

# РЕШЕНИЕ

№ 2153

гр. София, 03.04.2014 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15  
състав**, в публично заседание на 11.03.2014 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова**

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **7539** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

[фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от Д. Г., управител, оспорва Ревизионен акт № [ЕГН]/ 08.04.2013г., издаден от В. С., главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., потвърден от директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. - ЦУ на НАП с решение № 1171/ 05.07.2013 г. в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по издадени от [фирма] фактури в размер на 1303,61 лв за данъчни периоди м. октомври, ноември и декември 2008 г., февруари и март 2009 г. и относно извършени корекции на финансовите резултати по ЗКПО, при които са установени резултати по периоди, а именно за 2006 г. надвнесен корпоративен данък в размер на 1290,75 лв, като същият е определен за възстановяване; за 2007 г. корпоративен данък за довносяне в размер на 10 801,34 лв и закъснителни лихви и за 2008 г. корпоративен данък за довносяне в размер на 4713,22 лв и закъснителни лихви.

В жалбата, в становище от 10.12.2013 г. и от 11.03.2014 г. са въведени оплаквания за незаконосъобразност на акта, мотивирани с твърденията, че той е издаден при непълнен анализ на установените по преписката факти. Искането до съда, конкретизирано в хода на устните състезания, е за отмяната му.

Ответникът – директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

С решение № 2361/ 02.10.2012 г. по реда на чл.155 ДОПК е отменен издаденият спрямо [фирма] РА № [ЕГН]/ 06.06.2012 г. и преписката е върната на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията със задължителни указания за приобщаване на събраните в рамките на първоначалната ревизия доказателства, но и за извършване на неизчерпателно изброени процесуални действия.

На 09.10.2012 г. С. К., началник сектор „Ревизии” Дирекция „Контрол” в ТД на НАП – [населено място] /оправомощена със заповед № РД 01 6 от 05.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С./ издава заповед за възлагане на ревизия № 1207471, връчена по електронен път на Г. на 19.10.2012г. Обхватът на ревизията са и задълженията за корпоративен данък за периодите 01.01.2003 г. – 31.12.2008 г., ЗДДС за периодите 01.10.2008 г. – 31.03.2009 г., а срокът за приключването ѝ - до 3 месеца от връчване на ЗВР.

В съставения на 05.03.2013 г. ревизионен доклад са отразени следните констатации: [фирма] е вписано в търговския регистър при Софийски окръжен съд през 1992 г. Едноличен собственик на капитала /който е в размер на 11 000 лв/ и управител е Д. Г.. Осъществяването в периода търговско занятие е преработка и консервиране на плодове и зеленчуци, износ на замразени плодове и зеленчуци, продажби на машини за консервна промишленост и резервни части за такива. Дружеството е титуляр на удостоверение за регистрация на обект за производство на храни от неживотински произход, издадено от Х. С. на 04.03.2004 г. за хладилна база в [населено място]. Касае се за собствено на РЛ предприятие за преработка на селскостопанска продукция. Друг обект, члрез който се осъществява дейността, е офис помещение в[жк] [населено място].

Според отразяванията в РД въпреки двукратното изискване от офис Център на ТД на НАП С. преписката по издаване на отменения РД не е предоставена.

Констатирано е, че за 2005 г. са отчетени по дебита на сч см 601 Разходи за материали данъчните основи по фактури, издадени от [фирма] алуминиеви конструкции и от [фирма] с предмет дограма. Жалбоподателят сочи, че доставените от първото дружество алуминиеви детайли са с предназначение щанд за участие в М. и в изложението Зелена седмица Б. – касае се за еднократни разходи с представителни цели. По отношение на фактура № 710/ 17.09.2005 г. за изработка на дограма с издател [фирма] е прието, че разходът неправилно е отчетен като текущ, тъй се касае за подобрене, обуславящо увеличение на стойността на съществуващите активи, а те се използват през повече от един отчетен период и се надвишава прагът на същественост. Констатирани са активи, за които са извършвани амортизационни отчисления чрез некоректно отнасяне в съответстваща на естеството и предназначението им категория. В таблицата на стр. 12 от РД са дадени активите и техните групи по чл. 22, ал. 2 от ЗКПО /отменен/ - електрокар /2 бр и мотокар/, отнесени в кодове съответно 5317130 и 5317190 по Единния класификатор на основните средства – категория III и дължима норма на амортизация 10 на сто при отчетени от РЛ според колона 9 от таблицата суми с превишение; строително скеле, отнесено в код 1130019 – съоръжение по смисъла на чл. 22, ал. 2, т. 1 ЗКПО /отм./ - метално строително брагоустройствено съоръжение при дължима амортизационна норма 4 %, транспортна лента /2 бр/ 149000 отнесена към I категория /други транспортни съоръжения открити и закрити перони, разтоварни рампи, площадки товаро-разтоварни, мивки за автомобили и стационарна цистерна отнесена към

подземен резервоар за вода код 13212XX с дължима норма 4 %.

За 2006 г. е установена разлика между начислените от дружеството амортизационни отчисления на активи от категория II с 30 % годишна амортизационна норма вместо активи от категория III с годишна амортизационна норма 10 %. Касае се за 4 позиции от данъчно-амортизационния план на РЛ – строително скеле, транспортна лента /2 бр/ и стационарна цистерна. В Д. за 2006 г. транспортните ленти под № 147 и № 150 са заведени като една такава. Предприето е увеличение на финансовия резултат на дружеството със сумата 1235,78 лв с позоваване на разпоредбата на чл. 23, ал. 2, т. 10 ЗКПО /отм./ във връзка с Н. 4 Отчитане на амортизациите. Решаващият орган е мотивирал приложимост на чл. 22, ал. 2, т. 3 от ЗКПО /отм./ Извършено е и намаление на финансовия резултат за периода на основание чл. 23, ал. 3 т. 10а ЗКПО /отм./ вр. чл. 38, ал. 2 ЗКПО /отм./ със сумата 28 849,78 лв, представляваща деклариран положителен финансов резултат преди приспадане на данъчна загуба – екипът признава право на приспадане на данъчна загуба до размера на положителния данъчен финансов резултат, установен при ревизията, преди приспадане на данъчната загуба. По този начин е прието, че РЛ не дължи корпоративен данък за 2006 година.

По дебита на сч см 602 Разходи за външни услуги са отнесени данъчните основи по 6 фактури, издадени от [фирма], но след анализ на представени с възражението срещу РД доказателства – договор за доставка, монтиране и пуск на линия за белене на плосък лук в производствената база в [населено място] на [фирма] цитираната констатация не е потвърдена в РА.

За данъчен период 2007 г. е установено, че като разходи за материали са отчетени по дебита на сч см 601, които в края на периода са прехвърлени в сч см 611 Разходи за основна дейност и сч см 614 Разходи за организация и управление фактура № 1172/ 29.08.2007 г., издадена от [фирма] П. Разходи за строителни материали; № 945/ 26.10.2007 г. материали за ремонт издадена от [фирма] Разходи за материали за ремонт на офиса и фактура № 11688/ 18.09.2007 г., издадена от [фирма] Разходи за материали за ремонт на склад в [населено място]. Според екипа материалите, доставени от [фирма], се използват за топлоизолация на сгради. От РЛ са представени фактурите и доказателства за собственост на хладилна база в [населено място], общ С., доказателства за собственост върху апартамент в жк Сухата река и на склад Б. кв. И.. Според издателя на РА възраженията по отношение на разходите за материалите за ремонт на Д. са неоснователни, тъй като не са посочени доказателства, че са ремонтирани активи, от кого и т.н.

Друга спорна констатация касае разходите по фактури, издадени от [фирма] № 173/ 28.02.2007 г. и № 447/ 27.04.2007г. във връзка с договор за изработка на инструментална екипировка за производство на метален амбалаж. Ревизиращият екип приема, че услугата по съдържанието си е насочена към създаване на Д. – въпросната инструментална екипировка; направените разходи от [фирма] се включват в цената на придобиване на Д. съгласно т. 4 Н. 16 Д.

Отчетените по дебита на сч см 602/4 Разходи за извършени услуги по фактури, издадени от [фирма] /изработка и монтаж на оборудване/ [фирма] /ел табло/ и [фирма] /изработка на проект/ касаят обектите хладилна база в [населено място], общ. С., ателие, намиращо се в [населено място],[жк]бл. 221 вх. Г, партер и нает склад с площ 30 кв метра, намиращ се на територията на ВТО Б., поделение Б., кв. И.. РЕ е на становище, че се касае за разходи във връзка със създаване на Д., последващи разходи, свързани с налични активи, разходи за подобрения в нает актив и на

основание чл. 67 ЗКПО са увеличили финансовия резултат на дружеството със сбора от данъчните основи на цитираните фактури.

По отношение на активите транспортна лента, строително скеле и стационарна цистерна е установено неправилното им отнасяне към II категория по чл. 55 ЗКПО със съответстващо причисляване към III категория и корекция в амортизационните отчисления

Признато е право на приспадане на данъчна загуба до размера на положителния данъчен финансов резултат, установен при ревизията, преди приспадане на данъчната загуба, в размер на 84227,10 лв, с който е намален финансовият резултат – така е определен допълнително корпоративен данък 10801,34 лв и съответните лихви.

Във възраженията срещу РД жалбоподателят настоява, че разходите по фактурите са елементарни за поддържащи ремонтни дейности за конкретното производство - ремонт на изолации, на подове, по които се движат тежки превозни средства и ежедневно се стичат вода и растителни отпадъци, които подлежат на ежегодна поддръжка – а за ремонта за необходими вар, пясък, цимент, дъски и др. От [фирма] П. са придобити неръждаеми материали. За да функционират машините, трябва да са свързани с електричество и вода – тръбата с дължина 6 метра се мести на различни места съобразно конкретната технология. Поддържа се по отношение на фактурите с издател Ф. адЛясковец, че се касае за метален амбалаж – свързан с въвеждане на нов асортимент – разработка на индивидуален дизайн – касае се за инструментална екипировка на машините, с които да се изработи индивидуалният дизайн – той остава в собственост на производителя, а не на поръчващия – услуга, която впоследствие се приспада от цената на изделието, което се поръчва, а изделията се подменят на всеки 10 000 бр опаковки.

В становище от 10.12.2013 г. Г. сочи, че не е налице увеличаване стойността на Д., доколкото отчетените разходи са за материали за текущ ремонт на производствените помещения, площадки и съоръжения – в производството и преработката на плодове и зеленчуци ежегодно по време на зимния и пролетния сезон се правят текущи ремонти на износени настилки, стени, машинни части и др – касае се за обикновена дейност по подготовка на техническите съоръжения за новия сезон. Неглижирани са договор № 87/ 10.01.2007 г. и фактури № 173/ 28.02.2007 г. и № 447/ 27.04.2007 г. за изработване на инструменти, необходими за производство на метален амбалаж от [фирма] Л.. На екипа е пояснено, че изработването на матрици при производството на метални кутии, стъклени буркани и пластмасови опаковки се заплаща от поръчващата страна, тъй като дизайнът на опаковките не е стандартен. Матриците и калъпите са бързо износващи се части, като на всеки 6000 – 10 000 бр изделия следва да се бракуват и подменят с нови, а след това обикновено се бракуват и унищожават – касае се за стандартна процедура, касаеща всички производители на опаковки. Според приложимия счетоводен стандарт очакваната икономическа изгода следва да се реализира посредством упражняване на контрол върху Д. и предприятието да има възможност да го изведе отделно и самостоятелно от другите активи, а в разглеждания случай се касае за инструмент, който се ползва в друго предприятие и не отговаря на критериите за установимост, понеже се явява окомплектовка към машина на производител на опаковки в друга фирма. Ако влезе в партимониума на поръчващото предприятие този актив не носи икономическа полза и следователно не може да се отчита като Д..

Аналогични са констатациите на екипа и относно облагането с корпоративен данък за

2008 година. Осчетоводени са текущо разходи за материали по фактури, издадени от [фирма] – алуминиева дограма по врати и прозорци, [фирма] /материали за ремонт/, [фирма] /материали за ремонт на баня/, [фирма], /изработка и монтаж на алуминиева дограма/ [фирма] /изработка и монтаж на алуминиева дограма/. Според представените от РЛ книжа строителните материали са вложени в хладилна база [населено място], общ С., ателие в[жк], [жилищен адрес] партер и склад /нает/ с площ 30 кв. метра, намиращ се в кв. И.. Разходите са ценени като последващи такива, свързани с налични Д. и разходи за подобрения на нает актив и с техния размер е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2008 г..

Приходната администрация приема, че разходите по фактури, издадени от [фирма] /изработка и монтаж на алуминиеви врати/ и [фирма] /СМР съгласно акт обр. 19 на обект заготвителна зала нулеви температури/ са неправилно отнесени като такива за външни услуги, а се касае за разходи за създаване на Д. – инструментална екипировка за производство на метален амбалаж, направените разходи от РЛ се включват в цената на придобиване на Д. съгласно т. 4 от НСС16 Д. и същите е следвало да се отчетат по дебита на сч см 207 Разходи за придобиване на Д.. Данъчните загуби са приспаднати в 2006 г. и 2007 г. и за 2008 г. няма суми за приспадане. Така е определен допълнително ЗКПО в размер на 4713,22 лв и съответните лихви.

В становище 10.12.2013 г. управителят на РЛ настоява, че с оглед характера на производството – ежегодно преработване на повече от 2000 тона селскостопански суровини обикновено се прави текущ ремонт на машините, съоръженията и сградите, а по време на производството – текущи или аварийни ремонти. Направените през 2008 г. такива имат еднократен характер – подмяна на 2 врати и 3 прозореца, както и запълване на няколко дупки, от където обикновено преминават мотокарите и електрокарите. Подходът на приходната администрация не се основава на § 2 от СС 38, тъй като няма съответствие с критерия установимост. Погрешно са възприети услугите по фактури от [фирма] /л. 189 гръб от делото – изработено е оградено помещение с конструкции и други врати, вентилатори за съхранение на желатини, а от [фирма] С. са изпълнени текущи ремонти на прозорци и промишлени подове.

В частта по ЗДДС

В дневниците за покупки на жалбоподателя за данъчни периоди октомври, ноември и декември 2008 г., февруари и март 2009 г. са включени фактури с издател [фирма], с което дружество РЛ е сключен договор за финансов лизинг. Обектът му е лек автомобил 4+1 места за сядане. Отказът да се признае право на приспадане на данъчен кредит по шесте фактури е мотивиран с разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 4 ЗДДС.

По отношение на тази констатация жалбоподателят настоява, че съгласно § 51, ал. 1 ЗИД ЗДДС, в сила от 01.01.2010 г. ограничението на чл. 70, ал.1, т. 4 и 5 не се прилага за правото на приспадане на данъчен кредит, което е било налице и е възникнало до 31.12.2009 г. Не отрича, че към датата на проверката автомобилът не е бил в движение, но в предходните периоди е ползван за пренасяне на материали, резервни части, и в текущата дейност на дружеството.

Връченият на 16.04.2013 г. РА е оспорен по реда на чл. 152 от ДОПК на 29.04.2013 г. и е потвърден с Решение № 1171/ 05.07.2013 г. на ответника в оспорените части на определените резултати по ЗКПО за данъчни периоди 2006 г., 2007 г. и 2008 г. и по ЗДДС за периоди октомври – декември 2008 г., февруари и март 2009 г. Жалбата, въз която е образувано делото, е постъпила в ДОДОП С. на 22.07.2013 г. и следователно е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл.119, ал.2 ДОПК /в редакцията на нормата преди влезлите в сила на 01.01.2013г. изменения, определящи, че РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя ѝ/, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК. Не се установяват съществени нарушения на процедурата по ДОПК при провеждане на ревизията, които обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да препятстват съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията, включени в нейния обхват. Не влияе върху валидността на акта съобщаването му след изтичане на 7-дневния срок по чл. 119 ДОПК.

Бе посочено, че през ревизираните периоди търговското занятие на жалбоподателя е преработка и консервиране на плодове и зеленчуци, износ на замразени плодове и зеленчуци, продажба на машини за хранителната промишленост и резервни части към тях. Дружеството е титуляр на удостоверение за регистрация на обект за производство на храни от неживотински произход, издадено от Х. С. на 04.03.2004 г. за хладилна база в [населено място].

Установявания на приходната администрация в часта по ЗКПО ще бъдат разгледани хронологично:

Корекцията на финансовия резултат на РЛ за данъчен период 2005 г. произтича от увеличението му със сумата 6081,38 лв разлика между дължими и извършени от РЛ амортизационни отчисления по отношение на част от активите по таблицата на стр. 12 от РД.

При установяване на облагаемата печалба за данъчни цели се определя данъчно признат размер на разходите за амортизации – чл. 22, ал. 1 ЗКПО /отм./ Според естеството и предназначението си амортизируемите активи се категоризират в пет групи по чл. 22, ал. 2, т. 1-5, към първата от които са отнесени и съоръженията, конкретизирани в Единен класификатор на основните средства по кодове, посочени във фактическата част от решението – строително скеле и транспортна лента, стационарна цистерна с допустима максимална квота на годишен амортизационен разход 4 %, съответно електрокари и мотокар към III категория транспортни средства с дължима квота по таблицата към ал. 3 на чл. 22, ал. 3 ЗКПО /отм./ 10 на сто.

За 2006 г. на същите фактически и материалноправни основания финансовият резултат на дружеството е увеличен със сумата 1235,78 лв разлика между амортизационните отчисления.

От жалбоподателя не са изложени съображения по отношение на установяването в РД и РА., нито са изложени конкретни данни какво представляват строителното скеле, двете транспортни ленти и стационарната цистерна, описани в таблиците на стр. 12, 16 /горе/ и 20 от ревизионния доклад и според кои свои характеристики следва да бъдат причислени към категориите, възприети от ревизирия субект. Определеното от органите по приходите групиране на активите електрокар, мотокар, строително скеле, транспортна лента и стационарна цистерна съдът съответства на правилата на чл. 22 ЗКПО /отм./ и на класификатора на основните средства и не се

опровергава от посочените от РЛ доказателства. Поради това в частта си, съдържаща установявания, относими към данъчно признат размер на разходите за амортизации, РА е законосъобразен.

За данъчен период 2007 г. от [фирма] като разходи за материали са отчетени по дебита на сч см 601, които в края на периода са прехвърлени в сч см 611 Разходи за основна дейност и сч см 614 Разходи за организация и управление сторените по фактура № 1172/ 29.08.2007 г., издадена от [фирма] П. с ДО 1047,52 лв и предмет строителни материали; № 945/ 26.10.2007 г., издадена от [фирма] ДО 947,25 лв и предмет материали за ремонт и фактура № 11688/ 18.09.2007г., издадена от [фирма] с ДО 939,99 лв материали за ремонт на склад в [населено място]. Сборът от данъчните основи на трите фактури е 2934,76 лв.

Регулацията на финансовия резултат на дружеството със сбора от данъчните основи на изброените фактури е мотивирана с довод за предназначението на описаните в тях материали. Според екипа доставените от [фирма] стоки се използват за топлоизолация на сгради, а ревизирият търговец разполага с функционираща хладилна база в [населено място], общ С. и офис в жк Сухата река, склад Б. кв. И.. Издателят на РА не е ценил възраженията по отношение на разходите за материали за ремонт на Д. по съображения, че не са посочени доказателства за ремонта на активи, включително от кого е извършен.

Позицията на жалбоподателя, че придобитите от доставчиците материали касаят поддържащи дейности на производството – ремонт на изолации, подове, по които се движат тежки транспортни средства и ежедневно тече вода и растителни отпадъци и поради това подлежащи на ежегодна поддръжка – пясък, цимент, вар, дъски и т.н., не е обсъждана нито от ревизирият, нито от решаващия орган. Не са използвани процесуалните възможности по ДОПК да се формират непосредствени констатации за състоянието на хладилната база в [населено място], съотв. офиса в [населено място] в период, близък по време до осъществяването им – ревизията е повторна. Без коментар са оставени поясненията, че придобитите от [фирма] П. неръждаеми строителни материали са предназначени за осигуряване на връзка с водопровод и че се касае за тръба с дължина 6 метра, която се мести на различни места според производствената необходимост. Изброените във възражението срещу РД, жалбата срещу РА и в писменото становище от 10.12.2013 г. дейности по текуща поддръжка на производствено оборудване, разглеждано в съвкупността си, съставляваща база за преработка на плодове и зеленчуци чрез консервирането им, представляват СМР по общоупотребимия термин, но са извършени преди 7 години. Убеждаващото въздействие на обясненията на управителя на ревизираното дружество относно естеството на ремонтните дейности, липсата на необходимост те да бъдат осъществени от лица със специални умения в контекста на занятието на [фирма] не се отрича от тезата на приходния орган, че не било ясно кой и кога е осъществил дейностите – подобна аргументация би била относима към облагането с косвения данък, но не и при преценката на предназначението на разходите. са налице данни за извършване и на двата вида /текущ и основен/ ремонт. Преписката не съдържа данни в обектите на ревизирият търговец да

е осъществяван ремонт извън аварийен, разглеждан като възстановяване на нормалните функции на една вещ, /текущ ремонт по смисъла на § 5, т. 43, предл. 2 ДР на ЗУТ/, в конкретния случай възстановяване на нормалното състояние на базата за преработка на плодове и зеленчуци, довели до бъдещи икономически изгоди на активите, относими към легалния термин „основен ремонт“ по смисъла на § 5, т. 42 от ДР на ЗУТ - частично възстановяване и/или частична замяна на конструктивни елементи, основни части, съоръжения или инсталации на строежа, както и строително-монтажните работи, с които първоначално вложени, но износени материали, конструкции и конструктивни елементи се заменят с други видове или се извършват нови видове работи, с които се възстановява експлоатационната им годност, подобрява се или се удължава срокът на тяхната експлоатация.

Съгласно т. 6.1 от СС 16 „Д.“ от Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия последващите разходи, свързани с отделен материален дълготраен актив, се коригира балансовата стойност на същия, когато е вероятно предприятието да има икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващия актив, а всички други последвали разходи следва да се признаят за разход в периода, в който са направени.

Съгласно т.6.2, разходите, които водят да подобряване на бъдещите икономически изгоди са: а/ изменение на отделен актив, за да се удължи полезният срок на годност на актива или да се увеличи производителността му; б/ осъвременяване на машинни части, за да се постигне значително подобряване на качеството на продукцията и/или услугите; в/ разширяване на възможностите за нови продукти и/или нови услуги; г/въвеждане на нови производствени процеси, които дават възможност за съкращаване на производствените разходи; д/икономически по-изгодна промяна във функционалното предназначение на актива.

Приходната администрация не е мотивирала извода си, че фактурираните материали/услуги са вложени в осъществяване на дейности, обуславящи някои от резултатите по т.6.2 на стандарта, извън възстановяване състоянието на активите с оглед обезпечаване на нормалното им функциониране. По тези съображения РА е незаконосъобразен и в частта относно увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2007 г. със сумата 4428,50 лв на основание чл.26, т.2 ЗКПО в чл. 4, ал. 3 ЗСч.

Друга спорна констатация касае разходите по фактури, издадени от Ф. АД № 173/ 28.02.2007 г. и № 447/ 27.04.2007г. във връзка с договор № 87/ 10.01.2007г. за изработка на инструментална екипировка за производство на метален амбалаж. /л. 247 и сл. от делото/. Според екипа услугите, извършени от Ф., касаят създаване на Д., затова направените от жалбоподателя разходи се включват в цената на придобиване на Д. съгласно т. 4 от Н. 16, която включва покупната цена (включително митата и невъзстановимите данъци) и всички преки разходи.

Жалбоподателят пояснява, че договорът, сключен на 10.01.2007г. с [фирма] касае изработване на инструменти, необходими за изработката на метален амбалаж от фабриката за метален амбалаж в [населено място] – изработването на матрици при производството на метални кутии, стъклени



буркани и пластмасови опаковки е за сметка на възложителя, тъй като опаковките имат нестандартен дизайн. Калъпите за инструментите представляват бързоизносващи се части, подлежащи на бракуване и подмяна с нови на всеки 6000 – 10 000 изделия - касае се за обичайна практика в производството на опаковки. Тази аргументация е наведена на екипа още с възраженията срещу ревизионния доклад, но не е коментирана.

По дефиниция дълготрайни материални активи са установими нефинансови ресурси, придобити и притежавани от предприятието, които имат натурално-веществена форма; използват се за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за отдаване под наем, за административни или за други цели; очаква се да бъдат използвани през повече от един отчетен период. Установимостта по смисъла на Н. 16 е възможност за определяне на връзката между конкретен дълготраен материален актив и черпенето на икономическата изгода от него. Очакваната икономическа изгода може да произтича от комбинираното действие на група активи, при което изгодите не могат да се разграничат по конкретни активи.

От дефиницията на понятието следва, че очакваната икономическа изгода следва да се реализира посредством упражняване на контрол върху актива, и същият следва да отговаря на критерия установимост – да може да се изведе отделно, самостоятелно от другите активи. Именно тази характеристика на инструменталната екипировка не се установява в случая - касае се за окомплектовка към машина на производител на опаковки. Постъпването на оборудването в патримониума на поръчващото предприятие само по себе си не обуславя икономическо предимство за ревизирувания търговец. Касае се за компонент от система /за производство на опаковки за консерви/, който няма самостоятелно съществуване извън нея - обратното не е установено от ревизиращия екип. Органът по приходите не е разгледал спецификата на осъществяваната от [фирма] дейност по производство на консерви от плодове и зеленчуци и не го е анализирал в съвкупност с договора от 10 януари 2007 г., с който изпълнителят поема задължението да проектира и изработи инструментална екипировка за производство на метален амбалаж изработване на матрици и калъпи при производство на метални кутии, стъклени буркани и пластмасови опаковки, които се износват бързо и след определен експлоатационен срок подлежат на унищожаване.

В разглежданата част актът е мотивиран с констатацията, че разходите по двете фактури с издател [фирма] са за придобиване на Д. – но както бе посочено, инструменталната екипировка за производство на метален амбалаж не може да се квалифицира като Д. по смисъла на СС 16. Ревизиращият орган не е изложил аргументация към коя от хипотезите по т. 4 на СС 16 причислява разходите за изработката на инструменталната екипировка, с което не е изпълнил доказателствената си задача да установи по несъмнен начин изпълнението на предпоставките на отказа да бъдат признати за данъчни цели разходите по двете фактури съобразно чл. 67 ЗКПО.

Отчетените по дебита на сч см 602/4 Разходи за извършени услуги по фактури, издадени от [фирма] /данъчна основа 2666,67 лв и предмет изработка и монтаж на оборудване/ Ф. 3 О. /данъчна основа 2300 лв и предмет ел табло/ и [фирма] /данъчна основа 2500 лв и предмет изработка

на проект/ касаят обектите хладилна база в [населено място], общ. С., ателие, намиращо се в [населено място],[жк] бл. 221 вх. Г, партер и нает склад с площ 30 кв метра на територията на ВТО Б., поделение Б., кв. И.. РЕ е на становище, че се касае за разходи във връзка със създаване на Д., последващи разходи, свързани с налични активи, разходи за подобрения в нает актив и на основание чл. 67 ЗКПО са увеличили финансовия резултат на дружеството със сумата 7466,67 лв.

В отлика от констатациите, свързани с фактура № 1172/ 29.08.2007 г., издадена от [фирма] П., № 945/ 26.10.2007 г., издадена от [фирма] и № 11688/ 18.09.2007 г., издадена от [фирма] Разходи за материали за ремонт на склад в [населено място], жалбоподателят не е изложил аргументация по отношение на предприетото увеличение на финансовия резултат на дружеството на основание чл. 67 ЗКПО със сумата 7466,67 лв сбор от данъчните основи на трите цитирани по-горе фактури, възприети от органите по приходите като последващи разходи, свързани с амортизируем актив. Съобразно т. 4.1 на СС 16 преки са разходите, които са необходими за привеждането на актива в работно състояние съгласно предназначението му. Изводът на екипа, че разходите по трите фактури са предназначени за привеждане на амортизуем актив по смисъла на т. 2 Н. 16 - Д. в работно състояние, не се отрича от жалбоподателя. Тъй като отчетените разходи съобразно чл. 57, ал. 2 ЗКПО водят до подобряване на бъдещите икономически изгоди по смисъла на т. 6.2. от СС 16, то същите подлежат на признаване и отчитане като дълготрайни активи по реда на т. 3.1. от цитирания счетоводен стандарт и чл. 51, ал. 1 ЗКПО, а счетоводните разходи, формиращи данъчен амортизируем актив, включително последващите такива, не следва да се признават за данъчни цели.

По отношение на активите транспортна лента, строително скеле и стационарна цистерна е установено неправилното им отнасяне към II категория по чл. 55 ЗКПО със съответстващо причисляване към I категория /съоръжения/ и корекция в амортизационните отчисления. Съображенията за законосъобразност на РА в тази част съвпадат с изложените в часта по ЗКПО за 2005 г. и 2006 г.

2008 година. Осчетоводени са текущо разходи за материали по фактури, издадени от [фирма] – алуминиева дограма по врати и прозорци, [фирма] /материали за ремонт/, [фирма] /материали за ремонт на баня/, [фирма], /изработка и монтаж на алуминиева дограма/, [фирма] /изработка и монтаж на алуминиева дограма/, [фирма] - заготвителна зала нулеви температури. Според представените от РЛ книжа строителните материали са вложени в хладилна база [населено място], общ С., ателие в[жк], [жилищен адрес] партер и склад /нает/ с площ 30 кв. метра намиращ се в кв. И.. Разходите са ценени като последващи такива, свързани с налични Д. и разходи за подобрения на нает актив и с техния размер е увеличен финансовият резултат.

Приходната администрация приема, че се касае за неправилно отчитане като разход за външни услуги по фактури, издадени от [фирма] /изработка и монтаж на алуминиеви врати/ и [фирма] /СМР съгласно акт обр. 19 на обект заготвителна зала нулеви температури/ като е прието, че се касае за разходи за създаване на Д. – инструментална екипировка за производство на метален

амбалаж, направените разходи от РЛ се включват в цената на придобиване на Д. съгласно т. 4 от Н. 16 Д. и същите е следвало да се отчетат по дебита на сч см 207 Разходи за придобиване на Д..

В становище от 10.12.2013 г. Г. възразява, че не е налице увеличаване стойността на Д., доколкото отчетените разходи са за материали за текущ ремонт на производствените помещения, площадки и съоръжения – в производството и преработката на плодове и зеленчуци ежегодно по време на зимния и пролетния сезон се правят текущи ремонти на износени настилки, стени, машинни части и др – касае се за обикновена дейност по подготовка на техническите съоръжения за новия сезон.

Преписката не съдържа данни, позволяващи формиране на извод, че извършените от [фирма] разходи по фактурите с издатели цитираните търговци обуславят подобряване на бъдещите икономически изгоди на заведените дълготрайни материални активи съгласно т. 6.2 от СС 16. Цитирането на отразения във фактурите предмет не е достатъчно, за да се приеме, че осъществяването на услугите от [фирма], [фирма], [фирма] – алуминиева дограма по врати и прозорци, [фирма] /СМР в заготовителна зала нулеви температури/ и придобиването на материали за ремонт от [фирма] и [фирма] са довели до някоя от последиците по т.6.2 Н. 16. РД в тази част съставлява констатация без анализ на приложимите норми, възприета от издателя на РА и от ответника. По делото не са налице данни и доказателства, че извършените за тези дейности разходи са послужили на ревизираното дружество за повишаване на производителността. Поради това не може да се приеме, че резултатите от извършените дейности и разходите за осъществяването им, съответно влагането на придобитите стоки в активите на дружеството са довели до увеличаване на икономическите изгоди от тези активи по смисъла на т. 6.2. от СС 16, то те не могат да се определят като счетоводни разходи, формиращи данъчен амортизируем актив, а подлежат на отчитане в периода, в който са направени и следователно не са налице условията на чл. 67 ЗКПО със сумата 28 122,55 лв.

По ЗДДС

Правото на приспадане на данъчен кредит е отказано по доставка от [фирма] с предмет финансов лизинг на автомобил „Фолксваген Пасат“, за което са издадени фактури № [ЕГН]/ 01.10.20008 г. ДДС 220,09 лв; № [ЕГН]/ 01.11.2008 г. ДДС 220,09 лв; № [ЕГН]/ 01.12.2008 г. ДДС 218,95 лв; № [ЕГН]/ 30.12.2008г. на ДДС 215,38 лв; № [ЕГН]/ 01.02.2009 г. ДДС 215,38 лв и през м. март № [ЕГН]/ 01.03.2009 г. ДДС 213,72 лв въз основа на договор за финансов лизинг № 02117001120-0768/2006г., сключен между [фирма] и [фирма] със срок от 48 месеца и уговорка, предоставяща възможност за придобиване правото на собственост на автомобила при подадено писмено искане. Според свидетелството за регистрация автомобилът е лек с 4+1 места. С решение от 10.05.2012г. на СРС, 31-ви състав по гр. дело № 17945/2010г. е разпоредено 4 бр алуминиеви джанти и автомобилни гуми на процесния автомобил да бъдат предадени на [фирма]. Споразумението за финансов лизинг е прекратено, считано от 30.12.2010г. с отказ от страна на лизингополучателя да придобие собствеността на автомобила. Като Д. в счетоводството на ревизираното дружество автомобилът е заведен по сметка 205 „Транспортни средства“, и са

начислявани амортизации по счетоводна сметка 241 „амортизация на Д.“.

Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС в приложимата редакция, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени предпоставките на чл. 69 и чл. 74 от ЗДДС, когато е придобит, внесен или нает лек автомобил. В случая се касае за нает лек автомобил, но е основателно възражението на жалбоподателя, че приложението на чл. 70, ал. 1 т. 4 от ЗДДС е изключено по силата на § 51, ал. 1 и ал. 2 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС. (ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) Не се спори, че лизинговият автомобил е лек с 4+1 места за сядане, което означава, че отговаря на изискванията на посочената правна норма. Правото на приспадане на данъчен кредит е възникнало преди 31.12.2009г. за вноски по лизинговия договор, който предвижда само възможност за прехвърляне на правото на собственост. Следователно, по силата на § 51, ал. 1 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит по лизинговите вноски като възникнало до 31 декември 2009 г. не се влияе от ограниченията по чл. 70, ал.1, т. 4 ЗДДС

Не се твърди от приходната администрация и не се установява превозното средство да е ползвано за дейности, различни от икономическата дейност на жалбоподателя. Съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗДДС, икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги. Това е всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. Обстоятелството, че фактически автомобилът през определен период не е използван за облагаеми доставки, поради наличие на обективни причини за това, свързани с липсата на гуми и джанти, не променя извода, че целта на придобиване на правото за ползването му по договора за финансов лизинг е използване в икономическата дейност на търговеца и реализиране на доходи от това. Относно тълкуването на предназначението на наетия автомобил за извършване на дейности, включени в икономическата дейност на данъчно задълженото лице е приложимо и решение по дело С-118/11 на С.. Според съда на ЕС, автомобил, който е нает по договор за лизинг и се счита за дълготраен актив се използва за целите на облагаеми доставки, ако данъчно задълженото лице в това си качество придобива актива и го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, като дължимият ДДС при доставката подлежи изцяло и незабавно на приспадане. Автомобилът, предмет на договора за лизинг, е осчетоводен като Д. на дружеството и е включен в имуществото на предприятието. От това следва извода, че предназначението на актива е за целите на облагаеми доставки и обслужване на икономическата дейност на дружеството. По тези съображения в частта на отказа да се признае право на приспадане на данъчен кредит по фактурите с издател [фирма] с предмет финансов лизинг на автомобил „Фолксваген" модел "Пасат" актът е незаконосъобразен и подлежи на отмяна.

При горния анализ се налага извод за частична основателност на жалбата – РА подлежи на отмяна в частта, с която финансовият финансовият резултат на РЛ за 2007 г. е увеличен със сумата 2934,76 лв сбор от данъчните основи по фактура № 1172/ 29.08.2007 г., издадена от [фирма] П., фактура № 945/

26.10.2007 г., издадена от [фирма] и фактура № 11688/ 18.09.2007г., издадена от [фирма]; в частта, на увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2007 г. със сумата 158 000 лв по фактури, издадени от [фирма] № 173/ 28.02.2007 г. и № 447/ 27.04.2007г., както и в частта, с която финансовият резултат на дружеството за 2008 г. е увеличен на основание чл. 67 ЗКПО със сумата 28 122,55 лв сбор от данъчните основи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], [фирма] [фирма], [фирма] и [фирма], както и в частта на отказа да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит по издадени от [фирма] фактури в размер на 1303,61 лв за данъчни периоди м. октомври, ноември и декември 2008 г., февруари и март 2009 г. В останалата обжалвана/ потвърдена от органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК част на извършените корекции на финансовите резултати по ЗКПО в частта относно амортизационните отчисления, в частта относно увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2007 г. със сумата 7466,67 лв сбор от данъчните основи по фактурите, издадени от "А. СТИЛ" 2003 Е., [фирма] и "ПРОНО Е." жалбата е неоснователна.

При този изход на спора разноси се следват както на ревизираното дружество, така и на приходната администрация, но са поискани само от ответника и съобразно отхвърлената част от жалбата и чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК се определят от съда в размер на 250 лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № [ЕГН]/ 08.04.2013 г., издаден от В. С., главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., потвърден от директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. - ЦУ на НАП с решение № 1171/ 05.07.2013 г. в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по издадени от [фирма] фактури в размер на 1303,61 лв за данъчни периоди м. октомври, ноември и декември 2008 г., февруари и март 2009 г. отмяна в частта, с която финансовият финансовият резултат на РЛ за 2007 г. е увеличен със сумата 2934,76 лв сбор от данъчните основи по фактура № 1172/ 29.08.2007 г., издадена от [фирма], П., фактура № 945/ 26.10.2007 г., издадена от [фирма] и фактура № 11688/ 18.09.2007г., издадена от [фирма]; в частта, на увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2007г. със сумата 158 000 лв по фактури, издадени от [фирма] № 173/ 28.02.2007 г. и № 447/ 27.04.2007г., както и в частта, с която финансовият резултат на дружеството за 2008 г. е увеличен на основание чл. 67 ЗКПО със сумата 28 122,55 лв сбор от данъчните основи по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма] и [фирма].

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП 250 /двеста и петдесет/ лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния

административен съд на РБ.

СЪДИЯ: