

РЕШЕНИЕ

№ 2375

гр. София, 10.04.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42
състав,** в публично заседание на 11.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Калина Арnaudова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **2023** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба с вх. № 4768 от 27.02.2012 г. по описа на Административен съд София-град подадена от [фирма] срещу ревизионен акт (РА) № [ЕГН] от 10.08.2011 г. издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – [населено място], в частта на определените задължения на 2008 г. за корпоративен данък по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 12 572, 61 лв. и начислените лихви за просрочие в размер на 3 224, 00 лв., обжалван по административен ред и потвърден с решение № 156 от 24.01.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ („ОУИ“) – [населено място] при Централно управление (ЦУ) на НАП в посочената част.

Жалбоподателят сочи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, като издаден в нарушение на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Излага, че фактическите констатации фактическите и правни изводи направени в РА, отнасящи се до задълженията на дружеството по ЗКПО за финансов период от 01.01.2008 г. до 31.12.2008 г. са неверни, а РА е противоречащ на разпоредбите на действащото счетоводно и данъчно законодателство. Соочи, че неправилно от страна на ревизиращите органи получени от [фирма] (с правна форма ЕООД от 29.06.2008 г. до 01.10.2009 г. и с правна форма ООД от 01.10.2009 г. до 04.01.2011 г. видно от извършена служебна справка в Търговския регистър) и

документално обосновани административни разходи за услуги, отчетени като текущи разходи в размер на 128 000, 00 лв. по фактури издадени от [фирма] (с правна форма ООД до 16.03.2010 г. видно от извършена служебна справка в Търговския регистър), са третираны като данъчен дълготраен нематериален актив (ДДНМА), в резултат на което незаконосъобразно е преобразуван счетоводния финансов резултат на дружеството по чл. 77, ал. 1 от ЗКПО. Излага, че сключеният през 2008 г. между [фирма] и [фирма] договор за франчайз, включва два отделни компонента: - предоставяне на изключителни права за изграждане и опериране (продажба на стоки със защитена търговска марка) в търговски обект – магазин „Е.“ в МОЛ В. и - предоставяне на текущи административни услуги - предмет на настоящия спор по прилагането на ЗКПО. Освен съществените разлики в предмета на двата съставни договорни ангажимента на [фирма] е налице и специфичен начин за формиране на ценовите разценки за всеки един от тях поотделно. Същинското франчайзингово възнаграждение се формира като разлика между твърдо договорената надценка от 5 % и реално начислената по фактура надценка, която франчайзингополучателя ([фирма]) заплаща на франчайзингодателя ([фирма]). Това възнаграждение е наименовано като „франчайзинг марж“. Последният се отнася единствено към стоките, които са предмет на продажбите в Магазин „Е.“ в МОЛ В.. На практика, чрез стойността на получените стоки с търговската марка и бранда на „Е.“, [фирма] заплаща текущо същинското възнаграждение по придобитите франчайзингови права. Втората част от възнаграждението е за съпътстващи текущи общо административни услуги, включително: „счетоводно обслужване; управление на поръчки и стокови наличности; общо търговско управление и водене на преговори; мърчандайзинг; подпомагане наемането, ръководенето и обучението на персонала в обекта; организиране и управление на доставки на стоки, координирането и изграждането на обектите“. По силата на чл. 5, ал. 3 от договора възнаграждението се изчислява като отработените през годината часове се умножат по единичните цени за час за всяка дейност. В ревизионния доклад (РД) и РА е направено обособяване на спорните разходи за услуги, като изрично е възприето да се наричат „франчайзинг разноси“. Разноските не са обвързани с придобитите права за продаваните маркови стоки. Те са текущи, обвързани са пряко с извършена дейност за всяка календарна година и в този смисъл не носят икономическа изгода за следващи финансови години. Именно това са спорните в производството услуги, отчетени като текущ разход (128 000 лв. за финансовата 2008 г.), които ревизиращият екип припознава като ДДНМА. Счита, че в конкретния случай е налице погрешна интерпретация на административните услуги за целите на корпоративното подоходно облагане, като в подкрепа на това са както действащите регламенти на счетоводното и подоходното данъчно законодателство, така и установените обстоятелства в хода на ревизията. Посочените административни разходи не могат да формират нито цена на придобиване на дълготраен актив, нито себестойност на готова продукция. В РА механично и е възприето, че щом разходите са отчетени във връзка с изпълнението на договор за франчайз, то те задължително представляват част от цената на ДДНМА. Принципно, при франчайза като вид търговска сделка, предмет са предоставените изключителни права за ползване на интелектуалната и индустриална собственост - търговска марка, фирмени марки, защитени технологии, ноу-хау и други защитени от интелектуалното и авторско право обекти. Именно и само за откупените изключителни права за ползване на защитените индустриални и интелектуални активи

се дължи и заплаща определената цена - т. н. „франчайзингово възнаграждение“. Относно спорните за [фирма] услуги, посоченият за франчайз специфичен предмет изцяло липсва. Те не попадат и в дефиницията по пар. 1, т. 10 от ДР на ЗКПО за „франчайз“. Нито са част, нито пък допълват възнаграждение за изключителни права по повод търговската марки и бранд на стоките „Е.“. РА е изготвен в грубо противоречие с действащото счетоводно законодателство и в частност - сочения от ревизиращия екип Счетоводен стандарт (СС) 38 - „Нематериални активи“ (пар. 4.5.) и Международен счетоводен стандарт (МСС) 38 „Нематериални активи“ (пар. 9, пар. 10, пар. 29). Текущите разходи за получени административни услуги не изпълняват изискванията на чл. 51 от ЗКПО относно квалифицирането им като ДДНМА и респективно - не са в обхвата на понятието „франчайз“, възприето в пар. 1, т. 10 от ДР на ЗКПО за целите на корпоративното подоходно облагане. Самият ЗКПО, чл. 27, ал. 1, т. 2 в действащата му редакция за процесната 2008 г. задължително се изисква, при формиране на данъчния финансов резултат на [фирма] да бъдат непризнати приходите, възникнали по повод на непризнати за данъчни цели разходи по чл. 26. до размера на непризнатите разходи. Следователно, като не са признали счетоводно отчетени разходи в размер на 128 000, 00 лв., то в изпълнение на чл. 27, ал. 1, т. 2 от ЗКПО ревизиращите е следвало да извършат и намаление на приходи на същата стойност. Като не са съобразили това в издадения РА, органите на НАП са установили допълнително задължение, което е незаконосъобразно, защото пряко противоречи на действащия материален данъчен закон. В подкрепа на изложеното е и приетото по делото заключение на съдебно-счетоводната експертиза, в което е установено, че процесните административни услуги по спорните фактури правилно са отнесени при [фирма] като текущи счетоводни разходи за административни услуги и не формират дълготраен нематериален актив. По посочените и допълнително изложени аргументи в жалбата и в представени по делото писмени бележки, жалбоподателят моли оспорения РА да бъде отменен като незаконосъобразен в частта, с която по ЗКПО за 2008 г. на [фирма] е определен допълнителен корпоративен данък от 12 572, 61 лв. и 3 224, 00 лв. лихви за забава. Моли да му бъдат присъдени направените по делото разноси в общ размер на 1 310, 00 лв.

Ответникът - Директорът на Дирекция „ОУИ“ – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, моли съда постанови решение, с което да остави жалбата без уважение и да потвърди ревизионния акт в обжалваните части, по мотиви изложени в решението на директора на Дирекция „ОУИ“. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1101674 от 09.02.2011 г. издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма] представлявано от Е. Ж. Р., за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2008 г. и данък върху добавената стойност за периода от 01.12.2008 г. до 31.12.2008 г. Извършването на ревизията е възложено на З. Н. М. на длъжност главен инспектор по приходите и Е. К. Ц. – на длъжност главен инспектор по приходите. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите В. С. М. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и съдържа реквизитите по чл. 113, ал. 1 от ДОПК.

Възложената с нея ревизия е повторна – заповедта е издадена във връзка с получено решение № 136 от 24.01.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ“, с което е отменен като незаконосъобразен ревизионен акт № [ЕГН] от 09.07.2010 г., включително и за задълженията на дружеството по ЗКПО за 2008 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия, при спазване на указанията, изложени в мотивите на решението. В заповедта е определен срок за извършване на ревизията до три месеца считано от датата на връчване на заповедта за възлагане. ЗВР е надлежно връчена на М. Малинова - упълномощено от дружеството лице на 16.02.2011 г. Със ЗВР № 1105702 от 13.05.2011 г., издадена от М. Г. Р. – началник сектор “Ревизии в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., заповедта за възлагане на ревизия е изменена, като срокът на ревизията е удължен до 15.06.2011 г. Заповедта е връчена на М. Малинова - упълномощено от дружеството лице на 20.05.2011 г.

В хода на ревизионното производство са извършени поредица от процесуални действия с цел на установяване на относимите факти и обстоятелства. На [фирма] е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) изх. № 1453-00-1274 от 16.02.2011 г. Документите са представени от дружеството с вх. № 1453-00-127#1 от 02.03.2011 г. Във връзка с отправени искания изх. № 1453-00-3942 от 15.04.2011 г. и с вх. № 1453-00-3943 от 15.04.2011 г. до [фирма] с ЕИК[ЕИК] и до [фирма] с ЕИК[ЕИК], на 05.05.2011 г. от дружествата са представени исканите документи.

От представените в хода на ревизионното производство доказателства се установява, че на 01.03.2008 г. между [фирма], в качеството на франчайзодател и [фирма], в качеството на франчайзополучател е сключен договор за франчайз. Към договора са подписани анекси от 10.03.2008 г. и от 01.12.2008 г. Предмет на договора е предоставяне от страна на франчайзодателя на франчайзополучателя изключителното право да изгради, организира, оборудва и управлява търговски обект, магазин „Е.“ в търговски обект „МОЛ В.“ [населено място], в който обект франчайзополучателят се задължава да продава единствено облекла, аксесоари и стоки с търговска марка „Е.“, които закупува от франчайзодателя. Договорът е сключен за срок от десет години. Със сключения на 10.03.2008 г. между страните анекс са направени промени в чл. 1, чл. 3, чл. 4, чл. 5, чл. 6, чл. 7, чл. 8 и чл. 9 от договора. Видно от т. 5.1 от анекса, за предоставените му по силата на договора права, франчайзополучателят дължи на франчайзодателя франчайзингово възнаграждение, формирано от франчайз марж и франчайз разноси, както следва: 1. от франчайзинг марж: - представляващ стойността на разликата между твърдо договорената надценка от 5 % и реално начислената по фактура надценка, която франчайзополучателят заплаща на франчайзодателя за всяка от стоките; 2. от франчайзинг разноси - представляващи размера на възнаграждението за извършените от франчайзодателя дейности, съпътстващи франчайзинга по чл. 6, т. 1, б. „г“ от анекса, изразяващи се в: обезпечаване на счетоводно обслужване, управление на поръчки и стокони наличности, общо търговско управление и водене на преговори, мърчандайзинг, подпомагане наемаването, ръководенето и обучението на персонала в обекта, организиране и управление на доставките на стоките, координирането и изграждането на обектите. С подписания към договора за франчайз анекс от 01.12.2008 г. франчайзополучателят се е задължил да заплати на франчайзодателя до края на месец декември 2008 г. сумата от 40 000, 00 лв. за предоставени от франчайзодателя на франчайзополучателя маркетингови услуги за първата година от срока на действие

на този договор.“

Във връзка с извършените от [фирма] на [фирма] услуги са издадени фактури с № [ЕГН] от 22.12.2008 г. с данъчна

основа в размер на 100 000,00 лв. и № [ЕГН] от 30.12.2008 г. с данъчна

основа в размер на 68 000, 00 лв. Направените разходи по договора за франчайз

общо в размер на 168 000,00 лв. през 2008 г. са осчетоводени от [фирма] като текущи разходи по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в размер на 128 000, 00 лв. и по счетоводна сметка 652 „Финансови разходи за бъдещи периоди“ в размер на 40 000, 00 лв.

Поради факта, че франчайзодателя и франчайзополучателя са свързани лица по смисъла на пар. 1, т. 3 от ДОПК, в хода на административното производство е изготвена експертиза за определяне на пазарната цена на извършените услуги по договора за франчайзинг от [фирма] на [фирма] за 2008 г. (счетоводство, управление на поръчки и стокови наличности, общо управление и водене на преговори, мърчандайзинг, наемане, ръководене, обучение на персонал, административно обслужване, координиране изграждане на обекти). При изготвяне на експертизата за определяне на пазарната цена на извършените услуги е приложен метода на сравнимите неконтролирани цени и метода на пазарните цени. На базата на изготвена експертиза е установено, че пазарната цена на извършените услуги по договор за франчайзинг от [фирма] е в размер на 128 000, 00 лв. без ДДС и не се различава от стойността на услугите, които са фактурирани за извършените от [фирма] на [фирма] услуги.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК от ревизиращите органи е издаден ревизионен доклад (РД) № 1105702 от 29.06.2011 г. на [фирма] с предвиденото в чл. 117, ал. 2 от ДОПК съдържание. Ревизионният доклад е връчен на М. Малинова - упълномощено от дружеството лице на 18.07.2011 г. - след срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК. Срещу РД е подадено писмено възражение от ревизираното лице на 01.08.2011 г.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК В. С. М. - началник сектор “Ревизии в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място] е издал заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 1105702 от 06.07.2011 г., с която е определил компетентният да издаде РА орган по приходите – З. Н. М. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

В срока по чл. 119, ал. 3 от ДОПК, определеният със ЗОКО компетентен орган е издал РА № [ЕГН] от 10.08.2011 г. Последният е връчен на 11.08.2011 г. на М. Малинова - упълномощено от дружеството лице. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

В РД и издадения въз основа на него РА е посочено, отразено, че на основание на чл. 20 от ЗКПО, за финансовата 2008 година задълженото лице е следвало да начислява и внася корпоративен данък в размер 10 на сто от данъчната печалба, установена по реда на шеста от същия закон. По реда на чл. 92 от ЗКПО е подадена годишна данъчна декларация (ГДД) с вх. № [ЕГН] от 25.03.2009 г. и годишен счетоводен отчет включващ счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите, отчет за паричния поток, отчет за собствения капитал. За финансовата 2008 година задълженото лице е декларирало: счетоводен финансов резултат за данъчно преобразуване - счетоводна загуба в размер на 7 344, 90 лв. Общо увеличения на финансовия резултат – 5 071, 00 лв. Общо намаления на финансовия резултат - 0,00 лв. Финансов резултат

след данъчно преобразуване - данъчна загуба а в размер на 2 273, 90 лв. Корпоративен данък - 0,00 лв. Дружеството е декларирало приходи общо в размер на 2 017 219, 29 лв. и разходи общо в размер на 2 024 564, 19 лв. Дружеството е декларирало увеличение на финансовия резултат общо в размер на 5 071, 00 лв. на чл. 41, ал.1 и от ЗКПО (разходи по неизползвани отпуски и свързани с тях ЗОВ). Ревизиращият екип е приел направените увеличения на финансовия резултат и същевременно е увеличил финансовия резултат със сумата в размер на 128 000, 00 лв. на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, като е приел, че посочените разходи са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и не ги е признал за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Като се е позовал на пар. 1, т. 10 от ДР на ЗКПО и СС № 38, органът по приходите е приел, че направените разходи по договора за франчайз в общ размер на 128 000,00 лв. през 2008 г. неправилно са осчетоводени от [фирма] като текущи разходи по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Приел е, че дружеството е следвало да заведе като дълготраен нематериален актив (ДНА) предоставените спорни услуги, изразяващи се в счетоводно обслужване, управление на поръчки и стокови наличности, общо търговско управление и водене на преговори, мърчандайзинг, подпомагане наемаването, ръководенето и обучението на персонала в обекта, организиране и управление на доставките на стоките, координирането и изграждането на обектите, т. е. така направеният разход следва да се третира като дълготраен нематериален актив и следва да намери отражение в счетоводните сметки, които отчитат дълготрайните активи с нематериален характер. Дружеството не е декларирало и при ревизията не е установено намаление на финансовия резултат. В резултат на направените констатации, счетоводният финансов резултат е преобразуван за данъчни цели, както следва: Общо увеличения на финансовия резултат – 133 071, 00 лв. Общо намаления на финансовия резултат - 0,00 лв. След извършеното преобразуване за отчетната 2008 година органите по приходите са приели, че финансовият резултат е счетоводна печалба в размер на 125 726, 10 лв. Дължимият корпоративен данък е в размер на 12 572, 61 лв., който дружеството следва да внесе, както и дължимите върху посочената сума лихви в размер на 3 224, 00 лв.

Ревизионният акт е обжалван от [фирма] по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК в частта на установения допълнителен корпоративен данък от 12 572, 61 лв. и начислени лихви за забава в размер на 3 224, 00 лв. към 10.08.2011 г.. Жалбата на дружеството е регистрирана с вх. № 53-06-3004 от 18.08.2011 г. по регистъра на ТД на НАП – [населено място] и вх. № 23-22-2233 от 30.08.2011 г. по регистъра на дирекция „ОУИ“ [населено място]. Съгласно чл. 155, ал. 1 от ДОПК решаващият орган – директорът на Дирекция “ОУИ” разглежда жалбата по същество и се произнася с мотивирано решение в 60-дневен срок от изтичане на срока по чл. 146 от ДОПК, съответно от отстраняване на нередовностите по чл. 145 от ДОПК или от одобряване на споразумението по чл. 154 от ДОПК. В случая 60-дневният срок за произнасяне на решаващия орган е започнал да тече на 26.08.2011 г. Същият е изтекъл на 24.10.2011 г. Преди изтичането на този срок – на 10.10.2011 г. между директора на Дирекция “ОУИ” – [населено място] и дружеството е

подписано споразумение по чл. 156, ал. 7 от ДОПК. С него срока за произнасяне на решаващия орган е удължен до 3 месеца считано от изтичане на законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК (т. 3 от споразумението), а именно – до 24.01.2012 г. В рамките на този срок горестоящият административен орган е издал решение № 156 от 24.01.2012 г., с което РА е потвърден в обжалваната му част.

Решението е връчено на дружеството на 25.01.2012 г. Жалбата на [фирма] до съда е подадена чрез Дирекция “ОУИ” – С. при ЦУ на НАП, където е регистрирана с вх. № 53-00-85 от 03.02.2012 г.

В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя, е допусната съдебно-счетоводна експертиза. Заключение на експертизата е изготвено от вещото лице Ю. Г. Я., не е оспорено от страните и е прието по делото, което съдът възприема, като компетентно изготвено. В заключението си вещото лице е посочило, че процесиите административни услуги на стойност 128 000, 00 лв. по фактури №[ЕИК] от 22.12.2008 г. и №[ЕИК] от 30.12.2008 г. издадени от [фирма], са отразени при [фирма] като текущи счетоводни разходи за услуги по сметка с/ка 60206 „Разходи за други услуги“ (от които по ф-ра №[ЕИК]/22.12.2008 г. - 60 000, 00 лв. и по ф-ра №[ЕИК]/30.12.2008 г. - 68 000 лв.). Вещото лице е посочило, че според изискванията на ЗСч и във връзка със СС 38 и МСС 38 (относимите разпоредби от които са посочени и анализирани), процесиите административни услуги (счетоводно обслужване; управление на поръчки и стокови наличности; общо управление и водене на преговори; мърчандайзинг; наемане, ръководене и обучение на персонал; административно обслужване, както и координиране и изграждане на обекти) - предмет на горепосочените фактури, представляват текущи необходимо присъщи периодични счетоводни разходи за 2008 г. при жалбоподателя, които не формират дълготраен нематериален актив. В заключението е констатирано, че няма други отчетени през 2008 г. от [фирма] разходи за административни услуги със същия предмет, получени от други лица - назначени служители и/или наети изпълнители. Счетоводната отчетност на [фирма] е водена редовно през 2008 г., като са спазени основните счетоводни принципи от действащия ЗСч.

При така установеното от фактическа страна, Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт № [ЕГН] от 10.08.2011 г. е издаден от З. Н. М. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.. Лицето издало ревизионния акт е определено за компетентен орган

по издаването му със заповед № К 1105702 от 06.07.2011 г., издадена на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Предвид изложеното съдът намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1 във вр. с ал. 2 от ДОПК срок. Ревизионният доклад е издаден на 29.06.2011 г. – т.е. в 14 дневния срок след изтичането на срока за извършване на ревизията предвиден в чл. 117, ал. 1 от ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 от ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срока в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречатства правото на защита на ревизираното лице. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 3 от ДОПК. По делото не е спорно, установеното в хода на ревизионното производство от фактическа страна, а именно че през 2008 г. [фирма] е отчело разходи за предоставени административни услуги в размер на 128 000, 00 лв., извършени от [фирма] в изпълнение на сключения между страните договор за франчайз от 01.03.2008 г., изменен с анекси от 10.03.2008 г. и 01.12.2008 г. Извършените от [фирма] услуги са: обезпечаване на счетоводно обслужване, управление на поръчки и стокови наличности, общо търговско управление и водене на преговори, мърчандайзинг, подпомагане наемаването, ръководенето и обучението на персонала в обекта, организиране и управление на доставките на стоките, координирането и изграждането на обектите. Спорният по делото въпрос е дали тези разходи формират дълготраен нематериален актив и съответно следва ли да се отразят счетоводно като такъв.

Относно вида на извършените разходи и начина на тяхното осчетоводяване, настоящият състав намира, че неправилно органите по приходите са приели, че същите е следвало да бъдат заведени като ДНА и не ги е признал за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Съгласно чл. 14 от ЗСч. активите и пасивите в едно предприятие се квалифицират и представят във финансовите отчети при условията и по реда на приложимите счетоводни стандарти. В пар. 2 от СС 38 са дефинирани нематериалните активи. Според икономическата си същност тези активи представляват продукти на интелектуалния труд и в по-голямата си част се дефинират като права, а именно: права за индустриална собственост, включително франчайзи (пар. 9, б. „а“ от СС 38). Съгласно пар. 4 от СС 38 външно създадените нематериални активи при придобиването им се оценяват по цена на придобиване, която включва покупната цена (включително мита и невъзстановими данъци) и

всички преки разходи за подготовка на актива за използването му по предназначение. Видно от пар. 4.5 и пар. 4.6 от СС 38 разходите за обучение на персонала за работа с нематериалния актив, както и административните и другите общи разходи (освен ако са пряко свързани с придобиването или привеждането на нематериалния актив в работно състояние) не се включват в първоначалната му оценка. От легалното определение, дадено в разпоредбата на пар. 1, т. 10 от ДР на ЗКПО е видно, че „франчайз“ е съвкупност от права на индустриална или интелектуална собственост, отнасящи се до търговски марки, търговски имена, фирмени знаци, изработени модели, дизайни, авторско право, ноу-хау или патенти, за да се използват за препродажба на стоки и/или за предоставяне на услуги. От посочената правна регламентация може да се направи извод, че процесните услуги (изразяващи се в обезпечаване на счетоводно обслужване, управление на поръчки и стокови наличности, общо търговско управление и водене на преговори, мърчандайзинг, подпомагане наемаването, ръководенето и обучението на персонала в обекта, организиране и управление на доставките на стоките, координирането и изграждането на обектите), независимо, че съпътстват предоставянето на франчайзингови права, не представляват ДНА и не могат да участват при формиране на цената на придобиване на ДНА. Такъв представлява единствено предоставеното от франчайзодателя на франчайзополучателя изключително право за продажба на облекла, аксесоари и стоки с търговската марка „Е.“. Процесните услуги не носят за получателя си изключителна собственост. Те не допълват и не са обвързани с конкретните изключителни права относно стоките с марка „Е.“, тъй като ценообразуването за тези стоки е извън спорните услуги, а наред с това те са универсално необходими за всяка икономическа дейност, независимо от предмета на дейността. Видно от заключението на вещото лице, жалбоподателя няма други отчетени през 2008 г. от [фирма] разходи за административни услуги със същия предмет, получени от други лица - назначени служители и/или наети изпълнители. Посочените услуги не попадат в обхвата на определението за „франчайз“ дадено в разпоредбата на пар. 1, т. 10 от ДР на ЗКПО, визиращо само изключителните права. Наред с това спорните услуги не отговарят на изискването на чл. 51, ал. 1, б. „б“ от ЗКПО, определящо, че данъчни дълготрайни нематериални активи са тези, които се ползват през период, по-дълъг от 12 месеца, тъй като са ползвани през по-кратък от посочения по-горе период. Процесните разходи за услуги не водят и до увеличаване на очакваните икономически изгоди спрямо първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващия актив, поради което съгласно пар. 6.1. и пар. 6.3 от СС 38 следва да се признаят за текущи разходи в периода на възникването. В подкрепа на изложеното се явява и пар. 10 от МСС 38, приложим по силата на чл. 22б, ал. 4 от ЗСч., съгласно който, ако позиция в обхвата на настоящия стандарт не отговаря на определението за нематериален актив, разходът за придобиването на нематериалния актив или вътрешното му създаване се признава като разход в момента, в който е направен. Посоченото по-горе е потвърдено и от приетото по делото заключение на вещото лице. Поставените на вещото лице въпроси са свързани със специалните му знания и именно в тази насока е неговото

заключение, което съдът кредитира, като обективно дадено и в съответствие със специалните му знания.

С оглед на изложеното и предвид приложимите разпоредби на посочените стандарти за ДНА, се налага извода, че спорните процесни разходи в размер на 128 000, 00 лв. правилно са осчетоводени от [фирма] като текущи счетоводни разходи за услуги по сметка с/ка 60206 „Разходи за други услуги“, а не като нематериален дълготраен актив. С РА неправилно е увеличен финансовия резултат на дружеството със сумата в размер на 128 000, 00 лв. на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, определен е финансов резултат - счетоводна печалба в размер на 125 726,10 лв., дължим корпоративен данък в размер на 12 572, 61 лв., и дължимите върху посочената сума лихви в размер на 3 224, 00 лв. РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен в обжалваната му част.

При този изход на спора, заявеното от процесуалния представител на жалбоподателя искане за присъждане на разноски е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, съдът следва да осъди ответника - директора на Дирекция „ОУИ“ – [населено място] при ЦУ на НАП да възстанови от бюджета си направените от жалбоподателя разноски по делото в размер на 1 150, 00 лв., от които 50, 00 лв. –заплатена от жалбоподателя държавна такса, 300, 00 лв. – внесено възнаграждение за вещи лица и 800, 00 лв. за заплатеното от него адвокатско възнаграждение. Начисленият към адвокатското възнаграждение 20% ДДС в размер на 160, 00 лв. на отделен ред във фактурата, представена по делото, не е възнаграждение по смисъла на Закона за адвокатурата и Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Съгласно пар. 2а от Допълнителните разпоредби на Наредба № 1 от 09.07.2004 г. размерът на възнагражденията по тази наредба е без включен в тях данък върху добавената стойност. За случаите, в които клиентът дължи този данък, същият се начислява към адвокатското възнаграждение съобразно изискванията на данъчните закони. Приложимите разпоредби от ЗДДС определят реда за начисляване от доставчика на ДДС за доставката на услугата, както е в случая - от Адвокатско дружество "Р. и съдружници", регистрирано по ДДС, и съответно за получателя на услугата [фирма], регистрирано по ДДС, правото на приспадане на данъчен кредит в размера на начисления ДДС, който в случая е в размер на 160, 00 лв.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 42-ри състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] ревизионен акт № [ЕГН] от 10.08.2011 г. издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП – [населено място], в частта на увеличения данъчен финансов резултат по реда на ЗКПО за 2008 г. със сума в размер на 128 000, 00 лв., определения корпоративен данък за 2008 г. в размер на 12 572, 61 лв. и начислените лихви за просрочие в размер на 3 224, 00 лв., като НЕЗАКОНОСЪОБРАЗЕН.

ОСЪЖДА директора на Дирекция “ОУИ” – [населено място] при ЦУ на НАП да възстанови на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], район „К. село”, [улица], ет. 1, ап. 3 и адрес за кореспонденция [населено място],[жк], [улица], от бюджета Дирекция “ОУИ” – [населено място] при ЦУ на НАП, с адрес [населено място], 1000, [улица], сумата от 1 150, 00 лв. (хиляда сто и петдесет лева), представляваща направени по делото разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред тричленен състав на Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: