

РЕШЕНИЕ

№ 2669

гр. София, 17.04.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 18.03.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **11911** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА №22221017007032-091-001/28.06.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение №1478/27.09.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП С.

Според жалбата ревизионният акт е необоснован и незаконосъобразен, постановен при неправилно приложение на материалния закон.

Жалбоподателят счита, че не са разгледани представените допълнително доказателства - справки, които вярно отразяват начина на ползване на автомобилите, разходите за които не са признати за данъчни цели от ревизиращите. Заявява, че всички леки автомобили се ползват само и единствено за служебни цели, а не за управленска дейност и за лични нужди на управляващите.

В открито съдебно заседание жалбоподателят поддържа жалбата чрез адвокат. Претендира присъждане на направените разноски по делото.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител .

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221017007032-020-001/16.10.2017 г., връчена на 02.11.2017 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор

„Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-863/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2013г. до 31.12.2016г., за данък върху разходите по чл. 204, ал. 1 от ЗКПО за периодите от 01.01.2013г. до 31.12.2016г. и по ЗДДС за периодите от 01.06.2013г. до 31.12.2016г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221017007032-092-001/13.04.2018г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е подадено писмено възражение, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221017007032-091-001 от 28.06.2018г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 08.07.2018 г.

Съгласно изложеното в акта, основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е международен превоз на товари.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизирания субект е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221017007032-040-001/13.11.2017 г., с което са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови и касови документи, договори и други документи, свързани с дейността на дружеството. Представените документи са описани в РД.

По отношение на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО.

Констатирано е, че за 2013г. дружеството е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по ЗКПО с №2210И0141389/02.03.2014г., с деклариран счетоводен финансов резултат – загуба, в размер на 119 771,35 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 119 771,35 лв. и полагащ се данък в размер на 11 977,14 лв.

За финансовата 2014г. дружеството е подало ГДД по ЗКПО с вх. №2210И0187221/21.02.2015 г., с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 67 676,77 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 67 676,77 лв. и полагащ се данък в размер на 6 767,68 лв.

За финансовата 2015г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. №2210И0292113/30.03.2016г., с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 21 849,04 лв. и формиран положителен данъчен финансов резултат печалба в размер на 21 849,04 лв.

За финансовата 2016г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. №2210И0370147/ 20.03.2017г., с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 12 522,75 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат печалба в размер на 13 786,77 лв. и полагащ се данък в размер на 1 378,68 лв.

Констатирано е, че през ревизираните периоди [фирма] е ползвало превозни средства, според ревизиращите, както за управленската дейност на дружеството, така и за лични нужди на управителя. Използваните автомобили са:

- лек автомобил Шкода О. с регистрационен номер СА0716ТР,
- лек автомобил Джип Г. Ч. с регистрационен номер СА1899ТТ и

-лек автомобил Л. Ровер Р. Ровер с регистрационен номер СВ1986АТ.

Съобразно представени от ревизираното лице писмени обяснения, през работно време автомобилите се ползват само за служебно ползване /управленска дейност/, а за лично ползване - само в събота и неделя. Изготвени са справки /подписани от управителя/ на автомобилите по години, като всички разходи са изчислени в съотношение 72% за служебно ползване и 28% за лично ползване. По отношение на лек автомобил Джип Г. Ч. е пояснено, че на 19.07.2015г. е катастрофирал и не се използва, като регистрацията му в КАТ е прекратена на 21.11.2016г.

За придобиването на лек автомобил Шкода О. с регистрационен номер СА0716ТР, е представен Договор за лизинг №03-DL-002159/06.03.2013г., сключен с [фирма] в качеството на лизингодател, с посочена стойност 18 949,67 евро. За лизинговите вноски са издадени фактури с начислен ДДС. Стойността на автомобила по счетоводни данни е в размер на 31 709,30 лв.

Лек автомобил Г. Ч. с регистрационен номер СА1899ТТ е придобит на 26.06.2013г., съгласно фактура №932/26.06.2013г. издадена от [фирма] с данъчна основа в размер на 6 100,00 лв., без начислен ДДС.

Установено е, че ревизираното лице е отразило в увеличение и в намаление на счетоводния финансов резултат, счетоводните разходи за амортизации, отразени по сметка 603 Разходи за амортизации, съответно в размер на 15 460,05лв. в 2013г., 60 419,70лв. в 2014г., 64 763,27лв. в 2015г. и 62 734,62лв. в 2016г.

След преглед и анализ на представените амортизационни планове е установено, че лек автомобил Шкода О. е въведен в експлоатация на 13.03.2013г. и е начислена счетоводна и данъчна амортизация съответно в размер на 5 945,49 лв. в 2013г., 7 927,32 лв. в 2014г., 7 927,32 лв. в 2015г. и 7 927,32 лв. в 2016г. Лек автомобил Джип Ч. е въведен в експлоатация на 04.09.2013г. и е начислена счетоводна и данъчна амортизация съответно в размер на 794,22 лв. в 2013г., 1 588,44 лв. в 2014г., 1 588,44 лв. в 2015г. и 1 5800,44 лв. за 2016г.

Имайки предвид представената от дружеството справка относно процентното съотношение при използването на леките автомобил е прието, че разходите за амортизация за лично ползване на автомобил Шкода О. са съответно в размер на 1 664,73 лв. за 2013г., 2 219,65 лв. за 2014г., 2 219,65 лв. за 2015г. и 2 219,65 лв. за 2016г. Разходите за амортизация за лично ползване на лек автомобил Джип Ч. са съответно в размер на 222,38лв. за 2013г., 444,76лв. за 2014г. и 259,56 лв. за 2015г. /използван е до 19.07.2015г./

Въз основа на изложеното, ревизиращите органи са приели, че данъчните амортизации, с които следва да се намали счетоводният финансов резултат на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО, коригирани с процента за лично ползване на посочените МПС са в общ размер на 13 572,94лв. за 2013г. /15 460,05лв. - 1664,73лв. - 222,38лв./, 57 755,29лв. за 2014г. /60 419,70лв. - 2 219,65лв. - 444,76лв./, 62 284,06лв. за 2015г. /64 763,27лв. - 2 219,65лв. - 259,56лв./ и 60 514,97лв. за 2016 г. /62 734,62 лв. - 2 219,65 лв./

Наред с това, изхождайки от факта, че лек автомобил Джип Г. Ч. е катастрофирал на 19.07.2015г. и с оглед събраните доказателства е направен извод, че през периодите от м. 08.2015г. до 31.12.2016г., ревизираното лице не е употребявало посочения лек автомобил и не е получило икономическа изгода свързана с актива. Прието е, че осчетоводените разходи за амортизации за периода от м. 08.2015г. до 31.12.2016г. за посоченото МПС в общ размер на 661,85лв. и за периода от м. 01.2016г. до м.

12.2016г. в общ размер на 1 588,50лв. са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и със стойността им следва да се преобразува финансовият резултат на дружеството, на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, според която норма разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

Установено е още, че дружеството е осчетоводило и разходи за гориво и консумативи, направени във връзка с използването на посочените превозни средства от собственика. По отношение на декларираните от лицето разходи за лично ползване в размер на 28% от общото ползване, тези разходи, вкл. разходите за амортизации за лично ползване са в общ размер на 2 218,49лв. за 2013г., 3 301,74лв. за 2014г. и 3 368,96лв. за 2015г. Според ревизиращите органи тези разходи следва да се третираят като такива, несвързани с дейността, поради което и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО същите следва да намерят отражение в увеличение на счетоводния финансов резултат за съответния период.

След извършените корекции за 2013г. е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 121 989,84лв. и полагащ се корпоративен данък 12 198,98лв., за 2014г. - положителен данъчен финансов резултат в размер на 70 978,51лв. и полагащ се корпоративен данък 7 097,85лв., за 2015г. - положителен данъчен финансов резултат в размер на 26 017лв. и полагащ се корпоративен данък 2 601,70лв., и за 2016г. - положителен данъчен финансов резултат в размер на 17 594,92 лв. и полагащ се корпоративен данък 1 759,49лв.

По отношение на задълженията за данък върху разходите по чл. 204 от ЗКПО.

В представените писмени обяснения, ревизираното лице е посочило, че леките автомобили Шкода О. с регистрационен номер СА0716ТР, Джип Г. Ч. с регистрационен номер СА1899ТТ и Л. Ровер Р. Ровер с регистрационен номер СВ1986АТ са използвани, както за управленска дейност, така и за лично ползване в съотношение 72% : 28%. В представените справки на отделен ред са описани само тези разходи, свързани с поддръжка, ремонт и експлоатация на превозните средства, използвани за управленска дейност /72%/.

На база на тези данни е формирана данъчната основа за облагане по реда на чл. 204, т. 3 от ЗКПО /в сила до 31.12.2015г./, която е в размер на 1 899,60 лв. за 2013г., 1 638,80 лв. за 2014г. и 2 288,30 лв. за 2015г.

На основание чл. 216 от ЗКПО е определен данък в размер на 189,96 лв. за 2013г., 163,88 лв. за 2014г. и 228,83 лв. за 2015г.

За периода от 01.01.2016г. до 31.12.2016г. ревизиращите органи са се позовали на разпоредбата на чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО /в сила от 01.01.2016 г./, данъчната основа за облагане на разходите по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО, в размер на 2 730,74лв. е определена въз основа на представените от ревизираното лице счетоводни документи и справки за извършените експлоатационни разходи по години и в процентно съотношение относно използването на горепосочените автомобили за лично и служебно ползване. Установеният на тази база данък върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО за 2016 г. е в размер на 273,08лв.

По ЗДДС

В хода на ревизията е установено безвъзмездно предоставяне за ползване за лични нужди на стоки - автомобили, включени в стопанските активи на дружеството, за които е упражнено право на данъчен кредит. Според ревизиращите органи е налице доставка на услуга по чл. 9, ал. 3, т.1 от ЗДДС, която е облагаема с 20 % ДДС. На база

на данните за разходите за въпросните МПС в предоставените от ревизираното лице справки относно процентното съотношение за лично ползване, и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9, ал. 3, т. 1 от с.з. е начислен ДДС в размер на 399,22лв. в м. 12.2013г., 571,40лв. в м. 12.2014г., 621,90лв. в м. 12.2015г. и 546,15лв. в м. 12.2016г. Предвид ниската стойност, която би се получила по месеци, ревизиращият екип е начислил данъка в м. 12 на всяка от ревизираните години.

В хода на съдебното производство, с цел установяване на основния спорен фактически въпрос по делото – за какви цели са били използвани от дружеството процесните три автомобили, по искане на жолбоподателя са разпитани двама свидетели.

Свидетелят Х. К. Д. - син на управителя на ревизираното дружество, който работи в фирмата като ръководител отдел „Транспорт“ заявява, че повечето транспортни средства, с които се извършва международен автомобилен транспорт са собствени, седалището на фирмата е в [населено място], но гаражната площ, която ползват се намира в [населено място], където са и повечето автомобили. Там се съхраняват, седем броя са в момента. Шофьорите, които управляват международните автомобили се придвижват до работа с леките автомобили, които са цитирани в РА, тъй като имат шофьори от всички части на страната, управителите също ги ползват лично - карат авточасти, консумативи. Естеството на работата е свързано с постоянно пътуване, предимно в чужбина, автомобилите ежедневно се ползват. Автомобилите се ползват, за да се придвижват шофьорите и когато е необходимо те да се сменят по време на курс, до мястото, където ще се извърши смяната в чужбина. При необходимост с автомобилите са били карани съответните гуми, масла и други консумативи за камионите, тъй като се налагат и обслужвания извън България, за целта шофьорите са били командирани.

Свидетелят К. И. И. - счетоводител във фирмата, от създаването й досега заявява, че автомобилите стоят в [населено място]. Това са камионите, които извършват международен транспорт. За тези автомобили, които са предмет на РА знае, че шофьорите ги ползват, за да се приберат по местата си или да отидат да вземат товарните автомобили. За международните шофьори почивните дни, събота и неделя нямат значение. Справките, които И. е представил на ревизиращите, според него са били изтъкувани погрешно, тъй като са му били предоставени за попълване некоректно с три възможности. Едната по основна дейност, другата е за управленска дейност и трети вариант за лична употреба. В първоначалният вариант И. попълнил в справката, че тези леки автомобили са по занятие за основната дейност, но проверяващият му казал, че понеже нямат таксиметрови услуги и подобни, не е коректно да се посочат към основната дейност и е редно да избере от другите две опции. Проверяващият настоявал, че тъй като се ползват, но не може да са за основна дейност, тогава трябва да са за управленски дейности.

Предвид установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е допустима. Разгледана по същество е неоснователна.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, в предвидената форма, мотивиран е подробно, не са допуснати съществени нарушения на административно процесуалните правила, правилно е бил приложен и материалният закон.

Съгласно чл. 204, т. 3 от ЗКПО /в сила до 31.12.2015г./, с данък върху разходите се облагат документално доказаните разходи, свързани с експлоатация на превозни

средства, когато с тях се осъществява управленска дейност.

„Разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства“, според легалната дефиниция на дадено с §1, т. 39 от ДР на ЗКПО са пряко свързаните с поддръжката, ремонта и експлоатацията на превозните средства счетоводни разходи за горива, гориво-смазочни материали и други консумативи; за резервни части; за труд за ремонт, включително за бояджийски и тенекеджийски услуги; за технически прегледи и паркинг и козметика и аксесоари.

Посочено е също, че обект на облагане с данък върху разходите са само тези разходи, свързани с поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства, когато с тях се осъществява управленска дейност. Съгласно разяснителни писма, издадени от Министерство на финансите, като управленска следва да се разбира онази част от дейността, пряко свързана с мениджмънта на данъчно задълженото лице, която се обслужва чрез превозни средства. Тоест, това е онази част от дейността, която се осъществява от лица, по силата на законови правомощия /управители, членове на управителни органи, контролори и т.н./, както и по силата на вътрешно-фирмената структура и организация, респективно-делегирани правомощия/ финансови, административни, производствени и др. директори/.

За периода от 01.01.2016г. до 31.12.2016г. ревизиращите органи са се позовали на разпоредбата на чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО /в сила от 01.01.2016 г./, съгласно която с данък върху разходите се облагат разходите в натура, свързани със собствени, наети и/или предоставени за ползване активи, предоставени за лично ползване и/или свързани с използване на персонал, от работници, служители и лица, наети по договори за управление и контрол /наети лица/, както и от лица, упражняващи личен труд по смисъла на §1, т. 26, буква „и“ от допълнителните разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/. Посочено е, че съгласно общото правило на чл. 215а, ал. 1 от ЗКПО, данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО, е сумата на разходите в натура, свързани със собствени, наети и/или предоставени за ползване активи, предоставени за лично ползване за календарната година. За коректното определяне на данъчната основа, е взето предвид определението за „разходи в натура“, дадено в §1, т. 83 от ДР на ЗКПО, а именно, че това е частта, съответстваща на личното ползване на активите и/или персонала, от счетоводните разходи, които не попадат в чл. 204, ал. 1, т. 1 - 2 и са свързани със собствени, наети или предоставени за ползване активи и/или персонал, използвани както за дейността, така и за лично ползване.

На лист 128 от делото и следващите се намира обяснението, подписано от К. И. – счетоводител на ревизираното лице, според което автомобилите са използвани частично за лично потребление, като през работно време се ползват само за служебно ползване, а за лично ползване през съботите и неделите. Справките, находящи се на лист 129 (гръб) – за Шкода О. и 130 – за Л. Р. изцяло подкрепят тези обяснения, както и тези на лист 130 (гръб) за джип Г. Ч., а именно, че съотношението на ползване за управленски и лични нужди е 72% към 28%. Ревизиращите правилно са се позовали на тези справки и са направили преизчисление в РД на задълженията за корпоративен данък и данък върху разходите по чл. 204 от ЗКПО, тъй като на противоречащите им справки, находящи се на лист 128 (гръб) и лист 129 и лист 131 отбелязаното

„100% по занятие“ не съответства на дадените на ревизиращите писмени обяснения. Освен това за последните справки не е ясно нито за кои автомобили се отнасят, нито въз основа на какви първични счетоводни документи, нито кога и от кой са изготвени – не е изписано името на лицето, което е положило подпис. Дадените в съдебното заседание свидетелски показания, които целят да оборят написаното в справките за начина и процента на ползване на автомобилите съдът не кредитира като изцяло достоверни, поради това, че и двамата разпитани свидетели са заинтересовани от изхода на делото – единият е счетоводителят на фирмата, който всъщност е подписал противоречащите си справки по време на ревизията, а другият свидетел е в пряка роднинска връзка с управителя, което го прави директно заинтересован от отмяна на РА. Но подробно разгледани, дори свидетелските показания на двамата не отричат, че управителите също ползват автомобилите лично при нужда.

Данъчният закон не съдържа легална дефиниция относно понятието управленска дейност. Независимо от това обаче, в съдебната практика и в редица становища на данъчната администрация е посочено, че като управленска следва да се разбира онази част от дейността, пряко свързана с мениджмънта на данъчно задълженото лице, която се обслужва чрез превозните средства. От разпита на свидетелите става ясно, че леките автомобили са били ползвани от шофьорите, но не директно за извършваната от транспортната фирма по занятие дейност, а за придвижване до определено място, от което е започвало или завършвало извършването на дейността по занятие – международен транспорт, т.е. шофьорите са ползвали за лични нужди автомобилите – от или до вкъщи. Ползвани са и от управителите за снабдяване и пренасяне на консумативи, което не представлява основната дейност на транспортната фирма. Поради това правилно е прието при ревизията, че първоначално подадените справки за 100% ползване в дейността по занятие на процесните МПС не отговарят на действителното положение. Направените в РД преизчисления по ЗКПО и ЗДДС, доколкото са изцяло въз основа на информация, също подадена и подписана от счетоводителя са коректни и законосъобразни, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Предвид изхода на спора на ответника се дължи претендираното юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя на 350 /триста и петдесет/ лева, според материалния интерес на спора и в минималния размер по Наредба № 1 към ЗА.

На основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма] срещу РА №22221017007032-091-001/28.06.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение №1478/27.09.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП С..

ОСЪЖДА [фирма] да плати на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в

размер на 350 /триста и петдесет/ лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: