

РЕШЕНИЕ

№ 27837

гр. София, 20.08.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав, в
публично заседание на 13.02.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **9944** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Производството е образувано по жалба на „Ауто Лимо Трейдинг“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. Б, ет. 7, ап. 19, представлявано от Е. Р., чрез адв. Л. Т. и адв. С. И. срещу Ревизионен акт РА № Р-22220220001020-091-001 от 10.06.2022 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, й Д. С. С., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., ръководител на ревизията, в потвърдената му част с Решение № 1526/23.09.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата е посочено, че РА е незаконосъобразен и необоснован, постановен при допуснати съществени противоречия с материалния и процесуалния закон. Сочат се аргументи за неприложимост на чл. 27 ал.6 от ЗДДС и неправилно определяне на данъчните основи на доставки по чл. 9 ал.1 т.3 от ЗДДС. Твърди се липса на доказване от страна на органа на извършени доставки по реда на чл. 9 ал.3 т.1 от ЗДДС- не е доказано кои лица са ползвали автомобилите, на кои дати, за какви периоди, в какво се е състояло ползването, както и че нормата на чл. 25 ал.3 т.7 от ЗДДС не е приложена. Изтъква, че промяната в километропоказателите на МПС-тата не е основание да се приеме, че същите са използвани за лични цели. Сочи, че представителят на дружеството не може да управлява автомобилите, поради което е ангажирал други лица, които да осъществят преминаване на годишните технически

прегледи, а лицето Е. Й., санкционирано по ЗДвП, е застрахователен брокер и е шофирал автомобила за застрахователни цели. Изтъква аргументи относно два от притежаваните от дружеството автомобили- Ламбургини Х. и Ф. 458. Развиват се подробни аргументи за неправилно прилагане на чл. 27 ал.6 от ЗДДС при определяне на данъчната основа на доставките, въпреки, че органът е приел, че тази норма не е приложима. Противоречия според жалбоподателя се откриват и в частта по ЗКПО, като според органа не следва да се начисляват амортизации на автомобилите, тъй като те не са използвани в развиваната от дружеството дейност, не носят икономическа изгода и на осн. чл. 58 и 59 от ЗКПО начислените данъчни амортизации не се признават за данъчни цели. В тази връзка се изтъква, че не е наличен непрекъснат период от 12м. , през който автомобилите не са били използвани за икономическата дейност на дружеството и разпоредбата на чл. 59 от ЗКПО не е приложима. Изтъква конкретни аргументи относно ползването на автомобили Ламбургини Х. и Ф. 458. Сочи, че в РА е направен извод за датите на въвеждане в експлоатация на автомобилите, поради което изводът, че ДМА не са въведени в експлоатация не е подкрепен от доказателствен материал.

Моли съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. И., която поддържа жалбата, претендира разноски по представен списък.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), чрез процесуалния си представител юлк. В., оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Своевременно претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 6491,66лв, посочен в писмени бележки.

В писмените бележки моли и за отмяна на хода по същество на делото, с цел представяне на доказателства и прилагането им към делото. Искането съдът счита за неоснователно, доколкото прилагането на застрахователните полици на автомобилите не са източник на доказателства относно предназначението и ползването на автомобилите. Още повече, че тези доказателства би следвало да са събрани в хода на ревизионното производство, в случай че органът ги счита за такива от изключително значение за правилното решаване на спора.

СГП, редовно призована, изразява становище за законосъобразност на оспорвания ревизионен акт и моли за потвърждението му.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено от фактическа страна следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, възложена със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220220001020-020-001 от 24.02.2020г., връчена по електронен път на 25.02.2020 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповедта е изменена със ЗИЗВР № Р-22220220001020-020-002 от 22.05.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220220001020-ЗИД-00 от 15.07.2020 г., ЗИЗВР № Р- 22220220001020-

020-003 от 16.07.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220220001020-ЗИД-002 от 22.10.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220220001020-020-004 от 22.10.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220220001020-ЗИД-003 от 16.12.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220220001020-020-005 от 16.12.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220220001020-020-006 от 06.01.2021 г.

Предметът на ревизията обхваща задължения по ЗДДС за периода от м. 12.2014 г. до м. 31.01.2020 г. и задължения по ЗКПО за данъчните периоди от 01.01.2014г. до 31.12.2019г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад РД № Р- 22220220001020-092-001 от 02.03.2022 г., връчен електронно на 14.03.2022г. Дружеството е депозирано писмено възражение срещу направените в РД констатации. Възражението е прието за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Ревизията е приключила с издаване на процесния РА №Р-22220220001020-091-001от 10.06.2022 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, й Д. С. С., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., ръководител на ревизията на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е електронно на 05.07.2022 г. Установени са задължения по ЗДДС в общ размер на 130 120,23 лв. за периода от м. 12.2014 г. до м. 11.2018 г. и от м.01.2019 г. до м. 12.2019 г. в размер на 83 514.08 лв. и начислени лихви за забава в размер на 46 606,15 лв. и са извършени корекции на декларирания данъчен финансов резултат по ЗКПО за данъчните периоди 2014г., 2015г., 2016г., 2017г., 2018г. и 2019г.в посока увеличение, вследствие на което е намалена декларираната от дружеството данъчна загуба със сумата от 487 830,80лв.

В хода на ревизията са връчени искания за представяне на документи и обяснения от задълженото лице, присъединени са документи от две други контролни производства на дружеството, извършени са насрещни проверки, изготвени са искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, извършен е преглед на място на оригинални счетоводни и търговски документи на дружеството.

Извършена е насрещна проверка на С. А. Р., ЕГН [ЕГН]. Б. А. Р., ЕГН [ЕГН], А. Б. Р., ЕГН [ЕГН], Е. С. Р., ЕГН [ЕГН] и Е. Л. Й., ЕГН [ЕГН]; изискани са документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, от Столична община, СДВР и ИА „Автомобилна администрация“.

Установено е, че за процесните периоди от 01.12.2014- 31.01.2020г. дружеството е собственик на 8 автомобила – М. ГЛК 220 Блутек 4Матик, М. А45 А. 4Матик, Волво ХЦ60, А. АЗ Спортбек, БМВ 525Д, Ламборджини Х., БМВ 120Д Х-Д. и М. ГЛК220 ЦДИ 4Матик, придобити чрез В./вътреобщностно придобиване/ като дружеството е ползвало данъчен кредит за закупуването им. През ревизираните периоди – 01.12.2014-31.01.2020г. процесните автомобили са отдавани под наем за много кратки периоди от време, т.е през по-голямата част от времето не са използвани за дейността на дружеството и не са носили приходи. Липсват данни автомобилите да са използвани за друга дейност на дружеството.

Установени са наеми на автомобилите, както следва:

М. ГЛК220- за 30 дни,

М. А45 А. –за 20 дни,

Волво ХС60 –за 77 дни,

А. АЗ Спортба – за 45 дни,

БМВ 525Д – за 8 дни,

Ламборджини Х. – за 26 дни,

БМВ 120ДХ –за 44 дни,

М. ГЛК 220 – за 2 дни.

От протоколи за технически преглед на автомобилите се установява пробегът на всеки от тях

/таблица на стр. 42 и 43 от РА/ като повечето автомобили са изминали около 10 000км. на година. При извършена съпоставка между изминатите километри и дните, през които автомобилите са отдавани под наем е формиран извод, че те са използвани не само за икономическата дейност на дружеството, а и за лични нужди на собственика или други лица, т.е. налице е доставка по чл. 9 ал. 3 т.1 от ЗДДС за дните, през които автомобилите не са отдавани под наем. Данъчната основа на тези доставки е определена по реда на чл. 27 ал.2 и ал.6 от ЗДДС, като подробни изчисления са поместени на стр. 52-69 от РА.

Въз основа на изложените и на осн.чл. 86 ал.2, чл. 9 ал.3т.1 и чл. 25 ал.3 и ал.6, чл. 27 ал.2 и ал.6 от ЗДДС за отделните данъчни периоди е начислен ДДС в общ размер от 83 514,08лв.

По ЗКПО се установява, че за ревизираните периоди от 2014-2019г. дружеството притежава 16 МПС: БМВ 120ДХ, Порше 911, Тарга4, БМВ 320 ДХ, А. Кю 8, А. АЗ, М. А. ГТ-Р., Мотоциклет В. ГТС, Мотоциклет КТМ 450, М. ГЛК 220 Блутек, Мотопед БМВ 1200ГС, Волво ХЦ60, БМВ 525 ДХ, Мотоциклет В. ГТС 300, Ламбургини Х., Мотоциклет В. ГТС300 и М. ГЛК 220 ЦДИ.

През 2014г. приходи са отчетени само от два актива, амортизации са начислени на 12 актива. За 2015г. са отчетени приходи от четири актива, амортизации са начислени на 12 актива, за 2016г. – приходи са отчетени за два актива, амортизации са начислени на 9 актива, за 2017г.- са отчетени приходи за 4 актива, амортизации са начислени за 10 актива, за 2018г- приходи са отчетени за 4 актива, амортизации са начислени за два актива, за 2019г.- са отчетени приходи за 3 актива, амортизации са отчетени на 9 актива./стр. 19-35 от РА/

Относно задълженията по ЗКПО, е прието, че за активите, които през съответния годишен данъчен период не са отдавани под наем /не са формирали приход/, начислените данъчни амортизации не са основателни по аргумент от нормите на чл. 52, чл. 54, чл. 55, чл. 58 и чл. 59 от ЗКПО. Посочено е, че активите, които не са носили икономическа изгода не са въведени в експлоатация, поради което за същите се следва да се начисляват данъчни амортизации /чл. 58 ал.1 от ЗКПО/. Прието е, че начисляването на данъчни амортизации се преустановява, когато съответният актив временно не се използва /не носи икономическа изгода/ през период, по-дълъг от 12 месеца. /чл.59 ал.1 от ЗКПО/

Поради това с РА не са признати начислени от жалбоподателя данъчни амортизации по данъчни периоди, както следва: за 2014 г. в размер 143 890,30 лева; за 2015 г. в размер на 91 938,05 лева; за 2016 г. в размер на 46 300,03 лева; за 2017 г. в размер на 95 195,21 лева; за 2018 г. в размер на 23 914,10 лева и за 2019 г. в размер на 49 093,14 лева.

Отделно от това, за данъчен период 2015 г. е установено, че жалбоподателят е начислил данъчна амортизация за Ламборджини Х. в размер на 84 317,68лв. Данъчната амортизируема стойност на актива е 374 541,45лв., а този актив попада в група V на данъчните амортизируеми активи, при което нормата е в размер на 25% /чл.55 ал.1 и ал.2 от ЗКПО/, поради което е изчислена данъчна амортизация за актив, автомобил Ламборджини Х., в размер на 46 817,68 лв., тоест 37 500,00 лв. по- малко от отчетената от жалбоподателя.

По данъчни периоди декларираните ДФР и техните корекции са, както следва:

За 2014 г. от дружеството е деклариран ДФР-загуба в размер на 168 337,03 лева. С РА е извършено увеличение на ДФР по повод непризнати разходи за амортизации на активи със сумата от 143 890,30 лева. Установен е ДФР-загуба в размер на 24 446,73 лева.

За 2015 г. от дружеството е деклариран ДФР-загуба в размер на 281 363,96 лева. С РА е извършено увеличение на ДФР по повод непризнати разходи за амортизации на активи със сумата от 91 938,05 лева. Извършено е увеличение на ДФР по повод коригиран размер на отчетена амортизация на автомобил Ламборджини Х.-37 500.00 лева. Установен е ДФР-загуба в размер на 151 925,91 лева.

За 2016 г. от дружеството е деклариран ДФР-загуба в размер на 46 017,44 лева. С РА е извършено увеличение на ДФР по повод непризнати разходи за амортизации на активи със сумата от 46 300,03 лева. Установен е ДФР-печалба в размер на 282,59 лева. С РА е приспадната формирана данъчна загуба от минали години в размер на 282,59 лева.

За 2017 г. от дружеството е деклариран ДФР-загуба в размер на 127 368,68 лева. С РА е извършено увеличение на ДФР по повод непризнати разходи за амортизации на активи със сумата от 95 195,21 лева. Установен е ДФР-загуба в размер на 32 173,47 лева.

За 2018 г. от дружеството е деклариран ДФР-печалба в размер на 12 072,82 лева. Ревизираното дружество е приспаднало формирана данъчна загуба от предходни години в размер на 12 072,82 лева. В резултат не е деклариран дължим корпоративен данък. С РА е извършено увеличение на ДФР по повод непризнати разходи за амортизации на активи със сумата от 23 914,10 лева. Приспадната е формирана данъчна загуба от минали години в размер на 35 986,92 лева.

За 2019 г. от дружеството е деклариран ДФР-загуба в размер на 47 704,60 лева. С РА е извършено увеличение на ДФР по повод непризнати разходи за амортизации на активи със сумата от 49 093,14 лева. Установен е ДФР-печалба в размер на 1 388,54 лева. С РА е приспадната формирана данъчна загуба от минали години в размер на 1 388,54 лева.

Видно от гореизложеното с РА не са установени задължения за внасяне на корпоративен данък, но са увеличени ДФР за процесните периоди, което води до коригиран размер на данъчна загуба, а именно - ДФР за шестте периода общо- 487 830,80лв. Тази данъчна загуба може да се приспадне за следващи данъчни периоди.

В хода на обжалването по административен ред е произнесено Решение №1526/23.09.2022г. на директора на ОДОП.

С Решението, решаващият орган отменя РА в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 12.2014 г. до м. 12.2015 г. и потвърждава в останалата му част / относно установените задължения по ЗДДС за периода от м. 01.2016 г. до м. 11.2018 г. и от м. 01.2019 г. до м. 12.2019 г., както и в частта на извършеното увеличение на данъчния финансов резултат по ЗКПО за данъчните периоди от 2014 г. до 2019 г. / по следните съображения:

По възраженията, свързани със ЗДДС решаващият орган сочи, че по отношение на периода м.12.2014г.-01.2020г. притежаваните 8 автомобила от жалбоподателя са били отдавани под наем за определени периоди, но съгласно разпоредбата на чл. 9 ал.3 т.1 от ЗДДС възмездна доставка на услуга е и тази, при която се предоставя услуга за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите т.е за цели различни от независимата икономическа дейност на задълженото лице, при извършването на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит. В конкретния случай този извод се налага при съпоставка на броя дни, през които автомобилите са отдавани под наем и изминатите километри на година. Автомобилите са ползвани от дружеството най-малко 4 години, а са отдавани под наем най-дълго за 77 дни /за Волво ХС60/ т.е ползвани са основно за дейност, различна от стопанската такава на дружеството. Според решаващия орган не е налице едновременно ползване на автомобилите за дейността на дружеството и за лични нужди, тъй като ясно се разграничават дните през които автомобилите са отдавани под наем и следователно разпоредбата на чл. 27 ал.6 от ЗДДС е неприложима. Ето защо с РА е начислен ДДС само за дните, през които те не са отдавани под наем, а като данъчна основа е използвана начислената данъчна амортизация на тези вещи, което според органа е правилния подход. Относно данъчната основа е приложима нормата на чл. 27 ал.2 от ЗДДС в редакцията, приложима до 01.01.2016г. и след това т.е до 01.01.2016г. законът постановява, че ДО на услугите

представлява сумата на направени разходи, свързани с извършването ѝ, а според следващата редакция – амортизацията е част от данъчната основа, върху която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит. Следователно до 01.01.2016г. ДО не може да се формира на база отчетените амортизации, както погрешно е направено с РА. Ето защо за данъчни периоди 01.12.2014г. до 01.12.2015г. РА е отменен и върнат за нова ревизия, за останалите периоди от м. 01.2016г.-м. 11.2018г. и от м.01.2019г. до м. 12.2019г. е потвърден.

Относно установените задължения по ЗКПО е прието, че действително не следва да се начисляват данъчни амортизации на автомобилите за периода, за който същите не са отдавани под наем и следователно не са формирали приход. Данъчната амортизация по съществото си е признаване на разход за част от стойността на придобит актив, но този актив следва да формира приход, пряко или косвено. Органът признава, че дейността по отдаване на наем изисква наличието на автомобили в готовност, но разпоредбата на чл. 59 от ЗКПО изисква ако е налице готовност, но без реализирани приходи в продължение на 12м., то данъчна амортизация не се признава до момента на следващия реализиран приход, а разходите за тези ДМА под формата на амортизации ще се признаят в последващи данъчни периоди до изчерпване на данъчната амортизационна стойност на актива. Относно твърдението на жалбоподателя, че автомобилите могат да бъдат продадени, то тогава следва да се приеме, че те се държат като стока и като такива не подлежат на амортизация. Относно автомобил Ламборджини Х. сочи, че актива попада в група V на данъчните амортизируеми активи, при което данъчната амортизируема норма е в размер на 25% съгласно чл. 55 ал.1 и ал.2 от ЗКПО, амортизацията се изчислява на 46 817,68лв., а не както е посочил жалбоподателя в размер на 84 317,68лв.

В заключение сочи, че с оспорвания РА са извършени корекции на декларираните от дружеството амортизации при стриктно спазване на разпоредбите на ЗКПО, поради което е потвърден в тази му част.

Не са установени задължения за корпоративен данък, но са увеличени ДФР, което води до коригиран размер на данъчна загуба, която може да бъде приспадната за следващи данъчни периоди.

В хода на настоящето съдебно производство е получена информация от СДВР, отдел ПП относно СУМПС на Е. С. Р., което е било валидно до 14.02.2012г. и със статус изтекъл срок, няма данни Р. да е подавала документи за подновяване на свидетелството за правоуправление на МПС.

В хода на съдебното обжалване на РА е допусната и изготвена съдебно-счетоводна - оценителна експертиза, както и две допълнителни заключения изготвени от същото вещо лице, Е. Т..

Вещото лице е направило следните изводи и изчисления:

По таблици е посочило за всеки данъчен период кои автомобили е притежавало дружеството, същите са заведени като амортизируеми ДМА по сметка 205 „Автомобили“, изготвени са данъчни амортизационни планове /ДАП/за процесните периоди, в които е вписана дата на въвеждане в експлоатация като е посочен месец /л.6 от експертизата/. Не са представени нарочни документи, от които да е видно кога са въведени в експлоатация, освен датите в ДАП. Дружеството не е извършвало консервация на процесните МПС съгласно Счетоводен стандарт №4 „Отчитане на амортизацията“. Съгласно СС №16 икономическа изгода е постигане пряко или косвено в хода на употребата на ДМА на увеличение на приходите, намаление на разходите, като активите за да носят икономическа изгода трябва да са придобити и притежавани от предприятието, като притежанието е правото на предприятието да получава очакваните икономически изгоди от ДМА, в това понятие се включва и „бъдеща икономическа изгода“ от използването или освобождаването от ДМА, което да допринесе за потока от парични средства или парични еквиваленти към предприятието.

Вещото лице е анализирано договори за отдаване под наем, фактури, хронологични счетоводни разпечатки по години на сметка 702 „Приходи от услуги“, изготвило е таблици по години за всеки от автомобилите и периода на отдаване под наем, както и периодите на непрекъснато неползване за поне 12м. Посочени са МПС които съгласно ДАП са въведени в експлоатация, но за тях не се установяват дни за ползване /л.18/ Освен договорите за отдаване под наем на МПС, не са налице други документи за използване на МПС-тата за икономическата дейност на дружеството. При отписване на активите: мотоциклет Пиаджо Б. 350 (продаден през 2015г.), BMW Mini (продадено през 2016г.), М. GLK 220 и за М. GLK 220 (продадени през 2018г.), в РА, не се установява преобразуване на данъчния финансов резултат със сумите по чл. 66, ал. 2, в

посока намаление, със данъчната им стойност: 3 645,83лв. за мотоциклет Пиаджо Б. 350, 1403,70лв. за М. GLK 220/2 и 2 806,24лв. за М. GLK 220, BMW Mini данъчната стойност е „0“ лв.

За изброените по-долу МПС, въведени в експлоатация, не се установяват дни на ползване:

- BMW MINI с рег. [рег.номер на МПС] , въведено в експлоатация на 01.03.2012г. и продадено през м. 03.2016г.;
- Мотоциклет AD200 S., без регистрационен номер, въведен в експлоатация на 01.10.2012г.;
- М. Б. PKW с рег. [рег.номер на МПС] , въведен в експлоатация на 01.10.2014г.;
- Мотоциклет KTM 450, въведен в експлоатация на 01.11.2018г.;
- PKW BMW 320D без номер, въведен в експлоатация на 01.09.2019г.;
- Мотоциклет V. G., без номер, въведен в експлоатация на 01.10.2019г.

На въпроса вещото лице да определи ДО , съответно дължимото ДДС за всяка доставка на услуга е посочило както следва:

За данъчни периоди от м. 01.2016г. до м. 12.2016г., като съобрази приложимата редакция на чл. 27, ал. 2, обн. ДВ бр. 95/2015г. (в сила от 01.01.2016г.), съгласно която при определяне сумата на направените преки разходи на използваните стоки, които са или биха били дълготрайни активи по смисъла на ЗКПО, ако се използваха в дейността на данъчнозадълженото лице, се взема предвид разход за изхвърлянето им като част от данъчната основа, върху която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит, изчислен за всеки данъчен период по линейния метод за период от 5 години, считано от данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит включително за движими вещи, съответно за период от 20 години - за недвижими вещи;

За данъчни периоди от м. 01.2017г. до м. 12.2019г., като съобрази приложимата редакция на чл. 27, ал. 2, обн. ДВ бр. 97/2016г. (в сила от 01.01.2017 г.), съгласно която при определяне сумата на направените преки разходи, включени в данъчната основа по чл. 27, ал. 2 от ЗДДС за стоки, които са или биха били дълготрайни активи, се взема предвид разход за изхвърлянето им като част от стойността на данъчната основа, за начисления данък върху която е ползван данъчен кредит, изчислен за всеки данъчен период по линейния метод за период от 5 години, считано от началото на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит,

Вещото лице заключава, че в сила от 01.01.2016г. ДО на доставки на услуги по чл. 9 ал.3 т.1 от ЗДДС се определя съгласно новите разпоредби на чл. 27 ал.2 от ЗДДС, а от 01.01.2017г. –съгласно новото изречение второ от същата разпоредба. Сочи, че чл. 27 ал.2 уточнява само начина на формиране на ДО, а с новата ал.6 се цели пропорционално разпределяне на разходите в зависимост от степента на използване на активите за целите на независимата икономическа дейност и цели, различни от икономическата дейност, т.е пропорционалността на използването е приложима чрез ал.6 на чл. 27 от ЗДДС. Вещото лице не може да отговори на неясно зададения въпрос.

Изготвено е допълнително заключение, което установява, че има отчетени разходи за консумативи, ремонт и застраховки, които не могат да се обвържат с конкретен актив. Не са отчетени разходи за гориво, няма назначен персонал, не са отчитани разходи за възнаграждения на персонал. През процесния период са отчитани разходи за амортизации. Вещото лице е извършило обвързване на всеки един от активите с извършените през процесния период 2016-2019г. преки разходи, вкл. и разходите за изхвърляне на ДМА по данни, изложени от счетоводството на жалбоподателя. Изготвило е таблици за всеки процесен актив, за всеки месец от всяка година с цел установяване на ДО на доставки на услуги по чл. 9 ал.3 т.1 и т.2 от ЗДДС. По този начин е извършило преосчетоводяване на първичните документи, които касат извършени преки разходи по видове леки автомобили. Изчислило е ДДС за всяка процесна година, като е взело предвид приложимите разпоредби на чл. 27 ал.2 от ЗДДС към периода 01.2016-12.2016г. и към 01.2017-12.2019г.

Изготвено е и второ допълнително заключение, изчислително, което установява разлики между стойността на ДДС и изчисленото в РА. В допълнителното заключение е установено 7 178лв. в повече ДДС в сравнение с установеното в РА, като разликите по месеци са посочени в колони с №№ от 4 до 15.

По повод зададен въпрос от жалбоподателя е изготвен втория вариант на заключение, в който вещото лице включва застраховките, заплатени от жалбоподателя, използвайки получените от застрахователите писма, касаещи периода 2016-2019г., но изключва разходите за амортизации. В таблица 17 /л.463 от делото/ е

посочена в обобщен вид разлика от 33 034,74лв. между размера на ДДС, изчислен в РА и този в експертизата, при която са изключени амортизационните разходи и са прибавени застрахователните разходи. Разликата е в по-голям размер в РА със сумата от 33 034,74лв., тъй като органът е взел предвид амортизационните разходи.

Съдът кредитира ССЕ като пълна, компетентна и относима към спора по делото, неоспорена от страните.

Административен съд София-град. III отделение. 62 състав при така установената фактическа обстановка, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което трябва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Относно компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. С. С. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП С. съгласно ЗВР, издадена от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверявателни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II колегия на ВАС.

Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверявателни услуги /ЗЕДЕУУ/ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверявателните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.). Съгласно ал. 2 на посочената норма, писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на чл. 30, ал. 6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпоредбата на чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на

основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ (частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен) може да бъде оспорена по реда на чл. 193 ГПК и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето (органа), сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕУУ, които обосновават извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

Ревизионният акт е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

С потвърдената с Решение № 1526/23.09.2022 г. част от РА № Р-22220220001020-091-001 от 10.06.2022 г., която е и предмет на настоящия съдебен контрол, е увеличен финансовия резултат по ЗКПО за данъчните периоди от 2014 г. до 2019 г. в общ размер на 487 830,80лв., чрез намаление на данъчната загуба на дружеството, както и са установени задължения по ЗДДС за периодите от м.01.2016 до м.11.2018 г. и от м.01.2019 до м. 12.2019 г. в общ размер 47 110,24лв. и лихва за забава в размер на 25 910,63лв., общо 73020,87лв.

Относно съответствието с материалния закон, съдът намира следното:

През ревизираните периоди, основна дейност на „Ауто Лимо Трейдинг“ ЕООД е търговия и отдаване под наем на МПС.

Разпоредбата на чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС, установява фикция, въз основа на която за възмездни доставки се приемат предоставянето на услуги за лични нужди на собственика на данъчно задълженото лице, на негов съдружник, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност на това лице, при извършването на която се използва стока, за която при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит. Визираната норма транспонира чл. 26, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, който също приравнява на възмездна доставка и безвъзмездната доставка на услуга, извършена от данъчнозадълженото лице за цели, различни от икономическата дейност на лицето. При наличие на основанията по чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС следва задълженото лице да състави протокол по чл. 117, ал. 1, т. 3, предл. 3 ЗДДС.

Данъчната основа на възмездните доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 3 ЗДДС се определя съгласно чл. 27, ал. 2 ЗДДС. За ревизираните периоди от 2016 г. приложима е редакцията му от ДВ, бр. 95/2015 г., в сила от 01.01.2016 г., съгласно която при определяне сумата на направените преки разходи на използваните стоки, които са или биха били дълготрайни активи по смисъла на ЗКПО, ако се използват в дейността на лицето, се взема предвид разход за изхвърлянето им като част от данъчната основа, върху която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит, изчислен за всеки данъчен период по линейния

метод за период от 5 години, считано от данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит включително за движими вещи, съответно за период от 20 години - за недвижими вещи. За ревизираните периоди от 2017 г. приложима е редакцията на чл. 27, ал. 2 ЗДДС от ДВ, бр. 97/2016 г., съгласно която при определяне на сумата на направените преки разходи, включени в данъчната основа по чл. 27, ал. 2 ЗДДС за стоки, които са или биха били дълготрайни активи, се взема предвид разход за изхвърлянето им като част от стойността на данъчната основа, за начисления данък върху която е ползван данъчен кредит, изчислен за всеки данъчен период по линейния метод за период от 5 години, считано от началото на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит.

Въпросът дали данъчно задълженото лице е извършило възмездни доставки на услуги при условията на чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС е фактически и подлежи на установяване във всеки конкретен случай. Касае се за начисляване на ДДС, поради което доказателствената тежест за установяване предоставянето на услуги, представляващи възмездни доставки е на органите по приходите. Съгласно решението на Съда на ЕС по дело C-153/11, употребата на включената в стопанските активи на задълженото лице стока за лични нужди или за нуждите на персонала или най-общо за цели, различни от икономическата дейност се приравнява на възмездна доставка на услуги и подлежи на облагане съгласно чл. 26, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, транспонирана с чл. 9, ал. 3 от ЗДДС. В Решението по дело C-118/11, "ЕОН Асет Мениджмънт" ООД, СЕС разяснява, че когато автомобил, дълготраен актив, се използва за целите на облагаеми сделки, ако данъчнозадълженото лице в това си качество придобива този актив и го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, като дължимият при придобиването ДДС подлежи изцяло и незабавно на приспадане. Всяка употреба на този актив за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги /т. 64/.

Спорът между страните се концентрира върху това били ли са използвани автомобилите за цели, различни от стопанската дейност на дружеството.

Не се спори, че автомобилите са придобити чрез В., като ревизираното лице е ползвало данъчен кредит за закупуването им. Страните са съгласни, че липсват данни автомобилите да са ползвани за дейност, различна от отдаването им под наем, т.е. различна от стопанската дейност на дружеството. Не се спори и че автомобилите са използвани, т.е. въведени в експлоатация през ревизираните периоди, като през тези периоди същите са отдавани под наем, за което са представени договори за наем, подробно обсъдени в РА. От извършената съпоставка между километрите, изминати от автомобилите и дните през които са отдавани под наем органът е заключил, че те са използвани и за цели, извън икономическата дейност на дружеството, поради което е налице услуга по смисъла на чл. 9 ал. 3 т. 1 от ЗДДС, като данъчната основа на тези доставки следва да се определи по реда на чл. 27 ал. 2 и ал. 6 от ЗДДС като сума на извършените преки разходи – в случая амортизации, тъй като не са установени други разходи. Въз основа на изложеното и на осн. чл. 86 ал. 2, чл. 9 ал. 1 т. 3, чл. 25 ал. 3 и ал. 6 и чл. 27 ал. 2 и ал. 6 от ЗДДС за отделните данъчни периоди е начислен ДДС общо в размер на 83 514,08 лв., намален с решението на директора на ОДОП за периода м. 12. 2014 г. - м. 12. 2015 г.

Относно ЗКПО е формиран извод, че след като част от притежаваните от дружеството автомобили не са били отдавани под наем, следва, че те не са формирали приход за дружеството и за тези активи не следва да се начислява данъчна амортизация, защото не може да се приеме, че са въведени в експлоатация /чл. 58 ал. 1 от ЗКПО/. Посочено е още, че начисляването на амортизации се преустановява, когато съответния актив временно не се използва и не носи икономическа изгода през период по-дълъг от 12 м. По тези съображения не са признати начислените от жалбоподателя данъчни амортизации и в резултат на това са увеличили данъчния финансов резултат за процесните периоди, без да са установени задължения по ЗКПО. Съдът като съобрази, че с ревизионния акт органите по приходите са начислили допълнителни задължения за ДДС за процесния период, то тяхна е доказателствената тежест, за разлика от случаите, когато ревизираното лице претендира право на приспадане на данъчен кредит.

В конкретния случай съдът намира, че приходните органи не са установили твърдяното от тях обстоятелство, че автомобилите са използвани за лични нужди. В тази връзка жалбоподателят успешно доказва, че управителят на дружеството не разполага с валидно СУМПС, поради което не може и не е управлявала автомобили, собственост на дружеството. Обстоятелството, че автомобилите са представяни

за технически прегледи от други лица, а не от управителя не означава по никакъв начин, че ППС не са използвани за стопанската дейност на дружеството, доколкото обслужването на автомобилите е част от тази дейност. Същият извод се налага и за твърдението, че Е. Й. /застрахователен брокер, с който жалбоподателят има правоотношения/ е санкциониран с АУАН, докато управлявал МПС, собственост на дружеството. Същевременно по делото са събрани доказателства за свързани с дружеството лица и притежаваните от тях лични автомобили през процесните периоди, което изключва нуждата от ползване на тези, собственост на дружеството. Успешно е доказаното и твърдяното от жалбоподателя обстоятелство, свързано с обслужването на двата луксозни автомобили – Ламборджини и Ф., чиито сервизни обслужвания са правени в оторизирани сервизи, извън територията на РБ, което би следвало да се отчете при твърдения за разминаване в километропоказателите и би могло да ги обясни. Установените различия, посочени от приходните органи между километропоказателите и дните, през които автомобилите са отдавани под наем не могат да доведат до извод, че автомобилите не са използвани за икономическата дейност на дружеството, а за лични цели. Следва да се има предвид, че представени от жалбоподателя в съдебното производство доказателства не са оспорени от приходната администрация.

При положение, че безспорно е установено, че всички МПС са заведени като ДМА на дружеството, то в тежест на органите по приходите е да установят, че тези стопански активи са ползвани за лично потребление. В тази връзка и по идентични казуси, ВАС е имал възможност да посочи, че „хипотетичната възможност за това не е основание за облагане на безвъзмездни доставки на предполагаеми услуги, чието реално извършване не е установено. Този извод е в унисон с тълкувателно приложимото решение на СЕС по съединени дела С- 210/11 и С- 211/11, в т. 27 от което е посочено, че член 13, Б, буква б) от Шеста директива 77/388 представлява изключение от общия принцип, че всяка възмездна доставка на услуги от данъчнозадължено лице се облага с ДДС, и текстът му следователно подлежи на стриктно тълкуване. Ако някое от условията, посочени в предходната точка, не е изпълнено, споменатата разпоредба не може да се приложи по аналогия с мотива, че използването за лични нужди с оглед на обитаване на недвижим имот, който е част от стопанските активи, най-много наподобява като резултат на отдаването под наем по смисъла на тази разпоредба (в този смисъл вж. Решение по дело Seeling, посочено по-горе, точки 44 и 45). По тези съображения настоящият състав намира, че в тази му част незаконосъобразно с РА на основание чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС е начислен ДДС за услуги, приравнени на възмездни към месец декември на 2011, 2012, 2013, 2014 и 2015 г. в общ размер от 11 487. 02 лв., ведно със следващите се лихви за забава./Решение № 3716 от 13.03.2019 г. на ВАС по адм. д. № 13326/2018 г. Първо отд./

Следователно, непредставянето от страна на органа на доказателства, че автомобилите са използвани за лични нужди, а само твърдения за това без доказателства, води до извод, че с ревизионния акт не е следвало допълнително да се начислява ДДС. Обстоятелството, че приходните органи са приели, че автомобилите са заприходени като активи, което е установено и от ССЕ, също води до извод, обратен на направения в ревизионния акт, че автомобилите са използвани за лични нужди. Незаконосъобразен е крайният извод в ревизионния акт за наличие на хипотезата на чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС.

В процесния случай от събраните по делото писмени доказателства, неоспорени за тяхната автентичност по реда на чл. 193, ал. 3 ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК и чл. 144 АПК, както и от неоспорената съдебно – счетоводна експертиза, която съда цени като пълна и компетентна, се установява, че автомобилите след придобиването им са се използвали за икономическата дейност на дружеството. По делото липсват каквито и да било доказателства, че автомобилите са ползвани за лични цели или за цели, различни от независимата икономическата дейност на дружеството.

Предвид изложеното ревизираното лице е ангажирало доказателства, които не са оспорени от приходната администрация и от които се установява, че процесните автомобили са използвани за икономическата му дейност, а приходните органи не са установили твърдяното от тях обстоятелство, че автомобилите са използвани за лични нужди. Споделят се доводите на жалбоподателя, че самото държане на автомобилите с цел готовност за отдаване под наем е още един начин на осъществяване на икономическата дейност на дружеството, доколкото не е възможно преди всяко отдаване под наем, нужния автомобил да се придобива. Иначе казано, не е нужно всеки ден от годината автомобилът да е бил ползван под наем, за да се доказва, че във всеки момент същият е служил за дейността на дружеството.

Изводите на приходните органи в изготвения от тях ревизионен акт не може да почиват на предположения,

а на конкретни факти и обстоятелства, като и да са подкрепени с доказателства с оглед на това, че доказателствената тежест е тяхна. По тези съображения настоящият състав намира, че в тази му част незаконосъобразно с РА на основание чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС е начислен ДДС за услуги, приравнени на възмездни.

В частта по ЗКПО съдът следва да отбележи следното : в РА е прието едновременно, че процесните МПС-та не са въведени в експлоатация, не формират приход за дружеството и следователно не следва да се начисляват данъчни амортизации, а отделно от това е посочено, че за актив, който не се ползва повече от 12м., каквито са част от МПС-тата, не могат да бъдат признати амортизации.

Нормата на чл. 54, ал. 1 ЗКПО регламентира признаването на годишните данъчни амортизации, при определянето на данъчния финансов резултат. Съгласно СС 4 "Отчитане на амортизации" амортизируем актив е дълготраен материален или нематериален актив, който се очаква да бъде използван през повече от един отчетен период, има ограничен срок на годност и се държи от предприятието за целите на производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване по наем или за други административни цели. Доказателствената тежест за установяване основанията за признаване на счетоводните разходи и съответно на данъчните амортизации е на ревизираното лице и в конкретния случай е изпълнена. По делото е установено кога са придобити активите, както и доказателства от ревизираното лице, че са използвани в икономическата дейност на дружеството.

Налице са доказателства, че автомобилите са били в движение, напускали са страната, заплащана е такса за паркоместа, има издаден фиш по отношение на лице, несвързано с дружеството, което управлявало МПС, установен е пробегът на всяко от превозните средства. Вярно е, че част от МПС са се отдавали еднократно за съответната календарна година за броени дни, а за друга част изобщо не се установяват данни за отдаването им под наем. От приложените 40 договора за наем и от счетоводните документи на ревизираното дружество, експертизата е установила, че през ревизираните данъчни периоди /2014 г. - 2019 г./ е имало активи, които изобщо не са били отдавани под наем през съответната данъчна година, респективно за тези активи органът е приел, че не са формирали приход за дружеството. ССЕ е установила, че процесните автомобили са заприходени като ДМА и за тях са изготвени данъчни амортизационни планове. В ДАП са посочени датите на въвеждане в експлоатация на автомобилите /стр.6 от основното заключение/. Съдът намира, че с анализирания ДАП е спазено изискването за документална обоснованост на датата на въвеждане в експлоатация, доколкото законът не въвежда изискване за създаване на нарочен и отделен документ за това /чл. 59 от ЗКПО/. ЗКПО не съдържа специални изисквания в глава десета.

Вещото лице е установило, че МПС-та са отдавани под наем за различни периоди от време, липсват такива, които да са извеждани от употреба или да е извършвана консервация, съгласно Счетоводен стандарт №4, както и същността на понятието „икономическа изгода“ и „бъдеща икономическа изгода“, анализирайки дефинициите в Националните счетоводни стандарти/Н./. Уточнило е, че понятието „икономическа изгода включва и „бъдеща икономическа изгода“ от използването или освобождаването от ДМА, което да допринесе за потока от парични средства или парични еквиваленти към предприятието. Посочило е кои МПС-та са продадени и кои са отдавани под наем. Следователно, налага се извода, че същите са формирали текуща икономическа изгода за дружеството, както и са източник на „бъдеща икономическа изгода“- извод, който не е оборен от органа. Отделно от това е констатирана грешка в РА, при която за продадените автомобили не е преобразуван ДФР със сумите по чл. 66 ал.2 от ЗКПО в посока намаление със данъчната им стойност.

В РА е прието следното: „ задълженото лице е започнало да начислява амортизации на подробно описаните по години активи в нарушение на изискванията на чл. 58 ал.1 от ЗКПО, тъй като липсва документална обоснованост , удостоверяваща въвеждането на активите в експлоатация. Събраните данни и доказателства сочат, че тези активи за голяма част от ревизирания период не са използвани за целите на извършваната икономическа дейност. След като дружеството не е черпило икономическа изгода от актива, се налага изводът , че реално същите не са били въведени в експлоатация.... Съгласно изискванията на чл. 59 ал.1 от ЗКПО начисляването на данъчна амортизация се преустановява, когато съответния актив временно не се използва през период по- дълъг от 12м.“

С РА за 2014г. не са признати амортизации за посочените на л. 113 гръб МПС, които изобщо не са

отдавани под наем на осн. чл. 59 ал.2 от ЗКПО. За 2015г. – също /л.115 от делото/, като е направена констатация за Ламборджини Х., за който е прието, че е въведен в експлоатация и ползван под наем за този данъчен период като ДА се изчислява на сумата от 46 814,68лв. За 2016г.- също на осн. чл. 59 ал.2 от ЗКПО не се признават ДА за неползваните под наем автомобили. За 2017г.- също, за 2018г.- не съществуват данни за използване на МПС, за 2019г.-са отчетени приходи от наем.

Въпреки това, органът е приел по отношение на всички автомобили, че не следва да се признават данъчни амортизации. Посочил е още, че неотдаваните под наем автомобили следва да се считат за стоки и съответно за тях не следва да се начисляват данъчни амортизации.

Тук следва да се отбележи, че неупотребяването на актив в дейността на предприятието като фактическо положение и невъвеждането му в експлоатация се свързват от счетоводното и данъчното законодателство с различни правни последици.

Съгласно т. 1, буква г) от Счетоводен стандарт 4 – Отчитане на амортизациите, новопридобити за периода до въвеждането им в употреба активи, за които е необходимо предприятието да изпълни определени изисквания (практически или технологични) за въвеждането им в употреба, се считат за неамортизируеми активи, които не следва да бъдат включвани в амортизационния план на предприятието. От своя страна временното неизползване на актива в дейността на предприятието води до преустановяване на начисляването на данъчни амортизации съгласно чл. 59, ал. 1 от ЗКПО. Това преустановяване обаче не става в момента, в който използването спира, а в по-късен момент – от началото на месеца, следващ месеца на изтичане на 12-месечния срок по чл. 59, ал. 1 от ЗКПО, през който активът вече не е ползван.

Въвеждането в експлоатация на даден актив слага началото на начисляването на данъчна амортизация за него съгласно чл. 58, ал. 1 от ЗКПО, поради което установяването на факта на въвеждане в експлоатация е от ключово значение за преценката за законосъобразност на преобразуването на финансовия резултат с начислените данъчни амортизации за този актив.

В случая съдът счита, че безспорно е установено въвеждането в експлоатация на автомобилите, което всъщност следва и от приетото от органа, че за определени периоди от време някои автомобили не са ползвани за дейността на дружеството, а други са отдавани под наем. Приетата и неоспорена ССЕ е в същия смисъл. Доколкото двете цитирани разпоредби не намират едновременно приложение към едни и същи факти, то изводите на органа освен вътрешно противоречиви, се явяват и необосновани, а и в противоречие с материалния закон. По изложените съображения намира РА за незаконосъобразен и в тази част.

С оглед установения резултат и своевременните искания на страните, на основание чл. 161 ДОПК, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в доказан размер на 8350 лв. /осем хиляди триста и петдесет/, от които 4860 лв. адвокатско възнаграждение и 3490 лв. възнаграждения за вещо лице.

Водим от горното, Административен съд – София-град, Трето отделение, 62 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ изцяло РА № Р-22220220001020-091-001 от 10.06.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 1526/23.09.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който се установят задължения за ДДС в размер на 47 110,24 лв. и лихва в размер на 25 910,63лв. и е извършено увеличение на ДФР по ЗКПО в общ размер на 487 830,80лв. без да се установяват задължения за корпоративен данък.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „Ауто Лимо Трейдинг“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], разноски по делото в размер на 8350 лв. /осем хиляди триста и петдесет/, от които 4860 лв. адвокатско възнаграждение и 3490 лв. възнаграждения за вещо лице.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия:

