

# РЕШЕНИЕ

№ 4726

гр. София, 15.08.2012 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 8 състав, в**  
публично заседание на 15.05.2012 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Деница Митрова**

при участието на секретаря Елеонора Стоянова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **8396** по описа за **2011** 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 вх. № 20950 от 29.09.2011 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53-00-531 от 09.09.2011 г. по описа на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” (Д”ОУИ”), подадена от [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. А. чрез адв. Т. Т. с адрес за кореспонденция и призоваване [населено място], [улица], ет.1, ап. 12 срещу ревизионен акт (РА) № 21001010956 от 09.05.2011 г., издаден от М. Ц. П. на длъжност “главен инспектор по приходите” в ТД на НАП – София, изменен частично и потвърден с решение № 1432 от 24.08.2011 г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението”.

Към настоящето производство е присъединена за общо разглеждане и жалба от дружеството срещу Ревизионен акт № 156551 от 06.10.2011 г. за поправка на РА № 21001010956 от 09.05.2011 г., издаден от М. Ц. П. на длъжност “главен инспектор по приходите” в ТД на НАП – София, потвърден с решение № 2339 от 22.12.2011 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”.

С жалбите се иска да се отмени РА и този за неговата поправка, тъй като незаконосъобразно е отказано право на данъчен кредит по отношение на доставките от [фирма], [фирма] и [фирма] с аргумент за липса на реална доставка поради неоткриването им на обявените адреси. В тази връзка се позовава на Указание № 91 -00-321 от 08.11.2007 г. на Изпълнителния директор на НАП. Сочи се, че общностното

право и в частност принципът на ефективността не допускат да се откаже възстановяване на данъчен кредит въз основа на твърдения за недоказана реална доставка, при условие че е безусловно доказано начисляването на данъка от доставчика и коректното документално отразяване на доставката от получателя., поради което жалбоподателят счита, че самото притежаване на фактура, изготвена в съответствие със ЗДДС, е достатъчно основание за възникване на право на данъчен кредит. В частта по ЗКПО се инвокират доводи, че неправомерно е увеличен финансовият резултат с разходите по непризнатите доставки по ЗДДС, за които ответната страна е приела, че не са документално обосновани. Жалбоподателят твърди, че от събраните в хода на ревизията доказателства е видно, че нито една от хипотезите, описани в §1, т. 34 от ДЗ на ЗКПО, не е налице. РА се оспорва и в частта за 2008 г., тъй като изцяло неправомерно е бил определен ДДС във връзка с твърдяното в него връщане на актива при заместването в договора за наем, като се излагат аргументи, че съгласно чл. 9, ал.4, т.2 и 3 от ЗДДС не се приравняват на възмездна доставка безвъзмездната доставка от държател, когато активът е бил нает и фактически е ползван непрекъснато за срок не по-кратък от три години. В тази връзка се твърди, че в случая договорът за наем е от 28.09.2004 г., а тристранното споразумение е от 25.04.2008 г. и следователно дори да се приеме договорът за прекратен на тази дата, то имотът е ползван непрекъснато за срок по-голям от три години, от което следвал изводът, че са спазени изискванията на закона. Не на последно място се оспорват изводите на органите по приходите относно увеличаването на финансовия резултат на дружеството за 2008 г. и 2009 г., както и че задълженията за осигуровки и данъци за доходите на физически лица са платени изцяло и платежните нареждания (за трите години) са представени в хода на ревизията, поради което се иска РА и след изменението с решението на директора на „ОУИ“ да се отмени като неправилен.

В хода на съдебното производство жалбоподателят редовно призован се представлява от процесуалния си представител адв. Т., който поддържа жалбата, моли РА и РА за поправка да се отменят на основанията, посочени в жалбата, депозира писмено становище и претендира сторените съдебно – деловодни разноски.

Ответникът - Директорът на Дирекция “ОУИ” – [населено място] при ЦУ на НАП, редовно призован се представлява от юрк. П., която оспорва жалба и предлага РА и този за поправка да се потвърдят по съображения изложени в решението на директора на Д”ОУИ” и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП излага становище за неоснователност на жалбата.

Съдът, 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 № 1009578/05.11.2010 г., издадена от П. Г. Г., началник на сектор “Ревизии” в дирекция “Контрол” на ТД на НАП – [населено място], е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на следните видове задължения по периоди – корпоративен данък за периода от 01.01.2006 г. – 31.12.2009 г., данък по чл.36, 38 от ЗОДФЛ за периода 01.01.2006 г. – 31.12.2006 г., данък по чл. 42/49 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2007 г. – 31.12.2009 г., вноски за държавно обществено осигуряване за наети лица (извън осигурените на основание чл. 4, ал.3, т.1,2 и 4 от КСО), вноски за здравно осигуряване на наети лица (извън осигурените на основание чл. 40, ал.1, т.2 за периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2009 г., вноски за ДЗПО за универсален пенсионен фонд за наети лица (извън

осигурените по чл. 4, ал.3, т.1,2 и 4 от КСО) за периода от 01.01.2006 г. – 31.12.2009 г., вноски за фонд гарантирани вземания на работници и служители по несъстоятелност за периода 01.01.2006 г. – 31.12.2009 г., данък върху добавената стойност за периода 01.01.2006 г. – 31.12.2009 г.

С тази заповед, в съответствие с чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, са определени лицата, които да извършат ревизията – М. Ц. П. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на екип и Е. А. П. на длъжност старши инспектор по приходите. Определен е срок за извършване на ревизията до 3 месеца, считано от датата на връчване на заповедта. Заповедта е връчена на 10.12.2010 г. на търговския пълномощник на дружеството.

Със следваща ЗВР № 1010956 от 14.12.2010 г., издадена от П. Г. на длъжност началник "Ревизии", дирекция "Контрол" при ТД на НАП - София е удъжен срока на ревизията до 10.03.2011 г. Заповедта е връчена на търговския пълномощник В. П. на 20.12.2010 г.

В 14 дневният срок по чл. 117 от ДОПК е изготвен Ревизионен доклад № 1010956/24.03.2011 г., връчен на 11.04.2011 г. на упълномощеното лице В. П.. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е депозирано писмено възражение.

Със заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 1010956 от 30.03.2011 г., М. Ц. П. на длъжност главен инспектор по приходите, е определена за компетентен орган по издаването на РА на [фирма] и е връчена на 26.05.2011 г. на упълномощеното лице.

Издаден е РА № [ЕГН] от 09.05.2011 г., който е обжалван пред Директора на Дирекция "ОУИ" при ЦУ на НАП [населено място] с жалба вх. № 53 – 06 – 1938 от 07.06.2011 г. по описа на ТД на НАП София.

В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК е изпратен проект за споразумение на ревизираното лице, но липсват данни да е връчен на ревизираното лице.

В срока по чл. 156, ал.5 от ДОПК е депозира жалба чрез решаващия орган срещу мълчаливото потвърждаване на РА. На основание чл. 156, ал.6 във връзка с чл. 150, ал.1 от ДОПК е издадено решение № 1432 от 24.08.2011 г., с което РА е изменен като установеното задължение по ЗДДФЛ, данък по чл. 42/49 от ЗДДФЛ за 2007 г. в размер на 802,52 лв. и лихви в размер на 34,56 лв., е определен на данък по чл. 42/49 от ЗДДФЛ в размер на 720,64 лв.; определените по КСО задължения, а именно вноски за ДОО за 2007 г. в размер на 7 543,39 лв. и лихви в размер на 440,28 лв., са намелини до 6 952,57 лв.; вноски за ДЗПО-УПФ за 2007 г. в размер на 1 554,70 лв. и лихви в размер на 103,22 лв., са определени в размер на 1 419,76 лв.; по ЗГВРС за 2007 г. в размер на 155,85 лв. и лихви в размер на 10,09 лв. - в размер на 142,63 лв.; по ЗЗО, а именно вноски за НЗОК за 2007 г. в размер на 1 873,47 лв. и лихви в размер на 67,86 лв. - в размер на 1 711,55 лв. и е потвърден в останалата част.

В РД и РА е посочено, че за установяване на всички факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за правото на данъчен кредит са извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма], [фирма], „Търговска къща-Е.", резултатите от които са документирани с протоколи по реда на ДОПК.

Във връзка с доставки по фактури № 516/03.12.2007 г., № 518/07.12.2007 г., № 301/26.10.2007 г., № 416/01.11.2007 г. и № 422/07.11.2007 г. до [фирма], е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № 10-53-06-8369/28.12.2010 г. За връчването му са направени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, при които не е намерен управителя или упълномощено лице за контакт. Съставени са Протоколи обр. №

Кд-73, № 1105274/08.02.2011 г. и № 1106724/15.02.2011 г. На 17.02.2011 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 10-53-06-8369/17.02.2011 г. На адреса за кореспонденция е изпратено писмо-известие за доставяне. Обратната разписка е върната от пощата с отбелязване „непознат”. В 14 - дневния срок от поставянето на съобщението не се е явил представител на [фирма]. На основание чл. 32, ал. 6 от ДОПК, ИПДПОЗЛ е приложено като редовно връчено на 04.03.2011 г. В указания 7—дневен срок и до издаването на РА не са представени изисканите документи за издадените фактури. Поради неоткриването на доставчика на обявения адрес за кореспонденция и непредставянето на изисканите документи, ревизиращият орган е констатирал, че няма доказателства за доставките по фактури: № 516/03.12.2007 г. с данъчна основа 1 450,00 лв., ДДС 290,00 лв., с предмет „декорация за Нова година”; № 518/07.12.2007 г. с данъчна основа 1 780,00 лв., ДДС 356,00 лв., с предмет „посредничество”; № 301/26.10.2007 г. с данъчна основа 2 750,00 лв., ДДС 550,00 лв., с предмет „рекламна услуга”; № 416/01.11.2007 г. с данъчна основа 3 150,00 лв., ДДС 630,00 лв. с предмет „наем на помощен персонал”; № 422/07.11.2007 г. с данъчна основа 2 500,00 лв., ДДС 500,00 лв. с предмет „рекламни брошури”. При така установената фактическа обстановка ревизиращите са направили извод, че не могат да се установят факти и обстоятелства от значение за признаване правото на данъчен кредит: издадени ли са фактурите на [фирма], начислен ли е ДДС по см. на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС в счетоводството на доставчика, извършено ли е разплащане по фактурите, намерило ли е отражение осчетоводяването на фактурите в отчетните регистри, разполага ли дружеството с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките, предходни доставчици и подизпълнители.

Във връзка с доставките по фактури № 131/19.02.2007 г., № 218/05.03.2007 г., № 254/23.05.2007 г., № 449/03.07.2007 г., № 454/09.07.2007 г., № 676/30.11.2007 г., № 753/11.12.2007 г., № 762/21.12.2007 г. до [фирма], е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № 10-53-06-8369/28.12.2010 г. За връчването му са направени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], вх.2, партер. Констатирано е, че не е намерен управителя или упълномощено лице за контакт, за което са съставени Протоколи обр. № Кд – 73, № 1105273 от 08.02.2011 г. и № 1106725 от 15.02.2011 г. На 17.02.2011 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 10-53-06-8369/17.02.2011 г. На адреса за кореспонденция е изпратено писмо – известие за доставяне. Обратната разписка е върната с отбелязване „непознат”. В 14 - дневния срок от поставянето на съобщението не се е явил представител на дружеството. На основание чл. 32, ал. 6 от ДОПК, ИПДПОЗЛ е приложено като редовно връчено на 04.03.2011 г. В указания 7 - дневен срок и до издаването на РА не са представени изисканите документи за издадените фактури. Поради неоткриването на [фирма] на обявения адрес за кореспонденция и непредставянето на изисканите документи органът по приходите е констатирал, че няма доказателства за доставките по фактури: № 131/19.02.2007 г. с данъчна основа 1 375,00 лв., ДДС 275,00 лв., с предмет “изграждане на телефонна и електрическа инсталация”; № 218/05.03.2007 г. с данъчна основа 1 715,00 лв., ДДС 343,00 лв., с предмет “услуга”; № 254/23.05.2007 г. с данъчна основа 1 275,00 лв., ДДС 255,00 лв., с предмет „засаждане на цветя и аранж....”, № 449/03.07.2007 г. с данъчна основа 2 500,00 лв., ДДС 500,00 лв. с предмет „услуга”; № 454/09.07.2007 г. с данъчна основа 1 825,00 лв., ДДС 365,00 лв., с предмет „услуга”; № 676/30.11.2007 г. с данъчна основа 950,00 лв., ДДС 190,00 лв., с предмет

„услуга-отпушване на канализации“; № 753/11.12.2007 г. с данъчна основа 2 250,00 лв., ДДС 450,00 лв., с предмет „ремонт на климатична инсталация“; № 762/21.12.2007 г. с данъчна основа 667,00 лв., ДДС 133,40 лв., с предмет „поправка на инсталация“.

Във връзка с доставки по фактури № 46/30.03.2007 г., № 170/20.07.2007 г., № 275/20.11.2007 г., № 325/17.12.2007 г., № 302/27.12.2007 г., № 303/28.12.2007 г. до [фирма] е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № 10-53-06-8369/28.12.2010 г. За връчването му са направени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция. Констатирано е, че не е намерен управителя или упълномощено лице за контакт, за което са съставените Протоколи обр. № Кд-73, № 1105271/08.02.2011 г. и № 1106722/15.02.2011 г. На 17.02.2011 г. е поставено Съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 10-53-06-8369/17.02.2011 г. В 14 - дневния срок от поставянето на съобщението не се е появил представител на дружеството. На основание чл. 32, ал. 6 от ДОПК, ИПДПОЗЛ е приложено като редовно връчено на 04.03.2011 г. В указания 7 - дневен срок и до издаването на РА не са представени изисканите документи за издадените фактури към ревизираното лице. Поради неоткриването на [фирма] на адреса за кореспонденция и непредставянето на изисканите документи, органът по приходите е констатирал, че няма доказателства за доставките по фактури: № 46/30.03.2007 г. с данъчна основа 1 050,00 лв., ДДС 210,00 лв. с предмет „обработка и архивиране на документи“; № 170/20.07.2007 г. с данъчна основа 4 200,00 лв., ДДС 840,00 лв., с предмет „услуга“; № 275/20.11.2007 г. с данъчна основа 4 950,00 лв., ДДС 990,00 лв., с предмет „услуга“; № 325/17.12.2007 г. с данъчна основа 10 666,67 лв., ДДС 2 133,33 лв., с предмет „консултация и изготвяне на документи“ № 302/27.12.2007 г. с данъчна основа 2 145,00 лв., ДДС 429,00 лв., с предмет „комисионна“; № 303/28.12.2007 г. с данъчна основа 1 540,00 лв., ДДС 308,00 лв., с предмет „финансова консултация“.

По отношение на така описаните доставчици, органите по приходите са посочили, че не може да бъде проверено и установено какъв е предметът на доставките, мястото на сделката и има ли реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, чл. 9 от ЗДДС.

През ревизирания период жалбоподателят е извършвал дейност в две заведения за хранене, работещи под търговската марка „Б.“, намиращи се в сграда № 2 и № 10 на [фирма]. Помещенията са наети, съгласно Договор за наем от 01.10.2004 г. между [фирма], в качеството на наемодател и [фирма], в качеството на наемател. Въз основа на приложеното към административната преписка копие от договора за наем, ревизиращите са установили, че няма посочена дата - ден, месец, година. Приели са, че този факт опровергава твърдението, че наетият имот е ползван непрекъснато за срок, надвишаващ три години, във връзка с разпоредбата на чл. 9, ал. 4, т. 2 от ЗДДС, тъй като не може да бъде установена дата по договора за наем.

Към административната преписка е приложено споразумение за покупко - продажба на дружествени дялове от 04.01.2008 г., видно от съдържанието, на което [фирма] купува 100 % от дяловете на [фирма]. След промяната в собствеността ревизираното лице спира да извършва дейност. При ревизията не са представени документи, доказващи приключването на ЕКАФП в обектите. Помещенията са реновирани, направени са две кафе - заведения „О.“, като цялата дейност се ръководи и отчита в [фирма]. Представено е свидетелство за регистрация на ЕКАФП от 26.03.2007 г. на [фирма].

Представено е и тристранно споразумение от 25.04.2008 г. между [фирма] в качеството на наемодател, [фирма], в качеството на наемател и [фирма], в качеството на заместваща страна, съгласно, което от датата на подписването му

наемателят по договора за наем от 28.09.2004 г. ще бъде заместен в наемното правоотношение от заместващата страна, т. е. с влизане в сила на споразумението се прекратява договора за наем от 28.09.2004 г. между [фирма] и ревизираното лице. Във връзка с договора ревизиращият орган е констатирал, че с прекратяването на договора ревизираният субект връща наетия имот на наемодателя заедно с направените подобрения в него. Имотът продължава да се експлоатира от новия наемател [фирма], който черпи права от направеното подобрение в имота. Направеното подобрение в чужд имот има характер на безвъзмездна доставка в полза на наемодателя. След прекратяване на договора за наем активът е следвало да бъде отписан и да бъде отчетен приход от сделката. Такъв приход няма отчетен и отразен в счетоводството на жалбоподателя.

Въз основа на горното, ревизиращите са направили извод, че жалбоподателят не е спазил изискването на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС и за извършената доставка не е издаден данъчен документ, в който на отделен ред да е посочен данъка, който е станал изискуем. Посочено е, че дружеството е следвало да начисли данък за извършената доставка на датата на възникване на данъчното събитие, когато данъкът е станал изискуем, а това е датата на прекратяването на договора за наем. Установено е още, че начисляване на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС не е извършено и в следващия данъчен период. Допълнително е посочено, че съгласно представените амортизационен план и аналитичен регистър на сметка 219 /др. ДНА/, подобренията на наетия актив са в размер на 58 559,57 лв. В заключение е направен извод, че на основание чл. 86, ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 3, т. 6, чл. 25, ал. 6 и чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, за данъчен период 01.04.-30.04.2008 г. трябва да се начисли ДДС в размер на 11 711,91 лв. върху сумата 58 559,57 лв., представляваща размера на подобренията върху амортизируемия нематериален актив към датата на прекратяване на договора за наем.

Във връзка с определените задължения по ЗКПО, видно от съдържанието на РА, установените счетоводни данни по групите счетоводни сметки за приходите и разходите по отчета за приходите и разходите са подробно отразени за всяка от ревизираните години.

Извършен е анализ и съпоставка на данните от оборотната ведомост с декларираните данни по годишния финансов отчет /ГФО/. Посочени са констатираните несъответствия в данните за отчетените приходи от гр. 70 по оборотна ведомост с декларираните данни в ГФО и годишната данъчна декларация /Г./ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО.

С Г. по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за финансовата 2007 г. ревизираното дружество декларира общо приходи от дейността 349 474,44 лв., общо разходи 372 160,97 лв., счетоводен финансов резултат за данъчно преобразуване - отрицателен /загуба/ в размер на 22 686,41 лв. За данъчни цели финансовия резултат е преобразуван в увеличение със сумата 36 305,19 лв., представляваща счетоводно начислените разходи

за амортизации. Финансовият резултат е преобразуван в намаление със сумата 36 305,19 лв., представляваща данъчно признатия размер на разходите за амортизации.

Извършен е анализ на данните по сметки от оборотната ведомост на периода 01.01.2007 г. - 31.12.2007 г. Отчетените приходи в гр. 70 по оборотната ведомост са в размер на 383 717,92 лв., а декларираните данни в ГФО за 2007 г. и Г. по чл. 92 от ЗКПО са в размер на 349 474,44 лв. Сумата 34 243,48 лв. е установена като разлика в данните за приходите по оборотната ведомост за 2007 г. и декларираните данни в ГФО и Г. по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО и е преценена като декларирани по-малко приходи, които са доначислени.

Установените разлики в данните по ОПР и по ГФО да отчетените разходи, третирани от органа по приходите като счетоводни разходи, които не са документално обосновани. За данъчни цели, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат с непризнатите счетоводни разходи. Счетоводният финансов резултат за 2007 г. - отрицателен /загуба/ в размер на 22 686,41 лв. е увеличен със сумата 58 794,81 лв., представляваща отчетените разходи за подобренията на наетия актив от дружеството. Финансовият резултат след данъчното преобразуване е положителен /печалба/ в размер на 36 108,40 лв.

С Г. по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за финансовата 2008 г. дружеството е декларирало общо приходи от дейността 32 746,85 лв., общо разходи 54 356,14 лв., счетоводен финансов резултат за данъчно преобразуване - отрицателен /загуба/ в размер на 21 609,29 лв. За данъчни цели финансовия резултат е преобразуван в увеличение със сумата 27 509,26 лв. - счетоводно начислените разходи за амортизации. Финансовият резултат е преобразуван в намаление със сумата 27 509,26 лв. - данъчно признатия размер на разходите за амортизации.

Видно от РА, извършен е анализ на данните по сметки от оборотната ведомост на периода 01.01.2008 г. - 31.12.2008 г. и е установено, че приходите в размер на 32 746,85 лв. са формирани от продажби на услуги и префактуриране на разходи: приходи от наем на оборудване 19 320,62 лв., приходи от префактуриране на наем 13 184,57 лв. и приходи от други услуги 241,66 лв.

С оспорвания РА са определени осигурителни вноски за фондовете на ДОО, ДЗПО, фонд ГВРС за 2007 г., както следва: - дължими осигурителни вноски за ДОО в размер на 590,82 лв. и начислени лихви за просрочие.

С оспорвания РА са определени осигурителни вноски за фондовете на ДОО, ДЗПО, фонд ГВРС за 2007 г., както следва: - дължими осигурителни вноски за ДОО в размер на 590,82 лв. и начислени лихви за просрочие в размер на 440,28 лв.; - дължими осигурителни вноски за

ДЗПО-УГТФ в размер на 134,94 лв. и начислени лихви за просрочие в размер на 103,22 лв.; - дължими осигурителни вноски за фонд ГВРС в размер на 13,22 лв. и начислени лихви за просрочие в размер на 10,09 лв.; От приложеното ксерокопие на Извлечение по разплащателна сметка на [фирма] в У. Б. от 14.01.2008 г. и три броя Преводно нареждане/Вноска бележка от 11.01.2008 г., от което е видно, че с платежно нареждане от 11.01.2008 г. по сметка на ТД на НАП София, е преведена сумата 580,21 лв. с основание „фондовете на ДОО/ 01.12./31.12.2007 г.; - платежно нареждане от 11.01.2008 г. по сметка на ТД на НАП София, е преведена сумата 134,96 лв. с основание „фонд ДЗПО/01.12./31.12. 2007 г.; - с платежно нареждане от 11.01.2008 г. по сметка на ТД на НАП София, е преведена сумата 13,49 лв. с основание „фонд ГВРС"/01.12./31.12.2007 г.

Предвид на това от установените задължения за осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО-УПФ, Фонд ГВРС, следва да отпаднат определените с РА: - дължими осигурителни вноски за ДОО в размер на 590,82 лв., ведно с начислени лихви за просрочие в размер на 440,28 лв.; - дължими осигурителни вноски за ДЗПО. УПФ в размер на 134,94 лева, ведно с начислени лихви за просрочие в размер на 103,22 лв.; - дължими осигурителни вноски за фонд ГВРС в размер на 13,22 лв., ведно с начислени лихви за просрочие в размер на 10,09 лв.

В хода на съдебното производство е допусната, изслушана и приета без оспорване ССЕ и допълнителна такава, която на поставените задачи е дала отговори като в табличен вид е описала извършените доставки по фактурите, по които не е признат данъчен кредит на жалбоподателя. Също в табличен вид е направена съпоставка между данните от оборотната ведомост и тези по ГФО за 2007 г. на [фирма]. По спорните въпроси вещото лице е отговорило, че в счетоводството на жалбоподателя фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], са отчетени в периода, за който са издадени. Същите са осчетоводени като външни услуги и са отразени в Отчета за приходите и разходите за 2007 г. и съответно в баланса на дружеството към 31.12.2007 г. Експертът е посочила, че поради невъзможност да извърши проверка в счетоводството на посочените доставчици, няма възможност да се установи, дали са отчетени приходи от съответното дружество, за която финансова година и дали тези приходи са намерили отражение в баланса и ОПР им. В тази връзка ССЕ казва, че не може да се установи наличието на отчетени съпоставими приходи по фактурите и съответно разходи по икономическите елементи във връзка с тях, както и ако са отчетени на база на какви първичнисчетоводни документи са взети съответните счетоводни операции. Вещото лице е установило чрез извършено съпоставяне, че стойността на приходите и разходи по Отчета за приходите и разходите на жалбоподателя за периода

01.01.-31.12.2007 г. и стойността на приходите и разходите по сметките от оборотната ведомост, преди приключването им за същия период си съответстват. На петия въпрос, вещото лице Затова е посочила, че разходите за подобрения на нает материален акт носят икономическа изгода и са контролирани от наемателя в срока на ползването на наетия актив. Разходите за подобрения на нает материален актив имат ограничен срок на ползване съгласно договорните отношения. В случаите, когато наемателят, извършил разходите за подобрения на нает материален актив, е заместен в договора за наем от трето лице, той престава да контролира този актив и да получава икономическа изгода, поради което същият се отписва и се отчита като приход.

Експертизата е установила от хронологичния счетоводен регистър на [фирма] за 2008 г. са начислени амортизации в размер на 27509,27 лв., които са отчетени в разход за дейността. Не са отчетени приходи от префактуриране на амортизации. Жалбоподателят е представил фактура №[ЕИК] от 31.12.2009 г. с получател [фирма] с основание "ползванена ДА" с обща стойност 33011,11 лева в това число данъчна основа 27 509,26 лева и начислен ДДС в размер на 5 501,85 лева. От хронологичният регистър вещото лице е установило, че начислените амортизации са в размер на 27509, 27 лв. и са отчетени приходи от услуги в същия размер. На поставения седми въпрос, експертизата е посочила, че отчитането на разходи за амортизации през 2008 г. и 2009 г. е допустимо в случаите на наличие на стопанска изгода от съответните собствени активи, включително от отдаването им под наем. Не би следвало да се отчитат амортизации на актив, формиран от разходите за подобрения на нает материален актив, по договор, по който жалбоподателят е заместен от друг наемател в договора за наем. А на последния въпрос е даден следния отговор, че префактурирането на амортизации на актив, формиран от разходите за подобрения на материален актив, по договор, по който [фирма] е заменен от друг наемател в договора за наем, води до отчитането на разходи и приходи от актив, който не е контролиран от жалбоподателя, поради което не е източник на стопанска изгода от експлоатацията му.

В хода на съдебното производство са приети като доказателства представените с административната преписка и допълнително ангажираните от жалбоподателя.

**При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:**

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения 14 дневен срок от връчване на решението на директора на дирекция „ОУИ“, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА.

Съдът като съобрази наведените доводи от страна на жалбоподателя намира, че жалбата е неоснователна по отношение връчването на съобщенията до доставчиците на основание чл. 32 от ДОПК. Това е така, тъй като с оглед на принципа, възприет в чл. 29, ал. 1 от ДОПК, данъчно задълженото лице, на което се връчват съобщения има един адрес за кореспонденция. Адресът за кореспонденция е мястото, където органите по приходите осъществяват контакт със задължените лица и връчват всички книжа по повод на производството по реда на ДОПК. Действията на органите по приходите са извършени на декларираните от доставчиците адреси за кореспонденция. При посещенията на адресите за кореспонденция с цел връчване на ИПДПОЗЛ, установяване на факти и събиране на доказателства от търговската и счетоводната отчетност [фирма], [фирма] и [фирма] не са намерени. Изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите документи за фактурираните доставки към ревизираното лице не са представени. В ревизионното производство за фактурите, по които жалбоподателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит, не са представени доказателства, че стоките и услугите реално са доставени от [фирма], [фирма] и [фирма] и същите са получени от ревизираното лице /чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/. Не са представени писмени обяснения, нито доказателства, че получените стоки и услуги са използвани от дружеството за изпълнение на облагаеми доставки /чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/. В производството по оспорване на РА жалбоподателят възражава, че не е доказана липса на доставка и начисляване и внасяне на данъка от страна надоставчиците, но не представя доказателства за доставчиците, които да оборят констатациите относно спорните факти: извършени ли са реални доставки на стоки и услуги, за които да е начислен ДДС по см. на чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС в счетоводството на доставчика; извършено ли е разплащане по процесите фактури; осчетоводени ли са фактурите в отчетните регистри; разполага ли дружеството с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките; има ли и кои са предходните доставчици и подизпълнители. Следва да се посочи, че цитираното Указание № 91-00-321 от 08.11.2007 г. на директора на ТД на НАП се отнася до реда и начина на връчване на съобщенията до страните в данъчното производство, като се дават подробни указания за това къде е адресът на юридическите (местни и чуждестранни) лица, физическите и неперсонифицираните такива.

Що се касае до приложението на ЗДДС, настоящият съдебен състав изцяло споделя изводите на органите по приходите, още повече че същите се потвърждават и от приетата без оспорване по делото ССЕ.

Съгласно чл. 86, ал.1 от ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период; посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Следователно щом ревизиращите в хода на ревизията и вещото лице в съдебното производство не са установили контакт с тримата доставчици, за да проверят дали процесните фактури са вписани в тяхното счетоводство, фигурират ли в СД за съответните данъчни периоди, както и налицелие е съответната материална и кадрова обезпеченост, правилно е направен извода за липсата на доказателства за реалност на фактурираните услуги и материална и кадрова обезпеченост. Съобразявайки се както с националното, така и общностното първично и вторично право (Решение по дела С – 95/07 и С – 96/07) правилно ревизиращите са приели, че Принципът на фискалната неутралност на данъка категорично изключва възможността да се откаже правото на данъчен кредит при безусловна доказаност на начисляването и внасяне на данъка от страна на доставчика. Данни в тази насока липсват по делото и за тримата доставчика.

С цел пълнота на изложението трябва да се посочи, че непредставянето на изискваните документи за установяване на реалното и безспорно съществуване на посочените по-горе факти дава основание да се направи обоснован извод, че за правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите на [фирма], [фирма] и [фирма], не са изпълнени изискванията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС. Във всички случаи за издадени данъчни документи по смисъла на чл. 112, ал. 1 от ЗДДС с начислен в тях данък, който се претендира като данък с право на данъчен кредит, следва да е доказано възникването на основанието по чл. 25, ал. 5, т. 1 от ЗДДС, а именно, че данъкът по този закон е станал изискуем и че е възникнало задължение доставчиците да начислят този данък по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. За признаването на издадените фактури като редовни данъчни документи, от които произтича правото на приспадане на данъчен кредит, ревизираното лице и неговите доставчици не са представили никакви доказателства от търговската и счетоводна отчетност, които да удостоверят извършени доставки по смисъла на ЗДДС, „безусловна доказаност на начисляване и внасяне на данъка от страна на доставчика”.

На следващо място съдът споделя изцяло направените изводи от ответната страна относно въпроса за продължаването и замесването на жалбоподателя от друго юридическо лице в договора за наем с [фирма]. За целите на облагането по ЗДДС, легално определение на понятието „подобрене” е дадено в § 1, т. 32 от ДР на ЗДДС, а именно дейността

по извършването на последващи разходи, свързани с отделен актив, които водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив. Съгласно разпоредбата на чл. 9, ал. 4, т. 2 от ЗДДС не се счита за възмездна доставка безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив в случаите, когато активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя и фактически е ползван непрекъснато за срок не по-кратък от три години. Следователно, на основание чл. 9, ал. 2, т. 4, във вр. с ал. 3, т. 2, във вр. с ал. 4, т. 2 от ЗДДС за възмездна доставка на услуга се счита безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене на нает или предоставен за ползване актив. В случаите на възмездна доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ЗДДС, както в случая, на основание чл. 25, ал. 3, т. 6 от ЗДДС, датата на възникване на данъчното събитие на доставката е датата на фактическото връщане на актива с подобренията, т. е. датата на прекратяването на договора за наем. Тук съдът намира за необходимо да посочи, че действително в приложеният по делото договор за наем няма дата на сключване, но отнеговото съдържание може да се установи началното му действие, а именно от 01.11.2004 г. (§4, т.2 и т.3 от договора).

Не зависимо, че ССЕ е отговорила на поставените ѝ въпроси пети и седми, които по своята същност съдържат правни отговори, съдът ги кредитира, защото са съобразени със СС 4 – т. 6 относно Начисляването и отчитането на амортизациите. В т. 6.1. е посочено, че начисляването на амортизацията започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба, а в следващата е регламентирано, че начисляването на амортизацията се преустановява от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е изведен от употреба, независимо от причините за това. Следователно може да се потвърди изводът на ревизиращите, че от месеца следващ месеца на сключване на тройното споразумение между [фирма] в качеството на наемател, [фирма] – наемодател и [фирма] – встъпващ в правата на наемател, начислените амортизации за 2008 г. е следвало да бъдат отчислени.

С цел пълнота на изложението трябва да се посочи, че съгласно чл. 51, ал. 1, т. 3 от ЗКПО начислените суми в резултат на стопански операции, водещи до увеличаване на икономическата изгода на наети или предоставени за ползване дълготрайни материални активи са данъчни дълготрайни нематериални активи. В съответствие с критериите в т. 2 и т. 31 от СС 16 Дълготрайни материални активи даден актив се квалифицира като дълготраен материален актив, когато предприятието получава икономически изгоди от ползването на актива, което произтича

от придобитите права върху актива /правото на ползване/ и възможността предприятието да ограничи достъпа на други лица до изгодите. В счетоводен аспект разходите за подобрения на наети активи представляват амортизируеми дълготрайни материални активи и за тях са приложими изискванията на СС 16 /Дълготрайни материални активи/ и СС 4 /Отчитане на амортизациите/. Разходите за подобрения на наети активи се завеждат в счетоводния амортизационен план на предприятието по–документално доказана цена на придобиване. Квалификацията на даден актив като амортизируем дълготраен актив е определяща за приложимостта на правилата по глава десета на ЗКПО и за завеждането на този актив в ДАПл на предприятието.

Съгласно сключеното от 25.04.2008 г. тристранно споразумение [фирма] встъпва в наемното правоотношение на [фирма] като заместваща страна по договора за наем с [фирма], т. е. става новия наемател на имота. Разходите за направените подобрения на имота, които се квалифицират като подобрения по смисъла на § 1, т. 32 от ДР на ЗДДС се капитализират независимо от размера им и без значение дали се извършват на собствени или наети ДМА.

В материалния данъчен закон е регламентиран общ и специфичен ред за завеждане на амортизируеми активи в ДАПл /чл. 56 и чл. 57 от ЗКПО/, както и специални разпоредби за отписване на заведени в ДАПл дълготрайни материални и нематериални активи.

Съгласно чл. 60, ал. 1 от ЗКПО активът се отписва от ДАПл когато е напълно амортизиран за данъчни цели. Когато данъчен амортизируем актив престане да се ползва за дейност, за която се формира данъчен финансов резултат, същият се отписва от данъчния амортизационен план от началото на текущия месец/чл. 60, ал. 6 от ЗКПО/. От 04.01.2008 г. след продажбата на 100 % от дружествените си дялове ревизираното дружество спира да извършва дейност. По силата на Тристранното споразумение от 25.04.2008 г. [фирма] престава да е страна и по договора за наем с [фирма].

Съгласно т. 6 от Тристранното споразумение от 25.04.2008 г. страните са се договорили за следното: „С подписването на настоящото споразумение, наемодателят декларира, че няма и няма да има финансови претенции към наемателя, в резултат на изпълнение или неизпълнение на задължения, произтичащи от договора за наем от 28.09.2004 г., с оглед обстоятелства и факти, възникнали след 01.05.2008 г. Наемателят изплаща паричните си задължения за наем, възникнали до 01.05.2008 г. включително към наемодателя по договора за наем в 10-дневен срок от подписване на настоящото споразумение...”. С уреждане на гореописаните финансови задължения наемателят и наемодателят ще считат отношенията си във връзка с договора за наем за окончателно уредени". По преписката няма

приложени други доказателства за това в чия полза остават извършените от наемателя подобрения в наетия имот до датата 25.04.2008 г., датата на прекратяването на договора за наем с [фирма] /такива не са представени и в производството по обжалване на РА/.

В противоречие с основните счетоводни принципи, с правилата за отчитане на амортизациите и счетоводното третиране на стопанските операции, ревизираното дружество е продължило да начислява амортизации на Н. /актив/, който е следвало да отпише от счетоводния си амортизационен план към датата на спиране на дейността, да отпише стойността на подобренията, заведени в счетоводна с/ка 219 /Други Н./ към датата на прекратяване на договора за наем. След прекратяването на договора занаем ревизираното лице не е отписало стойността на подобрението /58 559,57 лв./, заведено като ДНА в с/ка 219 /Други Н./. Така извършенното осчетоводяване е допуснато противно на установените правила за начисляване и отчитане на амортизациите на амортизируеми активи /т. 6.2., т. 6.3., т. 6.4., т. 6.5. от СС 4 /Отчитане на амортизациите/, противно и на нормалната икономическа логика жалбоподателя, без да е страна по договор за наем, е продължил да начислява /и префактурира/ разходи за амортизации на актив /ДНА/, който се ползва от [фирма] и икономическите изгоди от използването на който се признават и отчитат от [фирма].

При ревизията е установено, че след прекратяването на договора за наем начислените амортизации в счетоводна с/ка 242 Амортизации на Н. за 2008 г. са в размер на 5 855,94 лв. Правилна е констатацията в РА, че същите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, финансовият резултат за 2008 г. основателно е увеличен със сумата 5 855,94 лв., представляваща разходите за амортизации, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство.

При ревизията е установено, че след прекратяването на договора за наем начислените амортизации в с/ка 242 Амортизации на Н. за 2009 г. са в размер на 8 783,94 лв. Правилна в тази връзка е констатацията в РА, че същите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. На основание чл.77, ал. 1. от ЗКПО, финансовия резултат за 2009 г. основателно е увеличен със сумата 8 783,94 лв., представляваща разходите за амортизации, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство.

Следва да се посочи, че по отношение на изменената част на РА с решението на ответника не са ангажирани писмени доказателства, които да опроверганият обжалвания акт, поради което съдът счита, че същият следва да бъде потвърден.

Жалбата е основателна по отношение увеличаването на финансовия

резултат на дружеството за 2007 г., тъй като ответната страна в хода на ревизията е приела, че в е налице разминаване между посоченото в оборотната ведомост приходи и декларираните данни в ГФО за същата година. Разминаването е в размер на 34 243,48 лева. Съдът след като взе предвид приложената към делото Г. за 2007 г. (л. (л. 254-257) и Отчет за приходите и разходите за същата година (л. гърба на л. 258) не установи наличието на твърдяното разминаване в РД, РА и решението на директора на Д"ОУИ". Такава задача е поставена и на приетата по делото ССЕ, която в табличен вид – таблица №3 (л. 373) е проследила отразяването на приходите на дружеството по ОПР за периода 01.01.-31.12.2007 г. и по оборотната ведомост за същия период, който извод се кредитира изцяло.

По тези съображения РА в тази му част следва да се отмени, като за 2007 г. от общото увеличение на финансовия резултат се извади неправилно установеното разминаване между декларираното в ОПР и ГФО в размер на 34 243,48 лв.

По изложените съображения жалбата на [фирма] следва да бъде уважена единствено в частта по ЗКПО за 2007 г., като се отмени РА в частта на увеличаване на финансовия резултат на дружеството за тази година с неправилно начислените 34 243,48 лв. В останалата част жалбата е неоснователна и следва да бъде оставена без уважение и РА да се потвърди.

С оглед изхода на спора и направените искания от двете страни за присъждане на сторените съдебно – деловодни разноси, съдът намира, че след прилагане на принципа на прихващането на ответната страна следва да ѝ бъдат присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1450 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 8-ми състав,

## **Р Е Ш И :**

**ИЗМЕНЯ** ревизионен акт (РА) № 21001010956 от 09.05.2011 г., издаден от М. Ц. П. на длъжност "главен инспектор по приходите" в ТД на НАП – София в частта по ЗКПО за 2007 г., в която е увеличен финансовия резултат със сумата в размер от 34 243,48 лева поради констатирано несъответствие между ОПР и ГДО за периода ведно със съответната лихва.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. А. в останалата ѝ част.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. А. да заплати в полза на

бюджета на ответника Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] сумата в размер на 1450 лева, представляващи юрисконсултско възнаграждение по делото.

**Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**