

# РЕШЕНИЕ

№ 7245

гр. София, 14.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,**  
в публично заседание на 22.06.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Боряна Бороджиева**

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **4199** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по жалба на [фирма] срещу ревизионен акт (РА) №Р-22222517008459-091-001/05.11.2019г. и РА за поправка от 08.11.2018г. на органи по приходите в ТД на НАП-С., в частта на допълнително установени задължения по ЗДДС и ЗКПО, потвърдена с решение № 130/22.01.2019г. на директора на дирекция "ОДОП"-С. при ЦУ на НАП.

Становища на страните

Жалбоподателят оспорва РА в частта, с която са установени задължения по ЗДДС и ЗКПО: допълнително начислен ДДС в размер общо на 482 672,61 лева на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка чл. 25, ал. 7 и чл. 6 от ЗДДС във връзка с продажба на дружествени дялове от капитала на [фирма], [фирма] и [фирма] и съответните лихва за забава; допълнително начислен ДДС в общ размер на 49 058,85 лева на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС във връзка с констатациите за получени авансови плащания от лицата Н. П. и Е. А. и увеличение на финансовия резултат на Дружеството за 2016 г. на основание чл. 78 от ЗКПО със сума в размер на 91 598,34 лева, приети за неотчетени приходи и съответните лихви за забава; отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 495,67 лева по фактури, издадени от Клима девелопмънт? Е. и извършено увеличение на финансовия резултат на Дружеството за 2015 г. и 2016 г. с отчетените във връзка със същите фактури разходи общо в размер на 17 477,83 лева на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 16 и чл. 26 от ЗКПО и съответните лихви за забава; определени допълнителни задължения за вноски за ДОО и ДЗПО /ППФ/ за лицето С. С. П. във

връзка с констатацията, че лицето попада във втора категория труд. Счита, че обжалваният ревизионен акт (РА) във всички посочени по-горе части е незаконосъобразен, немотивиран и необоснован, съставен в нарушение и неправилно тълкуване на разпоредби на ЗДДС, ЗКПО, ЗЗД, ТЗ, ДОПК, ГПК. Конкретните доводи се коментират по същество, по отделните задължения. Претендира присъждане на разноски. Представя писмени бележки.

Ответникът - Директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- [населено място] при ЦУ на НАП, чрез пълномощника юрисконсулт И., оспорва жалбата, като моли тя да бъде отхвърлена, като се вземат предвид мотивите на решението му. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява следното:

Ревизията на [фирма] е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22222517008459-020-001 от 04.12.2017 г., връчена на 11.12.2017 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, за определяне на задължения по ЗДДС за периодите от 01.01.2015 г. до 30.09.2017 г.; корпоративен данък, данък върху представителните разходи, данък върху разходите за превозни средства, данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица, данък върху социалните разходи, предоставяни в натура и разходите по ЗКПО; данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения и данък върху доходите на ФЛ – свободни професии, граждански договори и др. по ЗДДФЛ и за осигурителни вноски за ДОО, УПФ, ППФ и здравно осигуряване – за осигурители за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г., като след заповеди за изменение на първоначалната заповед е удължен срокът до 11.09.2018г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22222517008459-092-001/28.09.2018 г. Жалбоподателят е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК като срещу издадения РД е подал писмено възражение с приложени допълнителни доказателства. Възражението е обсъдено от издателите на РА като процесуално допустимо, а по същество е счетено за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22222517008459-091-001/05.11.2018 г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията, и М. Б. М. – ръководител на ревизията, връчен на 06.11.2018 г.

С ревизионен акт за поправка на ревизионен акт (РАПРА) №П-22222518196740-003-001/08.11.2018 г. е коригирана допуснатата техническа грешка в ред 1, колона б /декларирана/начислена от ревизираното лице дължима сума/ от Таблица 1 на РА №Р-22222517008459-091-001/05.11.2018 г., където е посочена некоректно сумата в размер на 1 150 742,34 лв., вместо 1 151 724,34 лв.

Ревизията установява, че през ревизираните периоди дейността на [фирма] е цялостно проектиране, инвестиране и строителство на обществени и жилищни сгради, както и проектиране и изпълнение на интериорни пространства, като дружеството е извършвало строителство на множество обекти, описани в РД.

Ревизията е извършила редица процесуални действия, посочени в РД. Посредством искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) до 11 лица, насрещни проверки на дружествата [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], както и на 25 физически лица, са събрани доказателства по реда на ДОПК, чийто анализ довел до установените задължения: Доначислен ДДС в размер общо на 482 672,61 лв., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 7 и чл. 6 от ЗДДС, във връзка с продажба на дружествени дялове от капитала на [фирма], [фирма], [фирма], тъй като са приети от органите по приходите за

привидни сделки, прикриващи продажби на недвижими имоти; Доначислен ДДС в размер на 49 058,85 лв., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, във връзка с констатациите за получени авансови плащания от Е. М. А. и Н. А. П. и извършено увеличение на финансовия резултат за 2016 г. на основание чл. 78 от ЗКПО със сума в размер на 91 598,34 лв., приети за неотчетени приходи; Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 495,67 лв. на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма] и извършено увеличение на финансовия резултат за 2015 г. и 2016 г. с отчетените по тях разходи в размер общо на 17 477,83 лв., на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 16 и чл. 26 от с.з.; Извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2015 г., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО с отчетените от дружеството разходи в размер на 200 000,00 лв., за които е прието, че не са документално обосновани; Определени допълнителни задължения за вноски за ДОО и ДЗПО /ППФ/ в размер общо на 4 527,13 лв. във връзка с констатацията, че четирима от назначените в дружеството шофьори попадат във втора категория труд.

Жалбоподателят е оспорил по административен ред така установените му задължения, като ответникът се е произнесъл с решение № 130/22.01.2019г. Решаващият орган е намерил в по голямата част установените задължения за законосъобразно определени, като е признал на жалбоподателя отчетените разходи в размер на 200 000 лв. за заплащане на местни данъци и такси през 2015г. и е отменил извършеното с РА увеличение на финансовия резултат с тях, изменяйки корпоративния данък за 2015г., както и е отменил РА в частта на допълнително установените задължения за вноски за ДОО и ДЗПО /ППФ/ за лицата И. П., К. Д. и Д. Д. и потвърдил по отношение на допълнително установените задължения за С. С. П.. Изложил е подробни съображения в решението относно възприетите констатации на ревизията за потвърдените задължения, които съдът съобразява по нататък в изложението.

В хода на съдебното производство се събраха доказателства, които съдът обсъжда при излагане на правните си изводи.

Жалбата е подадена в срок и е допустима, а разгледана по същество е частично основателна.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на ревизията. В случая обжалваният РА е издаден съвместно от издателя на ЗВР С. Н. Г. на длъжност Началник отдел, възложил ревизията и М. Б. М. на длъжност главен инспектор по приходите, определена за ръководител на ревизията. С оглед на това съдът намира, че РА е издаден от компетентни органи. Спазена е предвидената в чл. 120, ал. 1 от ДОПК форма и не се констатират допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Спорът е относно приложението на материалния закон и се свежда до това законосъобразно ли органите по приходите са определили спорните задължения. Съдът ги обсъжда и излага правни изводи както следва:

1. Допълнително начислен ДДС в размер общо на 482 672,61 лв. във връзка с продажба на дружествени дялове от капитала на [фирма], [фирма] и [фирма].

Ревизията установява, че през ревизирания период [фирма] е учредило дружествата [фирма], [фирма] и [фирма]. Капиталът на дружествата е изцяло непарична /апортна/ вноска, включваща недвижими имоти, представляващи самостоятелни обекти, изцяло собственост на едноличния собственик. Недвижимите

имоти се намират във въведени в експлоатация и или в строеж сгради в [населено място] и представляват ателиета и гаражи, подробно описани в РД.

Ревизията установява и, че преди учредяването на дружествата са сключени предварителни договори за покупко-продажба на дружествените дялове с продавач [фирма] и купувач „Я. Асошиетс Л.“ САЩ (включва задължени еза учредяване на дружество с непарична вносна недвижимия имот), В. И. М. продавач и Н. И. П., купувач на дружествени дялове 100 % от капитала на [фирма]; относно покупката на дяловете на [фирма] предварителен договор за дяловете (преди учредяването на дружеството) с В. И. М. и относно покупката на дружествени дялове 100 % от капитала на [фирма] е сключен предварителен договор за продажба на дялове с И. Т. Т., преди учредяване на дружеството [фирма].

След тези предварителни договори и учредяване на дружествата [фирма] сключва отделни договори като продавач с купувачи В. И. М., В. И. М. и И. Т. с предмет покупко-продажба на дружествени дялове, които отговарят на 100% от капитала на съответното дружество от учредените от него [фирма], [фирма] и [фирма], ведно с внесените като непарична вносна в същите недвижими имоти, посочени подробно в РД. Всеки един от купувачите купува дяловете от съответните дружества за конкретно посочени суми и ги изплаща на жалбоподателя.

Ревизираното лице отчита продажбите в счетоводството си като описва отчетната стойност на дяловете: дебит сч. сметка 703 „приходи от продажби на услуги“, кредит сч. 221 „инвестиции в дъщерни предприятия“ със съответната сума от продажбата - отчитане на приход от продажбата: дебит сч. сметка 411 „Клиенти“, кредит 703 „приходи от продажби на услуги“. Във връзка с извършените продажби от [фирма] не са издадени фактура или друг първичен счетоводен документ.

При извършена насрещна проверка на дружествата, в които са апортирани имотите се установява, че физическите лица, които са придобили дружествените дялове в тях ги прехвърлят на трети лица. В писмени обяснения се сочи, че от датата на закупуването до настоящия момент, цитираните по-горе недвижими имоти не са използвани. Бъдещите планове на дружествата, които са отговорили на запитванията, са имотите да бъдат продадени с цел печалба или отдаване под наем. Към момента на приключване на проверката дружествата не отчитат приходи и разходи за експлоатация на недвижимите имоти. Имотите са проверени на място, не се обитават, в една част от тях са извършвани ремонтни дейности, в други не.

Ревизията установява, че трите дружества, в които са апортирани непаричните вноски под формата на недвижими имоти, са регистрирани по ЗДДС и подават месечни справки-декларации по ЗДДС с нулеви данни, не отчитат приходи до момента на ревизията, подават нулеви годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за съответните години с нулеви стойности.

При така установената фактическа обстановка, органите по приходите са формирали извода, че посредством гореописаните договори, сключени между [фирма] в качеството му на продавач и физическите лица, в качеството им на купувачи, се крие привидна сделка по продажба на недвижими имоти. Същевременно за всички разходи, свързани пряко с изграждането на недвижимите имоти жалбоподателят е ползвал пълен данъчен кредит. Посочено е, че чрез уговарянето на продажба на дружествените дялове, която по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС представлява освободена доставка, е целено и постигнато прикриването на продажбата на недвижими имоти, която е облагаема доставка по смисъла на чл. 12, ал. 1 във връзка с

чл. 6 от ЗДДС. Обосновават се с това, че с предварителните договори е уговорено прехвърляне на дружествени дялове на дружества, които не съществуват в правния мир и не са собственост на [фирма] към момента на сключването има, като тези предварителните договори имат типичните белези на предварителни договори за продажба на недвижими имоти, като задължението на продавача е да изгради имотите и да прехвърли собствеността върху тях на купувачите. Обобщават, че в случая са налице сделки, които сами по себе си не противоречат на повелителните правила, съдържащи се в ЗДДС, но чрез които е постигнат забранен от закона правен резултат. В резултат на това с РА е извършена корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък. На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 7, чл. 6 и чл. 67 от ЗДДС е начислен ДДС за съответните месеци за получените плащания от физическите лица, както следва:

- за м. 06.2015 г. – 46 509,64 лв. за получено плащане в размер на 232 548,19 лв. без ДДС за продажба на недвижим имот на В. И. М.;
- за м. 07.2015 г. – 17 749,60 лв. за получено плащане в размер на 88 748,00 лв. без ДДС за продажба на недвижим имот на И. Т. Т.;
- за м. 10.2015 г. – 78 233,20 лв. за получено плащане в размер на 391 166,00 лв. без ДДС за продажба на недвижим имот на В. И. М.;
- за м. 11.2015 г. – 112 000,00 лв. за получено плащане в размер на 560 000,00 лв. без ДДС за продажба на недвижим имот на И. Т. Т. и
- за м. 11.2016 г. – 228 180,17 лв. за продажба на недвижим имот на стойност 1 140 900,83 лв. на В. И. М. /ДДС е включен в цената/.

Решаващият орган подкрепя горното и доразвива теза за относителна симулация. Акцентира върху съдържанието на предварителните договори за продажба на дружествени дялове във все още неучредени дружества, най-вече върху задължението за продавача [фирма] да завърши и въведе в експлоатация описаните в договорите недвижими имоти и да прехвърли собствеността върху тях, посредством апортиране на същите в новоучредени дружества, на които ще прехвърли дяловете, срещу което задължение е договорена цена и начин на плащане и от това личало, че заплатените от купувачите суми са предназначени именно за изграждане на обектите. Споделя тълкуването на органите по приходите на съдържанието на предварителните договори, че действителната воля на страните е прехвърляне на собствеността на недвижимите имоти, подлежащи на изграждане от ревизираното лице на физическите лица купувачи, за което са извършени плащания, съобразно уговорения в договорите начин, което несъмнено било облагаема доставка. Ответникът в решението си заключава, че за да избегне начисляването на дължимия данък жалбоподателят си служи с поредица от сделки, които сами по себе си не са забранени от закона, защото с тях могат да се постигат и правомерни резултати. В случая обаче с тях се цели неправомерен резултат – неначисляване на данъка, който би бил дължим при положение, че бъде договаряна сделка по прехвърляне на собствеността върху недвижимите имоти, каквато била именно действителната воля на страните. По повод вписването на търговските дружества и апорта в ТР сочи, че привидността се състояла в това, че ревизираното лице желало третите лица да мислят, че прехвърлянето на собствеността ще бъде извършено чрез продажба на дружествени дялове, което обуславя относителната симулация. Предвид, че жалбоподателят е получил плащания по предварителните договори, след като тези авансови плащания са свързани с облагаема доставка, то правилно органите по приходите са начислили ДДС до размера

на полученото плащане на основание чл.25, ал.7 от ЗДДС.

Жалбоподателят намира изводите на органите по приходите и решаващият орган за неправилни, като изцяло в противоречие с действителната фактическа обстановка по случая. Не се подкрепял решаващият извод на органите, че всъщност се касае за продажба на недвижими имоти, а не на дялове на дружествата – собственици на тези имоти. Излага няколко аргумента: Не се установявала воля на страните по договорите, различна от обективизираната в тях, което е в тежест на ревизиращите органи; В резултат на сключените договори за прехвърляне на дружествени дялове не се променя собствеността върху недвижимите имоти, те остават в собственост на търговските дружества, в капитала на които са апортирани и предвид това, поради липса на съвпадение на страните по сделките, подобно съчетание на привидна и прикрита сделка в случая е невъзможно, собственици на недвижимите имоти са новоучредените дружества и са заприходени като техни активи, които освен това са регистрирани по ЗДДС по реда на чл.132. Позовава се на събраните в хода на делото АУАН спрямо [фирма], което означавало две взаимно изключващи се твърдения на органите по приходите – от една страна се твърди задължение на новоучредените дружества за регистрация по ЗДДС заради апортирането на недвижимите имоти в тях, а от друга – че е налице продажба на недвижимите имоти, а не апорт. Отрича и твърдението, че е налице заобикаляне на закона заради целено неплащане на ДДС, тъй като дружествата, в които са апортирани недвижимите имоти са регистрирани по ЗДДС, ако активите бъдат предмет на последващи облагаеми доставки, то ще се дължи ДДС – при отдаване под наем, при дерегистрация, дори и при прекратяване на дружествата, така че няма да бъде нарушен принципът на данъчен неутралитет. Дали се използват към момента имотите, също е без правно значение според жалбоподателя като се позовава на практика на СЕС, тъй като решаващият е критерий е и как ще бъдат използвани, а не непременно веднага и, че ако не бъдат използвани за икономическата дейност на дружествата, за тях ще възникне задължение за корекция на ползвания от праводателя им [фирма] за изграждането им данъчен кредит. Позовава се и на практика на ВАС на РБ по аналогични казуси, в които е отхвърлено като основание за доначисляване на ДДС за авансови плащания за покупка на дялове в дружества с апортирани недвижими имоти, да се приемат за такива по сключване на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот.

Съдът намери следното:

Спорният момент в тази част на оспорването е, дали са налице сделки, сключени с цел отклонение от данъчно облагане, предвид което вместо освободени доставки на основание чл.86, ал.3 от ЗДДС във връзка с чл.46, ал.1, т.4 от ЗДДС-сделки, свързани с дружествени дялове, са налице облагаеми доставки по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.12, ал.1 от ЗДДС – прехвърляне на право на собственост върху недвижими имоти.

Предвид, че ревизията е извършена по общия ред чл. 112 и чл. 113 ДОПК в доказателствена тежест на органите по приходите е да установят и обосноват направените от тях фактически и правни изводи, че посредством симулативни сделки от ревизираното лице е целено и постигнато заобикаляне на закона,

съответно че са налице основания за корекция на декларираните от жалбоподателя резултати. Доколкото ревизията не е по особения ред на чл. 122 от ДОПК, по отношение на РА не действа презумпцията за вярност на фактическите и правни изводи на органите по приходите и твърденията на актосъставителите следва да се докажат по безспорен начин. В правната теория и съдебна практика е възприето, че за да бъде една сделка определена като симулативна /привидна/, страните по нея трябва да са направили волеизявления, характерни за един вид сделка, но волята им е да не възникнат произтичащите от тази сделка правни последици. Ако със симулативната сделка се прикрива друга, чийто ефект е желан от страните, е налице така наречената относителна симулация. Съгласно правилата на гражданското право спазването на изискванията за формата и съдържанието на сделката не е пречка за целите на определяне на правните последици тя да бъде преквалифицирана. Достатъчно е да се докаже, че страните не желаят настъпване на последиците от нея, а целят настъпването на резултата от друг тип сделка, която трябва да остане скрита за трети лица.

В случая, за да се приеме, че е налице привидна доставка – апорт на недвижими имоти в капитала на новоучредените дружества и последваща продажба на дружествените дялове, следва да се докаже, че целта на жалбоподателя е била да извърши продажба на недвижими имоти. А по делото такова доказване не се постигна от ответника. Макар и нетипична като обичайно възникващи правоотношения в гражданския оборот, конкретно на недвижимите имоти, при описаната поредица от сделки липсва доказано от ревизията нежелание на страните настъпване на последиците от продажбата на дяловете и вместо него – прехвърляне на недвижимите имоти. Макар и такава цел да е предполагаема, тя не е доказана - касае се не за ревизия по особения ред, а по общия ред.

От съдържанието на представените договори не може да се заключи, че страните по тях са имали друга воля, различна от изразената в тях. Освен това органите по приходите и решаващият орган са се фокусирали върху предварителните договори, а не върху последвалите ги правни действия - учредяването на посочените еднолични дружества с ограничена отговорност, апортирането на имотите и последващото прехвърляне на дяловете, което е оформено по предвидения в закона ред.

Безспорно е, че [фирма] е апортирало описаните в РД недвижими имоти в капитала на новоучредените от него през м. 03.2015 г. и м. 09.2015 г. еднолични дружества с ограничена отговорност - [фирма], [фирма] и [фирма]. От момента на вписването вносителят губи права на собственост върху внесените активи, а придобива права върху дялове в капитала на дружествата. В резултат на това, прехвърлените недвижими имоти вече не са активи на [фирма], а представляват капитала на [фирма], [фирма] и [фирма]. Апортът на стоки, представляващи непарична вноска в капитала на друго дружество, какъвто е настоящият случай, не е „доставка“, по смисъла на ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 10, ал. 1, т. 3 от закона, не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от преобразуващия се, от отчуждителя или от апортиращия в резултат на извършване на непарична вноска в търговско дружество. Поради това, с апортирането на собствените си

недвижими имоти в капитала на [фирма], [фирма] и [фирма], жалбоподателят няма задължение да начислява данък върху стойността им. Срещу апортирането на недвижимите имоти като насрещна престация [фирма] получава право на собственост върху 100% от дяловете на посочените Е..

Установено е също, че през м. 10.2015 г. и м. 11.2015 г., 100% от дружествените дялове на посочените еднолични дружества с ограничена отговорност са продадени на физически лица – В. И. М., В. И. М. и И. Т. Т., по силата на сключените договори. В съответствие с това са и взетите счетоводни операции - описване на отчетната стойност на дяловете: дебит сч. сметка 703 „приходи от продажби на услуги“, кредит сч. 221 „инвестиции в дъщерни предприятия“ и отчитане на приход от продажбата: дебит сч. сметка 411 „Клиенти“, кредит 703 „приходи от продажби на услуги“.

Продажбата на дялове е освободена доставка, съгласно чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС. Разпоредбата гласи, че освободена доставка е сделката, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене. На основание чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, сделките, свързани с дялове, представляват освободени доставки и на основание чл. 86, ал. 3 от ЗДДС за доставчика не възниква задължение за начисляване на данък. Предвид това, при продажбата на дяловете на В. И. М., В. И. М. и И. Т. Т., [фирма] е освободено от облагане с ДДС за тези сделки.

В случая се разграничават две отделни правни действия, които са между различни правни субекти. Първото е внасянето на непаричните вноски в капитала на [фирма], [фирма] и [фирма], представляващо апортиране на собствените недвижими имоти на [фирма]. Същото по смисъла на ЗДДС не е доставка и не е обект на облагане с данък. Превръщайки се в капитал на трите новосъздадени дружества, недвижимите имоти вече не са в патримониума на апортиращия ги, а на цитираните еднолични дружества с ограничена отговорност, тъй като апортът има прехвърлителен характер. Видно от заключението на вещото лице (л.361 по делото) се установява, че недвижимите имоти, предмет на апортите, са заведени в счетоводните регистри на дружествата, заприходени и са налични в предприятията на тези дружества, в които са продадени.

Прехвърлянето на дяловете на [фирма], [фирма] и [фирма] на други правни субекти субекти, в случая на физическите лица В. И. М., В. И. М. и И. Т. Т., не е равнозначно на прехвърляне на собствеността върху имотите, тъй като се прехвърля само собствеността на дяловете на дружествата, от своя страна представляващо освободена по ЗДДС доставка. Недвижимите имоти продължават да са в капитала на дружествата. Доколкото собствеността върху недвижимите имоти продължава да е на дружествата, в капитала на които са апотирани недвижимите имоти, физическите лица нямат никакви вещни права по отношение на тези имоти, в това число не може да упражняват разпоредителни правомощия по отношение на тези имоти. След като физическите лица не са придобили правото на собственост върху недвижимите имоти, то не могат да бъдат третирани и като купувачи по прикрити сделка. От друга страна, няма как и жалбоподателят да прехвърли



право на собственост върху недвижимите имоти, с които да се осъществи твърдяните прикрити сделка, тъй като той самият не се явява собственик след апортирането на имотите в съответните дружества. Следователно, нито продавачът по твърдяните от органите по приходите прикрити сделки може да прехвърли права, каквито няма, нито купувачът е придобил права на собственик в резултат на такива сделки. Що се отнася до твърдението на органите по приходите за привидност на сключените предварителните договори за покупко-продажба на дялове на несъществуващо дружество на жалбоподателя прикриваща предварителни договори за покупко-продажба на недвижими имоти, в случая следва да се разглеждат сделките, които произвеждат правни последици – апортите и продажбите на дружествените дялове, което е останало извън анализа на ревизиращите органи.

Освен това доколкото дружествата, в които са апортирани недвижимите имоти и чийто дялове са изкупени от физическите лица, са регистрирани по ЗДДС, ако впоследствие прехвърлят недвижимите имоти, то в този случай следва да начислят ДДС при продажбата, както и ако извършат други облагаеми доставки с имотите. Ако дружествата не осъществяват облагаеми доставки, то оборотът им ще падне под законоустановения праг и то ще бъде deregистрирано по ЗДДС, а върху стойността на актива ще се начисли ДДС съобразно чл.111 ЗДДС

А също и предвид разпоредбата на 10, ал. 2 от ЗДДС, в случаите по ал. 1 лицето, което получава стоките или услугите, е правоприемник и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит ( в случая от [фирма] при строителството), [фирма], [фирма] и [фирма] ще имат задължението да направят и корекции по реда на чл. 79 от ЗДДС, при наличие на основания за това. При тази законова уредба, която налага начисляване на ДДС при последващи облагаеми доставки с недвижимите имоти и корекция на ползван данъчен кредит намалява обосноваването на предположението на ревизиращите органи, че в случая е целен и постигнат противоположен резултат (в по дългосрочен план).

В горния смисъл са и Решение № 3882 от 18.03.2019г. по адм.д. № №11375/2018г., Решение № 13613/03.11.2020г. по адм.дело № 6454/2020г. на ВАС на РБ по аналогични случаи.

И не на последно място, за незаконосъобразността на облагането с ДДС на апорта и продажбата на дяловете като система от правни действия с участие на ревизираното лице в разглеждания случай (при недоказване по безспорен начин на предполагаемата относителна симулация на плоскостта на данъчния казус) е законоустановеността на данъчните задължения. Посоченото тълкуване на чл.6, ал.1 и чл.12, ал.1 ЗДДС, дадено от органите по приходите в РА е твърде разширително и е в противоречие с принципа за законоустановеност на данъчните задължения, установен в чл.60, ал.1 от Конституцията на Република България.

С оглед на изложеното, съдът приема, че незаконосъобразно с РА е доначислен ДДС в размер общо на 482 672,61 лв. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка чл. 25, ал. 7 и чл. 6 от ЗДДС във връзка с продажба на дружествени дялове от капитала на [фирма], [фирма] и [фирма] и са

начислени лихви за забава. Жалбата в тази част е основателна, РА следва да се отмени.

**2.Допълнително начислен ДДС в размер на 49 058,85 лв.,** на основание чл. 86, ал.1 и ал.2 и чл. 25, ал.7 от ЗДДС, във връзка с констатациите за получени плащания от Е. М. А. и Н. А. П. и извършено увеличение на финансовия резултат за 2016 г. на основание **чл. 78 от ЗКПО** със сума в размер на 91 598,34 лв., приети за неотчетени приходи.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на физически лица, закупили недвижими имоти от [фирма] – Н. А. П. и Е. М. П.. Протоколите от проверките сочат следното:

Предварителен договор №76-А/27.07.2015 г. за покупко-продажба на недвижими имоти, между [фирма] /продавач/, и Н. А. П. /купувач/ и приложения №1 и №2 за вид и степен на завършеност на строително-монтажни и довършителни работи по обектите. Предмет на предварителния договор е покупко-продажба на имоти, находящ се в [населено място], [жк], а именно Апартамент №23 и Гараж №27 с продажна цена в размер на 112 400 EUR без ДДС /219 835,29 лв. без ДДС – 263 802,35 лв. с ДДС/. Съгласно договора, продажната цена следва да се плати по следния начин: 39 340,00 EUR без ДДС /92 330,82 лв. с ДДС/ - при подписване на предварителния договор; 39 340,00 EUR без ДДС /92 330,82 лв. с ДДС/ - при завършване на груб строеж; 28 100,00 EUR без ДДС /65 950,59 лв. с ДДС/ - при завършване на инсталации, мазилки, замазки и 5 620,00 EUR без ДДС /13 190,12 лв. с ДДС/ - след издадено Разрешение за ползване на сградата.

- заверено копие на Нотариален акт /НА/ за покупко-продажба на недвижими имоти № 149/21.04.2016 г. в полза на трето лице при условията на чл. 22 от ЗЗД за прехвърляне правото на собственост върху Апартамент №23 и Гараж №27 на В. Н. П. с продажна цена в размер на 67 440 EUR с включен ДДС /131 901,20 лв./;

- приемо-предавателен протокол от 03.08.2016 г.;

- платежни документи за извършени плащания в размер общо на 241 819,18 лв. към [фирма], съгласно предварителен договор, както следва: платежни нареждания от 27.07.2015 г. на стойност 92 330,82 лв.; от 14.04.2016 г. на стойност 26 380,24 лв. и от 27.07.2016 г. на стойност 13 190,12 лв. и квитанции от 09.10.2015 г. за 77 000,00 лв. и от 15.04.2016 г. за 32 918,00 лв.;

- заверени копия на документи относно клиентски номера по партиди за ток и топлинна енергия, водени на името на В. Н. П..

Представени са и писмени обяснения, съгласно които „...Предварителният договор за покупко-продажба е на името на Н. А. П., но Нотариалният акт е издаден на името на сина му – В. Н. П., който се явява собственик на имота към настоящия момент. Имотът се използва за основно жилище от него и партидите за електричество и вода са на В. Н. П.“. В т.1 от обясненията е посочен приложеният предварителен договор № 76-А/27.07.2015г. и в т. 6 са посочени копия от извършените плащания, като видно от приложенията това са нареждания за кредитен превод- 3 броя и квитанция – 2 броя.

В ПИНП №П-22220418125582-141-001/01.08.2018 г. са отразени резултатите от извършена насрещна проверка на Е. М. А.. Констатирано е, че в отговор на

върченото искане, от лицето са представени документи, справки и писмени обяснения, както следва:

- предварителен договор от 09.06.2016 г. за покупко-продажба на недвижими имоти, между [фирма] /продавач/, и Е. М. А. /купувач/ и приложение №1, в което са описани имотите и степен на завършване. Предмет на предварителния договор е покупко-продажба на имоти, находящи се в [населено място], район О., [улица], а именно Апартамент №14 и гараж №12 с продажна цена в размер на 194 300 EUR без ДДС /380 018,00 лв. без ДДС – 456 021,60 лв. с ДДС/. Съгласно договора, продажната цена се заплаща, както следва: 20 000,00 EUR без ДДС /46 939,92 лв. с ДДС/ - капаро/задатък, заплатена предварително; 48 005,00 EUR без ДДС /112 667,55 лв. с ДДС/ – при подписване на предварителния договор; 68 005,00 EUR без ДДС /159 607,46 лв. с ДДС/ - при завършване на груб строеж; 48 575,00 EUR без ДДС /114 005,33 лв. с ДДС/ - до 5 дни след завършване на инсталации, мазилки, замазки и 9 715,00 EUR без ДДС /22 801,07 лв. с ДДС/ - до 5 дни след издаване на Разрешение за ползване на сградата;

- НА за покупко-продажба на недвижимите имоти от 14.11.2017 г., на цена от 120 000,00 евро с ДДС.

- проформа фактура за допълнителни СМР с приложени количествено-стойностни сметки;

- платежни документи и квитанции за извършени плащания към [фирма] в размер общо на 422 931,75 лв., по предварителен договор, както следва: 46 939,92 лв. по платежно нареждане от 03.04.2015 г. - капаро/задатък преди подписване; 51 129 EUR /100 000,00 лв. по квитанция от 10.06.2016 г. – при подписване; 43 171 EUR /84 435,14 лв./ – по квитанция от 10.05.2017 г.; 26 052 EUR /50 953,28 лв./ – по платежно нареждане от 02.05.2017 г.; 600,00 лв. – по квитанция от 14.06.2017 г. – КСС №1; 1 338,00 лв. – по платежно нареждане от 13.07.2017 г. – фактура №680/13.07.2017 г.; 1 557,00 лв. – по квитанция от 13.10.2017 г. – КСС; 58 290 EUR /114 005,33 лв./ - по платежно нареждане от 09.11.2017 г.; 114,01 лв. – по квитанция от 14.11.2017 г. – банкова такса платена на каса; 11 658 EUR /22 801,07 лв./ - по платежно нареждане от 22.02.2018 г. – при акт 16 и 188,00 лв. – по квитанция от 27.02.2018 г. – банкова комисионна платена на каса.

- заверени копия на стокови разписки, фактури и др. за закупени материали, използвани за допълнителни довършителни дейности, извършени от и за сметка на лицето и документи относно клиентски номера за ток и документи за пломбиране на водомерите към имота, водени на името на лицето.

Представени са с придружително писмо, в което са описани приложените документи и кратко пояснение към тях. Дадени са обяснения „...В този недвижим имот понастоящем продължават довършителни строително монтажни дейности, извършени от лицето, съобразно потребностите на едно жилище.“

В хода на ревизионното производство с ИПДПОЗЛ №Р-2222517008459-040-010 от 27.08.2018 г. от [фирма] са изискани предварителни договори за покупко-продажба на имотите, нотариални актове и всички документи за извършени плащания за придобиване на имотите описани в НА, независимо от кой са извършени плащанията, информация за

осчетоводяване на плащанията. В отговор, от жалбоподателя са представени:

- предварителен договор за покупко-продажба от 27.07.2015г. (л.417, приложение № 4) на ап. 23 и гараж 27, сключен с Н. А. П.; НА №149/21.04.2016 г. за покупко-продажбата и издадените на лицето фактури – №2903/27.07.2015 г., №3360/14.04.2016 г. и №3371/21.04.2016 г. Представена е и хронологична аналитична ведомост на осчетоводяването на плащанията от Н. А. П..

- предварителен договор за покупко-продажба от 01.04.2015г.(л.409 от приложение № 4 по делото) на ап. 14 и гараж 12, сключен с Е. М. А.; НА №112/14.11.2017 г. за покупко-продажбата им и издадените на лицето фактури - №2775/06.04.2015 г., №3888/04.05.2017 г., №4038/14.07.2017 г., №4359/10.11.2017 г. и №4366/14.11.2017 г. Представена е също хронологична аналитична ведомост на осчетоводяването на плащанията от Е. М. А..

След анализ на представените документи в хода на извършените насрещни проверки и събраната информация от задълженото лице органите по приходите са установили, че по сделката с купувач Н. А. П. жалбоподателят не е издал фактури за получените с квитанции суми в размер на 109 918,00 лв. /на 09.10.2015 г. – 77 000,00 лв. и на 15.04.2016 г. за 32 918,00 лв./.

Относно сделката, с купувач Е. М. А., според ревизиращите органи жалбоподателят не е издал фактури за получени аванси общо в размер на 184 435,14 лв. Сумите са получени с квитанции както следва: на 10.06.2016 г. - 100 000,00 лв. и на 10.05.2017 г. – 84 435,14 лв.

В резултат на това, са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления ДДС, както и на декларирания финансов резултат за 2016 г. На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с 25, ал. 7 от ЗДДС, с РА е начислен ДДС, както следва:

- за м. 10.2015 г. – 12 833,33 лв. за получено авансово плащане на 09.10.2015 г. в размер на 77 000,00 лв. от Н. А. П.;

- за м. 04.2016 г. - 5 486,33 лв. за получено авансово плащане на 15.04.2016 г. в размер на 32 918,00 лв. от Н. А. П.;

- за м. 06.2016 г. - 16 666,67 лв. за получено авансово плащане на 10.06.2016 г. в размер на 100 000,00 лв. от Е. М. А. и

- за м. 05.2017 г. - 14 072,52 лв. за получено авансово плащане на 10.05.2017 г. в размер на 84 435,14 лв. от Е. М. А..

На основание чл. 78 от ЗКПО финансовият резултат на дружеството за 2016 г. е увеличен с недеклаирания приход в размер на 91 598,34 лв. по квитанции платени от Н. А. П., а що се отнася до недеклаираните приходи в размер на 184 435,14 лв. по квитанции платени от Е. М. А. е посочено, че финансовият резултат за 2017 г. следва да бъде увеличен на основание чл. 78 от ЗКПО при бъдещи ревизионни производства.

С възражението срещу РД, се посочва представено заверено копие от протокол от 27.07.2015 г. съгласно което страните са прекратили предварителен договор №76-А/27.07.2015 г. и са подписали нов такъв, от същата дата и за същите обекти, като са договорили обща продажна цена в размер на 56 200,00 евро без ДДС, която е платена на три пъти по банков път, за което дружеството е издало фактури и е осчетоводило съответния приход. Дружеството не е получавало други плащания от г-н П.. Относно сделката с Е.

М. А., към възражението срещу РД е представено заверено копие от Анекс към предварителен договор за покупко-продажба от 09.06.2016 г., подписан на 11.05.2017 г., съгласно който цитираният договор е прекратен по взаимно съгласие, поради желанието на г-н А. да се намалят съществено довършителните СМР за обекта. [фирма] продава имота на г-н А. с нотариален акт № 112 от 14.11.2017 г. за цена в размер на 120 000,00 евро с ДДС, която е единствената договорена между страните цена и която е платена изцяло по банков път. Приходът е осчетоводен и ДДС е начислен. Дружеството не е получавало други плащания от г-н А.. Счита, че неправилно органите по приходите установяват допълнителни задължения, позовавайки се на документи /квитанции/, позовавайки се на частни документи с неустановена истинност и автентичност.

Решаващият орган споделя аргументите на органите по приходите, че доказателствената сила на представените от Н. П. и Е. А. квитанции следва да бъде ценена. Представените от лицата приходни квитанции били с печат на [фирма] и като реквизити са напълно идентични, в т.ч. и с други квитанции, за чиято автентичност не се спори. В хода на ревизията е извършена служебна проверка, при която не е установена свързаност между Н. П. и Е. А. и основателно е прието, че липсва логика двете лица да си съставят сами квитанции от името на техния продавач и да си ги подпечатват сами с печат, който е напълно идентичен с този на [фирма], положен върху всички официално подадени в хода на ревизионното производство документи от жалбоподателя. Акцентира и че от жалбоподателя са изискани всички документи, съставени във връзка с продажбите на недвижимите имоти на посочените по-горе лица, като в представените на 10.09.2018 г. при ревизията документи липсвали Анекс към предварителен договор за покупко-продажба от 09.06.2016 г., подписан на 11.05.2017 г. с Е. А., както и Протокол от 27.07.2015 г. за прекратяване на предварителен договор №76-А/27.07.2015г., подписан с Н. П.. Отбелязва, че тези документи не са представени и от физическите лица, при извършените им насрещни проверки. От това решаващият орган достига до извода, че анексът от 09.06.2016 г. и протоколът от 27.07.2015 г. били съставени за целите на защитната теза на жалбоподателя, тъй като ако са съществували, то както ревизираното лице, така и клиентите му е следвало да разполагат със същите и съответно да ги представят.

Жалбоподателят при съдебното обжалване поддържа становището, че изводите на ревизиращите органи са в противоречие със събраните в ревизионното производство доказателства и особеностите на конкретната фактическа обстановка. Позовава се на представения след РД Протокол от 27.07.2015 г. към предварителния си договор с Н. П. и анекс към предварителен договор за покупко-продажба от 09.06.2016 г., подписан на 11.05.2017 г. с Е. А., и плащанията по банков път, които са намерили отражение в счетоводството му, категорично отрича липсата на други плащания от двете физически лица. Отрича доказателствената стойност на квитанциите, представени от посочените физически лица, с копия от които не разполага, защото такива документи дружеството не е издавало. От представените доказателства безспорно се установявало, че двете физически

лица са заплатили единствено сумите, посочени в представените от дружеството документи и представените копия на квитанции според жалбоподателя не могат да представляват основание за допълнително облагане както по реда на ЗКПО, така и по реда на ЗДДС, това били частни документи с неустановена истинност и автентичност.

Съдът намери жалбата в тази част за неоснователна.

Спорът е каква цена са платили двете физически лица за покупката на описаните недвижими имоти, прехвърлени им от жалбоподателя и получаването ѝ от жалбоподателя като приход. Съгласно представените от жалбоподателя при ревизията доказателства, това са сумите по нотариалните актове и те са изцяло платени по банков път. Съгласно представените от купувачите доказателства освен платените по банков път суми, са оформени и квитанции за плащане на суми по представените от тях предварителни договори. Следва да се има предвид, че тези квитанции (л.153 и л.212 от приложение № 1 по делото) и не са оспорени в съдебното производство по реда на субсидиарно приложимия съгласно §2 от ДР на ДОПК чл.193,ал.1 от ГПК, жалбоподателят не е заявил изрично такова оспорване пред съда. Неговото изявление в жалбата „документи от частен характер, чиято доказателствена сила е компрометирана“ не може да се определи като оспорване, каквото изисква процесуалната норма. В този смисъл няма как тези доказателства да не бъдат разглеждани заедно с останалите по делото. Прави впечатление, че по аналогичен на спорните квитанции начин са оформяни и други квитанции, приложени по преписката – например за доплащане на СМР (л.156 в същото приложение). Обстоятелството, че плащания над определена стойност следва съгласно нормативната уредба да се извършват само по банков път, не изключва фактическата възможност да е извършено такова плащане, е от значение за данъчното облагане, което се интересува от това дали съответните плащания са получени или не. Няма основание да не се кредитират частни документи, събрани при надлежно проведени насрещни проверки в хода на ревизията и изхождащи от трети незаинтересовани лица, каквито са купувачите за ревизионното производство на жалбоподателя, а да се кредитират само и единствено частните документи, изходящи от заинтересованото от изхода на ревизията ревизирано дружество – анекс, протокол, предварителни договори и т.н.

Прави впечатление, че е налице разминаване между предварителните договори, представени от жалбоподателя по отправеното до него искане (л.409 и 417 от приложение № 4 по делото) и тези представени от купувачите (л.145 и л.199 от приложение № 1 по делото), освен че последните не представят анекса и протокола, които жалбоподателят представя едва след РД, а не в отговора на отправеното му искане за тези продажби в хода на ревизията. Това допълнително разколебава защитната теза на жалбоподателя, че не е получавал плащания по квитанциите, представени от купувачите в хода на ревизията и че платената цена за имотите е само тази описана в нотариалните актове.

Съдът приема за обоснована тезата на органите по приходите, че физическите лица – купувачи са извършили плащания във връзка със сключените договори, които са останали неотразени нотариалните актове като

продажна цена и в счетоводството на [фирма]. Спорните суми са платени в брой, за което са издадени квитанции, като за техен издател е посочено дружеството, подпечатани са с печат на дружеството, в тях има подпис на касиер, оформени са по аналогичен и други квитанции за други суми от дружеството строител. В квитанциите са посочени освен дата и основанията за плащане, а именно имотите, съгласно сключените предварителни договори и платец купувачът по договорите.

Налице е основание за доначисляване на ЗДДС – разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС - преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането). В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане. Съгласно разпоредбата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, а ал. 2 от същия член определя, че данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон – за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

Налице е и основание за облагане на прихода по ЗКПО. Съгласно чл. 78 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Предвид горното съдът намери, че с РА законосъобразно е начислен ДДС общо в размер на 49 058,85 лв. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, начислени лихви за забава и е увеличен финансовият резултат на дружеството на основание чл. 78 от ЗКПО със сума в размер на 91 598,34 лв. и определените от това лихви, във връзка с констатациите за получени авансови плащания от лицата Н. П. и Е. А.. Жалбата е неоснователна в тази част и следва да се отхвърли.

**3. Непризнат данъчен кредит в размер на 3 495,67 лв.** по фактури, издадени от [фирма] и извършеното увеличение на финансовия резултат за 2015 г. и 2016 г. с отчетените по тях разходи в размер общо на 17 477,83 лв.

Жалбоподателят е ползвал данъчен кредит в общ размер на 3 495, 67 лв. по три фактури, издадени от [фирма]: № 214/22.10.2015г. с предмет авансово плащане за доставка и монтаж на климатични съоръжения; № 219 от 15.12.2015г. с предмет частично плащане по договор и № 264/09.11.2016г. с предмет „плащане по договор“.

На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221418126886-141-001/04.10.2018 г. Установено е, че изготвеното за целите на проверката искане е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриване на [фирма] на декларирания адрес. От проверяваното дружество не са предствени изисканите документи и обяснения.

Извършена проверка в информационния масив на НАП е установила, че в регистър дневник за продажбите на доставчика са отразени две от издадените фактури, а третата - №264 от 09.11.2016 г. не е включена. За периода на

издаването им от [фирма] са подавани данни за две осигурени лица. Дружеството е било регистрирано по ЗДДС, считано от 14.06.2010 г. до 21.04.2017 г., когато е дерегистрирано при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Няма регистрирани фискални устройства, има образувано изпълнително дело за принудително събиране на изискуемите задължения в особено големи размери - №22150027205/2015 г.

В хода на ревизията от [фирма] са изискани документи и обяснения във връзка с фактурираните доставки. Представени са заверени копия на договор от 27.08.2015 г. за доставка и монтаж на климатични съоразения, сключен с [фирма] Д /изпълнител/; протокол от 24.11.2016 г. за приемане и пускане в експлоатация на климатичното оборудване; издадените фактури, с предмет плащания по договор за доставка на климатични съоразения; три броя платежни нареждания за извършено разплащане по горепосочените фактури; хронологичен регистър на сч. сметка 401 „Доставчици“ с партида [фирма]. Представени са и писмени обяснения, съгласно които климатичните съоразения са доставени и монтирани в ателие 2, находящо се на [улица], като доставката, транспортът, монтажът и всички съпътстващи разходи са изцяло за сметка на „ [фирма]. Ателие 2 е собственост на дружеството [фирма], което има сключен договор за довършителни СМР. Климатичните съоразения са фактурирани към [фирма], както и всички довършителни работи.

След анализ на представените документи, органите по приходите са установили, че представеният от ревизираното дружество договор е сключен с Н. К. А., като последният е подписал и издадените фактури, както и протокола за приемане и пускане в експлоатация на климатичното оборудване. При извършена проверка в ИС на НАП, ревизиращите са установили, че това лице не е било в трудово-правни отношения с [фирма] за периодите, през които са издавани подписаните от него документи. Същият не е подавал декларации ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, в които да декларира получени от това дружество доходи. Направена е проверка и на подадените от дружеството справки за подадени декларации по чл. 57 от чл. 73 от ЗДДФЛ за лицето Н. К., в резултат, на която е констатирано, че няма изплатени суми. Констатирано е също, че посочената в договора банкова сметка и посочената в платежното нареждане са различни, както и че [фирма] не е титуляр на посочените банкови сметки.

С протокол №Р-222225147008459-П.-001/05.11.2018 г. към настоящата ревизия е присъединен Протокол №П-22221417072733-073-001/05.09.2017 г. от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на „ [фирма], с който е установено, че управителят на дружеството К. Н. А. е с прекратена регистрация от 22.08.2014 г. /поради смърт на ФЛ/. Към момента на извършване на проверката няма данни за нов представляващ на дружеството. След смъртта на К. Н. А. няма данни за извършена пререгистрация в ТР. Проверката е установила, че за периода от 22.08.2014 г. до 28.02.2017 г. са издадени 106 фактури.

Констатирайки горното ревизиращите органи стигат до извод, че към момента на подписване на договора и протокола за приемане на доставката лицето Н. К. А. не е бил легитимен представител на [фирма], не е имал статут на



представляващ дружеството. От друга страна непредставянето на документи от [фирма] правело невъзможно установяване реалното предаване на стоките и прехвърлянето на правото на получателя да се разпорежда с тях като собственик, дали доставчикът е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните, и че тези количества са физически предадени на разпореждане на получателя, доказателства за предходни доставчици и последващи продажби, за съхранение и транспорт на стоките, за заприхождаване, както и такива, че фактурираните продажби са отчетени, като приход в счетоводството на доставчика. Предвид, че фактурираните доставки са с комплексен характер, включващ освен климатично оборудване и квалифициран трудов ресурс за монтаж, а извършените служебни проверки в ИС на НАП са установили, че към датата на издаване на фактурите към [фирма] не е разполагало с такъв.

Предвид недоказване на реални облагаеми доставки по фактурите са мотивирали ревизиращите органи да откажат данъчен кредит, като за последната фактура № 264/09.11.2016г. дори не е налице начисляване на ДДС по реда на чл.86, ал.1, т.2 и т.3 от ЗДДС.

В частта по ЗКПО ревизиращите органи не са признали на основание чл.16 от ЗКПО за данъчни цели при определяне на данъчния финансов резултат за 2015г. сумата по фактурите 15730, 51 лв. и за 2016г. сумата 1747, 83 лв.

Решаващият потвърждава тези констатации на ревизиращите органи, като намира, че съдържащите се по преписката документи в своята съвкупност не могат да обосноват извод за извършването на реални доставки от посоченото дружество, като предпоставка за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Към жалбата по административен ред задълженото лице не е представило доказателства, които да оборят по пътя на насрещно доказване изводите на органите по приходите. Ангажираните доказателства за последваща доставки, не могат според решаващият орган да опровергаят извода, че [фирма] не е действителният доставчик. Дори жалбоподателят да е разполагал със стоки от вида на спорните, това не означава, че те са доставени именно от посоченото дружество. Посочва и, че в случая дори не е доказано, че дружеството е издало фактурите, предмет на спора. При извършената насрещна проверка, доставчикът не е представил документи, а една от фактурите дори не е отразена в дневниците за продажби на [фирма]. Установено е, че ангажираните от жалбоподателя документи са подписани от лице, за което няма данни в какви отношение е било с дружеството, както и че управителят на дружеството К. Н. А. е починал повече от година преди датите на фактурите, а след тази дата няма данни за нов представляващ, нито за пререгистрация в ТР. В подкрепа на извода за фиктивност на процесните сделки са и получените от ИС на НАП данни относно обстоятелството, че посочените в платежните нареждания и договора банкови сметки не са с титуляр [фирма].

Решаващият орган е приел и, че органите по приходите правилно и законосъобразно са приложили разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Съгласно тази правна норма, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Нормата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО определя, че счетоводен разход се признава за данъчни цели,

когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. Видно от цитираната разпоредба, не е достатъчно само издаването на първични счетоводни документи /фактури/, но винаги следва да се държи сметка дали същите отразяват вярно документираната стопанска операция. Това съответно означава, че не е налице пречка да се изследва реалността на същата, доколкото фактът на реално осъществена сделка обуславя признаването на разходи за дейността при получателя на фактурите.

Жалбоподателят твърди, че неоснователно му е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчика [фирма] и е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2015 г. и 2016 г. с отчетените във връзка със същите фактури разходи, в нарушение на разпоредби на ЗДДС, ДОПК и изцяло в противоречие с практиката на ВАС и СЕС. Констатациите почивали изцяло на неоткриването на доставчика на декларирания адрес за кореспонденция и непредставяне на доказателства от негова страна, а едновременно с това изцяло са игнорирани представените в хода на ревизионното производство доказателства във връзка с изследваната доставка. Тъй като обвързва правото на приспадане на данъчен кредит за доставките на стоки претендиращият данъчното предимство да е придобил правото да се разпорежда с тях като собственик /по терминологията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО/ в случая релевантно е предаването на стоките, което е документирано със събраните доказателства, обсъдени и в експертизата - Договор за доставка и монтаж на климатични съоръжения, Приложение № 1 към същия договор, Уведомително писмо от доставчика, Протокол от 24.11.2016 г. относно приемане и пускане в експлоатация на климатично оборудване и съответните издадени от доставчика фактури. Изцяло невярно било твърдението на органите по приходите в РА, че Н. К. А. не е легитимен представител на [фирма]. В хода на ревизионното производство представил нотариално заверено пълномощно, съгласно което Н. К. А. е упълномощен да представлява Дружеството във връзка с цялостната му дейност навсякъде, където е необходимо, както подписва всякакви видове договори и други права, посочени в същото пълномощно. Позовава се и на доказването на извършени плащания по доставката, което е констатирано и от вещото лице, както и отразяването на процесните стоки в счетоводството на ревизираното лице. Още едно доказателство за придобиването на правото да се разпорежда с процесните вещи като собственик е и последващата им реализация, за което [фирма] е издало фактура и съответните документи – монтиране на климатичните съоръжения в ателие, собственост на [фирма], с което Дружеството [фирма] има сключен договор за довършителни работи, за което е издадена фактура. Налице било съответствие на получените от доставчика климатични инсталация и предоставените при последваща реализация от жалбоподателя. Найсетне, счита че в РА няма обосновани изводи за данъчна измама, което да обоснове отказа на данъчен кредит, по съображения, че доставката не е извършена от процесния доставчик, липсата на обективни данни за участие на ревизираното лице в данъчна измама. Позовава се на практика на съда на ЕС, че доказването на данъчна измама е в тежест на данъчната администрация. В

обжалвания РА не се съдържали, нито са ангажирани каквито и да било доказателства, на базата на които може да се направи извод за наличието на данъчна измама, извършена от доставчика, още по-малко, че не са налице такива обстоятелства, според които да може да се изключи възможността на [фирма] да не е знаело за тази данъчна измама, което всъщност да обоснове законосъобразен отказ за право на данъчен кредит. Реално в конкретната фактическа обстановка извършването на доставката е намерило своето отражение в обективната действителност. Както изисква законната разпоредба, е доказана наличността на предмета на доставката у получателя, както и неговото използване за последващи облагаеми доставки.

Съдът съобрази констатациите на вещото лице по документите, съпътстващи фактурите за процесните доставки от [фирма] и отразяването им счетоводството на ревизираното лице, както следва:

Според Договор за доставка и монтаж на климатични съоръжения от 27.08.2015г., сключен между [фирма], в качеството му на „възложител” и [фирма], в качеството му на „изпълнител”, възложителят възлага а доставчик – изпълнителят приема срещу възнаграждение да достави климатично оборудване включващо тех-ника, съоръжения, материали, описано в Приложение № 1, неразделна част от договора, да монтира същото, както и да въведе /пусне/ последните в експлоатация на обект, находящ се на адрес: [населено място], сграда „Е. Дипломат”, [улица], ат. 2, в сроковете по договора. Цената на доставката и монтажа възлиза на обща стойност 17478,34 лв. без ДДС (20974, 01 лв. с ДДС) и се разплаща, както следва: авансово плащане в размер на 50 % (8739,17 лв. без ДДС или 10487,00 с ДДС при подписване на договора; частично плащане в размер на 40 % (6991,34 лв. без ДДС или 8389,61 лв. с ДДС) при уведомително писмо за доставка на митнически склад; окончателно плащане в размер на 10 % (1747,83 лв. без ДДС или 2097,40 лв. с ДДС) след пускане и проби на машините (чл. 1 и 4 от договора), 4/431-433. С Уведомително писмо от 15.12.2015г., [фирма] съгласно договора за доставка и монтаж на климатично оборудване, уведомява [фирма], че климатичните съоръжения са на митнически склад и са готови за доставка на обекта, поради което се отправя молба да бъде извършено частичното плащане съгласно т. 4.1.2, за което се прилага фактура (4/433 по делото).

С Протокол от 24.11.2016г. относно приемане, пускане в експлоатация на климатично оборудване, на същата дата от една страна представители на [фирма] и от друга [фирма] са приели и констатирани „безпроблемната работа и 72 ч. проба” климатичното оборудване в апартамент на обект, находящ се на адрес: [населено място], сграда „Е. Дипломат”, [улица], а именно 5 бр. овлажнители на въздуха и 1 бр. йонизатор (приложение 4/434 по делото).

По документи и счетоводни данни при [фирма], които се намират и по делото, по Договор за доставка и монтаж на климатични съоръжения от 27.08.2015г., Клима девелопмент” ЕО ОД е издало на [фирма] три броя фактури на обща стойност 20974,01 лв. с ДДС (17478,34 лв. без ДДС), в това число: Фактура № [ЕГН]/22.10.2015г. за авансово плащане по договора в размер на 10487 лв. с ДДС (8739,17 лв. без ДДС); Фактура № [ЕГН]/15.12.2015

г. за частично плащане по договора в размер на 8389,61 лв. с ДДС (6991,34 лв. без ДДС); Фактура № [ЕГН]/09.11.2016г. за окончателно плащане по договора в размер на 2097,40 лв. с ДДС (1747,83 лв. без ДДС), съгласно договореностите в чл. 4.1.1 до 4.1.3 в договора (4/427,428), Таблица № 1.

Фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] се съпътстват от Договор за доставка и монтаж на климатични съоръжения от 27.08.2015г., Уведомително писмо от 15.12. 2015г., Протокол от 24.11.2016г. относно приемане, пускане в експлоатация на климатично оборудване, Преводни нареждания (Таблицы № 1 и 3).

Вещото лице е проверило и счетоводно отразяване на доставките по съответните счетоводни регистри на дружеството жалбоподател.

Според Хронологична ведомост и Отчети по журнала на операциите на „А. инженеринг“ АД по делото, относно фактурите издадени от [фирма] на „А. инженеринг“ АД за доставка и монтаж на климатични съоръжения, са взети счетоводни за-писвания по дебита на с/ка 601 „Разходи за материали“ или 602 „Разходи за външни услуги“ с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) за от-разяване на разходи за доставка и монтаж и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (4531 «Начислен данък за покупки») с фактурирания данък за отразяване на разчети по ДДС (с право на ДК), срещу кредитиране на с/ка 401 «Доставчици», с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) за отразяване на разчети – задължения към доставчика по фактурите за доставка и монтаж на климатични съоръжения. Със следващи счетоводни записвания е дебитирана с/ка 401 «Доставчици» срещу кредитиране на с/ка 503 «Разплащателна сметка в лева» за отразяване на намаление (закриване) на разчети – задължения към доставчика и намаление на наличности в бан-кова с/ка, във връзка с плащания по фактури на доставчика (Таблица № 2).

Относно последващата реализация: В Декларация /опис/ пред ТД на НАП, Изпълнителният директор на [фирма] сочи, че „Климатичните съоръжения са доставени и монтирани в ателие 2, находящо се на адрес: [населено място], ул. „Е.-маг“ № 32, като доставката, транспорта, монтажа и други съпътстващи разходи са за сметка на [фирма] съгласно Договор за доставка и монтаж на климатични съоръжения от 27.08.2015г. А.-лие 2 е собственост на [фирма], което има сключен Договор за довършителни работи с [фирма]. Климатичните съ-оръжения са фактурирани на [фирма], както и извършените допълнителни строително-монтажни работи. [фирма] е потърсило своите вземания от [фирма] по съдебен ред” (4/426)

Договор за извършване на проектни и строително-монтажни работи с дата 19.08.2015г., е сключен между [фирма] „Възложител“ и [фирма] „Изпълнител“. В чл. 1, т. 2 във връзка с т. 1, са договорени строително-монтажни работи в обект Ателие № 2 в жилищна сграда „Е. Дипломат“, находяща се в [населено място], [улица].

С Приемо-предавателен протокол между [фирма] „Възложител“ и [фирма] „Изпълнител“, във връзка с чл. 5, ал. 4 от договор за възлагане на строително-монтажни работи от 19.08.2015 г., страните са констатирани, че Изпълнителят е изпълнил „Монтаж на оборудване за йонизация, пречистване и овлажняване на въздуха, съгласно Количествено стойностна сметка № 12.

Описаните работи са изпълнени качествено и се приемат от Възложителя без забележки”.

Според документи и счетоводни данни, по Договор за извършване на проектни и строително - монтажни работи с дата 19.08.2015г., [фирма] е издало на [фирма] Фактура № 000000 3078/26.10.2015г. за СМР съгласно КСС № 12 на стойност 11043,54 лв. с ДДС (9202,95 лв. без ДДС). Към фактурата е приложена Количествено – стойностна сметка (КСС) № 12/21.01.2015г. за „Доставка и монтаж на оборудване, йонизация, пречистване на въздуха и овлажняване” – авансово плащане в размер на 11043,54 лв. с ДДС. По същият договор, [фирма] е издало на [фирма] и Фактура № 000000 3916/25.05.2017г. за Допълнителни СМР съгласно КСС № 73 от 10.03.2017 г. на стойност 11043,54 лв. с ДДС (9202,95 лв. без ДДС). Към фактурата е приложена Количествено – стойностна сметка (КСС) № 73/10.03.2017г. за „Доставка и монтаж на оборудване, йонизация, пречистване на въздуха и овлажняване”, съгласно оферта на Клима Д. на стойност 22087, 10 лв. От нея се приспада аванс по КСС 12 в размер на 11043,54 лв. и се получава остатък - сума за доплащане в размер на 11043,54 лв. с ДДС.

Според Хронологична ведомост и Отчети по журнала на операциите на [фирма] Д, относно фактурите издадени от дружеството на [фирма] за строително – монтажни работи (СМР) и Допълнителни СМР, са взети счетоводни записвания по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) за отразяване на приходи от продажби на СМР и Допълнителни СМР и по кредита на с/ка 453 «Разчети за ДДС» (4532 «Начислен данък за продажбите») с фактурирания данък за отразяване на разчети по ДДС (ДДС за внасяне), срещу дебитиране на с/ка 411 «Клиенти» с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) за отразяване на разчети – вземания от клиента по фактурите за продажба на СМР (Таблица № 4).

Видно от Приложение № 1 към Договор за доставка и монтаж на климатични съоръжения от 27.08.2015г., сключен между [фирма] „възложител” и [фирма]„изпълнител”, се касае за доставка и монтаж на климатично оборудване, в т.ч. йонизатор за монтаж на въздуховод, ултразвукови овлажнители на въздух за монтаж на конвектори, дистрибутор от неръждаема стомана, аксесоари, датчик за влага, уред за обратна осмоза без помпа, омокотителна компактна станция, контролер за връзка и други, на обект: [населено място], сграда „Е. Дипломат”, [улица], ат. 2. С Протокол от 24.11.2016г. относно приемане, пускане в експлоатация на климатично оборудване, страните са приели и констатирани „безпроблемната работа и 72 ч. проба” климатичното оборудване в обекта - 5 бр. овлажнители на въздуха, 1 бр. Йонизатор. А, с Приемо-предавателен протокол към Договор за извършване на проект-ни и строително-монтажни работи от 19.08.2015г., сключен между „Е; Бе Ат” [фирма] [фирма] „Изпълнител”, страните са констатирани, че Изпълнителят е изпълнил „Монтаж на оборудване за йонизация, пречистване и овлажняване на въздуха, съгласно КСС. Описаните работи са изпълнени качествено и се приемат от Възложителя без забележки”. Обектът е Ателие № 2 в жилищна сграда „Е. Дипломат”, [населено място], [улица]. Според Количествено – стойностните сметки (КСС)

№№ 12/21.01.2015г. и 73/10.03.2017г. се касае за „Доставка и монтаж на оборудване, йонизация, пречистване на въздуха и овлажняване”

Видимо е съответствие във вида и естеството на СМР и обекта на изпълнение по договора с приложение № 1, които заедно с приемо-предавателния протокол и фактурите, се отнасят до сметни взаимоотношения [фирма] с [фирма], от една страна, и вида и естеството на СМР и обекта на изпълнение по договора, който заедно с приемо-предавателния протокол, количествено-стойностните сметки и фактурите, се отнасят до сметни взаимоотношения на [фирма] с [фирма], от друга страна. Или, от счетоводна гл.т., по фактури и съпътстващи документи, доставките по фактури издадени от [фирма] на [фирма] се явяват последващи спрямо доставките по фактури издадени от [фирма] на [фирма], по делото. Това е експертно мнение на ССЕ по поставената задача, на базата на СМР като наименование и обект на изпълнение, без да се коментират конкретни параметри и др. характеристики на СМР от техническа компетентност. Тук има и правен аспект който съда ще прецени при решаване спора по делото.

По отношение на разплащанията вещото лице заключава: С Преводно нареждане за кредитен превод от 28.10.2015г., е нареден превод (плащане по банков път) от с/ка на [фирма] по с/ка на [фирма] на сума, в размер на 10487 лв. Основание за превода: Фактура 214/22.10.2015г. (4/430), Таблица № 5.

С Преводно нареждане за кредитен превод от 06.01.2016г., е нареден превод (плащане по банков път) от с/ка на [фирма] по с/ка на [фирма] на сума, в размер на 8389,61 лв. Основание за превода: Фактура 219/15.12.2015г. (4/430), Таблица № 5.

С Преводно нареждане за кредитен превод от 12.01.2017г., е нареден превод (плащане по банков път) от с/ка на [фирма] по с/ка на [фирма] на сума, в размер на 2097,40 лв. Основание за превода: Фактура 264/09.11.2016г. (4/431), Таблица № 5.

Преводите са видими и в Банковите Отчети по сметка № 200, 3, 8, на [фирма] на дати 28.10.2015г., 06.01. и 12.01.2016г.

По делото, като част от доказателствата, по които е работило вещото лице (л.379) е представено пълномощно, дадено от К. Н. А. на Н. К. А. да представлява [фирма] навсякъде, включително и по договори. Пълномощното не е оспорено от ответника, следва да се разгледа и вземе предвид. Същото опровергава констатациите на ревизията, че Н. К. А. няма представителна власт за спорните доставки. Освен това съгласно Тълкувателно решение №5/2014г. на ОСГКТ на ВКС на ненадлежна представителна власт може да се позове само страна по договора, не и в случая трето лице, каквото в случая е НАП.

Като взе предвид в съвкупност горните доказателства относно доставените климатични инсталации и последваща тяхната реализация, наличието на пълномощно на представителя на доставчика, оформил документите по доставката, съдът приема, че не може да се обоснове отказ на данъчен кредит поради поведение на доставчика при насрещната проверка, както и невключването на една фактура в отчетността му по ЗДДС. Надделяват доказателствата за реално извършена доставка на климатични инсталации,

приети и вложени в дейността на жалбоподателя. Същевременно ревизиращите органи не са установили данъчна измама, знание у жалбоподателя за злоупотреба. РА като незаконосъобразен следва да се отмени в тази част.

**4. Допълнителни задължения за вноски за ДОО и ДЗПО /ППФ/** във връзка с констатацията, че един от назначените в дружеството шофьори – С. С. П. попада във втора категория труд, предвид, че е управлявал посочени товароподемни автомобили с товароподемност над 12 тона в ревизирия период и следва да бъде осигуряван в условията на втора категория труд, поради което ревизията доначислява дължими осигурителни вноски за периода от 15.09.2016г. до 31.12.2016г.

Ревизията е достигнала до извод за доначисляването след извършена проверка на регистрираните трудови договори и съответните заети длъжности в дружеството, анализ на представените справки и регистрационни талони на притежаваните от дружеството транспортни средства, които са управлявали лицата, в случая посоченият шофьор и са индивидуализирани товарните автомобили единият и тяхната товароподемност 13 т. и 12 т. Позовават се на чл. 2, т. 25 на Раздел II от Наредбата за категоризиране на труда при пенсиониране, съгласно която трудът на шофьорите на товарни автомобили с товароподемност 12 и повече тона е втора категория труд. Констатирано е, че допуснатите нарушения се отнасят за С. С. П., назначен като снабдител, шофьор, доставчик с код по НКПД 41312019. Органите по приходите са заключили, че дружеството не е внесло дължимите вноски за съответната категория труд в пълен размер и не се е съобразило с Наредбата за категоризиране на труда при пенсиониране, както и с разпоредбите на чл. 158 от Кодекса за социално осигуряване (КСО). Неправилно са подавани данни с Декларация, обр. 1 на лицата от II категория труд с код за вид осигурен 01 вместо с код 03. Предвид изложеното с РД е направено предложение да бъдат определени допълнителни задължения за ДОО и ДЗПО/ППФ/ и на основание чл. 113 от КСО да бъде начислена лихва за забава.

При административното обжалване, тъй като по отношение на С. С. П. обстоятелството, че е управлявал товарни автомобили не се оспорвало и са представени пътни листове, че е управлявал автомобили с товароподемност над 12 тона Волво ФЛХ 42 РСА5321МХ с товароподемност 13 тона и специализиран товарен автомобил И. АД260СИ ПС-СВ3681 ВС с товароподемност 12 тона, корекцията за осигуровките на същия не е отменена.

Жалбоподателят застъпва пред съда тезата, че шофьорът е управлявал през ревизирия период товарни автомобили на дружеството с товароподемност под и над 12 тона, като видно и от заключението по експертизата, управлението на тежкотоварни автомобили над 12 тона представлявало само 16,21 % от установеното работно време на служителя, докато делът на управлението на тежкотоварни автомобили под 12 тона е 83,79% от установеното работно време на същия служител. И понеже повече от половината от законоустановеното си работно време С. С. П. управлявал товарни автомобили на дружеството с товароподемност под 12 тона, то предвид разпоредбата на чл. 4, ал. 2 от Инструкция № 13 от 31.10.2000 г. за

прилагане на НКТП и този служител не е извършвал трудова дейност, която следва да се квалифицира като втора категория труд и доначислените осигурителни вноски и лихви са незаконосъобразни.

ССЧЕ, приета без оспорване по делото и кредитирана от съда, след проверка на събраните в производството доказателства и след проверка в счетоводството на [фирма] (пътни листове, тахошайби на товарни автомобили) е установила каква част от законоустановеното му работно време С. С. П. е управлявал автомобили с товароподемност под и над 12 тона през ревизираните периоди 2015г. и 2016г. поотделно за автомобили под 12 тона и за автомобили над 12 тона, като се съпоставят пътните листа за двата автомобила и работни (присъствени) дни на С. С. П., за периода 01.01.2015г. до 31.12.2016г. (помесечно) При сравнението на пътни листа за СА5321МХ и СВ3681ВС и пътни листа за СА1541МК в брой дни спрямо общия брой работни дни, се достига до относителен дял във времето (работни дни) за управление на товарни автомобили от С. С. П., както следва: рег. СА5321МХ (над 12 т.) 10,11 %, рег. [рег.номер на МПС] (над 12 т.) 6,10 % и рег. [рег.номер на МПС] (под 12 т.) 83,79 %, резултативна величина. Не във всички работни дни, товарните автомобили са имали пробег, но превес има управлението на СА1541МК (Таблица № 6).

Предвид установеното от експертизата преимуществено управление на товарни автомобили под 12 т. съдът намери за основателно възражението на жалбоподателя, че през ревизирания период осигуряването и на С. С. П. (както на останалите трима работници) не е доказано да следва да бъде като за втора категория труд, поради което не е налице основание на дружеството да бъдат доначислени вноски за ДОО и ДЗПО/ППФ/ за този служител. Съгласно чл. 2, т. 25 от Наредбата за категоризиране на труда (НКТП) при пенсиониране трудът на шофьорите на товарни автомобили с товароподемност 12 и повече тона е втора категория труд. Разпоредбата на която се позовава жалбоподателя - чл. 4, ал. 2 от Инструкция № 13 от 31.10.2000 г. за прилагане на НКТП осигурителният стаж на лица, сключили трудов договор за повече от една длъжност, се зачита от по-благоприятната категория труд, ако работят не по-малко от половината от законоустановеното дневно работно време при условията на тази категория, като размерът на осигурителната вноска се определя съобразно тази категория труд. Освен това, дори и да се приеме, че в случая няма данни трудовият договор да е сключен за повече от една длъжност, задълженията на лицето като шофьор на товарен автомобил над 12 тона са само малка част от дневното работно време, които той е изпълнявал през ревизирания период като шофьор. Видно от представения трудов договор (л.363-364 от приложение 4 по делото) неговата длъжност е снабдител шофьор съгласно представения трудов договор за периода на ревизията ( а не специално и преимуществено шофьор на товарен автомобили с товароподемност 12 и повече тона, както в допълнителното споразумение от 02.01.2018г.) Тъй като в случая се касае за спор за осигуровки ( а не за спор за осигурителен стаж и зачитане на категория труд, които са от компетентност на органите на НОИ) от значение за спора е дали през ревизирания период лицето е следвало да бъде осигурявано, като за втора категория труд, като жалбоподателят обори с



доказване предпоставките за това. Доколкото за признаване категорията труд - втора на шофьорите на товарни автомобили с товароподемност 12 и повече тона е необходимо лицето да е полагало труд изключително като шофьор на същите товарни автомобили през не по-малко от половината пълно дневно законоустановено работно време, то в случая такова доказване не се проведе и съответно не се установи автомобилът с товароподемност над 12 тона, както и отработеното с него работно време, да е повече от половината за ревизирия период. Жалбата в тази част е основателна и РА следва да се отмени.

Страните са направили своевременни искания за разноси, които следва да бъдат уважени съгласно изхода на спора. На жалбоподателят следва да се присъдят разноси по делото съобразно уважената част от жалбата в размер на 13890 лв. (за държавна такса, адвокатско възнаграждение платено по банков път и депозит за вещо лице). На ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение съразмерно отхвърлената част от жалбата – 2577 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, I отделение, 6 състав

## **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт №Р-22222517008459-091-001/05.11.2019г., поправен с РАПРА № П-2222218196740-003-001/08.11.2018г. на органи по приходите при ТД на НАП-С., **в частта**, с която е доначислен ДДС в размер общо на 482 672,61 лв. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС вр.с чл.25, ал. 7 и чл. 6 от ЗДДС във връзка с продажба на дружествени дялове от капитала на [фирма], [фирма] и [фирма] и начислените лихви за забава, **в частта**, с която отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 495,67 лева по фактури, издадени от Клима девелопмънт” Е. и извършено увеличение на финансовия резултат за 2015 г. и 2016 г. с отчетените във връзка със същите фактури разходи общо в размер на 17 477,83 лв. на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 16 и чл. 26 от ЗКПО и начислените лихви за забава, **в частта** на допълнителни задължения за вноски за ДОО и ДЗПО /ППФ/ за осигурители за 2015г. и 2016г. за служителя С. С. П. и начислените лихви.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] **в останалата част, в която** с Ревизионен акт №Р-22222517008459-091-001/05.11.2019г., поправен с РАПРА № П-2222218196740-003-001/08.11.2018г. на органи по приходите при ТД на НАП-С. е доначислен ДДС в общ размер на 49 058,85 лева на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС във връзка с плащания от лицата Н. П. и Е. А. и е извършено увеличение на финансовия резултат за 2016 г. на основание чл. 78 от ЗКПО със сума в размер на 91 598,34 лв., начислени лихви.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] сумата от 13890 лв. разноси по делото.

**ОСЪЖДА** [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 2576 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщаването му.

**СЪДИЯ:**