

РЕШЕНИЕ

№ 5017

гр. София, 28.09.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 01.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **9467** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „А. Е. С.“ – О. - [населено място], представлявано от управителя В. Д. В. Ревизионен акт (РА) №Р-22221418002325-091-001/02.04.2019г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и И. В. А. – ръководител на ревизията, изменен и потвърден с Решение № 1092/24.06.2019г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит и доначислен данък, ведно със следващите се лихви за забава и за корпоративен данък над декларирания и начислени лихви за забава, в резултат на преобразуване на декларирания финансов резултат за 2017г. по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен - издаден в противоречие с материално-правните разпоредби и необоснован. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства,

становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221418002325-020-001 от 19.04.2018 г., връчена на 02.05.2018 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-22221418002325-020-002/28.06.2018 г. и ЗИЗВР №Р-22221418002325-020-003/30.07.2018 г., е възложена ревизия на „А. Е. С.“ – О. за определяне на задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.12.2016 г. до 01.03.2018 г. и за корпоративен данък за 2017 г. Описаните заповеди са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221418002325-092-001 от 22.10.2018 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 13.11.2018 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №53-00-243#1/27.11.2018 г., което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418002325-091-001 от 02.04.2019 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията и И. В. А. - ръководител на ревизията.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и видове задължения.

През ревизираните периоди „А. Е. С.“ – О. е извършвало инженерингови дейности и технически консултации. Към 31.03.2018 г. в дружеството са назначени на трудови договори 17 лица. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 03.02.2012 г.

Въз основа на събраните доказателства е установено следното:

В частта на облагането по ЗДДС

1. На жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС общо в размер на 129 207.60 лв. за периодите: м. 07.2017 г., м. 08.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и СД „Л. – Т., К. и Сие“ с мотиви за липса на доставки на стоки и услуги.

За данъчни периоди м. 07.2017 г., м. 08.2017 г. и м. 11.2017 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 79 127.60 лв. по 21 фактури, издадени от [фирма]. Последното не е отразило процесните фактури в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. При служебна проверка в регистъра на НАП е констатирано, че управителят П. С. П., притежаващ 418 дяла (по 10 лв. на обща стойност 4 180.00 лв.) от капитала на [фирма], е починал на 25.05.2017 г. С Решение №11/29.01.2018 г. на Габровски окръжен съд е постановено на основание чл. 155, т. 3 от Търговския закон (ТЗ) прекратяване на дружеството, тъй като няма вписан нов управител. Законните наследници на починалия управител на [фирма] са заявили пред съда, че дружеството не е имало дейност и не проявяват интерес към управляваното от техния родственик търговско предприятие.

Съгласно Протокол от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства №П-04000717047629-073-001/31.08.2017г. (съставен в друго производство), при проведена среща и разговор със съпругата на П. С. П., същата е заявила, че не знае къде се съхранява счетоводната и търговска документация на дружеството, както и не знае да има търговски обекти или складове за съхранение на стока. Установено е също, че в публикувания в Търговския регистър към Агенция по вписванията баланс на дружеството за финансовата 2017 г. са отразени налични суровини и материали на

стойност 12 000.00 лв., а в баланса на 2016 г. – на стойност 1 000.00 лв.

Във връзка с доставките от [фирма] от ревизираното дружество са представени копия на спорните фактури, видно от които същите са с предмет – строителни материали по опис. Приложени са протоколи, в които са описани елементите на доставките, доказателства за плащане по банков път по три от фактурите – общо 23 870.00 лв., сключен между страните договор на 01.07.2017 г. По силата на договора [фирма] приема да доставя строителни материали втора употреба, съгласно Приложение 1, на строителната площадка на ПСОВ А., както следва: платна кръгъл кофраж – елемент А размер 250/240 и 240/240; обикновени кофражни платна с размери 240x120x22 мм, шпризи с размери 200/300, трегери, вертикализатори, шпилки и гайки. Съгласно т. 3.1 от договора, за комплексната доставка в рамките на договорения срок 30.06.2018 г. възложителят дължи сума в размер на 480 000.00 с ДДС.

В РД се съдържат констатации, че фактурите от [фирма] са осчетоводени от „А. Е. С.“ – О. през 2017 г. по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“, но видно от приложени по преписката счетоводни справки, осчетоводени са по сметки 301 и 304.

За данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 21 080.00 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма]. Последното не е отразило процесните фактури в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. При служебна проверка в регистъра на НАП е констатирано, че дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 26.05.2017 г. и е управлявано от П. С. П., починал на 25.05.2017 г. При проверка в Търговския регистър към Агенция по вписванията е констатирано, че не е вписан нов управител на дружеството и е назначен ликвидатор.

Във връзка с доставките от [фирма] от ревизираното дружество са представени копия на спорните фактури, видно от които същите са с предмет – строителни материали по опис. Приложени са приемо-предавателни протоколи, доказателства за плащане по банков път по една от фактурите – 6 324.00 лв., сключен между страните договор на 10.11.2017 г. По силата на договора [фирма] приема да доставя строителни материали втора употреба, съгласно спецификация, а именно: обикновени кофражни платна, фасадно скеле, греди, прожектори. Съгласно чл. 2 от договора, за доставката в рамките на договорения срок 23.12.2017 г., възложителят дължи сума в размер на 126 480,00 с ДДС.

Фактурите от [фирма] са осчетоводени от „А. Е. С.“ – О. през 2017 г. по дебита на сметка 304 „Стоки“.

Ревизиращият екип не е възприел представените от жалбоподателя документи като доказателство за реалното извършване на фактурираните доставки от [фирма] и [фирма]. Обосновал се е с липсата на доказателства, които да удостоверят фактическата наличност на стоките при доставчика, мястото им на съхранение, превоза им до обект на ревизираното дружество и приемо-предаване на строителните материали. Установено е също, че представените в хода на ревизията договори и протоколи са подписани от страна на [фирма] и [фирма] от името на управителя след неговата смърт. Не е доказано, че преките доставчици са разполагали със складова база и работници, обслужващи търговска дейност след м. 05.2017 г.

За данъчни периоди м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 29 000.00 лв. по фактура №[ЕГН]/23.01.2018г. и фактура №[ЕГН]/15.02.2018 г., издадени от СД „Л. – Т., К. и Сие“, с предмет „съгласно договор за СМР“.

Дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 27.07.2018г. При направени проверки на адреса за кореспонденция не е открит негов представител или пълномощник. По реда на чл. 32 от ДОПК е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221918094634-040-001/02.08.2018 г. Документи не са представени.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че СД „Л. – Т., К. и Сие“ е отразило процесните фактури в дневниците за продажби за съответните периоди. За проверяваните периоди не е имало назначени по трудови договори лица и не е декларирано изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. При анализ на дневниците му за покупки са установени декларираните такива от дружества с рисков профил, без кадрова и техническа обезпеченост и с установени задължения по ЗДДС. Същевременно от провереното дружество са декларираните извършени доставки на услуги в значителен обем и малки суми данък за внасяне.

От ревизираното дружество е представено копие на договор на 01.10.2017 г., сключен между „А. Е. С.“ – О., в качеството на възложител, и СД „Л. – Т., К. и Сие“, в качеството на изпълнител, съгласно който, изпълнителят се задължава да извърши основен ремонт и довършителни работи, подробно описани в чл. 1 на договора, а именно:

- основен ремонт на апартамент, находящ се в [населено място], [улица], включващ: шумоизолации и изравняване на стени, финна шпакловка, боядисване на стени и таван декорации, поставяне на плочки и монтаж на санитария в баня, подравняване на под и поставяне на паркет и гранитогрес;

- основен ремонт на апартамент, находящ се в [населено място], [улица], включващ: изправяне на стени, финна шпакловка, боядисване на стени и тавани, поставяне на плочки и мазилка в баня с подравняване под и подмяна гранитогрес;

- довършителни работи на апартамент/етаж от къща, находящ се в [населено място], [улица], включващи: преграждане на помещение и оформяне на два отделни апартамента, финна шпакловка и боядисване на стени, шпакловка и поставяне на плочки и мазилка в баня с монтаж санитария на две санитарни помещения, подравняване под и поставяне на паркет и гранитогрес, външно тяло и хидроизолация;

- дейности по разчистване на стопански двор, находящ се в [населено място], включващи събаряне на стопански сгради.

В чл. 2 от договора е фиксирано възнаграждение в размер на 150 000.00 лв. без ДДС, като е уточнено, че изпълнените видове работи се приемат с приемо-предавателни протоколи. Съгласно чл. 9 от договора изпълнителят СД „Л. – Т., К. и Сие“ се задължава да влага при изпълнението качествени материали, конструкции и изделия, както и да осигури необходимите за изпълнението на възложените СМР, машини и съоръжения.

Представени са и три протокола, както следва: протокол от 23.01.2018 г. за извършен основен ремонт на част от жилищна сграда в [населено място] с обща стойност без ДДС 25 000.00 лв., протокол от 13.02.2018 г. за извършен основен ремонт на част от жилищна сграда в [населено място] с обща стойност без ДДС 58 800.00 лв., без да е конкретизиран обектът, на който е извършен и протокол от 18.02.2018 г. за извършен основен ремонт на част от жилищна сграда в [населено място] с обща стойност без ДДС 15 380.00 лв., без да е конкретизиран обектът, на който е извършен.

Поради общия профил на доставчика и липсата на доказателства за обезпеченост, вкл. кадрова да извърши фактурираните услуги на жалбоподателя е прието, че издадените

от СД „Л. – Т., К. и Сие“ фактури не документират реално извършени доставки. Липсва и информация за начина на формиране на стойността на услугите, вид и количество на ползваните материали, от кого са доставени.

Предвид изложеното, ревизиращият екип е приел, че спорните фактури, издадени от [фирма], [фирма] и СД „Л. – Т., К. и Сие“, не отразяват реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в оспорвания размер. Направен е извод за документиране на фиктивни доставки от изброените по-горе в решението дружества и жалбоподателят е знаел или няма как да не е знаел, че участва в данъчна измама с цел намаляване на дължимия по ЗДДС данък за внасяне.

2. Начислен на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС данък върху добавената стойност общо в размер на 4 397.34 лв. за всички ревизирани данъчни периоди, във връзка с отдаване за безвъзмездно ползване на имоти, собственост на дружеството, находящи се в [населено място] на [улица] [улица].

Във връзка с покупката на апартаментите през 2012 г., съгласно фактури №0...081/19.09.2012 г. и №0...078/30.06.2012 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и фактури №0...021/29.05.2012 г., №0...023/30.08.2012 г. и №0...022/28.08.2012г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], дружеството е ползвало данъчен кредит в общ размер на 82 770.23 лв.

Не са реализирани приходи от отдаване под наем на имотите през ревизираните периоди.

Органите по приходите са посетили апартамента, находящ се в [населено място], [улица], ет. 6, ап. 9 и са установили, че същият се обитава от В. В. В. (дъщеря на управителя на ревизираното дружество и собственик на 80 % от капитала на „А. Е. С.“ – О.), Г. Беков и двете им деца. На органите по приходите не са представени документи за платен наем и сключен с ревизираното дружество договор за наем на апартамента. В. В. е заявила, че жилището се ползва за живеене и устно е декларирала, че по спомен обитава жилището от около 6 години. Действията са документирани с Протокол №1270159/28.12.2018 г.

Установено е, че за двата имота има открити индивидуални партиди в [фирма], на които титуляр е ревизираното дружество. По преписката са приложени справки за фактурираните задължения и извършените плащания, като за последните е установено, че са платени чрез Т. от банкова сметка [банкова сметка]. При справка в системата на НАП е установено, че посочената банкова сметка не е собственост на ревизираното дружество и е направен извод, че сметките за консумираната вода в апартаментите се заплащат от други лица.

Констатирано е, че за двата имота няма открити индивидуални партиди в [фирма], на които титуляр да е ревизираното дружество. Титуляр на партидата за имота на [улица] Е. Н. Б., назначена в „А. Е. С.“ – О. на длъжност инженер водоснабдяване и канализация до 20.05.2016 г. Титуляр на партидата за имота на [улица] М. Д. А., назначена на трудов договор в ревизираното дружество от 14.10.2016г. Сметките за консумираната електроенергия в имотите са заплатени чрез И. и чрез Т., неясно от кои лица.

С цел установяване използването на имотите през ревизираните периоди, в насока за стопанска дейност и/или за лични нужди и цели, различни от икономическата дейност на дружеството, както и определяне на пропорцията между стопанско и лично

ползване на актива, от ревизираното дружество са изискани писмени обяснения за какво се използват апартаментите, находящи се на посочените по-горе адреси в [населено място].

Управителят е декларирал, че имотите са предоставяни под наем на негови служители за нощувки и живеене до м. 06.2016 г. Впоследствие са предоставени за управление за срок от три години на [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В РД се съдържат констатации, че не е представен сключен договор с „Х. А.“ и ревизираното дружество не е декларирало издадени фактури за наем.

Предвид изложеното органите по приходите са приели, че имотите са използвани за лични нужди на данъчно задълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по – общо за цели, различни от икономическата му дейност и на основание чл. 27, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 9, ал. 3, т. 1 от същия закон е определена данъчна основа за начисляване на ДДС в размер на направените преки разходи за използването им като активи. Приложен е линейният метод за период от 20 години (за недвижимите вещи) или 1/240, в резултат на което е получена данъчна основа за облагане – 275.90 лв. на месец.

В частта на облагането по ЗКПО

За 2017 г. от „А. Е. С.“ – О. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2214И0255974/29.03.2018 г. Деклариран е данъчен финансов резултат - печалба в размер на 537 326.07 лв. След извършени от ревизиращите органи увеличения на финансовия резултат на различни правни основания от ЗКПО е определен дължим корпоративен данък за 2017 г. в размер на 126 568.43 лв. при деклариран корпоративен данък в размер на 53 732.61 лв. За невнесения в срок данък е начислена лихва в размер на 7 425.80 лв.

Общият размер на определените с РА задължения за корпоративен данък над декларирания от ревизираното лице произтича от:

1. Увеличение на декларирания финансов резултат за 2017 г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

Във връзка с отразените в частта по ЗДДС обстоятелства и възприетата теза за липса на доставки по издадените от [фирма] и [фирма] фактури ревизиращите органи са приели, че с отчетените от задълженото лице разходи за материали по сметка 601 и с отчетната стойност на продадените стоки, отразени по кредита на сметка 304 през 2017 г., следва да се преобразува счетоводният финансов резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сума в общ размер на 458 938.00 лв., формирана от сбора от данъчните основи по фактурите, издадени от двете дружества. Съгласно посочената разпоредба не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

Понятието „документална обоснованост“ е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО. По силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, отразяващ вярно стопанската операция.

2. Увеличение на декларирания финансов резултат за 2017 г. на основание чл. 78 от ЗКПО.

2.1. На основание посочената разпоредба, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО е увеличен декларирания финансов резултат за 2017 г. с неотчетени приходи от лихви в общ размер на 252 866.23 лв.

В хода на ревизията от фактическа страна е установено, че [фирма], в качеството на заемодател, е сключило договори за заем през 2013г., 2015г. и 2017 г. със заемателите [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма], подробно описани на стр. 8-11 от РД. Съгласно договорите, от жалбоподателя са предоставени на изброените по-горе дружества суми в общ размер на 4 112 593.00 лв. По всички договори е уговорена годишна лихва в размер на 1%.

В РД и РА липсват констатации и в хода на ревизията не са събрани доказателства за начина, по който заемните суми са предоставени на заемателите. От представените счетоводни регистри е установено, че предоставянето на заемите е осчетоводено по дебита на счетоводна сметка 422 Подотчетни лица, както и че от ревизираното дружество не са отчетени приходи от лихви от предоставените заеми. Видно от приложената справка, отразено е движение по счетоводна сметка 422 между началното и крайното салдо.

Като са отчели обстоятелството, че ревизираното дружество и заемателите са свързани лица по смисъла на §1, т. 13 от ДР на ЗКПО, във връзка с §1, т. 3 от ДР на ДОПК, както и че [фирма] не е отчетело приходи от лихви по реда, по който е следвало да бъдат отчетени, органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, т.е. ревизираното лице е предоставяло заеми на свързани лица с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на договорите за заем и не е отчитало никакви приходи от лихви във връзка с предоставените заеми.

На основание чл. 63 от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза №Р-22221418002325-01-001/30.11.2018 г., след издаване на РД, на вещото лице М. И. П. е възложено изготвянето на експертиза с поставена задача - определяне на диапазон на годишни пазарни лихви за предоставени през

периода от 2013г. до 2017г. от [фирма] заеми на дружества, които са свързани с него лица по смисъла на §1, т. 13 от ДР на ЗКПО.

В изпълнение на възложената задача вещото лице, като е приложило метода на сравнимите неконтролирани цени, е определило пазарна лихва в диапазон от 3,71 % до 7,75 % конкретно за всеки предоставен от ревизираното дружество заем през периода от 2013 г. до 2017 г. Изготвената експертиза е изцяло кредитирана от органите по приходите и е прието, че е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, тъй като договореният процент лихва по договорите за заем не попада в диапазона от пазарни стойности, определен от вещото лице П.. Поради това с РА е извършена корекция на счетоводния финансов резултат за 2017 г. по реда на чл. 78 от ЗКПО със сумата на неотчетения приход в посочения по-горе размер, като за всички договори за заем, сключени през периода от 2013 г. до 2017 г., е начислен по – ниският процент пазарна лихва, определена от вещото лице. Като начален момент за начисляване на прихода от лихви за 2017 г. е приет първият ден на годината - 01.01.2017 г., а краен – 31.12.2017 г. (365 дни), с изкл. на заема, предоставен на [фирма] на 30.10.2017 г., по който са изчислени лихви за периода от 01.11.2017 г. до 31.12.2017 г. На база представена в хода на ревизията оборотна ведомост на сметка 422 Подотчетни лица за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. е определен остатъкът по всеки конкретен заем, **като е взето началното дебитно салдо на сметка 422 към 01.01.2017 г. и не е отчетено движението между началното и крайното ѝ салдо към 31.12.2017 г.** На стр. 8-9 от РА са обобщени данните за сключени от ревизираното дружество договори за заем, за заемателите, остатък по заемите (дебита на сметка 422 към 01.01.2017 г.), размер на пазарната лихва.

2.2. На основание чл.78, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 2 от ЗКПО е увеличен декларираният финансов резултат за 2017г. с неотчетени приходи от отдаване за безвъзмездно ползване на имоти, собственост на дружеството.

Установено е, че през 2017г. са осчетоводени разходи за амортизации на посочените по-горе недвижими имоти, собственост на дружеството, съответно за апартамента, находящ се на [улица] размер на 9 936.80 лв. и за апартамента, находящ са на [улица] – 6 617.22 лв. Ревизиращите органи са приели, че имотите са отдавани под наем на служители на дружеството, но не са декларирани приходи от отдаването им под наем. Формиран е извод за наличие на хипотезата на чл. 15 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, като е прието, че пазарната цена на наема е размера на начислената амортизация на активите за 2017 г.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1092/24.06.2019г., с което РА е **изменен** в оспорената част на установените задължения по ЗКПО за 2017г., като установеното задължение за корпоративен данък в размер на 126 568.43 лв., е определено на корпоративен данък в размер на 110 215.34 лв. ведно със съответните лихви и е потвърден в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2016 г. до м. 03.2018 г. (вкл.), ведно с начислените лихви.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-759/10.07.2019г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

По делото е назначена съдебно-счетоводна експертиза, чието заключение не е оспорено от страните и прието от съда като обективно. Съгласно заключението на ССЕ на задачата как са отразени доставките на материали при: [фирма], [фирма], [фирма] и СД „Л. – Т., К. и Сие“, е посочено:

[фирма]:

За всички издадени Фактури са налични ППП за получени материали, двустранно подписани.

Всички Фактури са осчетоводени по Дебита на с/ка 304 „Стоки“.

Извършени са частични плащания по Фактури: Ф-ра № 2041/12.12.2017 г. и Ф-ра № 2045/20.12.2017 г.

Наличен е Договор за доставки от 10.11.2017г. между: [фирма] - Възложител и [фирма] – Изпълнител.

Съгласно информация от ТД на НАП Велико Т., Офис Г., предоставена с Писмо изх. № 3649-1/11.03.2020г., в Дневниците за продажби за съответните данъчни периоди не са отразени издадените фактури към [фирма]. За посочения период няма определен резултат - ДДС за внасяне. Дружеството [фирма] е deregистрирано по ДДС с дата 26.07.2017 г.

[фирма]:

За всички издадени Фактури са налични ППП за получени материали, двустранно подписани.

Всички Фактури са осчетоводени по Дебита на с/ка 301/15 „Материали“, само Ф-ра № 617/04.07.2017 г. е осчетоводена по Дебита на с/ка 304 „Стоки“.

Всички Фактури са платени в брой и по банков път.

Наличен е Договор за доставки от 01.07.2017 г. между: [фирма] - Получател и [фирма] – Доставчик.

Съгласно информация от ТД на НАП Велико Т., Офис Г., предоставена с Писмо изх. № 3649-1/11.03.2020 г. в Дневниците за продажби за съответните данъчни периоди не са отразени издадените фактури към [фирма].

За периода м.07.2017 г. ДДС за внасяне в размер на 429.35 лв. не е внесен. За периода м.10.2017 г. ДДС за внасяне в размер на 176.60 лв. е прихванато от сумите за възстановяване за м.08.2017 г. – 19.79 лв. и за м.09.2017 г. – 167.08 лв. За периода м.11.2017 г. е определен резултат – ДДС за възстановяване – 1 219.46 лв.

СД „Л. – Т., К. и Сие“:

Процесните Фактури, издадени от дружеството са осчетоводени в счетоводството на [фирма] по с/ка 301/15 „Материали“.

За издадените Фактури са налични ППП.

Фактурите са частично платени.

Представен е Договор от 01.10.2017 г. между: [фирма] - Възложител и СД „Л. – Т., К. и Сие“ – Изпълнител.

Съгласно информация от ТД на НАП С., Офис Л., предоставена с Писмо изх. № 19-24-03-413/12.03.2020г. издадените фактури са отразени, както следва:

-Справка декларация по ЗДДС вх. № 22191291694/14.02.2018г. за данъчен период м.01.2018 г. и Дневник продажби за същия данъчен период: Ф-ра № 1....101/23.01.2018 г. Външни услуги ДО - 25 000.00 лв. ДДС - 5 000.00 лв. под № 1. За данъчен период м.01.2018 г. резултатът е ДДС за внасяне – 312.00 лв.

- Справка декларация по ЗДДС вх. № 22191295772/15.03.2018 г. за данъчен период м.02.2018 г. и Дневник продажби за същия данъчен период: Ф-ра № 1....103/15.02.2018 г. Външни услуги ДО - 120 000.00 лв. ДДС -24 000.00 лв. под № 1. За данъчен период м.02.2018 г. резултатът е ДДС за внасяне – 100.00 лв. Няма информация, дали за данъчни периоди м.01.2018 г. и м.02.2018 г. резултатът - ДДС за внасяне в размер на 412.00 лв. е внесено или прихванато.

Съгласно представени с Писмо изх. № 1424-00-621#1/11.03.2020 г. от ТД на НАП С., Офис Изток, Справки декларации по ЗДДС и Дневници покупки, всички фактури издадени от процесните доставчици са отразени в Дневниците за покупки за съответните данъчни периоди от [фирма]. Не е предоставена информация за внесено или прихванато ДДС, съгласно Справките декларации по ЗДДС.

Според вещото лице съгласно ППП, продадените материали от [фирма] на [фирма] са същите по вид, както тези закупени от [фирма] от процесните доставчици: [фирма] и СД „К. П.. Всички издадени фактури от [фирма] към клиента [фирма] са осчетоводени по с/ка 702 „Приходи от продажби“. Към всички издадени фактури от [фирма] към клиента [фирма] са налични ППП. Разплащанията между [фирма] и [фирма] са частично уредени съгласно Протокол за прихващане на вземания и задължения.

Експертът декларира, че от ползването на недвижимите имоти няма счетоводни отразявания в счетоводството на [фирма]. Плащания по издадените наемни Фактури не са извършени от [фирма] към [фирма], тъй като е договорено това да се извърши:

- По Договора от 01.07.2016 г. – към 30.06.2019 г.
- По Анекса от 03.05.2019 г. – към 31.07.2020 г., когато [фирма] ще фактурира събраните по Договора за управление наеми, като приспадне възнаграждението на [фирма].

През 2007 г. в счетоводството на [фирма] са осчетоводени за двата апартамента, амортизационни отчисления, съгласно САП и ДАП и за тях са взети подробно описани в ССЕ счетоводни операции. Начислената амортизация за Апартамента на [улица] е в размер на 9 936.80 лв., а за Апартамент на [улица] е в размер на 6 617.22 лв.

По задача 5 от ССЕ вещото лице е отговорило, че за предоставените междуфирмени заеми от [фирма] са сключени договори, т.е. заемите не са безвъзмездни, защото дължимата лихва е уговорена писмено, като страните са изразили волята си по отношение на размера на същата. Предоставените заеми между дружествата не са напълно издължени и за всеки заем поотделно е показана дължимата крайна сума в Констативно-съобразителната част. Целта на отпуснатите заеми е била, съгласно аргументите на [фирма] да се подпомогне дейността на Заемополучателите, тъй като повечето от тях участват в процеса на проектиране, строителство и технически консултации. Това представлява форма на взаимопомощ между група фирми, поради ограниченото кредитиране от страна на банките и голямата фирмена задължнялост, която е пречка за нормален бизнес процес. Освен това Заемодателят предоставя заеми на Заемополучатели, свързани лица по смисъла на & 1, т.3 от ДР на ДОПК, познава добре техния профил, наясно е предварително с количествените и качествени характеристики на сделката – форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението и други рискове, свързани със сделката, поради което липсва Специфичен риск.

В контекста на предоставяне на кредити от банкови институции, съществува Кредитен /Специфичен/ риск, който представлява вероятността Кредитополучателят да не изпълни /съзнателно или несъзнателно/ поетия ангажимент по сключения договор, което увеличава надбавката за специфичен риск, при определяне на пазарната лихва. Следователно при договориране на лихва при „Вътрешно кредитиране“ между свързани лица, лихвеният процент е по-нисък, определен без надбавка за Специфичен риск. В различните периоди надбавката за Специфичен риск е различна, а според възложената Експертиза от приходните органи за процесния период надбавката за Специфичен риск е от 1% до 3%, т.е. с проценти /в диапазона на 1% и 3%/ следва да се намали обичайната лихва. Според Експертизата на приходните органи, най-ниският процент на пазарна лихва в процесния период е 3.71%. За процесния период не са осчетоводени Приходи от договорени лихви, тъй като в Договорите за заем е вписано, че лихвата става изискуема след цялостното изплащане на главницата.

На въпрос № 6 от ССЕ, експертът прави заключение, че счетоводното отразяване на наличните /собствени/ на дружеството недвижими имоти е в съответствие със Счетоводните стандарти. Дружеството прилага Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Текущото счетоводно отчитане се организира по реда на чл.3, ал.1 от ЗСч и се извършва по способа на двустранните счетоводни записвания. Според представените и прегледани счетоводни документи може да се извади извод, че текущото счетоводно отчитане се извършва на основание на документалната обосноваемост на счетоводните операции. По искане на жалбоподателя в качеството на свидетел е разпитан С. Х. П., родственик на управителя на [фирма]. Последният заявява, че работи във фирма „Ем консулт“, чийто управител е управителят на [фирма]. Свидетелят твърди, че е запознат с дейността на фирмата, смята, че „А. еко проект системс“ е част от консорциума „А. 90“, който изпълнява инженеринга на пречиствателната станция на А.. „КСИ“ и „К.“ са съответно доставчици на кофраж, кофражни елементи, скеле и греди. При изпълнението на проекта се е наложило да се закупят такива елементи и след много търсене са стигнали до КСИ, откъдето са взети обикновени кофражните платна и скеле, а после и от „К.“ са взети тежък кръгъл кофраж – платна с размери 2,40 м. на 2,50 м., които се използват за изграждането на кръгли съоръжения с метален обков и сгъвки, за да може да придобият зададения радиус. Свидетелят твърди, че е виждал платната и е присъствал на някои от доставките на обикновения кофраж и на определени от доставката на кръглия кофраж. Обикновеният кофраж и

скелето пристигат с тирове, прицеп закрит, а кръглият кофраж, тъй като не позволява да се превозва със закрит, се превозва с открити платформи. Твърди също, че за доставките са се съставяли протоколи. Свидетелят заявява, че лично той в началото е контактувал с жена от КСИ, за която мисли, че е счетоводителка. Тогава са се уточнявали количествата и той е предавал информацията какви количества трябва да се закупят. С „К.“ свидетелят е разговарял с г-жа С. - управител или сътрудник, с която се обсъждало количеството за кръглия кофраж. Свидетелят заявява, че му е известно, че дружеството – жалбоподател притежава два апартамента в С. - на [улица] в „К. село“. Освен това има част от къща в С. и къща в [населено място] също. Заявява, че е бил помолен от управителя да погледна каква работа се извършва във въпросните недвижими имоти.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и доспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Относно материалната законосъобразност на обжалвания РА, съдът изцяло споделя доводите на ревизиращите органи и намира жалбата за неоснователна .

В частта на облагането по ЗДДС

Съгласно разпоредбите на ЗДДС, неотменимо и задължително условие за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за получателя, е наличието на действително получени стоки/услуги по облагаеми доставки. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, правото на данъчен кредит е неразделно свързано с получаването на стоки или услуги по облагаема доставка. Тълкуването на материалноправните разпоредби налага извода, че реалното извършване на облагаема доставка е задължително условие за възникване правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на реална доставка не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ. Една от основните предпоставки за наличие на доставка на стока е прехвърляне правото на собственост върху стоката. За доказването на този факт правно релевантни са редица факти като наличие на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ в

патримониума на получателя, други съпътстващи обстоятелства като транспорт на стоките, място на предаване и приемане на стоките, лица, участвали в този процес. В общия случай доказването на реална доставка на услуга изисква доказване на потенциалната възможност на доставчика да извърши услугите, в това число наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост, както и доказване на самото изпълнение на услугите, наличието на резултат и ползването му от получателя. Съществен елемент от доказването, в хода на ревизионното производство, е проверката на счетоводната отчетност на страните по доставката. Законовото изискване е водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение от регистрираните по ЗДДС лица е установено с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС. Съгласно ал. 1 от същата разпоредба, всяко регистрирано лице води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване на задълженията му по този закон от органите по приходите.

1. На жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС общо в размер на 129 207.60 лв. за периодите: м. 07.2017 г., м. 08.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и СД „Л. – Т., К. и Сие“ с мотиви за липса на доставки на стоки и услуги.

Съдът намира за правилен и обоснован изводът на ревизиращите, че спорните фактури, издадени от [фирма], [фирма] и СД „Л. – Т., К. и Сие“, не отразяват реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Правилно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в оспорвания размер, доколкото са документирани фиктивни доставки от изброените дружества и жалбоподателят е знаел или няма как да не е знаел, че участва в данъчна измама с цел намаляване на дължимия по ЗДДС данък за внасяне.

Предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, като най-същественото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка на стока/услуга по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Доставката на стоки или услуги е факт от обективната действителност, настъпил в период, предхождащ момента на извършване на ревизията. Поради тази причина преценката относно наличието на реална доставка на стоки или услуги, е резултат от съпоставка и анализ на множество и различни по характера си документи. За данъчни периоди м. 07.2017 г., м. 08.2017 г. и м. 11.2017 г. е отказано

право на данъчен кредит в общ размер на 79 127.60 лв. по 21 фактури, издадени от [фирма].

Последното не е отразило процесните фактури в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. При служебна проверка в регистъра на НАП е констатирано, че управителят П. С. П., е починал на 25.05.2017 г. С Решение №11/29.01.2018 г. на Габровски окръжен съд е постановено на основание чл. 155, т. 3 от Търговския закон (ТЗ) прекратяване на дружеството, тъй като няма вписан нов управител. От Решение №11/29.01.2018 г. на Окръжен съд Габрово, се установява, че дружеството е без управител повече от три месеца след смъртта на П. П., поради което от Окръжна прокуратура е подадена искова молба за прекратяване. В съдебно заседание на 25.01.2018 г. законните наследници на управителя са заявили, че дружеството не е имало дейност, те не проявяват интерес към управляваното от техния родственик търговско дружество. Не е представен писмен отговор от [фирма].

Видно от приложения към преписката договор между [фирма] и [фирма], същият е сключен на 01.07.2017 г. За управител на [фирма] е вписан П. П., който е починал 35 дни преди подписването на договора. Няма данни за лицето, подписало договора. Освен това договорът съдържа противоречащи си клаузи. В т. 3.1 е посочено: „За изпълнение на настоящия договор възложителят се задължава да изплати на доставчика сума по цени както следва: за комплексна доставка в рамките на договорения срок до 400 000.00 лв. без ДДС или 480 00000 лв. с ДДС според действителната доставка по единични цени, съгласно Приложение 1. Сумата е дължима до 30.06.2018г. В т. 3.2 е посочено: „Заплащане на договорените дейности се извършва след получаване на цялото договорено количество, срещу издадена фактура от изпълнителя по следната банкова сметка...“.

В протокол-описите към фактурите като управител на [фирма] продължава да е вписан П. П., независимо от това, че същите са от м. 07.2017 г., м. 08.2017 г. и м. 11.2017 г., в периоди след като той е починал. Не е установено лицето, подписало протокол-описите от името на доставчика, както и неговата легитимност, което поражда съмнения за измамни действия, с цел облага на ревизираното дружество.

Предвид изложеното ревизираното дружество разполага с документи, чиято достоверност е под съмнение, тъй като са подписани от неизвестно лице, без легитимна власт. Отделно от това в хода на ревизията е констатирано, че дружеството доставчик не притежава складови площи, поради което не е ясно къде са съхранявани материалите, предмет на спорните доставки.

За данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 21 080.00 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма]. Последното не е отразило процесните фактури в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. При служебна проверка в регистъра на НАП е констатирано, че дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 26.05.2017 г. и е управлявано от П. С. П., починал на 25.05.2017 г. При проверка в Търговския регистър към Агенция по вписванията е констатирано, че не е вписан нов управител на дружеството и е назначен ликвидатор.

Безспорно се установява, че доставчикът не е регистриран по ЗДДС в периода на издаване на фактурите към жалбоподателя. Дружеството е дерегистрирано по реда на ЗДДС, считано от 26.05.2017 г., а фактурите, предмет на спора са издадени в през м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г. В разглеждания случай не са изпълнени изискванията на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, съгласно който, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът-регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Отделно от това не са представени доказателства, че доставчикът е разполагал с материали от вида и количество на фактурираните, как са транспортирани до обект на жалбоподателя, къде са съхранявани и т. н.

Освен това договорът за доставка е сключен на 10.11.2017 г. между двете дружества и подписан от управителя на [фирма], който е починал 5 месеца преди датата на подписването му. С оглед установеното се налага изводът, че документите (фактури, договор и приемателно-предавателни протоколи) са съставени с измамна цел и не могат да се кредитират като годни доказателства за реално развили се търговски отношения между страните. Няма доказателства за плащане по доставките, с изкл. на сума в размер на 6 324.00 лв. Не са налице и данни за последващи доставки на закупените от [фирма] материали, отразени в счетоводството му като закупени стоки по дебита на сметка 304. Предвид изложеното РА в частта на отказан данъчен кредит по фактурите от „К. – П. и Сие“ е правилен, а жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

За данъчни периоди м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 29 000.00 лв. по фактура №[ЕГН]/23.01.2018г. и фактура №[ЕГН]/15.02.2018 г., издадени от СД „Л. – Т., К. и Сие“, с предмет „съгласно договор за СМР“. Дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 27.07.2018г. При направени проверки на адреса за кореспонденция не е открит негов представител или

пълномощник. По реда на чл. 32 от ДОПК е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221918094634-040-001/02.08.2018 г. Документи не са представени. Видно от приложения към преписката договор за СМР, изпълнителят е приел да извърши основни ремонти и довършителни ремонтни работи едновременно на 4 обекта в различни населени места в страната, като се е задължил да изпълни договорените работи в определен срок, както и да организира и координира цялостния процес на изпълнение на дейностите в съответствие с количествено –стойностна сметка, действащата нормативна уредба на Република България и общите условия за извършване на монтажните работи. Към договора няма приложена количествено-стойностна сметка.

Ревизираното дружество е представило единствено 3 протокола, от които е видно, че СМР са приети в [населено място], [населено място] и [населено място]. По преписката липсват каквито и да било други доказателства, аргументиращи реалност на получените услуги. Липсват доказателства за произход и транспорт на вложените при ремонта строителни материали. Установено е, че СД „Л. – Т., К. и Сие“ не разполага и с трудов ресурс за обезпечаване на доставките, предмет на фактурите.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. В конкретния случай нито от ревизирания субект, нито от неговия доставчик са представени каквито и да било доказателства за реалност на доставките.

В следствие на изложеното не е възможно да се презумира добросъвестно поведение на получателя по отношение на извършеното фиктивно фактуриране на услуги. Получателят на спорните фактури не е възможно да не знае, че те не документират реални доставки, по които е страна, а отразяват фиктивни такива. Поради това с декларирането на спорните доставки като облагаеми с право на данъчен кредит жалбоподателят претендира субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало. Предвид изложеното РА в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 29 600.00 лв. е материално законосъобразен.

2. Начислен на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС данък върху добавената стойност общо в размер на 4 397.34 лв. за всички ревизирани данъчни периоди, във връзка с отдаване за безвъзмездно ползване на имоти, собственост на дружеството, находящи се в [населено място] на [улица] [улица].

По преписката е приложен сключен на 01.07.2016г. договор за управление и отдаване под наем за срок от три години на недвижими имоти, по силата на който възложителят [фирма] възлага на изпълнителя [фирма] да управлява и отдава под наем недвижими имоти, предоставени му от възложителя, а именно: апартамент, находящ се в [населено място], [улица], ап. 9 и апартамент, находящ се в [населено място], [улица], ап. 12. По силата на сключения договор изпълнителят приема да извършва счетоводното обслужване на имота, включващо: плащане на сметки за електричество, вода, цифрова телевизия, плащане на данъци и застраховки на имотите, инвентаризация на оборудването и имуществото в имотите, данъчна защита. В т. 6 от договора е уговорено задължение на изпълнителя да отдава под наем всеки от имотите на цена не по-малко от 300.00 лв. месечно, а в т. 7 – да заплаща на възложителя дохода от наем по банков път или в брой срещу разписка, след приспадане на възнаграждение от 30% от реализирания доход от наем, не по-късно от 30.06.2019 г.

Органите по приходите са извършили процесното облагане на основание разпоредбата на чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. Сочената разпоредба, в редакцията, действаща след 01.01.2014 г. гласи, че предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, при извършването на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит се смята за възмездна доставка на услуга.

На облагане с ДДС подлежат само възмездните облагаеми доставки на стоки и услуги, т.е. доставките, които се извършват срещу насрещна престация. За целите на ДДС към възмездните доставки са приравнени и доставките по чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС, представляващи безвъзмездно предоставяне на услуга за личните нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите. Следователно, за да се третира доставката като възмездна по смисъла на чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС, услугата следва да е предоставена без за нея изобщо да е платено възнаграждение и кумулативно с това да е предоставена изцяло за удовлетворяване на личните нужди на гореизброените лица, или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице.

В конкретния случай от ревизираното дружество не е доказано, че процесните недвижими имоти са използвани за икономическата му дейност, в частност, че са предоставени за управление и отдаване под

наем на [фирма] и че от отдаването им под наем е постигната икономическа изгода за [фирма]. Представеният договор за управление и отдаване под наем на недвижими имоти не доказва получени от ревизираното дружество приходи, вследствие отдаването под наем на описаните в него имоти. В хода на ревизионното производство и пред настоящата инстанция, не са представени доказателства, удостоверяващи използването и на двата имота в рамките на икономическата дейност на дружеството. Представени са и договори за отдаване под наем на имотите (вписани са като собствени на [фирма]) на наемателите [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма] от м. 07.2016 г. и м. 01.2017 г. и издадени фактури от наемодателя [фирма] на наемателите, но няма доказателства за получаване на прихода от наем от ревизираното дружество до настоящия момент. Същевременно при посещение на органите по приходите на един от апартаментите е установено, че същият се използва за живеене от В. В. В. и семейството ѝ, като последната е с адресна регистрация именно в [населено място], [улица], ет. 6, ап. 9.

Предвид установените обстоятелства и с оглед ангажираните документи съдът намира, че даденото от органите по приходите тълкуване на закона е законосъобразно, тъй като са налице основания процесните доставки да бъдат приравнявани на възмездни по смисъла на закона. РА в тази част е законосъобразен.

По ЗКПО

За 2017 г. от „А. Е. С.“ – О. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2214И0255974/29.03.2018 г. Деклариран е данъчен финансов резултат - печалба в размер на 537 326.07 лв. След извършени от ревизиращите органи увеличения на финансовия резултат на различни правни основания от ЗКПО е определен дължим корпоративен данък за 2017 г. в размер на 126 568.43 лв. при деклариран корпоративен данък в размер на 53 732.61 лв. За невнесения в срок данък е начислена лихва в размер на 7 425.80 лв. След административното оспорване дължимият корпоративен данък е определен на **110 215.34** лева.

Общият размер на определените с РА задължения за корпоративен данък над декларирания от ревизираното лице произтича от:

1. Увеличение на декларирания финансов резултат за 2017 г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

Във връзка с отразените в частта по ЗДДС обстоятелства и възприетата теза за липса на доставки по издадените от [фирма] и [фирма] фактури,

съдът счита, че с отчетените от задълженото лице разходи за материали по сметка 601 и с отчетната стойност на продадените стоки, отразени по кредита на сметка 304 през 2017 г., следва да се преобразува счетоводният финансов резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сума в общ размер на 458 938.00 лв., формирана от сбора от данъчните основи по фактурите, издадени от двете дружества. Съгласно посочената разпоредба не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Понятието „документална обоснованост“ е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО. По силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, отразяващ вярно стопанската операция.

Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице както по отношение на косвените, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи изисква доказателства за реалност на доставката, а след това за документиране и за правилното ѝ счетоводно отразяване.

В конкретния случай, след анализ на събрания в хода на ревизията доказателствен материал, ревизиращите органи са направили обоснования извод за липса на доказателства за реалност на фактурираните от горепосочените дружества доставки на стоки. В случая въпреки, че лицето разполага с фактури, те не отразяват вярно стопански операции.

За данъчни цели ЗКПО, по чийто ред се облагат юридическите лица, налага свои специфични изисквания с цел извеждане на обективен финансов резултат, при който да е изключено влиянието на субективни фактори при отчитане на разходите и приходите през съответния период. Общите положения за определяне на данъчния финансов резултат са регламентирани в част втора, глава шеста от закона. Видно от законовите текстове, финансовият резултат се преобразува с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и сумите, предвидени в тази част. Видно от мотивите на РА, в случая органите по приходите приемат, че са налице основания за увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2017 г., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, поради факта, че са осчетоводени разходи за закупуването на стоки, за доставките на които е прието, че не са реални.

В случая е доказано изпълнението на фактическия състав на цитираната правна норма. Съществено условие за преобразуване на счетоводния

финансов резултат е наличието на отразен разход за съответната финансова година, който участва при неговото определяне. В тази връзка, на установяване подлежи видът на разхода, каква е икономическата същност на събитието, какво е неговото отражение в счетоводството на предприятието, как рефлектира върху печалбата/загубата или капитала на дружеството. Въз основа на такава комплексна преценка на събитието се прилагат и относимите разпоредби на ЗКПО.

Следва да се отбележи, че закупуването на стоки с цел препродажба не е счетоводен разход за предприятието, преди същите или част от тях да бъдат продадени. Едва при продажбата им е налице разход (с отчетната им стойност), с който може да бъде преобразуван на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от същия закон счетоводния финансов резултат.

В конкретния случай, видно от приложена по преписката оборотна ведомост за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г., всички закупени от ревизираното дружество стоки и материали през 2017 г. са продадени и вложени към края на годината (дебитното и кредитното салдо на сметки 301 и 304 са нулеви). Т.е. отразени са разходи с отчетната стойност на продадените стоки и вложените материали. За да се извърши преобразуване на финансовия резултат с определени суми, е необходимо те да участват в неговото формиране. В случая дружеството е включило в счетоводния си резултат отчетната стойност на продадените стоки и вложените материали и това е довело до намаляване на финансовия резултат, поради което е налице основание за коригирането му за данъчни цели по реда на ЗКПО със сума в общ размер на 458 938.00 лв.

2. Увеличение на декларирания финансов резултат за 2017 г. на основание чл. 78 от ЗКПО.

2.1. На основание посочената разпоредба, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО е увеличен декларирания финансов резултат за 2017 г. с неотчетени приходи от лихви в общ размер на 252 866.23 лв. След административното оспорване дължимият корпоративен данък е намален на **89 335.27** лева.

В хода на ревизията от фактическа страна е установено, че [фирма], в качеството на заемодател, е сключило договори за заем през 2013г., 2015г. и 2017 г. със заемателите [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма], подробно описани на стр. 8-11 от РД. Съгласно договорите, от жалбоподателя са предоставени на изброените по-горе дружества суми в

общ размер на 4 112 593.00 лв. По всички договори е уговорена годишна лихва в размер на 1%.

Извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат с неотчетените приходи от лихви по предоставените заеми от жалбоподателя на търговци, между които съществуват отношения на свързани лица по принцип е правилно, тъй като е налице хипотезата на чл. 15 и чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО.

Съгласно чл. 15 от ЗКПО, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчният финансов резултат се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Според чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се смята и 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 или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността.

Правилно органите по приходите са приели, че в случая е приложима и разпоредбата на чл. 78 от ЗКПО. Съгласно последната при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година, съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от задълженото лице.

Няма спор, че въпреки уговорената лихва в размер на 1% по сключените договори за заем, такава не е начислявана от ревизираното дружество и не е отразявана в счетоводството му. Счетоводството на предприятието се осъществява при спазване принципите, залегнали в ЗСч. По смъсъла на същите, приходите и разходите в предприятието се отразяват текущо в момента на възникването им, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства. Тоест, очакваните приходи от лихви е следвало да намерят отражение в счетоводството на предприятието и във финансовите му отчети от момента на възникването им. Предвид това, в съответствие с изискванията на ЗСч., СС 18 „Приходи“, СС 32 „Финансови инструменти“ и СС 1 „Представяне на финансови отчети“, ревизираното дружество е следвало да отчита като приходи лихвите, произтичащи от предоставените заеми.

С оглед договорените условия за заплащане на лихва от 1% по предоставените в заем суми на свързани лица, органите по приходите

правилно са приели за приложими цитираните разпоредби на чл. 15 и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, регламентиращи, че подобни сделки представляват отклонение от данъчно облагане.

2.2. На основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 2 от ЗКПО е увеличен декларираният финансов резултат за 2017 г. с неотчетени приходи от отдаване за безвъзмездно ползване на имоти, собственост на дружеството.

Установено е, че през 2017 г. са осчетоводени разходи за амортизации на посочените по-горе недвижими имоти, собственост на дружеството, съответно за апартамента, находящ се на [улица] размер на 9 936,80 лв. и за апартамента, находящ се на [улица] – 6 617,22 лв. Ревизиращите органи са приели, че имотите са отдавани под наем на служители на дружеството, но не са декларирани приходи от отдаването им под наем. Формиран е извод за наличие на хипотезата на чл. 15 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, като е прието, че пазарната цена на наема е размера на начислената амортизация на активите за 2017 г.

Ревизираното дружество не е доказало, че процесните имоти са използвани за икономическата му дейност. Видно от констатациите в РД, апартаментите са заведени като дълготрайни материални активи и за същите са начислявани разходи за амортизации по сметка 603, които за 2017 г. са в общ размер на 16 554.02 лв. Самите органи по приходите са констатирани, че апартаментът на [улица] се използва безвъзмездно за живеене от В. В. В. и семейството ѝ, като последната е с адресна регистрация именно на посочения адрес. Това противоречи на изводите им за отдаване под наем на апартамента на служители на дружеството и от тук до извода за недекларирани приходи от наем през 2017 г.

Доколкото не е доказано процесните имоти да са използвани за целите на икономическата дейност на дружеството и да са му донесли икономическа изгода, настоящата инстанция намира за законосъобразно декларирания счетоводен финансов резултат на [фирма] за 2017 г. да се преобразува в посока увеличение със стойността на осчетоводените разходи за амортизации по сметка 603, на основание чл. 54, ал. 2 от ЗКПО. За 2017 г. [фирма] не е преобразувало счетоводния си финансов резултат по реда на чл. 54 от ЗКПО. Същевременно за същия период дружеството е отчетело разходи за амортизации на имотите по сметка 603 в посочения по-горе размер. От жалбоподателя са представени данъчен амортизационен план и счетоводен амортизационен план.

Ревизираното дружество не е ангажирало документи за използването на активите в дейността си, респективно тяхната икономическа изгода за

дружеството. В подкрепа на изложеното е и обстоятелството, че не е извършено преобразуване със стойността на начислените разходи за амортизации и дружеството не е счело за правилно тяхното включване в годишната данъчна декларация по реда на чл. 92 от ЗКПО за 2017 г. Предвид изложеното съдът намира за законосъобразно декларираният счетоводен финансов резултат на [фирма] за 2017г. да се преобразува в посока увеличение със стойността на счетоводените разходи за амортизации по сметка 603, на основание чл. 54, ал. 2 от ЗКПО.

Ето защо съдът намира, че оспореният ревизионен акт е законосъобразен, поради което жалбата се явява неоснователна.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 4 968.20 лева съобразно чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при материален интерес в размер на 243 820.28 лева.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] - [населено място], представлявано от управителя В. Д. В. Ревизионен акт (РА) №Р-22221418002325-091-001/02.04.2019 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията и И. В. А. – ръководител на ревизията, изменен и потвърден с Решение № 1092/24.06.2019г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 2, представлявано от управителя В. Д. В. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 4 968.20 лева.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

