

# РЕШЕНИЕ

№ 77

гр. София, 09.01.2012 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 18.05.2011 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова**

при участието на секретаря Мая Миланова и при участието на прокурора Георгиев, като разгледа дело номер **2688** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба вх. № 1714 от 22.01.2010 г., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], чрез Я В. – председател на УС и М. М. - изпълнителен директор, чрез пълномощника Р. А. В., срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/07.07.2009 г., издаден от Н. Г. Ч. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП „ГДО” – [населено място], изменен с решение № 1738/10.12.2009 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С..

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на извършено увеличение на данъчния финансов резултат на дружеството за 2007 г. със 166 043,25 лв. и определен корпоративен данък за довносяне за 2007 г. в размер на 16 604,33 лв. и лихви за забава в размер на 3 095,58 лв. Излага подробни съображения в жалбата си в подкрепа на тезата си, че увеличението на финансовия резултат е незаконосъобразно и неправилно. От съда се иска да отмени РА в оспорената част.

Настоящото разглеждане на делото е след отмяна с решение № 3155/07.03.2011 г. на ВАС, Първо отделение, по адм.д. № 11593/2010 г. на решение № 2203 от 01.07.2010 г. по адм.д. № 702/2010 г. на АССГ, като делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда, с указание при новото разглеждане на делото съдът да укаже на жалбоподателя правното основание, което ще обсъжда по същество. С определение за насрочване на делото в открито съдебно заседание, съдът е указал, че ще обсъжда по същество правните основания за увеличаване на финансовия резултат, посочени в Ревизионен акт №[ЕИК]/07.07.2009 г. и решение № 1738/10.12.2009 г. на директора на

дирекция „ОУИ” – С..

В съдебно заседание по делото, жалбоподателят се представлява от упълномощения адв. Т., която поддържа жалбата, по аргументи подробно изложени в нея, в жалбата пред ВАС и в представените писмени бележки. Претендира направените разноски пред всички инстанции, като представя списък.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОУИ” - С., чрез процесуалния си представител юрк. Б., оспорва жалбата, по мотиви, изложени в решението на Д”ОУИ”, както и в писмени бележки представени при предходното разглеждане на делото.

Представителят на Софийска градска прокуратура е дал заключение, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА №[ЕИК]/07.07.2009 г. е издаден от Н. Г. Ч. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” – [населено място] в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма]: по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периода 01.01.2007 г. – 31.12.2007 г.; по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периода 01.01.2007 г. – 31.12.2007 г. и по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода 01.01.2007 г. - 30.11.2008 г.

Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 900042/02.02.2009 г., изменена със ЗВР № 900093/13.03.2009 г. Заповедите са издадени от П. Д. Б., на длъжност Началник отдел „Данъчно осигурителен контрол” в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” – [населено място], компетентен орган, съгласно Заповед № 03 от 03.01.2006 г. на Директора на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”.

Съставен е Ревизионен доклад (РД) № 900093/28.05.2009 г., връчен на изпълнителния директор на дружеството-жалбоподател на 11.06.2009 г. Ревизираното лице е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, като с вх. № 26-Т-3919/24.06.09 г. е подало възражение срещу РД, което е прието за неоснователно. Издаден е Ревизионен акт №[ЕИК] от 07.07.2009 г. от Н. Г. Ч. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП „ГДО”, компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 900093 от 01.06.2009 г. РА е връчен на изпълнителния директор на дружеството-жалбоподател на 13.07.2009 г. С вх. № 26-Т-4670/27.07.2009 г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, е постъпила жалба до директора на Дирекция „ОУИ”. Сключено е споразумение на основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК за продължаване на срока за произнасяне на директора на Дирекция „ОУИ” до 3 месеца.

С Решение № 1738/10.12.2009 г. на директора на Дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП – С., издадено в срока по споразумението, РА №от 07.07.2009 г. е изменен в частта на установеното задължение за корпоративен данък за 2007 г. от 4 187 257,76 лв. на 4 149 247,71 лв. със съответната лихва и потвърден в останалата обжалвана част. Решението е връчено на упълномощено лице от [фирма] на 19.12.2009 г., а жалбата до съда е подадена на 30.12.2009 г. - в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен

орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА №07.07.2009 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № К 900093 от 01.06.2009 г., издадена от лицето, възложило ревизията. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон – ЗКПО в обжалваната част от РА:

За 2007 г. ревизираното дружество е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО с вх. № 2226-389/31.03.2008 г., с която е деклариран финансов резултат за данъчно преобразуване /положителен/ в размер на 13 371 144,00 лв. и финансов резултат след данъчно преобразуване /данъчна печалба/ в размер на 41 326 433,90 лв. Определен е корпоративен данък в размер на 4 132 643,39 лв.

В хода на ревизионното производство органите по приходите констатираха, че дружеството е осчетоводило разходи в размер на 166 043,25 лв., като „Брак на активи”. Основание за бракуването е доклад на инвентаризационната комисия на обектите по капитално строителство, водещи се по счетоводна сметка 207 „Разходи за придобиване на ДМА”. Бракувани са разходите по изградения нулев цикъл до първа плоча на профилакториум в комплекс „Златни пясъци” на стойност 97 530,40 лв., както и за извършване на ремонт на покрива и изготвен проект за укрепване и реконструкция на сграда „Т.” на стойност 68 512,85 лв. Ревизиращите са приели, че тъй като в ЗКПО не е дадена легална дефиниция на понятието „брак на активи”, то следва да се приеме, че бракуването предполага физическо унищожаване на актива и изваждането му от употреба без възможност за последващо възстановяване, което в случая не е станало. По същество „бракуването” на гореописаните активи е отписване на тези активи от баланса на дружеството. Съгласно чл. 66, ал. 1 от ЗКПО, когато активът се отписва от счетоводния амортизационен план (САПл.), при определянето на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на актива. Тъй като тези активи не са амортизирани, счетоводната балансова стойност е стойността на придобиване. В РА е установено, че дружеството не е извършило увеличение на счетоводния финансов резултат със счетоводната балансова стойност на бракуваните активи и на основание чл. 66, ал. 1 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат следва да се увеличи със сумата от 166 043,25 лв.

С Решение № 1738/10.12.2009 г. директорът на Д”ОУИ” е приел така направените възражения за частично основателни, тъй като е преценил, че в случая разпоредбата на чл. 66, ал. 1 от ЗКПО е неприложима. Съгласно тази правна норма, когато даден актив се отписва от счетоводния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на актива. За да се пристъпи към увеличение на финансовия резултат по този ред би следвало да е налице отписване на актив от счетоводния амортизационен план, каквото в случая не е установено да е извършено.

Решаващият орган е преценил, че в случая е налице хипотезата на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от брак на материални запаси, в т.ч. и от незавършеното строителство на обектите.

От доказателствата по делото се установява следната фактическа обстановка:

Със Заповед № 387/10.10.2007 г. на изпълнителния директор и председателя на Съвета

на директорите на [фирма] е възложена инвентаризация на активите и пасивите на дружеството за 2007 г.

Извършената инвентаризация на два от обектите по капитално строителство на дружеството отразени в счетоводна сметка 207 „Разходи за придобиване на ДМА”, подс/ка 207/2 „Разходи за придобиване на ДМА чрез възлагане”, е показала фактическо състояние, отразено в Доклад до Председателя на централната инвентаризационна комисия, в който е констатирано:

- за обект П. 100 легла „Златни пясъци” - строителството на обекта е започнало през 1987 г.; изграден е нулевия цикъл до първа плоча; строителството е спряно поради недостиг на капитални вложения; няма решение на ръководството за продължаване на обект; по счетоводни данни набраните разходи по изграждането му са в размер на 97 530,40 лв.

- за обект Укрепване и реконструкция сграда „Т.” - през 2001 г. е извършен ремонт на покрива и е изготвен работен проект за укрепване и реконструкция; няма решение на ръководството за продължаване на обект; по счетоводни данни набраните разходи по изграждането му са в размер на 68 512,85 лв.

Всичко разходи за придобиване на ДМА 166 043,25 лв., заведени на отчет по счетоводните регистри /сметки/ на [фирма], в аналитичните партии по дебитата на сметка 207 „Разходи за придобиване на ДМА”, подс/ка 207/2 „Разходи за придобиване на ДМА чрез възлагане”.

Въз основа на доклада от инвентаризацията на обектите по Капитално строителство, на съвет на директорите е взето решение, протоколирано с протокол № 1/23.01.2008 г., да се преустанови изпълнението на инвестиционните обекти П. 100 легла „Златни пясъци” и Укрепване и реконструкция сграда „Т.”. Взето е решение и да се отпишат от сметка Разходи за придобиване на дълготрайни активи, направените разходи на обща стойност от 166 043,25 лв.

По счетоводните регистри на [фирма], в рамките на финансовия отчет за годишния отчетен период 2007 г., към 31.12.2007 г. е взето счетоводно записване за отписване на набраните разходи за придобиване на ДМА, касаещи посочените два обекта, като е кредитирана сметка 207 „Разходи за придобиване на ДМА”, подс/ка 207/2 „Разходи за придобиване на ДМА чрез възлагане” и е дебитирана сметка 609 „Други разходи”, подс/ка 609/25 „Брак на активи” със сумата от 166 043,25 лв.

В съдебното производство е прието заключение от извършена съдебно-счетоводна експертиза, в което вещото лице е дало мнение, че съгласно изискванията на счетоводното законодателство и ЗКПО в процесния отчетен период, разходите за придобиване на дълготрайни материални активи /активи в процес на придобиване/, в т.ч. тези, които са предмет на спора по делото, не са амортизируеми активи и по тази причина те не следва да се завеждат, респ. отписват в /от/ счетоводния амортизационен план и в /от/ данъчния амортизационен план на предприятието /дружеството/. В съответствие със счетоводното законодателство и установената счетоводна практика в процесния период, разходите за придобиване на дълготрайни материални активи /активи в процес на придобиване/, в т.ч. тези, които са предмет на спора по делото, не са материални запаси по смисъла на МСС 2 „Материални запаси”. Разходите за придобиване на дълготрайни активи са нетекущи /дълготрайни/ неамортизируеми активи. Те нямат отношение към текущите /краткотрайни/ активи на предприятието.

При така установените доказателства по делото, съдът прави следните правни изводи: Както е указал в определението си от 26.04.2011 г., настоящият състав счита, че следва

да обсъжда единствено основанията за увеличаване на финансовия резултат, посочени в оспорения РА и изменителното Решение № 1738/10.12.2009 г. Съдът не счита, че е в правомощията му да изменя основанието, на което е възможно или би следвало да бъде увеличен финансовият резултат на дружеството с процесните разходи за придобиване на ДМА, тъй като това би довело до нарушаване на правото на защита на жалбоподателя.

Съгласно Закона за счетоводството активите, собственият капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческа цена или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. В чл. 14 - 20 от ЗСч е регламентирано, че класификацията и представянето във финансовите отчети на активите и пасивите, материалните запаси, разходите и приходите, компонентите на собствения капитал е при условията и по реда на приложимите счетоводни стандарти. В чл. 15 от ЗСч е посочено, че предприятията начисляват амортизации на амортизируемите дълготрайни/нетекущи активи в съответствие с приложимите стандарти. Т.е. класифицирането на активите, пасивите и разходите е при условията и по реда на приложимите счетоводни стандарти. В конкретния случай дружеството прилага МСС.

В съответствие с чл. 5, ал. 1 от Закона за счетоводството текущото счетоводно отчитане се организира по реда, определен със закона и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. В чл. 9, ал. 1, т. 6 от ЗСч е предвидено, че при изграждането и поддържането на счетоводната система предприятията осигуряват прилагане на индивидуален сметкоплан.

Съгласно чл. 48, т. 1 от ЗКПО, данъчни амортизируеми активи са данъчните дълготрайни материални активи. В чл. 50 от ЗКПО е предвидено, че данъчни ДМА са сумите, които отговарят на изискванията за амортизируеми ДМА, съгласно Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия.

Счетоводен стандарт „СС 4 – Отчитане на амортизациите” се отнася за всички амортизируеми дълготрайни материални и нематериални активи. В т. 1, б. „д” от стандарта е посочено, че той не се отнася до активите, които се считат за неамортизируеми като активите, които са в процес на придобиване, независимо от начина, по който се осъществява придобиването – по стопански начин или чрез възлагане.

Дружеството-жалбоподател отчита разходите за придобиване на ДМА в счетоводна сметка 207 със същото наименование, съгласно утвърдения индивидуален вътрешен сметкоплан на [фирма] в процесния период. Сметката се използва за набиране /натрупване/ на разходите, когато придобиването на ДМА е свързано с постепенното му създаване /изграждане/ и формирането на цена на придобиване е продължителен процес. От момента, в който активът в процес на придобиване, бъде въведен в експлоатация, той се завежда на отчет в аналитична партида по дебита на съответната счетоводна сметка от гр. 20 „Дълготрайни материални активи”, със своята първоначална цена – цена на придобиване, формирана от набраните разходи по придобиването и въвеждането му в експлоатация, срещу кредитиране /закриване/ на партидата по сметка 207. След което активът вече е амортизируем дълготраен актив.

Следователно разходите по изграден нулев цикъл до първа плоча на профилакториум в комплекс „Златни пясъци” на стойност 97 530,40 лв., както и за извършване на ремонт на покрива и изготвен проект за укрепване и реконструкция на сграда „Т.” на стойност 68 512,85 лв. представляват разходи за придобиване на дълготрайни

материални активи /активи в процес на придобиване/, поради което същите не представляват амортизируем дълготраен актив и по отношение на тях се явява неприложим текстът на чл. 6б, ал. 1 от ЗКПО, който предвижда в хипотезите на отписване на данъчен амортизируем актив от счетоводния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат да се увеличава със счетоводната балансова стойност на актива.

Това становище е застъпено и в изменителното Решение № 1738/10.12.2009 г., в което подробно са изложени съображения, че незавършеното строителство следва да се отчита като незавършено производство в съответствие с разпоредбите на МСС 2 „Материални запаси”. Бракуването на материалните запаси за данъчни цели е уредено в чл. 28, ал. 2 и ал. 3 от ЗКПО. За целите на данъчното облагане разходите от брак на материални запаси не се признават, в съответствие с разпоредбата на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО.

Съгласно Счетоводен стандарт (СС) 1 – Представяне на финансови отчети, разходите за придобиване на ДМА се отразяват в Статия „Разходи за придобиване и ликвидация на дълготрайни материални активи”, която е в състава на Група „Дълготрайни материални активи”, от Раздел „Дълготрайни /дългосрочни/ активи” на Актива на Баланса. Докато материалните запаси намират отражение в Група „Материални запаси” в рамките на Раздел „Краткотрайни /краткосрочни/ активи на Актива на Баланса. В състава на същата тази Група „Материални запаси” е и Статия „Незавършено производство”.

Съгласно МСС 2 „Материални запаси”, на който се позовава в решението си директорът на Д”ОУИ”, материалните запаси обхващат закупените и предназначените за продажба стоки, включително стоките, закупени от търговци на дребно и предназначени за продажба, или земя и други имоти за продажба. Материалните запаси обхващат също така и напълно завършената продукция или незавършеното производство, което е в процес на производство в предприятието и включват и материали, и запаси, предназначени да се използват в процеса на производството. В т. 2 от МСС 2 „Обхват” изрично е предвидено, че този Стандарт не се прилага за незавършеното производство, възникнало по договори за строителство, включително и пряко свързани с тях договори за предоставяне на услуги.

„Незавършено производство”, в хипотезата на незавършено строителство, от счетоводна гледна точка представлява съвкупност от разходи, срещу които все още не е произведен готов продукт, към края на даден отчетен период. То е пряко свързано с процеса на производство и реализация на готова строителна продукция, следователно е приложима при извършвана дейност по строителство или строителни услуги, какъвто не е процесният случай.

Следователно не е налице и другото твърдяно от органите по приходите основание за увеличаване на финансовия резултат – по чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, тъй като не е налице бракуване на материални запаси.

Предвид всичко изложено по-горе, настоящият състав намира, че обжалваният РА №[ЕИК]/07.07.2009 г. е незаконосъобразен и неправилен в частта на извършено увеличение на данъчния финансов резултат на дружеството за 2007 г. със 166 043,25 лв. и определен корпоративен данък за донасяне за 2007 г. в размер на 16 604,33 лв. и лихви за забава в размер на 3 095,58 лв., поради което следва да бъде отменен. При този изход на спора жалбоподателят има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски, съобразно представен списък по чл. 80 от ГПК, в размер на 3 845 лв. Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 18-ти състав

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма] Ревизионен акт №/07.07.2009 г., издаден от Н. Г. Ч. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в частта на извършено увеличение на данъчния финансов резултат на дружеството за 2007 г. със 166 043,25 лв. и определен корпоративен данък за донасяне за 2007 г. в размер на 16 604,33 лв. и лихви за забава в размер на 3 095,58 лв.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сумата от 3 845 лв. (три хиляди осемстотин четиридесет и пет лева), разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

**СЪДИЯ:**