

РЕШЕНИЕ

№ 20434

гр. София, 13.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в
публично заседание на 14.05.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **10738** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] ет.5 ап.51, представлявано от управителя В. Й. Й., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221722005237-091-001 от 14.07.2023 г., издаден от В. А. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и П. Т. П. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1387/29.09.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата е посочено, че РА е незаконосъобразен, издаден при съществени нарушения на административнопроизводствените правила, при неспазване на установената форма и в противоречие с относимите материалноправни разпоредби. Изложени са подробни доводи относно неправилно установените в хода на ревизията факти и грешните правни изводи на органите по приходите. Моли съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените по делото разноски,

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

следното:

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

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, възложена със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № №Р-22221722005237-020-001 от 11.10.2022 г., връчена на 17.10.2022 г., по електронен път, издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповедта е изменена със Заповед №Р-22221722005237-020-002 от 18.11.2022 г., Заповед №Р-22221722005237-020-003/11.01.2023 г. и Заповед №Р-22221722005237-020-004/10.03.2023г. Предметът на ревизията обхваща задължения за корпоративен данък (КД) за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2021 г. и данък върху добавената стойност (ДДС) за периодите от м. 02.2019 г. до м. 10.2022 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) № №Р-22221722005237-092-001 от 26.06.2023г. Страните не спорят, че е връчен по електронен път на 26.06.2023 г. на дружеството, което в срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК е депозирило писмено възражение срещу направените в РД констатации. Възражението е прието за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Ревизията е приключила с издаване на процесния ревизионен акт № №Р-22221422005171-091-001/14.07.2023 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходи при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е електронно на 14.07.2023г. С РА е извършена корекция на декларираната данъчна загуба за 2018 г. от 70 945,16 лв. на 31 633,16 лв., допълнително е установен корпоративен данък за 2017 г., 2019 г., 2020 г. и 2021 г. в общ размер на 155 930,82 лв. и съответните лихви в размер на 32 246,88 лв. и е определен ДДС за периодите от м. 02.2019 г. до м. 10.2022 г. в размер на 507 994,51 лв. и съответните лихви в размер на 112 734,35 лв.

На 24.07.2023г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба вх. №53-06-7559, с която „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД оспорва РА № Р-22221422005171-091-001 от 14.07.2023 г.

С Решение №1387/29.09.2023г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е изменен в оспорената част като:

- установеният с РА корпоративен данък за внасяне за 2020 г. в размер на 78 183,91 лв., е определен корпоративен данък за внасяне в размер на 40 992,61 лв., ведно със съответната лихва;
- установеният с РА ДДС за внасяне за данъчен период м. 05.2019 г. в размер на 10 670,68 лв., е определен ДДС за възстановяване в размер на 9 829,32 лв.;
- установеният с РА ДДС за внасяне за данъчен период м. 03.2020 г. в размер на 8 455,53 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 7 668,93 лв., ведно със съответната лихва.

Ревизионният акт е потвърден в останалата част на установения корпоративен данък за 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2021 г., ведно със съответните лихви, и установения ДДС за внасяне за периодите от м. 02.2019 г. до м. 04.2019 г., от м. 06.2019 г. до м. 02.2020 г. и от м. 04.2020 г. до м. 10.2022 г., ведно със съответните лихви.

В хода на ревизията е установено, че в периода, попадащ в обхвата на ревизията, основната дейност на ревизираното лице е покупко-продажба и отдаване под наем на автомобили.

Ревизиращите са извършили редици процесуални действия, подробно описани в т. II от РД -

извършена е насрещна проверка на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП" ООД; възложени са експертизи; от ревизираното лице са изискани документи и писмени обяснения, представени са документи; извършени са проверки в информационната система на Агенция „Митници”; административни процедури за обмен на информация между компетентните органи на Република България и страни членки; изпратени са искания за представяне на документи, данни, сведения, и др. до лица, държавни и общински органи и трети лица, на основание чл. 37, ал. 5 ДОПК.

С РА, както е изменен с решението на директора на дирекция “ОДОП” С., са установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО в следствие на увеличаване на финансовия резултат на дружеството:

1- За 2020 г. и 2021 г., с приходи от лихви съответно за 2020 г. в размер на 134,17 лв. и за 2021 г. - 19 058,83 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО, след като в хода на ревизията е установено, че между “МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД, като заемодател и управителя В. Й. Й. - заемател са сключени договор от 22.02.2021 г. за заем в размер до 520 000,00 евро, при договорена годишна лихва 3%, дължима върху усвоената част от заемната сума и договор за финансова помощ от 22.02.2022 г. за заем в размер до 1 500 000,00 лв. при договорена годишна лихва 5%, дължима върху действително получената сума. Договорено е заемите, ведно с лихвите, да бъдат върнати на заемодателя в срок до 3 години от датата на договорите. Предоставения заем е отразен в счетоводството на дружеството по сметка 262-1 „Дългосрочни вземания и предоставени заеми“ Към 01.01.2020 г. и 31.12.2020 г. сметката е с нулеви салда, а към 31.12.2021 г. - с дебитно салдо от 91 000,00 лв. През 2020 г. по сметката са отчетени дебитен и кредитен обороти за 185 000,00 лв., а през 2021 г. - дебитен оборот от 1 383 339,00 лв. и кредитен оборот от 1 292 339,00 лв.

„МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД не е начислило приходи от лихви по предоставените заеми на управителя за 2020г. и 2021г., въпреки че в приложението към финансовите отчети за ревизираните периоди е декларирано, че признава приходите от лихви към момента на възникването им, като взема предвид ефективния доход от актива по метода на ефективния лихвен процент.

За да увеличат финансовия резултат за 2020 и 2021г., органите по приходите са приели, че от дружеството не е спазен основният принцип за текущо начисляване, регламентиран в чл. 4, ал. 1, т. 1 от Закона за счетоводството (ЗСч), който изисква приходите, произтичащи от сделки и събития, да се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и да се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят. Счели са, че не е спазен Н. 18 „Приходи“, в който също е указано, че приходите от лихви по отпуснат заем се начисляват текущо, пропорционално на времевата база и се признават за всяка отделна финансова година от момента на ефективното предоставяне на заемните средства на заемополучателя.

2- С приходи от отдаване под наем въз основа на определената от експертизата, назначена в ревизионното производство, долна граница в диапазона от месечни наемни цени, както следва: 2017г. - 47 196,00 лв., 2018г. - 39 312,00 лв., 2019г. - 39 312,00 лв. и 2020г. - 11 799,00 лв, на основание чл.16, ал.1 ЗКПО.

Приходите са определени, след като е установено, че между ревизираното дружество и Й. Й. е сключен договор от 01.10.2011 г. за наем на имот - земя и сграда, находящи се в [населено място], район О. купел, кв. Горна баня, ул. „646“ №28. Според чл. 2 /1/ от договора наемната цена съответства на стойността на всички направени разходи за отопление, осветление, охрана, комуникации, всички необходими ремонти и подобрения с цел поддържането му в добро състояние, включително абонаментни, свързани с монтираните в него системи, както и всякакви други присъщи разходи. Тя следва да се изплаща периодично /месечно, тримесечно, годишно или

на друг период от време/ в зависимост от конкретните договорни условия с доставчиците. Прието е, че Й. В. Й. е ползвател на имота и партидите са открити на негово име, поради което разходите за поддръжка на имота са били за негова сметка.

По реда на чл. 60, ал. 1 от ДОПК е възложено извършването на експертиза. Вещите лица са определили пазарна месечна наемна цена от 4 277,81 лв. От представените данни от доставчиците на комунални услуги са установени разходи за ползване на имота за м. 01.2017 г. в размер на 610,74 лв., за м. 02.2017 г. - 439,42 лв., м. 03.2017 г. - 91,94 лв. и т.н., които са значително по-малки по размер спрямо офертите за наем на подобни имоти, констатирани от експертите при апорта, съответно със 700%, 962% и т.н., въз основа на което в РА е направен извод, че наемната сделка е сключена с цел отклонение от данъчно облагане. Като индикация за това е посочен и фактът, че наемателят на имота е свързано лице с управителя на дружеството по смисъла на §1, т. 3, б. „а“ от ДР на ДОПК – баща и син.

Въз основа на горното е формиран извод, че е налице отклонение от данъчно облагане, тъй като „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД не е декларирало реализираните приходи от наем на имота по договора, сключен с Й. Й..

С решението на директора на дирекция ОДОП С. е прието, че за м. 03.2020 г. ревизираното дружество не е притежавало право да се разпорежда с имота, в т.ч. да го отдава под наем, поради което приход от наем не следва да се определя и с Решение № 1387/29.09.2023г. е изменен определеният с РА данъчен финансов резултат за 2020 г. и съответно дължимият корпоративен данък.

3- За 2020 г. с 303 561,00 лв. приходи от продажбата на 998 дружествени дяла от капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД към 09.04.2020 г., на основание на чл. 16, ал.1 от ЗКПО, след като ревизиращите са приели, че договорената продажна цена на дружествените дялове от 49 900,00 лв. се отклонява с над шест пъти от определената пазарна цена на имота, апотриран като непарична вноска в капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД.

В хода на ревизията е установено, че „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ООД е учредено на 17.09.2011 г. с основен капитал в размер на 435 000,00 лв. и съдружници „МАКС КОНТРОЛ 2010“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с дялово участие под формата на парична вноска от 5 000,00 лв., и „БЕТА КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с дяловото участие под формата на апортна вноска - недвижим имот, представляващ УПИ №XXII-81 в С., ул. „646“ №28, с площ 610 кв. м., заедно с построена в него двуетажна жилищна сграда, със застроена площ 214,05 кв. м. и разгъната застроена площ 508,73 кв. м., оценена на 430 000,00 лв. по предвидения ред в Търговския закон (ТЗ). Имотът е осчетоводен от дружеството по сметка 200-1 „Земя - УПИ - Горна Баня“ за сумата от 27 269,64 лв. и по сметка 202 „Сгради и конструкции - кв. Горна Баня, ул. 646“ за сумата от 402 730,36 лв. Не са начислявани разходи за амортизация за имота.

На 18.02.2020 г. имотът е апортиран като непарична вноска в капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД, ЕИК[ЕИК], срещу придобиването на 998 дружествени дяла, всеки с номинал 50,00 лв., или дяловото участие на ревизираното лице е в размер на 49 900,00 лв. Към момента на апорта пазарната оценка на имота е 529 000,00 лв.

На 09.04.2020 г. ревизираното дружество е прехвърлило притежаваните дружествени дялове в капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД на Х. И. Й., съпруга на управителя на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД, на продажна цена за всеки дял в еквивалентен размер на номиналната му стойност, или общо за сумата от 49 900,00 лв. Във връзка с продажбата на дружествените дялове на свързаното физическо лице е формиран извод, че продажба на дружествени дялове от капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД не се базира на пазарен принцип.

Пазарните стойности на дружествени дялове от капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД към

датата на продажбата им - 09.04.2020 г. са определени след назначена в хода на ревизия експертиза.

Приходите на ревизираното лице от продажбата на 998 дружествени дяла от капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД към 09.04.2020 г. са определени на база долната граница в диапазона от пазарни стойности в експертизата - 353 461,00 лв. Извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат / 353 461,00 лв. - 49 900,00 лв./. Увеличение на счетоводния финансов резултат, извършено с РА е за 2020 г. е размер на 303 561,00 лв., представляващо разликата между тази стойност и заплатената по договора 49 900,00 лв.

С РА е прието, че сделката е сключена с цел отклонение от данъчно облагане и на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за 2020 г. Финансовият резултат на дружеството е увеличен със сумата от 303 561,00 лв.

4 -На основание на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО с приходите на дружеството от отдадени под наем МПС, определени на база посочените в назначена в хода на ревизията експертиза долни граници в диапазон на месечни наемни цени за съответния автомобил, е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството както следва: 2019 г. – 161 716,00 лв., 2020 г. – 65 525,00 лв. и 2021 г. – 501 510,00 лв.

Увеличението е извършено, след като в хода на ревизията с Протокол №1835870/08.03.2023г. е установена фактическата наличност на МПС, предназначени за отдаване под наем, осчетоводени като дълготрайни материални активи (ДМА). Издадени са фактури с предмет наем на автомобили, получатели по които са същите лица, за които е установено, че са ползвали автомобилите - Й. В. Й., П. М. М., Н. С. Г., И. Д. П., Т. Р., В. М. и т.н.

От част от МПС, осчетоводени като ДМА, не са отчетени приходи от наем и са отклонени средства от данъчно облагане. Те не са изведени от употреба и за тях са начислявани счетоводни и данъчни амортизации.

По реда на чл. 60, ал. 1 от ДОПК е възложена експертиза за определяне в диапазон на месечна наемна цена на процесните МПС. С РА приходите на дружеството от отдадени под наем МПС са определени на база посочените в експертизата долни граници.

С РА (, в частта потвърдена с Решение № 1387/29.09.2023г. на директора на дирекция) са установени задължения по ЗДДС , както следва:

5- На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, е определен ДДС в общ размер на 9 567,00 лв., в т.ч. за всеки от периодите от м. 02.2019 г. до м. 12.2019 г. по 655,20 лв. и за всеки от периодите от м. 01.2020 г. до м. 03.2020 г. по 786,60 лв., след като от органите по приходите е прието, че отдаването под наем на свързано лице на имот - двуетажна еднофамилна къща с двор, находящ се в С., район О. купел, кв. Горна баня, ул. „646“ №28, сделката представлява облагаема доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и е възникнало данъчно събитие, съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС. Формиран е извод, че на основание чл. 25, ал. 4 от ЗДДС данъкът за отдаването на имота под наем е изискуем и дължим за всеки месечен данъчен период до м. 03.2020 г., включително. Данъчната основа на доставката е определената от експерта долна граница в диапазон от месечни пазарни цени за отдаване на имота под наем при нормална ликвидност.

С решението на директора на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП РА е изменен в частта, в която с него са установени задължения за данъчен период м. 03.2020 г., през който имотът не е бил собственост на жалбоподателя. С решението е изменен резултатът по ЗДДС за м. 03.2020 г. от ДДС за внасяне в размер на 8 455,53 лв. на ДДС за внасяне в размер на 7 668,93 лв.

6- На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 6 от ЗДДС е установен ДДС в общ размер на 217 089,60 лв., конкретно посочен по периоди и

основания на стр. 103 до стр. 131 в РД, върху недекларираните приходи от отдаване под наем на МПС, след като органите по приходите са приели, че са извършени облагаеми доставки на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, за които са приложими разпоредбите на чл. 25, ал. 1, ал. 2, ал. 4 и ал. 6 от ЗДДС. Данъчната основа за доставката по отдаване под наем на всеки конкретен автомобил е определената от експерта долна граница в диапазон от месечни пазарни цени.

7- На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 84 от ЗДДС, с РА е начислен ДДС за осъществено В. на автомобили от ревизираното лице в общ размер на 135 299,61 лв., в т.ч. за м. 03.2022 г. - 44 987,20 лв., м. 04.2022 г. - 24 596,52 лв. и м. 08.2022 г. - 65 715,89 лв.

В хода на ревизията е установено, че през м. 08.2022 г. „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е закупило 8 автомобили, марка Т. от APJA FECHU SPOLKA Z OGRANICZONA ODPO WIEDZIALNOSCIA, Полша. На 31.08.2022 г. от полското дружество а издадени 8 фактури на обща стойност 168 000,00 EUR с левова равностойност 328 579,44 лв., в които не е начислен ДДС. Ревизираното лице се е идентифицирало с българския си ДДС номер. Фактурите са платени по банков път. Полският търговец е декларира вълтребощностни доставки на МПС към „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД.

С договор за поупко-продажба от 23.08.2022г. „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД. е продало МПС на GESHER GOLAN MARKETING ltd, И., за сумата от 169 600,00 EUR, за което е издадена фактура №352 от 23.08.2022 г. и е съставен приемо-предавателен протокол от 02.09.2022 г. Представена е международна товарителница от 20.08.2022 г. с изпращач APJA FECHU SPOLKA Z OGRANICZONA ODPO WIEDZIALNOSCIA, Полша, получател - „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД и разтоварен пункт К., С.. Словенското дружество T.P.G AGENT D.O.O, VIN SI40136698 е извършило митническото обслужване и превозването на стоките до И., за което е издало фактура на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД, отразена в отчетните регистри по ЗДДС. Транспортът на автомобилите от С. до И. е извършен по море с товарителница №BLS322788912 с изпращач T.P.G AGENT D.O.O и получател GESHER GOLAN MARKETING Ltd., И.. Представена е и митническа декларация от 26.08.2022 г. с изпращач „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД и получател GESHER GOLAN MARKETING ltd, И..

Жалбоподателят е закупил и 6 бр. МПС, марка Т. от AUTOHAUS T. GmbH, Германия през м. 03.2022 г. на обща стойност 115 008,00 EUR с левова равностойност 224 936,00 лв., а през м. 04.2022 г. - 3 МПС с марка Т., на обща стойност 62 880,00 EUR с левова равностойност 122 982,59 лв. „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД ги е продало на GESHER GOLAN MARKETING Ltd.,И., за което са представени фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, документи за плащане, счетоводни справки. Митническото обслужване и транспортът на МПС от Германия до С. и от С. до И., е осъществен от T.P.G AGENT D.O.O.

Ревизиращите са приели, че „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е осъществило В. по смисъла на чл. 13, ал. 1 във връзка с чл. 62, ал. 2 от ЗДДС на автомобилите по издадените фактури от APJA FECHU SPOLKA Z OGRANICZONA ODPO WIEDZIALNOSCIA, Полша и AUTOHAUS T. GmbH, Германия, с място на изпълнение на територията на страната. Като са се позовали на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, според който независимо от ал. 1, мястото на изпълнение на вълтребощностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в

страната, ревизиращите са приели, че „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е следвало да си самоначисли данък по В., като издаде протоколи по чл. 117 от ЗДДС и ги включи в отчетните си регистри по ЗДДС, което не е направено. „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД не е представило доказателства за регистрация за целите на ДДС и облагане на стоките с данък в С. - държавата членка, където МПС са пристигнали.

В решението си директорът на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е приел, че в случая са налице две последователни доставки на МПС – покупки и продажби. Първоначално стоките се транспортират от териториите на Полша и Германия до С.. Това са първите доставки, по които доставчици са APJA FECHU SPOLKA Z OGRANICZONA ODPO WIEDZIALNOSCIA, Полша и AUTOHAUS T. GmbH, Германия, а получател е „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД. Вторите доставки са оформени като износ от С. до И. с доставчик „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД и получател GESHER GOLAN MARKETING Ltd., И.. Счел е, че обстоятелството, че при закупуването на стоките ревизираното дружество е знаело и е уведомило превозвача, че крайното им направление е И., не оборва тезата, че спорните доставки от Полша и Германия са с вътреобщностен характер.

8- С РА на основание чл. 25, ал. 7 и чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС са определени допълнителни задължения за ДДС за получените авансови плащания от Д. А. А. и Г. И. М. в общ размер на 19 000,00 лв., като е прието, че данъкът е включен в тяхната стойност. За м. 04.2019 г. е определен ДДС в размер на 2 000,00 лв., за м. 07.2019 г. - 5 000,00 лв. и за м. 08.2019 г. - 12 000,00 лв. За м. 10.2019 г. е извършена корекция, като начисленият ДДС е намален с 2 833,33 лв. във връзка с възстановен аванс на Г. И. М.. Авансовите плащания са получени от „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД по банков път и представляват депозити по договори за наем на превозни средства. В счетоводството на жалбоподателя са осчетоводени аналитично по сметка 498 „Други дебитори“.

От Д. А. са внесени на каса средства по банковата сметка на дружеството на 10.04.2019 г. и 11.04.2019 г. в общ размер на 12 000,00 лв. с основание „Н. М. Б., наем на автомобил за Д. А. А.“. Представен е договор за поръчка на лек автомобил от 01.04.2019 г., сключен между Д. А. А. - възложител и „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД - изпълнител, за доставка на лек автомобил М. В., със срок на доставка м. 05.2019 г. и договорена цена от 140 000,00 лв. с ДДС. Според чл. 11 /1/ от договора, за влизането му в сила възложителят следва да плати на изпълнителя гаранционен депозит в размер на 12 000,00 лв. в 5-дневен срок от подписването му, като изпълнителят не дължи лихви върху сумата по гаранционния депозит.

От Г. И. М. са внесени 102 000,00 лв., през м. 07.2019 г. - 30 000,00 лв. и през м. 08.2019 г. - 72 000,00 лв., с основание „част от гаранционен депозит“ и „остатък по депозит“, а през м. 10.2019 г. по дебита ѝ е отразена сумата от 17 000,00 лв., с основание „частично възстановяване“. В хода на ревизията са представени документи за преведените суми и договор от 16.05.2019 г. за поръчка на лек автомобил от 16.05.2019 г., сключен между Г. И. М. - възложител и „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД - изпълнител за доставка на лек автомобил В., със срок за доставка м. 09.2019 г. и цена от 85 000,00 лв. Съгласно чл. 12 /1/ от договора, за влизането му в сила възложителят следва да плати на изпълнителя депозит в размер на 85 000,00 лв., като изпълнителят не дължи лихви върху сумата по гаранционния депозит. С платежно нареждане от 10.10.2019 г. ревизираното лице е възстановило на лицето сумата от 17 000,00 лв.

„МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е потвърдило с декларация в хода на ревизията, че не е

издало фактури за получените плащания от посочените физически лица.

Органите по приходите са приели, че преведените по банков път средства от физическите лица представляват авансови плащания за бъдещи доставки на автомобили, които са с място на изпълнение на територията на страната и подлежат на облагане с ДДС, със ставка 20 на сто. Според решението на директора на дирекция "ОДОП" С. в данъчноправен аспект задатъкът представлява частично авансово плащане и на основание чл. 25, ал. 6 от ЗДДС данъкът за облагаемите доставки става изискуем, като възниква задължение за получателя да го начисли и предварителното плащане по сделките следва да се приеме за авансово плащане във всички случаи, когато паричната сума е предоставена по начин, при който получателят може да се разпорежда с нея. В случая паричните средства не са постъпили по обособена сметка за гаранционни депозити, а по банковата сметка на дружеството в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД, т.е. същите са били на разположение у ревизираното лице и нямат характер на гаранционни депозити с обезпечителна функция.

9- С РА са установени задължения в общ размер на 109 371, 63 лв., в т.ч. за м. 02. 2019 г. - 2 800,00 лв., м. 03.2019 г. - 4 300,00 лв., м. 04.2019 г. - 510,00 лв., м. 05.2019 г. - 64 863,33 лв., м. 06.2019 г. - 510,00 лв., м. 07.2019 г. - 16 830,00 лв., м. 10.2020 г. - 2 933,75 лв., м. 01.2021 г. - 1 564,66 лв., м. 02.2021 г. - 13 710,37 лв., м. 03.2021 г. - 1 349,52 лв., по предварителни договори за продажба на дружествени дялове от капитала на търговски дружества /новоучредени и съществуващи/, които са с характер на апортна вноска на автомобили по заявка на лицата - платци на сумите.

Установено е в хода на ревизията, че е сключен предварителен договор на 22.02.2019 г. за учредяване на дружество с ограничена отговорност и за покупко-продажба на дружествени дялове между „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД /дружество, възнамеряващо да учреди ново търговско дружество чрез апортна вноска на автомобил В. 640d X D./ и К. Д. Г. /лице, възнамеряващо да закупи дружествените дялове от новоучреденото дружество/. „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е закупило лекия автомобил от „М КАР“ ООД, ЕИК[ЕИК] по фактура №[ЕГН]/19.03.2019 г. с ДДС 21 316,67 лв., по която е приспаднало пълен данъчен кредит за м. 04.2019 г. Автомобилът е внесен като непарична вноска при учредяването при „КАЛИН АУТО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], вписано в Търговския регистър на 18.06.2019 г., с основен капитал от 105 200,00 лв., съответстващ на определената пазарна цена на автомобила при апорта. С договор за покупко-продажба на дружествени дялове от 26.06.2019 г. „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД продава всички притежавани дружествени дялове от капитала на „КАЛИН АУТО“ ЕООД на К. Д. Г. на продажна цена от 127 300,00 лв. През периодите от м. 02.2019 г. до м. 06.2019 г. ревизираното дружество е получило по банков път от К. Д. Г. парични средства в общ размер на 43 150,00 лв.

През м. 05.2019 г. „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е получило средства в размер на 157 600,00 лв. от „ТРАНЗИТНИ СКЛАДОВЕ И СЕРВИЗИ“ ООД, ЕИК[ЕИК] за бъдеща покупка на дружествени дялове от капитала на „МАКС АУТО РЕНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с номинална стойност 140 000,00 лв., които са с характер на апортна вноска на автомобил Б. Х5 ХДРАЙВ 40И, рег. №С.. Впоследствие дружествените дялове са продадени с договор от 03.02.2020 г. при договорена продажна цена от 157 600,00 лв.;

През м. 05.2019 г. "М. КОНТРОЛ АУТО ЕООД" е получило 164 166,67 лв. и през м. 06.2019 г. - 980,00 лв. от гръцкия гражданин А. Кацирубас за бъдеща покупка на дружествени дялове от капитала на „УЕЛЛЕСЛИ ВЕНЧЪРС“ ООД, ЕИК[ЕИК] с номинална стойност 154 724,00 лв., които са с характер на апортна вноска на автомобил

Л. РОБЕР Р. РОБЕР СПОРТ, рег. №С.. Впоследствие дружествените дялове са продадени с договор от 31.07.2019 г. при договорена продажна цена от 164 166,67 лв.; През м. 10.2020 г. ревизираното дружество е получило 14 668,73 лв., м. 01.2021 г. - 7 823,32 лв., м. 02.2021 г. - 68 551,87 лв. и м. 03.2021 г. - 6 747,61 лв. от руската гражданка О. М. за бъдеща покупка на дружествени дялове от капитала на „АНТРАЦИТ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с номинална стойност 80 700,00 лв., които са с характер на апортна вноска на автомобил В. Х2 Д.. Впоследствие дружествените дялове са продадени с договор от 30.03.2021 г. при договорена продажна цена от 97 791,50 лв.

След анализ на установените факти, ревизиращите са приели, че „КАЛИН АУТО“ ЕООД, „АНТРАЦИТ ГРУП“ ЕООД, „УЕЛЛЕСЛИ ВЕНЧЪРС“ ООД и „МАКС АУТО РЕНТ“ ЕООД не са извършвали икономическа дейност и МПС, които са предмет на апортни вноски в капитала им, не се използват за извършване на облагаеми доставки.

Извели са извод, че предварителните договори за учредяване на дружества с ограничена отговорност или приемане на нов съдружник в тях чрез непарични вноски в капитала - МПС, и последващата продажба на дружествените им дялове са привидни и действителната воля на страните е прехвърляне на собствеността върху МПС. Продажбата на автомобили на територията на страната, за разлика от непаричната вноска в търговско дружество, представлява облагаема доставка по смисъла на чл. 12, ал. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС, поради което е налице данъчно събитие основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. На основание чл. 26, ал. 1, ал. 2 и ал. 6 от ЗДДС за данъчна основа на доставките е определена договорената продажна цена между страните с нотариално заверените и вписани в Търговския регистър договори за покупко-продажби на дружествени дялове. На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 25, ал. 6 от ЗДДС за данъчните периоди на получаване на сумите по предварителните договори за продажба на дружествени дялове от капитала на „КАЛИН АУТО“ ЕООД, „ТРАНЗИТНИ СКЛАДОВЕ И СЕРВИЗИ“ ООД, „УЕЛЛЕСЛИ ВЕНЧЪРС“ ООД и „АНТРАЦИТ ГРУП“ ЕООД са определени задължения по ЗДДС, при данъчна ставка 20%, върху разликата между договорената продажна цена и внесените суми.

В хода на съдебното обжалване на РА по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна - оценителна експертиза.

Вещото лице е изчислило, че сумата за пазарна стойност на оценявания имот е 609 981 евро или 1 193 019,14 лв. Според експертизата средномесечната наемна цена на недвижимия имот с адрес: [населено място] р- н „О. купел“, ул. „646“ № 28, за периода от 01.2017 г. - 02.2020 е : за 2017г. 3873,00лв.; за 2018г. - 3276 лв.; за 2019г. - 3276 лв./ и за 2020г. - 3873 лв. Вещото лице е дало заключение, че не може да установи стойността на подобренията на имота, направени за периода 01,10,2011 - м.02,2020г. Вещото лице е установило, че реалната стойност на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД в капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД към м. 04.2020 е 383,362 лв. Вещото лице поради липса на аналози за дългосрочен наем на автомобили от сходен клас и възраст, не е могло да се направи изчисления на пазарната стойност на наема на описаните в РА МПС собственост на „Макс контрол ауто“ ЕООД при съобразяване цените за дългосрочно отдаване на автомобили под наем и периодите, за които от страна на НАП се твърди, че е осъществявано отдаване под наем. Експертизата е изчислила и счетоводния резултат за дружеството в хипотезата на включване на недвижимия имот като ДМА и начисляване на разходи за амортизации на имота.

Ревизионният акт е издаден от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на

ревизията, в изпълнение на компетентността им по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, ревизионно производство е образувано в рамките на 5- годишния срок.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Относно съответствието с материалния закон съдът намира следното:

1- относно установеният с РА корпоративен данък за 2020 г. и 2021 г. с приходи от лихви съответно за 2020 г. в размер на 134,17 лв. и за 2021 г. - 19 058,83 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО. по договора за заем с управителя В. Й. Й. от 22.02.2021 г. Няма спор и се

установява от представените по делото писмени доказателства, че е договорена годишна лихва в размер на 3 %, а в договора за финансова помощ от 22.02.2022г. е договорена годишна лихва 5 %. В приложението към финансовите отчети за 2020г. и 2021г. дружеството е декларирало, че признава приходите от лихви към момента на възникването им, като взема предвид ефективния доход от актива по метода на ефективния лихвен процент. Установени е също така и не е спорно между страните, че жалбоподателят като кредитор по сключените договори не е начислил приходи от лихви по предоставените по тях заеми.

В разпоредбата на чл.4, ал.1, т.1 от ЗСЧ е регламентирано, че счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят в съответствие с изискванията на този закон при съобразяването с изброените основни счетоводни принципи, един от които е принципът на текущо начисляване, изискващ приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, да се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и да се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

Съгласно Н. 18 приходът е доход, който се създава в хода на обичайната дейност на предприятието и се означава с различни наименования, като постъпления от продажби, възнаграждения, лихви, дивиденди и възнаграждения за права. Приходите се отчитат като приходи от дейността (от продажби на продукция, стоки, услуги, от финансираня и приходи от други продажби), финансови приходи и извънредни приходи. Финансовите приходи се дефинират като приходите от лихви и от дялови участия; положителните разлики от операции с финансови инвестиции и инструменти; положителните разлики от промяна на валутни курсове; другите приходи от финансови операции

Използването на активи на предприятието от други лица създава приходи под формата на: лихви за използването на парични средства или парични еквиваленти или за суми, дължими на предприятието. Лихвите се признават пропорционално на времева база, която отчита ефективния доход от актива. Ефективният доход от един актив е лихвеният процент, необходим за дисконтирането на потока от бъдещи постъпления, очаквани през живота на актива, до сумата на началната отчетна стойност на актива.

Следователно, законосъобразно с РА за 2020г. и 2021г. са установени задълженията за лихви по договорите за заем без значение, че сумите не са издължени от жалбоподателя. В приложението към финансовите отчети за 2020 и 2021г се признават приходите от лихви към момента на възникването им, като се взема предвид ефективният доход от актива по метода на ефективния лихвен процент.

Законосъобразен е и изводът на органите по приходите, свързани с определяне размера на приходите от лихви за 2020г. и до 21.02.2021г., за които няма уговорена лихва. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО за отклонение от данъчното облагане се смята получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми. За да предотврати подобно отклонение от облагане с корпоративен данък, чл. 16, ал. 1 от ЗКПО постановява, че за сделките, които са сключени, така че водят до отклонение от данъчно облагане, без оглед дали те са сключени между свързани или несвързани лица, данъчната им основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки (включително техните условия или правна форма), а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически

резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В чл. 16, ал.2, т.2 ЗКПО е предвидено, че за отклонение от данъчно облагане се смята и договорите за заем за послужване или друго безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага. Следователно, ако е сключен договор за безлихвен заем, счетоводното третиране на тези сделки не се признава за данъчни цели, а по реда на ЗКПО би се признал такъв финансов резултат, все едно че заемът е лихвен и то при пазарни нива. В случая е приета договорената между страните за друг период за лихва от 3 %, което е в интерес на жалбоподателя.

По изложените съображения жалбата в тази част следва да бъде отхвърлена.

2- Относно увеличението на финансовият резултат с приходи от отдаване под наем по договор от 01.10.2011 г. за наем на имот - земя и сграда, находящи се в [населено място], район О. купел, кв. Горна баня, ул. „646“ №28, както следва: 2017 г. - 47 196,00 лв., 2018 г. - 39 312,00 лв., 2019 г. - 39 312,00 лв. и 2020 г. - 11 799,00 лв, на основание чл.16, ал.1 ЗКПО, от представения договор за наем се установява, че наемат цена на е определена в чл. 2 като стойността на всички направени разходи за отопление, осветление, охрана, комуникации, всички необходими ремонти и подобрения с цел поддържането му в добро състояние, включително абонаментни, свързани с монтираните в него системи, както и всякакви други присъщи разходи. Според чл. 4 от договора за наем наемателят дължи всички разходи, свързани с обикновеното ползване на имота – ток, вода, отопление, обикновени текущи ремонти и поправки. Противоречието между разпоредбите на договора относно разходите за комунални услуги, за които са представени доказателства и при липса на доказателства за направени подобрения създава неясното за размера на договорената наемна цена. Установените разходи за битово-комунални услуги за 01.2017 г. възлизат в размер на 610,74 лв., за м. 02.2017 г. - 439,42 лв., м. 03.2017 г. - 91,94 лв. Съгласно чл. 2 от договора за наем, това се установява като наемна цена на имота. Установено е също, че дружеството - наемодател не е декларирало приходи от наем на имота по договора, както и че договорът е сключен с бащата на управителя на дружеството. По изложените съображения, правилно и законосъобразно органите по приходите са приели, че сделката е сключена с цел отклонение от данъчното облагане и са увеличили данъчния финансов резултат с приходите от наем. Експертизата, извършена в хода на административното производство е определила пазарна месечна наемна цена в размер на 4277,81 лв. Установените разходи за комунални услуги през процесните периоди са значително по ниски.

Съгласно заключението, прието в хода на съдебното обжалване, размерът на наема за всеки от периодите е определен на 3873 лв. месечно, като вещото лице е преизчислило размера на наема за 2017г. 46476 лв., при корекция с РА 47196,00 лв.; за 2018г. и 2019г. експертизата е изчислила наем по-висок от установени с РА, поради което, с оглед принципа за забрана влошаване положението на жалбоподател, за тези периоди не следва да се изменя РА в тази част и следва да се приеме, че наемът е в размер на 39312 лв. и за 2020г. е изчислен на 11619 лв. Следователно в тази част РА следва да се измени, като за 2017г. финансовият резултат се увеличи с 46476 лв., (вместо 47196 лв.) и за 2020г. с 11619 лв. (вместо 11799 лв.)

3 - Относно увеличението на финансовия резултат за 2020 г. с 303 561,00 лв. приходи от продажбата на 998 дружествени дяла от капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД към 09.04.2020 г., от събраните по делото доказателства се установява че на 09.04.2020 г. „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е прехвърлило притежаваните от него дружествени

дялове в капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД, в което на 18.02.2020 г. е апотриран недвижим имот УПИ №XXII-81 в С., ул. „646“ №28, с площ 610 кв. м., заедно с построена в него двуетажна жилищна сграда, със застроена площ 214,05 кв. м. и разгъната застроена площ 508,73 кв. м. с пазарната оценка на имота към момента на апорта 529 000,00 лв., срещу придобиването на 998 дружествени дяла, всеки с номинал 50,00 лв., или дяловото участие на ревизираното лице е в размер на 49 900,00 лв., на Х. И. Й., съпруга на управителя на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД. Сделката е извършена между свързани лица по смисъла на §1, т.13 ЗКПО вр с §1, т.3 от ТЗ.

В чл. 15 ЗКПО е предвидено, че когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. С оглед посочената разпоредба и на основание на чл. 16, ал.1 от ЗКПО, след като са съобрази установената с допълнителната ССЕ пазарна цена на дружествените дялове на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД в капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД към м. 04.2020 г., съдът счита, че правилно ревизиращите са приели, че сделката е сключена с цел отклонение от данъчно облагане и продажба на дружествени дялове от капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД не се базира на пазарен принцип и са приели, че договорената продажна цена на дружествените дялове от 49 900,00 лв. се отклонява в пъти от определената пазарна цена на имота, апотриран като непарична вноска в капитала на „МАКС КОНТРОЛ ГРУП“ ООД.

Като е използвал изводите на експертизата, назначена в хода на административното производство, в РА е прието, че пазарната стойност на прехвърлените от жалбоподателя дялове е 353 461,00 лв. В експертизата, изслушана и приета от съда, е направен извод, че „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е апортирало имот на стойност 529,000 лв., но реалната пазарна стойност на получените дялове е значително по-ниска и ако сделката по апорта беше изчислена по реалната балансова стойност на дружеството, трябваше да получи повече дялове или по-голям процент участие в капитала. Вещото лице е използвало три метода за определяне на пазарната стойност на дяловете: методът на собствения капитал, методът на сравнителните пазарни цени и методът на дисконтирания паричен поток (DCF). Изчисленията по метода на собствения капитал показват, че реалната стойност на дяловете е 383,362 лв., което е значително по-ниско от апортната стойност на имота (529,000 лв.). Методите на сравнителните пазарни цени и дисконтирания паричен поток не могат да бъдат приложени поради липса на достъпни данни за реални сделки и прогнози за бъдещи парични потоци. Съдът намира заключението за обосновано и компетентно изготвено. То е прието без възражения от страните по спора. След като определената със ССЕ пазарна стойност на дяловете е по-висока от приетата в РА, то с оглед невъзможността РА да беда изменян във вреда на жалбоподателя, жалбата и в тази част следва да бъде отхвърлена.

4- Относно увеличението на счетоводният финансов резултат на дружеството за 2019 г. – с 161 716,00 лв.; за 2020 г. с 65 525,00 лв. и за 2021 г. с 501 510,00 лв. с приходи на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД от отдадени под наем МПС се установява, че нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното обжалване на РА жалбоподателят не представя доказателства, че процесните МПС са изколвани от дружеството за осъществяване на дейността му. От предоставените в хода на ревизията документи от А. се установено, че МПС са извършвали активно движение по републиканската пътна мрежа, в т.ч.

излизания през ГКПП. От информацията, предоставена от отдел „Пътна полиция“ при СДВР на МВР, при проверка на МПС, се установяван че водачи на автомобилите са били свързани лица с ревизираното дружество, - с изключение единствено на В. Л. С.. Автомобил Б. 730Д х Д. с рег. [рег.номер на МПС] е управляван от Й. Й., баща на В. Й. Й., управител и представляващ М. КОНТРОЛ АУТО ЕООД. Автомобил Б. 650И хДРАЙВ с рег. [рег.номер на МПС] е управляван от В. Й. управител и представляващ М. КОНТРОЛ АУТО ЕООД и И. Б. С., който е в трудови правоотношения с ревизираното дружество за последващи периоди, Х. Й. съпруга на В. Й. Й., управител и представляващ М. КОНТРОЛ АУТО ЕООД. Автомобил МИНИ КЪНТРИМЕН К. СД ОЛ4 с рег. [рег.номер на МПС] е управляван от В. С.. Автомобил Б. М5 КОМПЕТИШЪН с рег. [рег.номер на МПС] е управляван от В. Д.. Автомобил Б. i8 с рег. [рег.номер на МПС] е управляван от Х. Й.. LAND R. RANGE R. SALGA с рег. [рег.номер на МПС] е управляван от Г. Я., който за периодите в обхвата на ревизията е заемополучател на ревизираното лице.

В хода на ревизията е установено, че за част от МПС, осчетоводени като ДМА, не са отчетени приходи от наем. Те не са изведени от употреба и за тях са начислявани счетоводни и данъчни амортизации. В хода на ревизията не са представени документи, удостоверяващи на какво основание трети лица ползват МПС. В хода на ревизията жалбоподателят твърди, че те са ги ползвали безвъзмездно. Ревизиращите органи необосновано, при липса на всякакви доказателства, липса на отчетени приходи и договори за наем, са приели, че е бил налице договор за наем, който е възмезден. След като е установено, че МПС са управлявани на конкретни дати от свързани с дружеството лица, то житейски логично е това да не е се е случвало въз основа на договор за наем. В случай, че при използване на автомобилите се е стигнало до отклонение от данъчно облагане, то в тежест на органите по приходите е да го докажат, както и да докажат размера на дължимите данъчни задължения.

След като е установил наличие на обстоятелство по чл. 16, ал.2 ДОПК, в случая, при определяне на размера на месечния наем на процесните МПС в посочените минимални и максимални граници, вещото лице е съобщило обстоятелства, оказващи влияние върху цената, като: технически характеристики на автомобилите, данни от специализирани сайтове за "ренг а кар" на леки автомобили, като са приложени допълнителни корекционни коефициенти, отчитащи срока на наема от 1 година, но не е взело предвид данните за реално осъществени сделки (отдаване под наем) на МПС с параметри, идентични на процесните МПС, с което е нарушено изискването на чл. 14, ал. 1 от Наредба Н-9/14.08.2006 г. за определяне на пазарни цени на месечен наем за процесното МПС. Приетите от експертизата офертни цени не могат да се приемат за пазарни цени по смисъла на §1, т.10 от ДР на ДОПК, тъй като в процеса на сключване на сделки в хода на преговорите между контрагентите се променя офертната цена, като се стига до средна цена, приемлива и за двете страни, която се явява реална пазарна цена. При липсата на изследване от страна на назначената експертиза в ревизионното производство на реално сключени сделки за отдаване под наем на МПС от вида на процесното, настоящият състав приема, че пазарната цена на процесното МПС е определена в нарушение на методите за определяне на пазарни цени по §1, т.10 от ДР на ДОПК и в нарушение на чл. 14, ал. 1 от Наредба Н-9/14.08.2006 г. за определяне на пазарни цени. В хода на съдебното производство е допусната съдебно-оценителна експертиза, която въпреки усилията положени от съда и жалбоподателя, въз основа на наличните и допълнително събраните доказателства от трети лица не можа да определи

пазарната цена за дългосрочен наем на процесните МПС, поради липса именно на такива данни, което също доказва неточността и необосноваността на експертизата, назначена в ревизионното производство, на отговорите от която са установени задълженията с РА. Вещото лице посочва, че за ревизирианият период от време не е установил пазарни свидетелства за реално сключени сделки. Според вещото лице офертните цени не са доказателства за реално сключени сделки. Съдът кредитира заключението на вещото лице, като компетентно и обективно. Предвид изложеното, съдът приема за основателни оплакванията, подробно изложени от жалбоподателя, за допуснати нарушения на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. при определяне на пазарната цена на месечен наем за процесния автомобил. В този смисъл е практиката на ВАС по аналогичен казус, обективизирана в Решение № 1998 от 02.03.2022г. по адм.д № 6508/2021г.

По изложените съображения РА, в частта, в която е увеличен счетоводният финансов резултат на "МАКС КОНТРОЛ АУТО" ЕООД за 2019 г. – с 161 716,00 лв.; за 2020 г. с 65 525,00 лв. и за 2021 г. с 501 510,00 лв. с приходи от наем за МПС и съответния допълнително начислен корпоративен данък, следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Относно установените с РА задължения за **ДДС**:

5- Съгласно чл. 86, ал.1 и ал. 2 ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период; посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. 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.

Отдаването под наем на недвижим имот представлява облагаема доставка на услуга по чл. 9 ЗДДС. Съгласно чл. 26, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл.16. В ал. 6, т.1 на чл.26 от ЗДДС е предвидено, че на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли.

Следователно законосъобразно с РА са установено задължения за ДДС. С оглед установената от съдебната експертиза пазарна цена на наема за 2020г. обаче РА следва да се измени, като се приеме за всеки от периодите от м. 01.2020 г. и м. 02.2020 г. ДДС по 774,60 лв., Данъчната основа на доставката е определената от съдебната експертиза месечна пазарна цени за отдаване на имота, която за 2020г. възлиза на 3873 лв.

6- С оглед горепосочената незаконосъобразност на РА в частта, в която е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя с приходи от наем за МПС, незаконосъобразно с РА, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 6 от ЗДДС е установен ДДС в общ размер на 217 089,60 лв., конкретно посочен по периоди и основания на стр. 103 до стр. 131 в РД, върху недекларираните приходи от отдаване под наем на МПС, след като органите по приходите са приели, че са извършени облагаеми доставки на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, за които са приложими разпоредбите на чл. 25, ал. 1, ал. 2, ал. 4 и ал. 6 от ЗДДС. Данъчната основа за доставката по отдаване

под наем на всеки конкретен автомобил е определената от извършената в ревизионното производство експертиза долна граница в диапазон от месечни пазарни цени. Както бе посочено, данъчната основа в случая не е определена с оглед изискванията на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. В тежест на органите по приходите е да установи размерът на данъчните задължения, установени с РА, поради което като незаконосъобразен РА в тази част следва да бъде отменен.

7- На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 84 от ЗДДС, с РА е начислен ДДС за осъществено В. на автомобили от ревизираното лице в общ размер на 135 299,61 лв., в т.ч. за м. 03.2022 г. - 44 987,20 лв., м. 04.2022 г. - 24 596,52 лв. и м. 08.2022 г. - 65 715,89 лв.

Вътреобщностно придобиване е придобиването на правото на собственост върху стока и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал.2, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

Според органите по приходите с оглед установената по-горе фактическа обстановка, данъкът е изискуем от жалбоподателя като лице, което извършва придобиването, на основание чл. 84 и чл. 86, ал.1 и ал.2 ЗДДС. Органите по приходите са приели, че е налице В., както и че е налице хипотезата на чл. 62, ал.2 ЗДДС, според която независимо, че мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване не е на територията на страната, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната, тъй като „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД не е начислило ДДС и във при покупката на продадените и изпратени в И. МПС се е идентифицирало с българския си ДДС номер.

В случая са налице две сделки и две доставки от Полша, съответно Германия до С., по които „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е купувач - получател и от С. до И., по която „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД е продавач - доставчик, като втората доставка е до страна, която е извън ЕС, т. е. двете доставки имат различен данъчен режим – ВОД, съответно В. на стока от :Полша, съответно Германия, по която сделка получател е жалбоподателят, и износ на същата стока от С. до местоназначение извън Общността (И.), съгласно чл. 146, § 1, т. 1 от Директива 2006/112/ЕО, по която сделка жалбоподателят е доставчик.

Следователно, правилно се явява становището на ответния орган, че по отношение на първата доставка е налице В.. Що се касае до мястото на изпълнение, следва да бъде споделен изводът на органите по приходите, че е налице фактическият състав на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, тъй като от една страна закупените МПС не са били транспортирани до България, а до С., т. е. приложение на общия текст на ал. 1 на чл. 62 ЗДДС не може да бъде обосновано, а от друга страна във фактурите за закупени стоки от доставчиците от Полша и Германия е бил вписван с идентификационният си номер по ЗДДС. При условие, че е осъществена хипотезата на чл. 62, ал. 2 ЗДДС, жалбоподателят е следвало да начисли дължимия ДДС с издаването на протокол по чл. 117, ал. 2 ЗДДС, който да отрази в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Това не е сторено, независимо, че не е разполагал с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е било обложено в С. - държавата членка, където стоките са

пристигнали или е завършен превозът им, съгласно чл. 62, ал. 3 ЗДДС. По силата на чл. 84, ал. 1 ЗДДС данъкът при В. е изискуем от лицето, което извършва придобиването, т. е. от получателя и е дължимо издаване на протокол по чл. 117, ал. 1, т. 1 ЗДДС. Не се спори, че данъкът не е начислен от ревизираното лице и не е включен в протокол по чл. 117, ал. 1 ЗДДС.

Установено е по делото, че след осъществяване на В. в условията на чл. 62, ал. 2 ЗДДС, процесните стоки от Полша и Германия са пристигнали в С. и там са били временно складирани. Няма спор по делото, че след съответното документиране и митническо оформяне, стоките са транспортирани за И.. При липса на доказателства, че стоките са напуснали територията на страната и макар да са достигнали до трета страна – И., не е налице износ по смисъла на чл. 28 ЗДДС. При положение, че стоките въобще не са достигали до територията на България, а В. е при условията на чл. 62, ал. 2 ЗДДС по идентификационен номер (фикция за това, че доставката по В. е на територията на страната – членка, издала идентификационния номер за ДДС) не е налице износ по смисъла на чл. 28 ЗДДС.

В този смисъл е и практиката на ВАС - Решение № 7586 от 19.06.2024 г. на ВАС по адм. д. № 2299/2024 г., I о.; Решение № 6971 от 6.06.2024 г. на ВАС по адм. д. № 12054/2023 г., I о.; решения по адм. дела № 8323/2018 г. № 9719/2021 г., № 8597/2019 г., № 2815/2020 г., № 9719/2021 г. и мн. други.

Следователно РА в тази част е законосъобразен и обжалването в тази част следва да бъде отхвърлено.

8- С РА на основание чл. 25, ал. 7 и чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС са определени допълнителни задължения за ДДС за получените авансови плащания от Д. А. А. и Г. И. М. в общ размер на 19 000,00 лв., като е прието, че данъкът е включен в тяхната стойност. За м. 04.2019 г. е определен ДДС в размер на 2 000,00 лв., за м. 07.2019 г. - 5 000,00 лв. и за м. 08.2019 г. - 12 000,00 лв. За м. 10.2019 г. е извършена корекция, като начисленият ДДС е намален с 2833,33 лв. във връзка с възстановен аванс на Г. И. М..

Според установеното в хода на ревизията авансовите плащания са получени от „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД по банков път и представляват депозити по договори за наем/поръчка на превозни средства. В счетоводството на жалбоподателя са осчетоводени аналитично по сметка 498 „Други дебитори“.

В конкретния случай спорът е относно характера на изплатените суми – дали както жалбоподателят твърди, не се касае за плащане по доставка, а внесения депозит има гаранционно — обезпечителна и санкционна функция в случай на прекратяване на договора или се касае за авансово плащане по облагаема доставка каквато е тезата на органите по приходите.

Настоящият съд намира, че в случая с РА незаконосъобразно е начислен ДДС върху получени суми за депозити по сключени договори за продажба на МПС. Обложените суми представляват депозити по договори за продажби на МПС, плащани от купувача по договора на дружеството жалбоподател като продавач, с цел обезпечаване изпълнението им. При анализ на съдържанието на представените договори, се установява, че жалбоподателят като изпълнител получава депозита като гаранция с цел да покрие отговорността на възложителя при виновно неизпълнение от негова страна (чл. 12, ал. 2 от договор за поръчка на лек автомобил от 16.05.2019г. с Г. И. М.). Предметът на договора е доставка на определен лек автомобил, като договорената цена включва цената на автомобили разноски по вноса и доставката му. Аналогични са и

разпоредбите на договора за поръчка на автомобил от 01.04.2019г., сключен с Д. А. А.. От тях следва, че депозитите гарантират изпълнителя при виновно неизпълнение на договора от страна на възложителя, тъй като изпълнението на поръчката, предмет на договорите е свързано с разходи от страна на изпълнителя.

Следователно очевиден е гаранционно-обезпечителния характер на плащането на депозита и срещу заплащането му не е налице насрещна престация, която да бъде ясно идентифицирана. Действително в договорите е предвидено че депозитът ще бъде приспаднал от цената на МПС, но това бъдещо и евентуално третиране на сумите, което ако се стигне до него би било самостоятелно данъчно събитие. Освен това предметът на договорите не е продажба на МПС, а услуга - доставка на МПС/ наем, което включва и вносът и доставката му до мястото на изпълнение на договора. Видно от констатациите в РА И РД по делото, част от депозитите са върнати на Г. И. М..

В решение по адм.дело № 13654/2011 г. на ВАС се обобщава, че за целите на ЗДДС, за да е облагаема, платената сума следва да е за насрещна престация за прехвърляне на правото на собственост или предоставяне на услуга в рамките на правоотношение, възникнало между страните. В разглеждания там казус след като е отчетено, че "възнаграждението за услугата е изплатено в уговорения размер, както и, че паричните средства, представляващи по размер задатъка по посочения договор, са налични, не може да бъде споделен изводът, че само и доколкото тази сума не е била по сметка със специален режим на ползване ("ескроу-сметка") е налице авансово плащане, облагаемо с ДДС. По тези съображения, плащането на задатъка не може да се възприеме като авансово възнаграждение за извършване на облагаема доставка."

Тъй като в случая е налице договореност между страните по договора за поръчка е плащането на депозита да се приспадне от дължимата от възложителя крайна цена след изпълнението на договора, едно такова усвояване на депозита от страна на изпълнителя ще попадне в обхвата на ДДС и би имало характер на плащане по доставката към момента, в който е налице падеж, изпълнение и наемодателят/ възложителят направи прихващането с депозита. Едва тогава сумата на депозита ще се "трансформира" в продажна цена или цена за услугата и към този момент ще възникне изискуемост на данъка за това плащане, тъй като с приспадането от цената на услугата на депозита, ще е налице престация срещу извършената услуга - доставеното МПС. Настоящият състав не споделя довода на решаващия орган, че процесните гаранционни плащания имат характер на авансово плащане понеже паричната сума е предоставена по начин, че получателят да може да се разпорежда с нея преди осъществяване на доставката. Посоченият критерий – дали сумата е на разположение или не на наемодателя, дали той има възможност да оперира с нея не квалифицира плащането като възнаграждение за доставката на стоката и услугата.

В решение на СЕС по дело С-277/05, в който депозит за резервация или се приспада от последващото заплащане на доставените във връзка с престоя услуги, или се задържат от посоченото дружество, ако клиентът се откаже от престоя съдът в т. 31 приема, че прилагането на задатъка по принцип съответства на характеристиките му, описани по-горе – стимулира страните към изпълнение на договора и представлява предварително определено обезщетение. Докато в хипотезата на нормално развитие на договорните отношения задатъкът се приспада от цената на извършените хотелиерски услуги и се облага с ДДС, задържането му е напротив последица от упражняването на възможността за отказ от клиента и служи като обезщетение в полза на хотелиера, поради отказа /т.32/.

След като от една страна внасянето на задатъка не представлява възнаграждение, получено от хотелиера като действителна насрещна престация за извършената спрямо клиента самостоятелна услуга, която може да бъде индивидуализирана, и от друга страна, след като цели поправянето на последиците от неизпълнението на договора, следва да се приеме, в приложното поле на чл. 2, пар. 1 от Шеста директива /чл. 2, пар. 1, б. „а” и б. „в” от директива 2006/112/ЕС, според таблицата на корелация, определящ сделките, които ще се облагат с ДДС/ не попада нито внасянето на задатъка, нито задържането му, нито възстановяването му в двоен размер. Както посочва и ВАС в Решение № 86707 от 14.06.2013г. по адм.д № 15480/2012г., когато плащането има за цел да стимулира страните към изпълнение на договора и представлява предварително определено обезщетение на изправната страна, ако другата се откаже от изпълнението му или не изпълни точно, независимо от това, че получилият го може да се разпорежда с него, то не представлява авансово плащане на възнаграждение за услуга, която е облагаема доставка. Този извод е в съответствие и с разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, според която данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон.

По изложените съображения РА в тази част се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

9- Относно установени задължения в общ размер на 109 371, 63 лв., в т.ч. за м. 02. 2019 г. - 2 800,00 лв., м. 03.2019 г. - 4 300,00 лв., м. 04.2019 г. - 510,00 лв., м. 05.2019 г. - 64 863,33 лв., м. 06.2019 г. - 510,00 лв., м. 07.2019 г. - 16 830,00 лв., м. 10.2020 г. - 2 933,75 лв., м. 01.2021 г. - 1 564,66 лв., м. 02.2021 г. - 13 710,37 лв., м. 03.2021 г. - 1 349,52 лв, по предварителни договори за продажба на дружествени дялове от капитала на търговски дружества /новоучредени и съществуващи/, които са с характер на апортна вноска на автомобили по заявка на лицата - платци на сумите, съдът съобрази, че съгласно чл.6, ал.1 от ЗДДС прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право представлява доставка, а съгласно чл.12, ал.1 ЗДДС облагаема е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл.6 или чл.9. На основание чл.46, ал.1, т.5 от ЗДДС освободени доставки са сделките, включително договарянето, свързани с дружествени дялове.

Спорен в случая е въпросът, дали сделките, обективирани в процесните предварителни договори са с предмет покупко-продажба на автомобили, респ. са облагаеми доставки. Тезата на органите по приходите е, че предварителните договори за учредяване на дружества с ограничена отговорност или приемане на нов съдружник в тях чрез непарични вноски в капитала - МПС, и последващата продажба на дружествените им дялове са привидни.

Съгласно чл.9 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) страните могат свободно да определят съдържанието на договора, доколкото то не противоречи на повелителните норми на закона и на добрите нрави.

Необходимостта от сключване на предварителен договор е налице винаги когато страните не са напълно подготвени да сключат един договор, а у тях е налице интерес да обезпечат сключването му. С други думи предварителните договори се сключват, за да се поеме задължение в бъдеще да се постигне договорка по друг окончателен договор. Поради тази си характеристика предварителният договор съдържа клаузи,

които са под условие. За да бъде действителен един предварителен договор, той трябва да съдържа уговорки относно съществените условия на окончателния договор и това е предпоставка за неговата валидност съгласно чл.19, ал.3 от ЗЗД. В настоящия случай съществените условия на сключения предварителен договор са – задължението да бъдат предадени МПС с конкретни характеристики, предмет на договор; същите да бъдат апортирани в капитала на нарочно създадено търговско дружество от жалбоподателя и дружествените дялове на новосъздаденото/новосъздадените търговско дружество да бъдат прехвърлени на физическото лице, което е страна по предварителния договор и заплаща авансови вноски за придобиване на дружествени дялове. От предварителния договор за страните по него възниква само задължение да сключат окончателен такъв според своите намерения. Видно от съдържанието на сделката и ясно изразената воля на страните, договор има характер на предварителен договор по смисъла на чл. 19, ал. 1 ЗЗД. Предварителният договор има облигационно действие, а не вещно-прехвърлително. В случая със сключения между страните договор не е постигнат забранен от закона резултат и същият не може да се приеме за нищожен. Органите по приходите, след тълкуване съдържанието на договорите, са стигнали до извод, че действителната воля на страните е прехвърляне на собствеността върху конкретни МПС, което по силата на чл.12, ал.1 във вр. с чл.6 ЗДДС поражда задължение за начисляване на ДДС, вкл. и за авансовите плащания на осн. чл.25, ал.7 ЗДДС. По смисъла на чл.20а ЗЗД, необходимост от тълкуване има тогава, когато договорът е неясен и не може да се разбере общата воля на страните. В случая липсва такава неяснота. Страните са изразили ясно и недвусмислено волята си, че целят прехвърляне на дружествени дялове на дружество/а, в което/които са апортирани имотите, съобразно условията на договора. Неоснователна е тезата на ревизиращите, че сделката е привидна и прикрива покупко-продажбата на МПС. Целта на сключването на прикрити сделки е да бъде реализиран резултат, който страните не желаят да бъде официализиран. И с прикритата, и със симулативната сделка резултатът следва да е един и същ. От доказателствата по делото не се установява прехвърляне правото на собственост на МПС от ревизираното лице на физическото лице, платец на авансовата вноска. За прехвърляне правото на собственост в закона е предвидена нотариална заверка на подписите. Само въз основа на договор за покупко-продажба с нотариална заверка на подписите физическото лице може да придобие правото на собственост върху МПС и да бъде третирано като купувач по прикритата сделка. Следва да бъде отбелязано, че в резултат на сключения договор за прехвърляне на дружествени дялове не се променя собствеността върху автомобилите. Същите остават собственост на търговското дружество, в капитала, на което са апортирани. Обстоятелството, че друго лице е придобило дялове от капитала на това търговско дружество всъщност не означава, че същото е титуляр на правото на собственост върху МПС. Доколкото собствеността продължава да е на дружеството, в капитала на което са апортирани МПС, лицето няма никакви вещни права спрямо тези конкретни МПС, в това число не може да упражнява разпоредителни правомощия по отношение на тях. Придобиването на част или на всичките дружествени дялове поражда членствени права в търговското дружество, но не прехвърля вещни права върху движими вещи, чийто притежател е самото дружество, в качеството му на самостоятелен правен субект. След като физическото лице не е придобило правото на собственост върху МПС, същото не може да бъде третирано и като купувач по прикритата сделка. От друга страна, няма

как и жалбоподателят да прехвърли право на собственост върху МПС, с което да се осъществи твърдяната прикрита сделка, тъй като той самият не се явява собственик след апортирането на МПС в новоучредените дружества.

Не е доказана от приходните органи тезата, че с процесните сделки се цели неплащане на ДДС. Системата на облагането с ДДС има ясно определени правила, като целта е да бъде обложена всяка доставка, при което тежестта на данъка се понася от крайния потребител. Няма спор, че "МАКС КОНТРОЛ АУТО" ЕООД е регистрирано по ЗДДС, поради което при апорт на МПС, за които дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, новоучреденото дружество ще следва да начислява ДДС по общия ред на закона при последващи доставки на тези МПС или при осъществяване на доставки чрез тях. Данъкът, който се дължи при осъществяването на облагаема доставка, ще бъде дължим тогава, когато такава доставка бъде осъществена. До заплащане на ДДС ще се достигне дори, когато търговските дружества бъдат прекратени или при дерегистрация по ЗДДС. При погиване на вещите или при промяна начина им на ползване, дружеството е длъжно да направи корекция на ползването при изграждането им данъчен кредит по реда на чл.79 и чл.79 а ЗДДС. По този начин няма да бъде нарушен и принципът на данъчен неутралитет.

Следователно, апортните вноски и продажбата на дружествени дялове не подлежат на облагане, поради което и върху авансовите плащания за придобиване на дружествени дялове не се начислява ДДС. Те не са доставки по смисъла на ЗДДС, поради което не следва да бъдат облагани. В тежест на данъчната администрация е да докаже при условията на пълно и главно доказване настъпването на данъчно събитие. В хода на ревизионното производство е било необходимо да се установи безспорно, че авансовото плащане направено от физическото лице е за облагаема доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС. В РА изрично е констатирано, че параметрите на сделката са: апорт на МПС в търговски дружества, учредени от жалбоподателя и прехвърляне на дружествените дялове. Обстоятелството, че в последствие капиталовата собственост, която придобива физическото лице може да се превърне в обикновено право на собственост не може да бъде основание авансовото плащане да се приеме за такова по сключване на предварителен договор за покупко-продажба на МПС. Органите по приходите могат да се позоват на привидност, предвид правилото че всеки може да се позове на нищожността на един договор, но следва да докаже привидността, което в случая не е сторено.

С оглед на изложеното, съдът приема, че са налице освободени, а не облагаеми доставки, както неправилно са приели органите по приходите, поради което извършената от тях корекция за съответния данъчен периоди в резултат на начисляването на ДДС по тях е незаконосъобразна. В този смисъл е и непротиворечивата и постоянна практика на ВАС по идентични случаи, обективизирана в Решение № 3882 от 18.03.2019г. по адм.д. №11375/2018г. на ВАС, Решение № 13613 от 03.11.2020г. по адм.д. №6454/2020г. на ВАС, Решение № 5331 от 27.04.2021г. по адм.д. № 12773/2020г. на ВАС и др.

С оглед на изложеното РА, в частта, в която са установени задължения за ДДС в общ размер на 109 371, 63 лв., в т.ч. за м. 02. 2019 г. - 2 800,00 лв., м. 03.2019 г. - 4 300,00 лв., м. 04.2019 г. - 510,00 лв., м. 05.2019 г. - 64 863,33 лв., м. 06.2019 г. - 510,00 лв., м. 07.2019 г. - 16 830,00 лв., м. 10.2020 г. - 2 933,75 лв., м. 01.2021 г. - 1 564,66 лв., м. 02.2021 г. - 13 710,37 лв., м. 03.2021 г. - 1 349,52 лв. по предварителни договори за продажба на дружествени дялове от капитала на търговски дружества, е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

По изложените съображения в РА следва да бъде изменен, в частта, в която увеличен счетоводният финансов резултат на жалбоподателя РА за 2017г. със сумата над 46476 лв. (до 47196 лв.) и за 2020г. със сумата над 11619 лв. (до 11799 лв.) във връзка с отдаден под наем недвижим имот и за 2019 г. – с 161 716,00 лв.; за 2020 г. с 65 525,00 лв. и за 2021 г. с 501 510,00 лв. с приходи на "МАКС КОНТРОЛ АУТО" ЕООД от отдадени под наем МПС. С оглед изложеното РА следва да бъде отмени в частта, в която е установен **корпоративен данък** за 2017г. над 4561,54 лв. и лихви в размер над 2485,02 лв.; за 2019г. КД над 21385,38 лв. и лихви в размер над 7307,47 лв.; за 2020г. КД над 34422,11 лв. и лихви над 8271,87 лв.; за 2021г. - КД над 6896,36 лв. и лихви над 264,75 лв. В останалата част, в която с РА са установени задължения за КД за 2017г., 2019г. 2020г. и 2021г. в общ размер 140 230,55 лв. и лихви в общ размер на 26 000,01 лв., жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

РА следва да бъде отменен и в частта, в която с него са установени задължения **за ДДС**:
- в общ размер на 24 лв., за данъчен период м. 01.2020 г. до м. 02.2020 г. От наем на недвижим имот, ведно със съответните лихви;

- в общ размер на 217 089,60 лв., конкретно посочен по периоди и основания на стр. 103 до стр. 131 в РД, върху недеklarираните приходи от отдаване под наем на МПС, ведно със съответните лихви;

- в общ размер на 19 000,00 лв., за данъчни периоди м. 04.2019 г.; м. 07.2019 г. и за м. 08.2019 г. за получените авансови плащания от Д. А. А. и Г. И. М., ведно със съответните лихви

- в общ размер на 109 371, 63 лв., за данък ни периоди м. 02. 2019 г., м. 03.2019 г, м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 06.2019 г., м. 07.2019 г.,м. 10.2020 г., м. 01.2021 г., м. 02.2021 г. И м. 03.2021 г., по предварителни договори за продажба на дружествени дялове от капитала на търговски дружества, ведно със съответните лихви;

Жалбата следва да се отхвърли в частта, в която с РА са установени задължения за ДДС на ревизираното лице:

- в общ размер над 8756,40 за периодите от м. 02.2019 г. до м. 12.2019 г. и от м. 01.2020 г. до м. 02.2020 г. от наем на недвижим имот, ведно със съответните лихви;

- в общ размер на 135 299,61 лв., за м. 03.2022 г.; м. 04.2022 г. и м. 08.2022 г. за осъществен В. на автомобили, ведно със съответните лихви;

С оглед установения резултат и своевременните искания на страните, на основание чл. 161 ДОПК, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноси в размер на 11885,35 лв. съразмерно с уважената част от жалбата, като се приеме, че направените от него разноси са в доказан размер на 18290 лв., от които 50 лв. държавна такса; 16440 лева лв. адвокатско възнаграждение за настоящата инстанция и 1800 лв. възнаграждения за вещо лице. Претендираното адвокатско възнаграждение в размер на 12000 лв. за обжалване на РД и адвокатско възнаграждение в размер на 14160 лв. за обжалване на РА по административен ред не следва да се присъждат в настоящето производство, тъй като в закона не е предвидена такава възможност.

На ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, в размер на минималното възнаграждение за един адвокат в размер на 10269, 09 лв., съразмерно с отхвърлената част от жалбата.

Водим от горното, Административен съд – София-град, Първо отделение, LXV състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221722005237-091-001 от 14.07.2023 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в частта, потвърден с Решение № 1387/29.09.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта, в която е установен **корпоративен данък** за 2017г. над 4561,54 лв. и лихви в размер над 2485,02 лв.; за 2019г. КД над 21385,38 лв. и лихви в размер над 7307,47 лв.; за 2020г. КД над 34422,11 лв. и лихви над 8271,87 лв.; за 2021г. - КД над 6896,36 лв. и лихви над 264,75 лв., и в частта, в която с него са установени задължения **за ДДС**:

- в общ размер на 24 лв., за данъчен период м. 01.2020 г. до м. 02.2020 г. От наем на недвижим имот, ведно със съответните лихви;
- в общ размер на 217 089,60 лв., конкретно посочен по периоди и основания на стр. 103 до стр. 131 в РД, върху недеklarираните приходи от отдаване под наем на МПС, ведно със съответните лихви
- в общ размер на 19 000,00 лв., за данъчни периоди м. 04.2019 г.; м. 07.2019 г. и за м. 08.2019 г. за получените авансови плащания от Д. А. А. и Г. И. М., ведно със съответните лихви
- в общ размер на 109 371, 63 лв., за данък ни периоди м. 02. 2019 г., м. 03.2019 г, м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 06.2019 г., м. 07.2019 г.,м. 10.2020 г., м. 01.2021 г., м. 02.2021 г. И м. 03.2021 г., по предварителни договори за продажба на дружествени дялове от капитала на търговски дружества, ведно със съответните лихви.

ОТХЪРЛЯ жалбата на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221722005237-091-001 от 14.07.2023 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в частта, потвърден с Решение № 1387/29.09.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, в останалата част, в която с РА са установени задължения за КД за 2017г., 2019г. 2020г. и 2021г. в общ размер 140 230,55 лв. и лихви в общ размер на 26 000,01 лв. и задължения за ДДС: в общ размер над 8756,40 за периодите от м. 02.2019 г. до м. 12.2019 г. и от м. 01.2020 г. до м. 02.2020 г. от наем на недвижим имот, ведно със съответните лихви и ДДС в общ размер на 135 299,61 лв., за м. 03.2022 г.; м. 04.2022 г. и м. 08.2022 г. за осъществен В. на автомобили, ведно със съответните лихви.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], разноски по делото в размер на 11885,35 лв (единадесет хиляди осемстотин осемдесет и пет лева и тридесет и пет ст).

ОСЪЖДА „МАКС КОНТРОЛ АУТО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 10269, 09 лв. (Десет хиляди двеста шейсет и девет лева и девет ст).

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

СЪДИЯ: