената ревизия е определена на 1 008 493,45 лв.

За 2015 г. е декларирана данъчна печалба в размер на 1 023 432,25 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 102 343,23 лв., които вследствие извършената ревизия са коригирани на данъчна печалба в размер на 1 158 455,37 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 115 845,54 лв. При изчисляването на този резултат са приспаднати данъчните загуби, установени за отчетните периоди 2013 г. и 2014 г. На основание чл. 175 от ДОПК е начислена лихва за просрочие в размер на 3 566,54 лв.

За 2016 г. дружеството е декларирано данъчна загуба в размер на 324,80 лв., която вследствие извършената ревизия е коригирана на данъчна печалба в размер на 48 646,20 лв. и е определен дължим корпоративен данък в размер на 4 864,62 лв. На

основание чл. 175 от ДОПК е начислена лихва за просрочие в размер на 620,29 лв.

В резултат на извършената ревизия е определен дължим от [фирма] корпоративен данък за внасяне за периодите 01.01.2013 г. - 31.12.2016 г. в размер на общо 20 443.47 лв. и лихви за просрочие в размер на 4 191.05 лв., предмет на настоящия спор с оглед постановеното решение по адм. дело № 2969/2020г. по описа на ВАС, I отделение .

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза със задачи да установи дали моторна лодка М. Ф. 855 и автомобил V. са били отразени правилно съобразно ЗСч и приложените счетоводни стандарти в счетоводството на жалбоподателя, заведени ли са същите като ДМА и отговарят ли на изискванията за амортизируем актив, изготвил ли е жалбоподателя своя данъчен амортизационен план за периода 2013 -2016 година, съобразно изискванията на ЗКПО , спазил ли е изискванията на ЗКПО за преобразуване на счетоводния финансов резултат за данъчни цели през процесния период, като в тази връзка правилно ли са направени корекции за този период.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА, доколкото се установи, че решение № 1479 от 28.09.2018г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място] при ЦУ на НАП е връчено по електронен път на жалбоподателя на 03.10.2018г., а жалбата до съда е постъпила чрез органа на 05.10.2018 г.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно заповед издадена от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на

производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия, както и заповедта за нейното изменение са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път, а срокът на ревизията е спазен.

Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на началник сектор „Ревизии“ – ТД на НАП - С., която е подписала и цитираните заповеди за възлагане на ревизия.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД № Р-22221017008184-092-001/18.05.2018 г. при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА № Р-22221017008184-091-001/ 03.07.2018г., от органа по приходите. РА е връчен на управител на дружеството. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали правилно да определени данъчните амортизации във връзка със заведения актив моторна лодка по сметка 209 „Други ДМА" и заведения актив автомобил В. по сметка 205 „Транспортни средства", както и следва ли да се признаят разходите за лихви по заем от свързано

лице.

I. Относно определените задължения по ЗКПО.

Срещу констатациите и вменените с РА задължения по ЗКПО жалбоподателят е изложил възражения за незаконосъобразност поради неправилно приложение на ЗКПО.

С процения РА, в оспорената му част са определени задължения за жалбоподателя по ЗКПО, които задължения произлизат от следните корекции:

1/ Коригиран счетоводен финансов резултат за 2013 г., като е извършено увеличение за данъчни цели със сумата от 10 456.04 лв. за отчетени данъчни амортизации във връзка със заведения актив моторна лодка по сметка 209 „Други ДМА“. В резултат на това вместо загуба от 13 122.35 лв. е установена загуба от 2 666.31 лв.

2/ Коригиран счетоводен финансов резултат за 2014 г., като е извършено увеличение за данъчни цели със сумата от 38 390.04 лв. за отчетени данъчни амортизации във връзка със заведения актив моторна лодка по сметка 209 „Други ДМА“ [17 924.64 лв.) и заведения актив автомобил В. по сметка 205 „Транспортни средства“ (20 765.40 лв.) В резултат на това вместо загуба от 1 028 985.85 лв. е установена загуба от 990 568.81 лв.

3/ Корпоративен данък за внасяне за 2015 г. в размер на 115 845.54 лв., от които за довносяне общо 15 578.85 лв., ведно с лихви за забава в размер на 3 566.54 лв.

По повод на последната констатация в мотивите на решението си съставът на ВАС приема, че установеното от органите по приходите публично задължение възлиза на 13 502.31 лв., а разликата до посочените 15 578.85 лв. се дължи на декларирани, но невнесени 2 076.63 лв. Във връзка с указанията на съда в този смисъл беше уточнено в началото на настоящото производство, че за 2015 г. се оспорва корекцията на корпоративния данък, извършена с ревизионния акт.

Самото задължение от 13 502.31 лв. е определено както следва:

- Увеличение на финансовия резултат със 17 924 лв. за данъчни амортизации във връзка със заведения актив моторна лодка по сметка 209 „Други ДМА“ и 47 460 лв. неотчетени приходи от лихви по заем към свързано лице.

- Приспаднати от положителния данъчен резултат данъчни загуби от предходни години поради тяхната корекция, описана в първите две точки по-горе - 2 666.31 лв. за 2013 г. (вместо декларираната 13 122.35 лв.) и 990 568.81 лв. (вместо декларираната 1 028 985.85 лв.) Следователно и в тази част въпросът се отнася до заведения актив моторна лодка и заведения актив автомобил В.

- Корпоративен данък за внасяне за 2016 г. в размер на 4 864.62 лв.,

ведно с лихви от 598.91 лв., в резултат на увеличение на счетоводния финансов резултат с 48 971 лв. (от декларирана загуба в размер на 12 560.96 лв.) с неотчетени приходи от лихви по заем към свързано лице.

- Лихви по авансови вноски от 4.22 лв. за 2013 г. и 21.09 лв. за 2016 г.

Следователно в своята съществена част ревизионният акт касае констатациите относно данъчни амортизации във връзка със заведения актив моторна лодка по сметка 209 „Други ДМА“ и заведения актив автомобил В. по сметка 205 „Транспортни средства“, както и непризнаването на разходите за лихви по заем от свързано лице.

Неправилно органите по приходите са приели, че за придобита моторна лодка М. Ф. 855 макар и да са начислени амортизации за 2013 г. и 2015 г., доколкото нейното използване не било обвързано с последващи доставки, финансовият резултат на дружеството следва да се увеличи на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

В хода на делото е установено, че за 2013 г. и 2015 г. са били извършвани корекции от страна на ревизиращия екип. В Решение № 1479/28.09.2018 г. изрично е посочено: „Предвид установеното и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с размера на разходите за амортизации е увеличен счетоводният финансов резултат за 2013 г. със сума в размер на 10 456.04 лв. и за 2015 г. със сума в размер на 17 924 лв.“ Доколко лодката е използвана за дейността на дружеството, може да се направи извод, че дружеството не е престанало да я третира като актив. От доказателствата по делото се установява, че лодката не е била изведена от експлоатация, каквато е хипотезата, разглеждана в чл. 59 от ЗКПО. (Разпоредбата визира възобновяване на начисляването на амортизации от „връщането на актива в експлоатация“.) Основателно е възражението на жалбоподателя, че за изваждане на лодка от експлоатация е необходимо да се извършват много формални действия, включително отписване от пристанищни регистри и т.н., което очевидно в конкретния случай не се случило.

Съгласно разпоредбата на чл. 59 ЗКПО преустановяването и възобновяването на начисляването на амортизации се обвързва именно с извеждането и въвеждането на обекта в експлоатация. Невъзможно е в случая финансовият резултат да бъде увеличен с произволно прилагане на нормата на чл. 26, ал. 1 ЗКПО, съгласно която не се признават разходите, несвързани с дейността. Нейното приложно поле е съвършено различно и не обхваща амортизационните разходи, подчинени на специален ред. В случая дружеството не е престанало да третира лодката като собствен актив, а твърдението, че не е използвана за дейността му нито кореспондира на фактическата обстановка, нито може да доведе, дори този факт да беше налице, до цитирания ефект. Отново искаме да подчертаем, че лодката не е била изведена от експлоатация, каквато е хипотезата, разглеждана в чл. 59 от ЗКПО.

(Разпоредбата визира възобновяване на начисляването на амортизации от „връщането на актива в експлоатация“.) За изваждане на лодка от експлоатация е необходимо да се извършват огромен брой формални действия, включително отписване от пристанищни регистри и т.н., което очевидно в конкретния случай не се случило. В този смисъл е и Разяснение № 20-00-114 от 8.08.2013 г. относно данъчно третиране на дълготрайните амортизируеми активи на НАП, съгласно което промяна в стойностите на данъчния амортизируем актив, заведен в данъчния регистър, са допустими само в случай, че съгласно счетоводното законодателство такава промяна се налага. А същото разяснение обвързва промяната и третирането за счетоводни цели с вероятността от икономически изгоди. С други думи, активът следва да загуби вероятността да носи икономически изгоди, като съответно загуби временно и качеството си на амортизируем актив, за да бъде изведен от експлоатация и да не се начисляват амортизации за него. Следва да се отчете, че цитираното разяснение представлява отговор на запитване относно комплекс от сгради, в който част от сградите действително не се използват и пустеят, но дори и в тази хипотеза не се приема за даденост преустановяването на начисляване на амортизации. Следователно, за преустановяване на начисляването на амортизации е необходимо активът да бъде изведен от експлоатация по реда на чл. 59 ЗКПО, което в случая не е било сторено.

Във връзка с амортизациите, касаещи моторната лодка и автомобила В. и в изпълнение на указанията на ВАС, по делото е приета съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена от страните, чието заключение Съдът кредитира заключението в съвкупност с останалите доказателства по делото, съдът кредитира като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните. В заключението си вещото лице която съдът установява по безспорен и категоричен начин, че моторна лодка М. Ф. 855 и автомобил В. са били отразени в счетоводството на дружеството съобразно изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти. Наред с това, изрично посочва, че моторната лодка и автомобилът са заведени като ДМА и отговарят на изискванията за амортизируем актив. Експертизата установява също, че данъчният амортизационен план за ревизирания период е бил изготвен съобразно изискванията на ЗКПО, които изисквания са спазени при преобразуване на финансовия резултат. Констатирано е също, че дружеството правилно е намалило амортизациите на лекия автомобил в частта за използване на лични нужди за 2013 г.

На база на така изложеното следва да се направи категоричният извод, че автомобилът и моторната лодка са отговаряли на изискването за амортизируем актив и неправилно с ревизионния акт са били извършени

корекции на декларирания резултат във връзка с тях. Съответно, неправилно органите по приходите не са признали разходи за амортизации за 2013 г., 2014 г. и 2015 г., като през 2015 г. увеличението на финансовия резултат е било извършено както чрез непризнаване на амортизации за тази година, така и чрез отказ да се приспаднат загубите от предходните две години.

Основателно е възражението на жалбоподателя и по отношение извършеното от административните органи преобразуване в посока увеличение на декларирания от ревизираното дружество счетоводен финансов резултат с размера на неотчетените приходи от лихви съответно за 2015 г. с 47 460,00 лв., и за 2016 г. с 48 971,00 лв.

В оспорения РА, ревизиращите органи са приели, че е предоставен безлихвен кредит към свързаното лице [фирма], като неначисляването на лихви представлявало отклонение от данъчното облагане.

Съгласно чл. 240 ЗЗД заемателят дължи лихва само ако това е било уговорено писмено, а съгласно чл. 294, ал. 1 ТЗ лихва между търговци поначало се дължи, ако обаче не е уговорено друго, както е в случая.

Извода на органите по приходите, че нормата на чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО приравнявала безлихвените заеми на отклонение от данъчно облагане, не означава, че спрямо тях следва директно да се приложи лихвен процент, след като волята на страните е различна и очевидно постига желанния икономически резултат, който в случая не е генериране на лихва. Не може да се приеме, че „обичайната сделка“ по смисъла на чл. 16, ал. 1 ЗКПО е непременно лихвоносна, като дерогирането на волята на страните в едно търговско правоотношение за сметка на фискалната целесъобразност не отразява волята на законодателя в тази насока.

ЗЗД и ТЗ третира по различен начин договарянето на лихви по заеми. Ревизиращите органи са приели, че е предоставен безлихвен кредит към свързаното лице [фирма], като неначисляването на лихви представлявало отклонение от данъчното облагане. От друга страна съгласно разпоредбата на чл. 240 от ЗЗД заемателят дължи лихва само ако това е уговорено писмено, докато според чл. 294, ал. 1 от ТЗ лихвата между търговци е дължима, освен ако е уговорено друго, както е в конкретния случай.

Не се споделят от настоящата инстанция и изводите на органите по приходите, че разходите, отчетени към [фирма], както и тези във връзка с автомобилите марка И. - 2 бр., Джип В., А. К. и автомобил А. А5 S. не били свързани с основната дейност на дружеството и представляват скрито разпределение на печалбата.

Скрито разпределение на печалба може да има само към свързани лица, което е и смисъла на този институт. Не може да се приеме, че има скрито разпределение на печалба при покупка на активи и при

поддръжката на някои от тях (като пристанищната поддръжка на лодка) от трети напълно независими лица. В действителност едно закупено от официалния дистрибутор на автомобилната марка превозно средство може да е свързано с дейността, може и да не е, но плащането за него не следва да се третира като скрито разпределение на печалбата. Неправилно е извършено отнасянето на всеки разход, за който се счита, че е несвързан с дейността, към категорията на скритото разпределение на печалбата. Смисълът на подобен подход е да се обоснове, че в полза на съдружник/акционер е разпределена пряко или непряко сума, която представлява дивидент, но е прикрита под друга правна форма. В конкретния случай няма подобна хипотеза, доколкото съдружникът в ревизирания субект е юридическо лице, а сделките на практика са осъществени с трети независими лица – съответен вносител на И. и пристанищни власти.

Освен това, съгласно § 1, т. 5, б. а) от ДР на ЗКПО при скритото разпределение на печалбата се касае за суми, разпределени към акционери, съдружници или свързани с тях лица. В конкретния случай, [фирма], както и [фирма] не отговарят на изложените критерии, поради което във въпросните си части ревизионният акт е изцяло неправилен.

Както и сочи ВАС в решението си, изцяло в доказателствена тежест на органите по приходите е било да установят кумулативните предпоставки на законодателството, допускащи по отношение на договора за заем да се извърши предложеното от ревизиращите органи преобразуване. С тази доказателствена тежест органите по приходите не се справиха, като нито бяха поставени задачи към експертизата от тяхна страна в този смисъл, нито бяха зададени въпроси към вещото лице. Следователно, ревизионният акт следва да бъде отменен и в тази му част като незаконосъобразен.

При този анализ на установените в процеса факти жалбата се явява напълно основателна и ще следва да бъде уважена.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски в производството съгласно представения списък по чл.80 от ГПК /депозит за вещо лице и ДТ/ в размер на 1 623 лв. (хиляда шестотин двадесет и три лева) и при липса на направено възражение за прекомерност.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. И. И., чрез адв. Т. Т., [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. И. И., чрез адв. Т. Т., с адрес за връчване на призовки и съобщения: [населено

място], [улица], ет.5, РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № Р-22221017008184-091-001/ 03.07.2018 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и А. Г. Ч.-Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1479/28.09.2018г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С., в частта му, с която на дружеството – жалбоподател са установени публични задължения по ЗКПО за корпоративен данък за внасяне за периодите от 01.01.2013г. до 31.12.2016г. в размер общо на 20 443,47 лева и лихви за посрочие в размер общо на 4 191,05 лева.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП-НАП-С. да заплати на на [фирма], ЕИК[ЕИК] ,сътс седалище [населено място], представлявано от П. И. И. от управителя В. К. чрез адв. Т. сумата от 1 623 лв. (хиляда шестотин двадесет и три лева) разноси.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: