

РЕШЕНИЕ

№ 328

гр. София, 15.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 26.09.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **11732** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. И. И., чрез адв. Т. Т., с адрес за връчване на призовки и съобщения: [населено място], [улица], ет.5, срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221017008184-091-001/ 03.07.2018 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и А. Г. Ч.-Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1479/28.09.2018г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С..

Жалбоподателят оспорва РА, с който са установени задължения за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. в общ размер на 20443,47 лв., ведно с лихви за просрочие в общ размер на 4 191,05 лв., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. в общ размер на 26 459,88 лв., ведно с лихви за просрочие в общ размер на 9 328,94 лв., отказано е право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период 03.2015 г. в размер на 30 971,33 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 10 123,37 лв.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт с искане за отмяна като незаконосъобразен, съставен в нарушение на материалния закон и допуснати съществени нарушения на процесуалните правила. Излага подробни аргументи относно незаконосъобразност на

увеличението на финансовия резултат за 2013 г. и 2015 г., претендира законосъобразност на предоставяне на безлихвен кредит, твърди, че в акта е допуснато незаконосъобразно определяне на разходи като скрито разпределение на печалбата, незаконосъобразно е коригиран финансовия резултат с разходи за автомобили и е налице незаконосъобразност на отказа на право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС. В съдебното производство по настоящем се представлява от адв. В., която поддържа жалбата и моли съда да отмени оспорения ревизионен акт. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП С., редовно уведомен чрез юрк. Н. оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно призована не изпраща представител и не взема становище по жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

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

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

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

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

Ревизията приключва с РА №Р-22221017008184-091-001/03.07.2018 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил

ревизията и А. Г. Ч.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Настоящата ревизия е първа за посочените периоди и вид задължения.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Относно определяне на задълженията за корпоративен данък.

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

Органите по приходите са установили факти и обстоятелства, въз основа на които извършили допълнително преобразуване на декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат за всеки един от отчетните периоди:

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

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

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

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

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

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

3. Извършен е анализ на счетоводните сметки и записвания от органите по приходите, от които установили, че към 31.12.2016 г. счетоводна сметка 205 „Транспортни средства“ е с крайно дебитно салдо в размер на 292 326,40 лв. По същата дружеството е отразило придобиването на МПС, в т.ч.: J. W. с цена на придобиване 82 865,01 лв. и година на придобиване – 2016; ATV K. с цена на придобиване 22 100,00 лв. и година на придобиване – 2016; A. A5 S. с цена на придобиване 84 300,00 лв. и година на придобиване – 2016; V. с цена на придобиване 83 061,39 лв. и година на придобиване – 2011, както и УПИ ХХХ 67 с цена на придобиване 20 000,00 лв. Не са установени извършени разходи, свързани с поддръжката и експлоатацията на посочените автомобили, освен начисляваната амортизация за автомобил V.. В тази връзка до [фирма] е отправена покана по чл. 103 от ДОПК за извършване на корекция в подадените ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г., като е указано корекцията да бъде извършена по отношение на клетка с шифър 8010 „Годишни данъчни разходи за амортизации по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО“, в намаление на посочената сума с размера на начислените амортизации за лекия автомобил, в частта на използването му за лични нужди“. В законоустановения срок, дружеството е коригирало данните, декларирани с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г., 2013 г. и 2015 г.

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

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

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

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

Вследствие извършените в хода на ревизията корекции на данните, участващи при определянето на задълженията за корпоративен данък, декларирани от [фирма]

размери на данъчните финансови резултати, респ. дължимият корпоративен данък по години са променени както следва:

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

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

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

За 2016 г. дружеството е декларирало данъчна загуба в размер на 324,80 лв., която вследствие извършената ревизия е коригирана на данъчна печалба в размер на 48 646,20 лв. и е определен дължим корпоративен данък в размер на 4 864,62 лв. На основание чл. 175 от ДОПК е начислена лихва за просрочие в размер на 620,29 лв.

В частта на облагането с данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица.

С оглед установените в хода на ревизията факти и обстоятелства, подробно описани в РД и процесното решение в частта на облагането с корпоративен данък, органите по приходите приели, че активите, придобити от [фирма] през ревизирия период, в т.ч. моторна лодка с цена на придобиване в размер на 179 246,21 лв. и МПС (J. W., ATV K., A. A5 S., I. QX 70 и I. QX 50) с цена на придобиване в общ размер на 344 121,67 лв., както и плащанията към [фирма] за обслужване на моторната лодка в размер на 5 830,11 лв. не са свързани с осъществяваната от ревизираното дружество дейност, независимо от начина по който са осчетоводени, респ. представляват скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б. „а“ от ЗКПО.

В резултат на извършената ревизия е определен дължим от [фирма] данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местните и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. в общ размер на 26 459,88 лв., като за несвоевременното му внасяне на основание чл. 175 от ДОПК са начислени лихви за просрочие в общ размер на 9 328,94 лв.

Относно определяне на задълженията за ДДС.

При ревизията е установено по отношение на получените доставки и данъчния кредит (покупки), че през данъчен период м.03.2015 г. [фирма] е упражнило право на

приспадане на данъчен кредит в размер на 30 971,33 лв. по фактурите, издадени от [фирма] по повод придобиването на автомобили I. QX 50 и I. QX 70.

Прието е за доказано, че автомобилите не са свързани с основната дейност на дружеството и не са предназначени за извършване на облагаеми доставки, респ. същите не представляват закупени стоки с цел продажба, а само са заведени в счетоводството на дружеството под формата на стоки с цел ползване на данъчен кредит. В тази връзка и на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС ревизиращите са отказали да признаят правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 30 971,33 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

Предвид обстоятелството, че процесната сума е възстановена ефективно с Акт за прихващане или възстановяване (АПВ) №П-22221015110106-004-001/10.07.2015 г., за периода на неправомерното упражняване на данъчен кредит е начислена лихва на основание чл. 175 от ДОПК в размер на 10 123,37 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. №53-06-4597/23.07.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1359/30.07.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК.

С решение № 1479/ 28.09.2018 г. директорът на Дирекция „ОДОП” потвърдил оспорения РА, с който са определени задължения за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. в общ размер на 18 366,93 лв., ведно с лихви за просрочие в общ размер на 4 191,05 лв., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. в общ размер на 26 459,88 лв., ведно с лихви за просрочие в общ размер на 9 328,94 лв., отказано е право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период 03.2015 г. в размер на 30 971,33 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 10 123,37 лв.

Пред настоящата инстанция като доказателства от страна на жалбоподателя беше поискана, допусната и приета ССЧЕ по делото, което заключение бе прието без възражения и оспорвания от ответната страна.

На вещото лице бяха поставени следните въпроси за изясняване: 1. Извършени ли са корекции от страна на дружеството на финансовия му резултат за 2013г. и 2015г. с разходи за амортизации? 2. С разходи за амортизации в какъв размер е коригиран финансовият резултат на дружеството за 2013г. и 2015г. с подадените коригиращи данъчни декларации по ЗКПО? 3. Като какъв вид актив са били заведени в счетоводството на дружеството автомобили марка И. QX70 и И. QX50? Реализирани ли са впоследствие и при продажбата им начислен ли е ДДС?

Експертизата е установила следното:

Относно : 1. Извършени ли са корекции от страна на дружеството на

финансовия му резултат за 2013г. и 2015г. с разходи за амортизации ?

След преглед на предоставени от жалбоподателя ГДД на [фирма] за 2014г. първоначална; ГДД на „Ди Енд Пи П.“Е. за 2014г. коригирана; ГДД на [фирма] за 2015г. първоначална; ГДД на [фирма] за 2015г. коригирана; ГДД на [фирма] за 2016г. първоначална и ГДД на [фирма] за 2016г. коригирана, експертизата установи, че от страна на жалбоподателя в НАП са подавани коригиращи на първоначално подадените годишни данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО, като в табличен вид експертизата по години е извела стойностите касаещи данъчните амортизации :

Първоначално подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2013 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат - 32096,48 лв.; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат - 32096,48 лв.;

Коригирана и подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2013 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат - 32096,48 лв.; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат – 11331,08 лв.

За 2014 г. няма.

Първоначално подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2015 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат – 38690,04 лв.; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат - 38690,04 лв.;

Коригирана и подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2015 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат - 38690,04 ; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат – 17924,64 лв.

Съответно в обобщение на горното следва, че са правени корекции - подавани са нови коригиращи на първоначално подадените годишни данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО, в които са намалени амортизациите.

Относно : 2. С разходи за амортизации в какъв размер е коригиран финансовият резултат на дружеството за 2013г. и 2015г. с подадените коригиращи данъчни декларации по ЗКПО?

Първоначално подадена ГДД за 2013 г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба -; данъчна загуба 33887,75. Коригирана подадена ГДД за 2013г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба -, данъчна загуба 13122,35; разлика: данъчна печалба -, данъчна загуба -20765,4

Първоначално подадена ГДД за 2014 г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов

резултат: данъчна печалба -; данъчна загуба 1028985,85. Коригирана подадена ГДД за 2014г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба -, данъчна загуба 1028985,85; разлика: данъчна печалба -, данъчна загуба 0.

Първоначално подадена ГДД за 2015 г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба 1002666,85; данъчна загуба -. Коригирана подадена ГДД за 2015г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба 1028985,85 , данъчна загуба -; разлика: данъчна печалба 20764,4, данъчна загуба-.

Относно : 3. Като какъв вид актив са били заведени в счетоводството на дружеството автомобили марка И. QX70 и И. QX50? Реализирани ли са впоследствие и при продажбата им начислен ли е ДДС?

За да отговори на въпроса експертизата се е запознала с Дневник на счетоводна сметка 304"Стоки" с аналитично движение по сметка 3041 „Стоки на склад" на Ди енд Пи партнерс Е., от който се установи, че при придобиването на автомобилите са взети следните счетоводни операции :

За Автомобил И. ОХ 70 с основание ф-ра[ЕИК]/30,04,2014г.:

Дебит сч.см-ка 3041"Стоки на склад" = 83190лв.

Кредит сч.см-ка 401 "Доставчици" = 83190лв.

За Автомобил И. ОХ 50 с основание ф-ра[ЕИК]/08,05.2014г.:

Дебит сч.см-ка 3041"Стоки на склад" = 71666,67лв.

Кредит сч.см-ка 401"Доставчици" = 71666,67лв.

Следователно : Автомобил И. QX 70 и Автомобил И. QX 50 са осчетоводени по сметка 3041 „Стоки на склад" на Ди енд Пи партнерс Е.

Относно подвъпроса : Реализирани ли са впоследствие и при продажбата им начислен ли е ДДС?

Видно от Дневник на счетоводна сметка 304"Стоки" е аналитично движение по сметка 3041 „Стоки на склад" на Ди енд Пи партнерс Е. и от Счетоводна справка на Ди енд Пи Партнерс Е. за смет.сметка 411"Клиенти" за периода 01,01,2013 до 31,07,2019, се установи, че при продажбата на автомобил И. ОХ 70 са взети следните счетоводни операции :

За Автомобил И. ОХ 70 с основание ф-ра [ЕГН]/25,01,2017г.: За изписване на продадената стока:

Дебит сч.см-ка 702"Приходи от продажба на стоки" = 83190лв.

Кредит сч.см-ка 3041"Стоки на склад" = 83190лв.

И за осчетоводяване на прихода от продажбата :

Дебит сч.см-ка 411"Клиенти" = 79000лв.

Кредит сч.см-ка 702"Приходи от продажба на стоки" = 65833,33лв Кредит сч.см-ка 4532"ДДС по продажби" = 13166,67лв.

За плащане по издадената фактура за продадената стока:

Дебит сч.см-ка 503"Разплащателна сметка" = 79000лв.

Кредит сч.см-ка 411"Клиенти" = 79000лв.

За Автомобил И. ОХ 50 няма данни за извършени продажби от страна на жалбоподателя. Автомобил И. ОХ 70 е продаден и при продажбата му е начислен Я7ТС по счетоводна сметка 4532~'ДДС по продажби" = 13166,67лв

В заключение вещото лице отговаря на поставените въпроси.

Относно : 1. Извършени ли са корекции от страна на дружеството на финансовия му резултат за 2013г. и 2015г. с разходи за амортизации?

Първоначално подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2013 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат - 32096,48 лв.; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат - 32096,48 лв.;

Коригирана и подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2013 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат - 32096,48 лв.; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат – 11331,08 лв.

За 2014 г. няма.

Първоначално подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2015 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат – 38690,04 лв.; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат - 38690,04 лв.;

Коригирана и подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2015 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат - 38690,04 ; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат – 17924,64 лв.

Съответно в обобщение на горното следва, че са правени корекции - подавани са нови коригиращи на първоначално подадените годишни данъчни

декларации по чл.92 от ЗКПО, в които са намалени амортизациите.

Относно : 2. С разходи за амортизации е какъв размер е коригиран финансовият резултат на дружеството за 2013г. и 2015г. с подадените коригиращи данъчни декларации по ЗКПО?

Първоначално подадена ГДД за 2013 г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба -; данъчна загуба 33887,75. Коригирана подадена ГДД за 2013г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба -, данъчна загуба 13122,35; разлика: данъчна печалба -, данъчна загуба -20765,4

Първоначално подадена ГДД за 2014 г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба -; данъчна загуба 1028985,85. Коригирана подадена ГДД за 2014г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба -, данъчна загуба 1028985,85; разлика: данъчна печалба -, данъчна загуба 0.

Първоначално подадена ГДД за 2015 г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба 1002666,85; данъчна загуба -. Коригирана подадена ГДД за 2015г. по чл.92 ЗКПО - данъчен финансов резултат: данъчна печалба 1028985,85 , данъчна загуба -; разлика: данъчна печалба 20764,4, данъчна загуба-.

Относно : 3. Като какъв вид актив са били заведени в счетоводството на дружеството автомобили марка И. QX70 и И. QX50? Реализирани ли са впоследствие и при продажбата им начислен ли е ДДС?.

Автомобил И. QX 70 и Автомобил И. QX 50 са осчетоводени по сметка 3041 „Стоки на склад” на Ди енд Пи партнерс Е.

Относно подвъпроса: Реализирани ли са впоследствие и при продажбата им начислен ли е ДДС?

За Автомобил И. QX 50 няма данни за извършени продажби от страна на жалбоподателя. Автомобил И. QX 70 е продаден и при продажбата му е начислен ДДС по счетоводна сметка 4532”ДДС по продажби” = 13166,67лв.

Съда от своя страна приема заключението на вещото лице, като непротиворечиво и относимо към предмета на спора и кредитира същото като доказателство по делото.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/Заповед № РД-01-803/07.06.2017год на Директора на ТД на

НАП-С.-стр.18-20. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите **правни изводи**

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основание, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

На следващо място, съдът дължи и произнасяне по същество на спора. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него

съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи доказват извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване правото на данъчен кредит.

Основателно е възражението на жалбоподателя, за неправомерност на отказа на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за закупените автомобили И. - 2 бр. Следва да се има предвид, че двата автомобила са заведени като „стоки“ и подлежат на последваща реализация. Освен това, единият от автомобилите е бил продаден на 25.01.2017 г., като за продажбата е начислен ДДС. Отказът на право на приспадане следва да доведе от своя страна до връщане на данъка, начислен при продажбата. Въпросните МПС подлежат на последваща облагаема доставка.

В тази връзка беше приета и изслушана съдебно-счетоводна експертиза, която съда кредитира като доказателство. От експертизата се установи, че автомобилите действително са били отчетени като стоки на склад и безспорно при продажбата на единия от тях е бил начислен и заплатен ДДС към бюджета.

Експертизата дава отговор на въпросите: Като какъв вид актив са били заведени в счетоводството на дружеството автомобили марка И. QX70 и И. QX50? Реализирани ли са впоследствие и при продажбата им начислен ли е ДДС?. Установено е, че автомобил И. QX 70 и автомобил И. QX 50 са осчетоводени по сметка 3041 „Стоки на склад“ на Ди енд Пи партнерс Е.. Освен това относно подвъпроса: Реализирани ли са впоследствие и при продажбата им начислен ли е ДДС? – Експертизата е дала следното заключение: За Автомобил И. QX 50 няма данни за извършени продажби от страна на жалбоподателя. Автомобил И. QX 70 е продаден и при продажбата му е начислен ДДС по счетоводна сметка 4532”ДДС по продажби” = 13166,67лв.

Съда приема заключението на вещото лице и кредитира същото като доказателство по делото.

С оглед горните фактически и правни изводи, настоящият съдебен състав приема, че с РА незаконосъобразно на основание на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС ревизиращите са отказали да признаят правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 30 971,33 лв. по фактурите, издадени от [фирма]. Ето защо оспорения РА в тази му част е

незаконосъобразен и следва да се отмени.

Акта е незаконосъобразен в частта на увеличението на финансовия резултат за 2013 г. и 2015 г.

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

В хода на делото е установено, че за 2013 г. и 2015 г. са били извършвани корекции от страна на ревизиращия екип. В Решение № 1479/28.09.2018 г. изрично е посочено: „Предвид установеното и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с размера на разходите за амортизации е увеличен счетоводният финансов резултат за 2013 г. със сума в размер на 10 456.04 лв. и за 2015 г. със сума в размер на 17 924 лв.“ Доколко лодката е използвана за дейността на дружеството, може да се направи извод, че дружеството не е престанало да я третира като актив. От доказателствата по делото се установява, че лодката не е била изведена от експлоатация, каквато е хипотезата, разглеждана в чл. 59 от ЗКПО. (Разпоредбата визира възобновяване на начисляването на амортизации от „връщането на актива в експлоатация“.) Основателно е възражението на жалбоподателя, че за изваждане на лодка от експлоатация е необходимо да се извършват много формални действия, включително отписване от пристанищни регистри и т.н., което очевидно в конкретния случай не се случило. В този смисъл е и Разяснение № 20-00- 114 от 8.08.2013 г. относно данъчно третиране на дълготрайните амортизируеми активи на НАП, съгласно което промяна в стойностите на данъчния амортизируем актив, заведен в данъчния регистър, са допустими само в случай, че съгласно счетоводното законодателство такава промяна се налага. А същото разяснение обвързва промяната и третирането за счетоводни цели с вероятността от икономически изгоди. С други думи, активът следва да загуби вероятността да носи икономически изгоди, като съответно загуби временно и качеството си на амортизируем актив, за да бъде изведен от експлоатация и да не се начисляват амортизации за него.

От приетата по делото експертиза се установи, че за 2013 г. и 2015 г. са били подадени коригиращи декларации, поради което неоснователно се стига до двукратно увеличение на финансовия резултат с тях. Органите по приходите са извършили с ревизионния акт корекции за посочените години. Приетата по делото експертиза констатира, че жалбоподателя е извършил такива корекции, като за 2013 г. е коригирал резултата си с 20 765.40 лв. - коригирана и подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2013 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат - 32096,48 лв.; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин. резултат – 11331,08 лв., а за 2015 г. - с 20 765.40 лв. - коригирана и подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2015 г.: преобразувания в посока увеличаване на счетоводния фин. резултат - 38690,04 ; преобразувания в посока намаляване на счетоводния фин.

резултат – 17924,64 лв.

Противно на горните констатации органите по приходите са извършили корекции в РА за 2013 г. с 10 456,04 лв. и за 2015 г. с 17 924 лв.. От доказателствата по делото се установи, че и в двата случая ревизираното лице е извършило корекции в по-голям размер. Като резултат ревизионният акт и в тази си част следва да бъде отменен.

В тази връзка основателно се явява и възражението на жалбоподателя и по отношение извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството с начислените разходи за амортизация на моторна лодка за 2013 г. в размер на 10 456,04 лв. и за 2015 г. в размер на 17 924,64 лв., както и начислените за 2014 г. разходи за амортизации за лек автомобил V. в размер на 20 765,40 лв.

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

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

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

Скрито разпределение на печалба може да има само към свързани лица, което е и смисъла на този институт. Не може да се приеме, че има скрито разпределение на печалба при покупка на активи и при поддръжката на някои от тях (като пристанищната поддръжка на лодка) от трети напълно независими лица. В действителност едно закупено от официалния дистрибутор на автомобилната марка превозно средство може да е свързано с дейността, може и да не е, но плащането за него не следва да се третира като скрито разпределение на печалбата. Неправилно е извършено отнасянето на всеки разход, за който се счита, че е несвързан с дейността, към категорията на скритото разпределение на печалбата. Смисълът на подобен подход е да се обоснове, че в полза на съдружник/акционер е

разпределена пряко или непряко сума, която представлява дивидент, но е прикрита под друга правна форма. В конкретния случай няма подобна хипотеза, доколкото съдружникът в ревизирувания субект е юридическо лице, а сделките на практика са осъществени с трети независими лица – съответен вносител на И. и пристанищни власти.

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

Неоснователно е и да се определя данък по реда на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ като скрито разпределение на печалбата. Отнася се за данък при разпределение към физически лица, което е видно както от характера на самия нормативен акт, така и от систематическото място на цитираната норма в него. В случая единственият съдружник на ревизираното лице е юридическо лице. Недопустимо е да се определя данък по реда на ЗДДФЛ, без да се установи и визира кое е физическото лице, в полза на което е „извършено“ скритото разпределение на печалбата. Следва да отчетете и факта, че в нито един от случаите не се касае за разход, извършен в полза на съдружника или свързано с него лице.

Следва да се отмени ревизионният акт като неправилен в тази част за сума в размер на 26 459.88 лв. и лихви към датата на ревизионния акт в размер на 9 328.94 лв.

Налице е и незаконосъобразно коригиране на финансовия резултат с разходи за автомобили.

Неправилно органите по приходите са отказали да признаят разходите за придобиване два автомобила марка И. с твърдението, че те не могат да бъдат заведени като стоки, доколкото разходите за придобиването им представлявали скрито разпределение на печалбата. Що се отнася до завеждането на автомобилите като стоки, същото е било извършено напълно законосъобразно, както се установява от приетата по делото експертиза. В тази връзка съда вече изложи мотиви досежно незаконосъобразност на отказа на право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, относно определяне на задълженията за ДДС в оспорения акт.

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

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски в производството съгласно представения списък по чл.80 от ГПК /депозит за вещо лице и ДТ/ в размер на 352 лв. и при липса на направено възражение за прекомерност.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. И. И., чрез адв. Т. Т., Ревизионен акт № Р-22221017008184-091-001/ 03.07.2018 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и А. Г. Ч.-Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1479/28.09.2018г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С., в частта на установени задължения за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. в общ размер на 20443,47 лв., ведно с лихви за просрочие в общ размер на 4 191,05 лв., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. в общ размер на 26 459,88 лв., ведно с лихви за просрочие в общ размер на 9 328,94 лв., отказано е право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период 03.2015 г. в размер на 30 971,33 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 10 123,37 лв.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП-НАП-С. да заплати на на [фирма], ЕИК[ЕИК] ,със седалище [населено място], представлявано от П. И. И. от управителя В. К. чрез адв. Т. сумата от 352 /триста петдесет и два/ лева разноски.

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

СЪДИЯ:

