

РЕШЕНИЕ

№ 1302

гр. София, 01.03.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 44
състав,** в публично заседание на 07.02.2017 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Юлия Тодорова

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **1506** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от ДОПК

Жалбоподателят [фирма], ЕИК БУЛСТАТ[ЕИК], обжалва РА № Р-22221715002138-091-01/15.10.2015 г., издаден от Б. Н. Н.- началник сектор „Ревизии” възложил ревизията и А. Г. Ч. главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, който е потвърден с Решение № 1959/23.12.2015 г. на директора на Дирекция „ОДОП”. Жалбоподателят твърди, че оспореният ревизионен акт е материално незаконосъобразен, по следните съображения:

В хода на ревизионното производство приходната администрация установила, че за 2012г. дружеството декларира нулев данъчен резултат в годишната данъчна декларация по чл.92 от ЗКПО. При ревизията резултатът бил преобразуван за данъчни цели, като не били признати разходи по фактури, издадени от [фирма] в размер на 11 476 лв., разходи за закупено гориво в размер на 370, 04 лв. и в размер на 156, 24 лв., представляващи признати за данъчни цели амортизации на автомобили, ползвани за управленски цели, попадащи в хипотезата на чл.204, т.3 от ЗКПО, но необложени от ревизиращото лице. Поради това увеличението на финасовия резултата за същата година бил 12 002, 28 лв. В резултат на преобразуванията след ревизията била определена печалба в размер на 540, 82 лв. и начислен корпоративен данък в размер на 54, 08 лв.

За 2013 г. в хода на ревизията било установено, че декларираната печалба по чл.92 от

ЗКПО за данъчни цели е 3 394, 67 лв. С ревизионният акт бил увеличен финансовият резултат с 10 885, 88 лв., представляващи неправомерно признати разходи за експлоатация на превозни средства за управленска дейност. Увеличението било формирано като разлика от декларираните разходи по чл.204, т.3 от ЗКПО в размер на 19 779, 88 лв. с разходи за гориво, декларирано в справките - декларации по ЗДДС, за които не е ползвано право на приспадане на данъчен кредит в размер 9 878, 36 лв. и амортизации в размер на 9 901, 52 лв. Намалението на финансовия резултат било формирано от разходите за амортизация по чл.54, ал.1 от ЗКПО, като не било признато декларираното намаление в размер на 36 696, 79 лв. След преобразуването с ревизионния акт финансовият резултат е установен от ревизиращите в размер на 26 023, 60 лв., а начисленият корпоративен данък е в размер на 2 602, 36 лв., от които доначисленият данък е в размер на 2 262, 89 лв.

За 2014 г. в хода на ревизията било установено, че е декларирана данъчна загуба в размер на 6 111, 38 лв. С ревизионния акт е увеличен финансовият резултат с разходи по фактури, издадени от [фирма] в размер на 28 200 лв. и от [фирма] в размер на 29 400 лв., за които е прието, че не са събрани доказателства, че доставките са реално извършени, както и с разходи в размер на 13 068, 51 лв., представляващи данъчната основа по фактури за закупено гориво и признати за данъчни цели разходи за амортизация на автомобили, ползвани за управленски цели, попадащи в хипотезата на чл.204, т.3 от ЗКПО, но необложени от ревизираното лице в размер на 10 842, 22 лв. Общото увеличение на финансовия резултат е в размер на 81 510, 73 лв. Определения корпоративен данък е в размер на 3513,55лв.

С Решение № 1959 /23.12.2015 г. ревизионният акт е отменен в частта на коригирания финансов резултат във връзка с констатирани при ревизията нарушения на ЗКПО, свързани с разходи за автомобили, използвани за управленска дейност. С решението са отменени определените задължения за 2012 г. частично, като се потвърдени извършените увеличения в размер на 11 476 лв. по фактури, издадени от [фирма] и в размер на 370, 04 лв. за закупено гориво за автомобили, както и преобразуването в намаление с непризнати разходи за амортизации.

За 2013 г. с решението на Дирекция „ОДОП“ актът е потвърден в частта на извършеното увеличение на финансовия резултат в размер на 984, 36 лв., представляваща разлика между данъчната основа на доставките на гориво, включени в дневника за покупки на [фирма], за които не е ползвано право на приспадане на данъчен кредит и декларираната данъчна основа, върху която е начислен данък по чл.204, т.3 от ЗКПО за експлоатация на превозни средства за управленска дейност, както и в частта на намаленията на финансовия резултат.

За 2014 г. предвид забраната за влошаване на положението на жалбоподателя актът е потвърден изцяло, т.е. е потвърден размерът на начисления корпоративен данък в размер на 3513, 55 лв. при декларирана данъчна загуба за годината.

Дружеството възразява срещу констатациите в РА и срещу определените задължения за корпоративен данък за периода 2012 г. в размер на 38, 46 лв., за 2013 г. в размер на

1 612, 21 лв. и за 2014 г. в размер на 3 513, 55 лв. и съответните лихви за просрочение.

Възраженията са свързани с неправилното тълкуване на чл.204, т.3 от ЗКПО и непризнаване на разходи за закупено гориво за автомобили, които са ползвани за управленска дейност. Съгласно чл.204, т.3 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат разходите, свързани с експлоатацията на превозни средства, когато с тях се осъществява управленска дейност. Дефиницията на понятието „разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства" е дадена в нормата на §1, т.39 от ДР на ЗКПО. Това са разходи за горива, смазочни материали и други консумативи, резервни части, труд за ремонт, включително за бояджийски и тенекеджийски услуги, технически прегледи и паркинг, козметика и аксесоари. Видно от таблиците в мотивите на ревизионния акт за 2012 г. [фирма] е направило разходи за дизелово гориво в размер на 370, 04 лв., за 2013 г. са направени разходи за гориво в размер на 9878, 36 лв., като за същата година са декларирани разходи по чл.204, т.3 от ЗКПО в размер на 8894 лв., за 2014 г. са декларирани доставки с данъчна основа 13 068, 51 лв. за покупка на гориво. По тези доставки дружеството не претендира право на приспадане на данъчен кредит, тъй като са свързани с експлоатацията на автомобили. Тъй като са използвани за управленска дейност, е приложен чл.10, ал.6 от ЗКПО.

Жалбоподателят поддържа и, че неправилно ревизиращите счели, че документално обосновани разходите, свързани с доставките, отразени във фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Касае се за стоки и услуги, които [фирма] е ползвало в дейността си през ревизираните периоди и за които разполага с надлежни документи.

Ответникът- директор на Дирекция „ОДОП” обжалва жалбата на дружеството като неоснователна.

Съдът като прецени събраните по делото доказателства поотделно и в своята съвкупност и доводите на страните по свое убеждение и по реда на чл. 235, ал.1 от ГПК във вр. с чл.144 от АПК, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

Предмет на оспорване в настоящето производство е изданието РА№ Р-22221715002138-091-01 / 15.10.2015 г., в частта по ЗКПО, който е потвърден с решение на директора на Дирекция „ОДОП” относно извършена допълнително корекция на декларирания финансов резултат за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. Ревизионното производство е образувано със заповед №Р-22221715002138-020-001/31.03.2015 г., издадена от Б. Н. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С..

Възложено е извършването на ревизия на дружеството жалбоподател за установяване на данъчни задължения по ЗДДС за периода от 01.09.2012 г. до 28.02.2015 г. и по ЗКПО от 01.01.2012 г. до 31.12.2014 г. Със заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р- 22221715002138-020-002 от 30.06.2015 г. е бил определен срок за приключване на производството до 01.08.2015 г.

На дружеството е издаден и Ревизионен доклад /РД/

№Р-22221715002138-092-001/25.08.2015 г., връчен на 26.08.2015 г. на електронен адрес.

Според фактическите констатации на РА на жалбоподателя са установени задължения за довносяне по ЗДДС на данък в размер на 27 962,54 лв., лихви върху тях в размер на 5 328,39 лв., по ЗКПО за корпоративен данък в размер на 5 075,52 лв. и лихви върху тях в размер на 520,53 лв.

Видно от възраженията на страната против издадения РА, отправени до директора на Дирекция „ОДОП”, установеният с РА резултат в частта по ЗДДС не е бил оспорен по административен ред, респ. и по съдебен.

Приходната администрация е констатирила, че дружеството следва да внесе корпоративен данък, в резултатна извършени корекции на декларирания финансов резултат за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. на основание чл. 26. т. 2 от ЗКПО със сумите, представляващи отчетени разходи за гориво и амортизации за автомобили, използвани за управленска дейност, непризнати разходи за услуги по фактури, по които не е признато правото на данъчен кредит.

За установяване на спорните по делото задължения, по-рано на дружеството жалбоподателят са изискани документи по чл. 37 от ДОПК и респ. са направени проверки на [фирма] и [фирма], за резултатите от които са изготвени протоколи. В о.с.з. на 07.02.2017г. процесуалният представител на ответника изрично заяви, че за [фирма] не е извършвана насрещна проверка и няма протокол от нея.

На основание чл. 57 от ДОПК ревизиращите са изискали документи и писмени обяснения от трети лица за установяване на факти и обстоятелства от следните дружества: [фирма], СДРУЖЕНИЕ „БЪЛГАРСКА АСОЦИАЦИЯ НА КОМУНИКАЦИОННИТЕ АГЕНЦИИ”, „И. Е. Център Е.. Изисканите документи са били представени от последните две дружества. Констатирано е от ревизиращите, че [фирма] не разполага с необходимата ресурсна обезпеченост за извършване на доставките. Поради недоказаната реалност на доставките с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 640.00 лв. за м. 08 и м. 10.2014 г. по издадените от [фирма] фактури. Ревизиращите след проверката намират, не са налице доказателства за реално осъществени доставки от [фирма] по фактури за услуги - намиране на клиенти на дружеството жалбоподател. По същите фактури в частта по ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 880.00 лв. за м. 02, м. 03, м. 05.2014 г. на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС.

Във връзка със спорните фактури от [фирма] с предмет на доставка стойки и анкетни групи за пилони, ревизираното дружество е представило договор и приемо-предавателни протоколи, за които е констатирано, че не става ясно от кое лице са подписани и има ли то представителна власт за това. Фактурите са платени в брой, за което са представени фискални бонове. С РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по същите фактури. На жалбоподателя е било отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 295,20 лв. за м. 11.2012

г.

Видно то РА по делото ревизираното дружество не е водило аналитична отчетност на изразходваните стоково-материални запаси, вложени в производството по отделни поръчки, договори и артикули, с което не е спазено изискването на СС2 Отчитане на стоково-материалните запаси. От движението по счетоводни сметки ревизиращите органи са установили, че една част от материалите са отчитани по сметка 302 - материали и сметка 302 - стоки, а друга част са изписвани директно през сметка 601 - разходи за материали. Материалите са изписвани в края на отчетния период, без да са отнесени към производството на съответния артикул или съответната продажба по контрагент. Не е формирана себестойност на продукцията, като са нарушени СС2 и ЗСч.

В раздел III. т. 1.4 от РД е констатирано, че през 2012 г. дружеството е отчетло разход на гориво във връзка със стопанската дейност, без наличие на пътни книжки и други съпътстващи документи, които да удостоверяват действително използване на горивото за стопанската дейност. По фактурите за закупеното гориво не е ползван данъчен кредит, във връзка с което ревизиращите са приели, че [фирма] е приложил разпоредбите на чл. 70 от ЗДДС. Дружеството жалбоподател е подало и Г. по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г. В част VII от нея жалбоподателят не декларира данъчна основа, начислен и дължим данък върху разходите, свързани с експлоатация на превозни средства по чл. 204 от ЗКПО. Констатирано е, че за 2012 г. са отчетени разходи за амортизации на леки автомобили, чието ползване за стопанска дейност не е доказано и за разходите за експлоатация на същите автомобили е следвало дружеството да начислява данък върху разходите по чл. 204, т. 3 от ЗКПО.

В раздел III, т. 1.5 от РА ревизиращите стигат до същите изводи относно отчетени разходи за 2013 г. за гориво и за амортизации за автомобили, използвани за управленска дейност. Посочено е, че във връзка с автомобили, използвани за управленска дейност, са отчетени разходи за експлоатация в размер на 8 894,00 лв., върху които дружеството е начислило данък по чл. 204, т. 3 от ЗКПО в размер на 889.40 лв.

В хода на ревизията е констатирано и, че при проверка в дневниците по ЗДДС, дружеството е декларирано фактури за покупка на гориво без право на данъчен кредит, т. е. съобразило е разпоредбите на чл. 70 от ЗДДС, с обща стойност от 9 878.36 лв. или с 984.36 лв. повече от декларираните разходи по чл. 204, т. 3 от ЗКПО. Установено е, че за ползваните за управленска дейност превозни средства през периода е начислена амортизация в размер на 9 901,52лв.

Въз основа на горното ревизиращите органи са формирали извод, че [фирма] е следвало да начисли и декларира данък върху разходите по чл. 204, т. 3 от ЗКПО върху данъчна основа от 19 779.88 лв., формирана от сумата на разходи за гориво и за амортизации на автомобили, използвани за управленска дейност /9 878,36+9 901.52=19 779.88/.

В раздел III, т. 1.6 от РД са изложени констатации за отчетени разходи за

експлоатация и за амортизации на автомобили, използвани за управленска дейност през 2014 г. Посочено е, че декларираните разходи за гориво без право на данъчен кредит са в размер на 13 068.51 лв. От движението по счетоводни сметки е установено, че за периода са начислени разходи за амортизации на автомобили в размер на 10 842,22 лв. Констатирано е, че за отчетените разходи не са представени документи и счетоводни справки за изписване на горивото - пътни книжки и други, които да удостоверяват действително използване на горивото и леките автомобили за стопанска дейност. За периода не е посочен дължим данък върху разходите по чл. 204, т. 3 от ЗКПО. В тази връзка ревизиращите органи са приели, че през 2014 г. дружеството неправомерно е признало за данъчни цели разходи за експлоатация на превозни средства, използвани за управленска дейност, общо в размер на 23 910,73 лв. /13 068.51+10 842.22=23 910.73/.

В раздел III. т. 3 на ревизионния доклад са направени констатации и изводи, касаещи установяване на задълженията по ЗКПО и ЗДДС за съответните периоди, изложено в раздел IV на РД. В т. 3.1.1 за 2012 г. е посочено, че по конкретно изброени фактури за закупено гориво за автомобили с обща стойност от 370,04 лв. дружеството е отчело в нарушение на СС2 разходи в размер на 526.28 лв. и разходи за амортизации в размер на 156.24 лв. за автомобил, използван за управленски дейности, необложени по чл. 204, т. 3 от ЗКПО. В т. 3.2.1 е посочено, че дружеството е отчело разходи за същия период по фактури от [фирма] за стойки и анкери за пилони с общ размер на данъчните основи от 11 476.00 лв. За същите фактури е направен извод, че не отразяват стопанските операции.

В частта по ЗКПО, съдът намира следното:

Видно Г. по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г. дружеството е декларирало общо приходи в размер на 377 784,62 лв., общо разходи в размер на 355 568.85 лв., счетоводна печалба в размер на 22 215,77 лв., увеличение на счетоводния резултат в размер на 32 310,51 лв., намаление на счетоводния резултат в размер на 10 094,74 лв. и данъчен финансов резултат в размер на 0,00 лв. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО ревизиращите извършват корекция на декларирания счетоводен финансов резултат, като го увеличават със сумата от 12 002,46 лв., в която са включени 11 476,00 лв. непризнати разходи по фактури от [фирма] /данъчна основа/, 370,04 лв. разходи за гориво и 156,24 лв. разходи за амортизации за автомобил, използван за управленски дейности, които не са декларирани и не са обложени по реда на чл. 204, т. 3 от ЗКПО. В намаление на счетоводния финансов резултат е приета сумата в размер на 43 771,97 лв. при декларирано общо намаление в размер на 32 310,51 лв. Ревизиращите са посочили, че намалението в размер на 43 771,97 лв. включва: по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО - сумата от 10 094,74 лв. за отчетени амортизации и отразени загуби за приспадане от предходни периоди 2010 г. и 2011 г. в размер на 33 677.23 лв. След допълнително извършените корекции с РА е установен данъчен финансов резултат за 2012 г. печалба в размер на 540.82 лв., съответно задължение за корпоративен данък за 2012 г. в размер на 54,08 лв. За невнесения данък в размер на 54,08 лв. е определена

лихва в размер на 13,97 лв.

В раздел III. т. 3.2 на РД са изложени обобщените констатации относно начислени и отчетени разходи през 2013 г. В 3.2.1 на същия раздел е посочено, че през 2013 г. ревизираното дружество е обложило и е начислило данък по чл. 204, т. 3 от ЗКПО върху данъчна основа от 8 894,00 лв.. а съгласно данните от дневниците за покупки по ЗДДС и счетоводните регистри отчетените разходи са в размер на 9 878.36 лв. по конкретно изброени фактури на стр. 12-15 от РД за гориво. Посочено е, че дружеството некоректно е намалило облагаемите приходи за данъчни цели с разход в размер на 10 885.88 лв. по цитираните фактури и с амортизация за автомобил, ползван за управленски цели. необложени по чл. 204, т. 3 от ЗКПО в размер на 9 901,52 лв.

Въз основа на горното е прието, че необложените по реда на чл. 204. т. 3 от ЗКПО разходи за управленска дейност, свързани с експлоатацията на автомобил, са признати за данъчни цели в нарушение на ЗКПО, поради което със същите суми следва да се извърши корекция на основание чл. 26. т. 2 от ЗКПО.

В раздел IV, т. 2.4.2 от РД е установено задължението за корпоративен данък за 2013 г. Дружеството е подали Г. по чл. 92 от ЗКПО , то е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 2 630,39 лв.. общо увеличение в размер на 37 461,08 лв. и общо намаление в размер на 36 696,79 лв., данъчен финансов резултат печалба в размер на 3 394,67 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 339,47 лв., който е внесен. Декларираното увеличение включва сумата от 24 953,75 лв. по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО, сумата от 8 292.25 лв. разход за начислен данък по ЗДДС по ревизионен акт съгласно чл. 26. т. 3 и лихви в размер на 4 215,08 лв. В намаление дружеството е декларирало на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО сумата от 24 953,73 лв. за начислени данъчни амортизации и приспадната данъчна загуба от минали години в размер на 11 743,04 лв.

Съгласно изложеното в раздел IV т. 2.4.2 на РД органите по приходите са се позовали на изложеното в раздел III. т. 1.5 и т. 3.2 на същия и са извършили корекция в увеличение на декларирания финансов резултат за 2013 г. на основание чл. 26. т. 2 от ЗКПО със сумата от 10 885,88 лв. В намаление на счетоводния финансов резултат е призната сумата от 24 953.75 лв.. която включва единствено разходите за амортизации по реда на чл. 54. ал. 1 от ЗКПО. като не се признато декларираното от дружеството приспадане на загуби от предходни периоди в размер на 11 743,04 поради изчерпването им след корекцията за 2012 г.

По аналогичен начин са направени констатации за 2014 г. в раздел III, т. 3.3.1. а облагането по ЗКПО за същия период е обсъдено в раздел IV. т. 3.4 на РД.

Констатирано е, че при отчитане на стоково-материалните запаси през 2014 г.

дружеството не е съобщило изискванията на СС2 и не е обложило разходите, свързани с експлоатация на автомобили по реда на чл. 204. т. 3 от ЗКПО. В раздел III. т. 3.3.1 е посочено, че счетоводно отразените и декларираните в дневниците по ЗДДС разходи за експлоатация на автомобили по конкретно изброени фактури за гориво /стр. 16 - 20 от РД/ са общо в размер на 13 068.51 лв., а признатата от дружеството за данъчни цели сума от 10 842.22 лв. е за амортизация на автомобил, ползван за управленски цели, попадащи в хипотезата на чл. 204. т. 3 от ЗКПО, но необложени от ревизираното дружество.

Във връзка с отчетените разходи за услуги общо в размер на 57 600.00 лв. по фактури от [фирма] и [фирма] е счетено от ревизиращите, че не са налице доказателства за реално извършени услуги, с което са нарушени изискванията по Закона за счетоводството /ЗСЧ/.

Въз основа на горните констатации, в раздел IV. т. 3.4.2 на РД са установени задълженията за корпоративен данък за 2014 г., като е извършена допълнително корекция на декларирания финансов резултат в увеличение общо със сумата от 41 246.85 лв. След корекцията е формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 35 353.88 лв. при деклариран данъчен финансов резултат загуба в размер на 6 111.38 лв. Ревизиращите намират, че финансовия резултат - загуба в размер на 6 111.38 лв. следва да бъде коригиран в увеличение общо със сумата от 76 610,73 лв., включваща отчетени разходи в нарушение на приложимото материално законодателство. С РА не е извършена допълнителна корекция на декларираното преобразуване в намаление на счетоводния финансов резултат.

Дружеството е преобразувало финансовия резултат в увеличение по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО със сумата на годишните счетоводни разходи за амортизации от 35 363,88 лв. и в намаление по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО със сумата на годишните данъчни амортизации от 35 363,88 лв.

По делото е прието заключение на единична съдебно – техническа експертиза. От заключението ѝ, което съдът възприема като вярно и обективно дадено, приема за установено, че спорните разходи за гориво 370, 04 лв., 889, 40 лв. за 2013 г. и 13 068, 51 лв. за 2014 г. са отразени по сметка 601 „Разходи за материали“ - гориво за управленска дейност на дружеството. Няма спор, че за 2012 г. и 2014 г. не е деклариран данък по чл. 204, т. 3 от ЗКПО. При ревизията обаче е установено и това е посочено изрично и в решението на горестоящия административен орган на стр. 13, че дружеството притежава автомобили „Фолксваген Поло“, „Ситроен“, „Мерцедес Б.“, „Фолксваген Транспортер“. За покупката на горивата не се претендира право на приспадане на данъчен кредит, но те представляват разход за дружеството, тъй като съгласно чл. 10, ал. 6 от ЗКПО за доказването им се изисква само и единствено касова бележка от касов апарат. В конкретния случай [фирма] разполага с изискуемите от закона документи, доказващи разход съгласно чл. 10, ал. 6 от ЗКПО. Предвид това разходът е обоснован.

Върху този разход се дължи данък. Действително в ЗВР по делото от 30.06.2015г. и от 31.03.2015г. не е посочено, че данъкът е по чл. 204, т.3 от ЗКПО. Този данък не е корпоративен, а данък върху разходите, но предвиден в ЗКПО, поради което съдът намира, че правилно е възложена ревизия на дружеството за установяване на задължения по ЗКПО. Видно от процесуалното поведение на ответника същият не изпълни дадените указания на съда от 20.12.2016г. да попълни адм. преписка с фактурите, които са цитирани в РД, с които е закупувано гориво за автомобилите на дружеството от 2012г. до 2014г.. Не се спори поради това, а последното обстоятелство е описано в ДР, че жалбоподателят е закупувал гориво с фактури от лист 16 до 21 и на лист 28 от РД /определение на съда от о.с.з. на 20.12.2016г. –лист 370 от втори том на делото/. Поради това съдът намира и, че не са верни изводите на ответника, че липсват документи, които да обосноват разходите на жалбоподателя за гориво за периода 2012г. – 2014г. вкл. За да бъдат признати разходите, свързани с експлоатацията на превозното средство при извършване на основната дейност, следва да бъде доказано реалното им използване за работата на дружеството. Документирането и отчитането на разходите за експлоатация на автомобили трябва да стане с оглед приложимия СС 2 „Отчитане на стоково-материалните запаси”. Основен счетоводен принцип е документалната обоснованост на стопанските операции /чл. 4, ал. 3 от ЗСч/, който в този случай се обвързва с видовете документи, опосредстващи отчитането на разходите за експлоатация на автомобили. Ревизиращите правилно приемат, че когато с автомобилът се осъществява управленска дейност, съгласно чл. 204, т. 3 от ЗКПО разходите, свързани с експлоатацията му, подлежат на облагане с данък върху разходите. Формирането на данъчната основа е регламентирано в чл. 215. ал. 1 от ЗКПО и това са начислените през календарния месец разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства, намалени с начислените приходи от застрахователни обезщетения, свързани с превозното средство, до размера на извършените разходи за ремонт, за които се отнася обезщетението.

Ако с превозните средства се извършва едновременно дейност по занятие /основна дейност/ и управленска дейност, при определяне на данъчната основа е приложима разпоредбата на чл. 215. ал. 2 от ЗКПО, съгласно която разходите за експлоатация се отнасят към управленската дейност на база на изминатите за тази дейност километри през текущия месец.

Върху така определената данъчна основа за данъка върху разходите по чл. 204, т. 3 от ЗКПО се прилага данъчна ставка в размер на 10 на сто съгласно чл. 216 от ЗКПО. Данъкът върху разходите се декларира с годишната данъчна декларация и се внася до 31 март на следващата година видно то текста на чл. 217, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО. Разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляване и не формират данъчна временна разлика по реда на глава осма от ЗКПО. Данъкът е окончателен /чл. 206, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО/.

В ЗКПО е предвидена и легална дефиниция на понятието „Разходи за

поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства” - §1. т. 39 от ДР на ЗКПО. Свързаните с превозни средства разходи, които не са изрично посочени в дефиницията на понятието, дадена в т. 39 от §1 на ДР от закона, не подлежат на облагане с алтернативен данък. Такива са, например, разходите за амортизации, за застраховки, винетки, и пр.

За целите на облагането по чл. 204, т. 3 от ЗКПО следва да се има предвид разпоредбата на чл. 10. ал. 6 от ЗКПО в сила от 08.03.2013 г., съгласно която документална обосновааност за разходите по чл. 204. т. 1 и 3. обложени с данък върху разходите, е налице и когато те са документирани само с фискална касова бележка от фискално устройство или с касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност. Разходите по чл. 204. т. 3. обложени с данък върху разходите, се признават за данъчни цели и когато не е издаден пътен лист.

При ревизията е констатирано, че [фирма] е декларирало за 2013 г. данък върху разходите по чл. 204. т. 3 от ЗКПО, а за 2012 г. и за 2014 г. такъв данък не е деклариран и внасян. Видно то Г. за 2012г. жалбоподателят е декларирал в подадената Г. по чл. 92 от ЗКПО счетоводен финансов резултат печалба в размер на 22 215.77 лв., в увеличение на резултата сумата от 10 094.74 лв. и в намаление сумата от 32 310.51 лв. Д. финансов резултата е 0 както и задължения за данък по ЗКПО също в размер на 0,00лв.

С РА е извършено допълнително преобразуване в посока увеличение със сумата от 12 002,46 лв. и в посока намаление със сумата от 11 461,46 лв.

Сумата от 12 002.46 лв., посочена в увеличение, включва отчетени в нарушение на счетоводното законодателство разходи в размер на 11 476,00 лв. по фактури от [фирма], отчетен разход в размер на 370,04 лв. за автомобили, използвани за управленска дейност и необложени по чл. 204, т. 3 от ЗКПО и отчетен разход за амортизации на същите автомобили в размер на 156,24 лв. В намаление на счетоводния финансов резултат са признати по реда на чл. 54. ал. 1 от ЗКПО отчетени амортизации в размер на 10 094,74 лв. и загуби за приспадане от предходни години в размер на 33 677.23 лв. по реда на глава единадесета от ЗКПО.

С оглед обстоятелството, че през 2012 г. дружеството не е декларирало данък върху разходите по чл. 204, т. 3 от ЗКПО съдът счита, че с РА правилно и законосъобразно е извършено преобразуване на финансовия резултат в увеличение със сумата от 11 476,00 лв. по фактури от [фирма] и отчетен разход в размер на 370.04 лв. за автомобили, използвани за управленска дейност и неправилно е извършена корекция в увеличение със сумата от 156,24 лв. за разхода за амортизации за същите автомобили. Допълнително извършената корекция в намаление на финансовия резултат е правилна.

С РА счетоводният финансов резултат за 2012 г. е следвало да бъде коригиран в увеличение общо със сумата от 11 846,04 лв.. в т. ч. 11 476,00 лв.

по фактури от [фирма] и отчетен разход в размер на 370,04 лв. за автомобили, използвани за управленска дейност, а преобразуването в намаление е правилно. Д. финансов резултата правилно е определен от решаващия орган като печалба в размер на 384,58 лв., а задължението за корпоративен данък - в размер на 38.46 лв.

С подадената Г. по чл. 92 от ЗКПО за 2013 г. ревизираното дружество е декларирало данък върху разходите по реда на чл. 204, т. 3 от ЗКПО в размер на 889.40 лв., определен върху данъчна основа от 8 894.00 лв. Съдът намира, че органите по приходите правилно са приели, че предвид декларираните в дневниците за покупки фактури с предмет гориво и други експлоатационни разходи за автомобили без право на данъчен кредит, реалният размер на разходите, свързани с автомобили, които се използват за управленски дейности или за цели, несвързани с дейността на дружеството попадат в ограничителната хипотеза по чл. 70 от ЗДДС. Въз основа на извършената съпоставка е налице разлика в размер на 984.36 лв. за отчетени разходи за леки автомобили, за които следва да се приеме, че не са документално обосновани.

С РА в частта за корпоративен данък за 2013 г., е извършено допълнително преобразуване на финансовия резултат в увеличение на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сумата от 10 885.88 лв. След задълбочен анализ на изложеното в РД настоящата инстанция установи, че в тази сума са включени 9 901.52 лв., представляващи разходи за амортизации за автомобил. Използвани за осъществяване на управленска дейност и 984.36 лв., представляваща разликата между установения размер от 9 878,36 лв. на разходи за автомобил по фактури за покупка на гориво и гуми, декларирани в дневниците за покупки по ЗДДС без право на данъчен кредит и декларирани от дружеството разходи за автомобил, обложени по чл. 204, т. 3 от ЗКПО в размер на 8 894.00 лв. Установява се, че с РА е прието, че действителният размер на разходите за автомобил за управленски нужди за 2013 г. е този, определен въз основа на данните от дневниците за покупки по ЗДДС, съгласно декларирани фактури без право на данъчен кредит на чл. 70 от ЗДДС. Констатирано е, че дружеството е декларирало разходи по чл. 204, т. 3 от ЗКПО в по-малък размер, съответно с разликата на необложениите разходи от 984.36 лв. следва да се извърши увеличение на финансовия резултат със сумите, тъй като разходите за управленска дейност са документално обосновани. От обстоятелството, че дружеството е декларирало в дневниците по ЗДДС покупки, чиито предмет е свързан с експлоатацията на превозно средство, и за тези покупки не е ползвано правото на данъчен кредит, следва да се приеме, че тези разходи се отнасят до собствен лек автомобил, а не нает. От представената при ревизията справка №2 за налични превозни средства и счетоводни регистри е видно, че дружеството е декларирало следните превозни средства: автомобил „Фолксваген Поло“-придобит през 2014 г., автомобил „Ситроен“, автомобил „Мерцедес Б.“-придобит през 2014 г. и втори автомобил „Фолксваген Транспортер“. т. е. през 2013 г. дружеството е

разполагало с два леки автомобили, а през 2014 г. с 4 автомобили.

За разликата от 984.36 лв. необложени разходи по чл. 204. т. 3. следва да се извърши преобразуване на финансовия резултат, като същите бъдат включени в ГДО. По отношение на включените суми за амортизации органите по приходите неоснователно са извършили увеличение на счетоводния финансов резултат в противоречие на даденото определение в §1, т. 39 от ДР на ЗКПО за разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства. В този смисъл фактическите установявания и формираните въз основа на тях правни изводи на решаващия орган, са правилни. В този смисъл съдът намира, че за 2013 г. и 2014 г. следва да се извърши допълнително корекция в увеличение на счетоводния финансов резултат единствено със сумите, отчетени като разходи за автомобили, използвани за управленски дейности, за които е налице документална обосновааност, но не са декларирани по реда на чл. 204, т. 3 от ЗКПО, като в тези разходи не следва да се включват разходите за амортизации на автомобилите. Ревизираното дружество е декларирало по реда на чл. 54. ал. 1 и чл. 54, ал. 2 корекция на финансовия резултат със сумите на отчетените амортизации като цяло. След корекцията на финансовия резултат за 2013 г. данъчен финансов резултат е печалба в размер на 16 122.08 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 1 612.21 лв. За 2014 г. декларирания счетоводен финансов резултат следва се преобразува допълнително в увеличение със сумата от 13 068.51 лв.. представляваща отчетени разходи за автомобили, за които е налице документална обосновааност, но не са декларирани по реда на чл. 204. т. 3 от ЗКПО и със сумата от 28 200.00 лв., представляващи отчетени разходи по фактури от [фирма] и на основание чл. 26. т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 2. т. 4 от ЗКПО със сумата от 29 400.00 лв., представляващи отчетени разходи по фактури от [фирма]. След корекцията на финансовия резултат за 2014 г. следва да се установи данъчен финансов резултат печалба в размер на 64 557.13 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 6 455.71 лв.

С РА е извършено увеличение на финансовия резултат общо със сумата от 41 246.85 лв. и е формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 35 135.47 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 3 513.55 лв. На осн.чл.155, ал.4 от ДОПК, правилно решаващият орган е приел, че РА следва да бъде потвърден в частта за корпоративен данък за 2014 г., независимо, че с решението на директора на ДОДОП, е установен по-голям размер на данъка.

Относно фактурите издадени от тримата доставчици на жалбоподателя, съдът приема за установено, а това са и фактическите констатации на ревизиращите, че същите не отразяват реално осъществени доставки. В тази си част РА не е оспорен и по отношение на непризнаване правото на данъчен кредит по доставките на [фирма], [фирма], [фирма]. В тази си част ревизионният акт е стабилен административен акт и съдът възприема фактическите констатации в акта. Видно от текста на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, действащ към датата на установяване на този факт, счетоводен разход се

признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Съгласно чл. 16. ал. 2, т. 4 от ЗКПО за отклонение от данъчното облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. В чл. 26 от ЗКПО са регламентирани разходите, които не се признават за данъчни цели. Съгласно т. 1 от същата разпоредба не се признават за данъчни цели разходи, несвързани с дейността, а съгласно т. 2 - разходи, които не са документално обосновани.

Според ССЕ и РА, РД процесни за делото, за отчетените разходи по фактурите на тези трима доставчици, не е налице документална обоснованост по смисъла на ЗСч, тъй като фактурите не отразяват вярно и точно документираната стопанска операция, което е в нарушение на изискванията на ЗСч.

В този смисъл извършеното допълнително преобразуване на счетоводния финансов резултат в увеличение за 2012 г. със сумата от 11 476.00 лв., представляваща отчетени разходи по фактури от [фирма], за които не е налице документална обоснованост, съдът намира, че правилно е сторено от приходната администрация и на осн. чл. 26. т. 2 от ЗКПО. Нормата на чл. 26. т. 2 във връзка с чл. 16. ал. 2. т. 4 от ЗКПО се прилага и относно допълнително извършеното преобразуване на финансовия резултат за 2014 г. със сумата от 28 200.00 лв. за отчетените разходи по фактури от [фирма] и в размер на 29 400.00 лв. и по фактури от [фирма]. Съдът намира, че за 2013 г. данъчният финансов резултат следва да бъде определен, като се извърши допълнителна корекция в увеличение по реда на чл. 204, т. 3 от ЗКПО, ред в ДВ до изм. бр. 78 от 2015г. със сумата от 984.36 лв., представляваща разходи за автомобили, за които не е налице документална обоснованост. В намаление на счетоводния финансов се включва декларираното от дружеството приспадане на загуба от предходни периоди 2010 г. и 2011 г., тъй като то е приспаданото с РА в резултата за 2012 г. или в намаление следва да участва сумата от 24 953,75 лв. В случая следва да се съобрази и относимата практика на С., в която е трайно възприето разбирането, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци (Решение от 13 декември 1989 г., Г. Н. (С-342/87, Р., стр. 04227) и Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. B. и M. S. срещу F. E. (С - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973), и не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени /арг. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/. Това разбиране е съответно и на актуалната практика на С. в решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и решението по дело С-285/11. Твърдението на жалбоподателят, че не е налице документална обоснованост по тези фактури е неоснователно. Правилно е приложена и разпоредбата на чл. 26, т. 2 ЗКПО, според която не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В чл. 10, ал. 1 ЗКПО е

регламентирано, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първични счетоводни документи по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващи вярна стопанска операция, какъвто не е настоящия случай. Освен това констатацията, че липсват доказателства за реално осъществяване на процесните доставки предполага и прилагането на разпоредбата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 ЗКПО. В този смисъл Решение № 13339 от 07.12.2016 г. по адм. д. № 9229/2015 г., VIII отд. на ВАС. Фактът, че декларираният начислен ДДС не търпи корекция с издадени по отношение на част от доставчиците РА, е неотносим към правото на приспадане на ДК от получателя. Съгласно т. 46 от решение на С. от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 [фирма] в случаите на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема доставка двете страни не се третират непременно еднакво. В този аспект разпоредбата на чл. 4, ал. 3 от ЗСч въвежда принципа за документална обоснованост, който очевидно е различен по същността си от принципа за съпоставимост на приходите и разходите. За целите на ЗКПО липсата на доказателства, че записаната в първичните счетоводни документи стопанска операция не е извършена реално от посочения в тях доставчик правилно е приета като основание за корекция на финансовия резултат. Така напр. са и мотивите на Решение № 12659 от 25.11.2015 г. по адм. д. № 13868/2014 г., I отд. на ВАС. Установените задължения на жалбоподателя по [ЗКПО](#), са свързани с преобразуване на финансовия резултат с непризнати разходи по процесните фактури, по които е отказан данъчен кредит с твърдение за неотразяващи реални стопански операции.

Д. орган с мотивите на РА по [ЗДДС и в следствие с решението на директора на Дирекция „ОДОП“](#), правилно е извършил корекции на финансовия резултат на основание [чл. 26, т. 2](#), вр. [чл. 10, ал. 1 от ЗКПО](#) за 2012-2014 година. Съгласно цитираната разпоредба от [ЗКПО](#), не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на закона. Разпоредбата на [чл. 10, ал. 1 от ЗКПО](#) гласи, че 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. Затова установеното задължение за корпоративен данък за 2012 г. в е в размер на 38,46 лв., установеното задължение за корпоративен данък за 2013 г. е в размер на 1 612.21 лв., а за 2014г. в размер на 3 513.55 лв. С оглед проверката, която съдът извършва на осн.чл. 160 от ДОПК, намира, че обжалваният РА, потвърден, респ. изменен с решението на директора на Дирекция „ОДОП“ № 1959 от 23.12.2015г., е издаден от компетентен административен орган, в предвидената от закона форма, не са налице съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаването му, спазен е материалния закон на ЗКПО, в относимите редакции към момента на възникване на задължението за облагане с данък по чл. 204, т.3 от ЗКПО, актът е съобразен с целта на закона.

Поради това жалбата на дружеството е неоснователна и като такава следва

да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на спора на ответника се следват разноски за юрисконсултско възнаграждение за един юрисконсулт по делото. На осн. чл.161, ал.1, предл. 2 от ДОПК същите възлизат на 400лв.

Воден от горното, съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ подадената жалба от [фирма], ЕИК БУЛСТАТ[ЕИК], против РА № Р-22221715002138-091-01 / 15.10.2015 г., издаден от Б. Н. Н.- началник сектор „Ревизии“ възложил ревизията и А. Г. Ч. главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, който е потвърден и изменен с Решение № 1959/23.12.2015 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, в частта по установените данъчни задължения по ЗКПО за 2012 г данък в размер на 38,46 лв., за 2013 г. данък в размер на 1 612.21 лв., за 2014г. данък в размер на 3 513.55 лв., ведно с лихвите върху тези главници.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК БУЛСТАТ[ЕИК] на осн.чл.161, ал.1, изр.2 от ДОПК да заплати на Дирекция „ОДОП“, разноски в размер на 400лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14 - дневен срок от съобщението до страните, че е изготвено.

СЪДИЯ: