

РЕШЕНИЕ

№ 7362

гр. София, 26.11.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 13 състав, в публично заседание на 08.10.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **5080** по описа за **2013** 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).

Същото е повторно по смисъла на чл.222 ал.2 от АПК, с оглед отменително решение на ВАС по адм. дело № 12278/2012г досежно решение на АССГ по адм. д.№ 8396/2011г.

С решението си от 14.05.2013год ВАС е отменил първоинстанционното решение на АССГ по адм. дело № 8396/2011г , в частта му ,с която е отменен ревизионен акт № 21001010956/09.05.2011 г., издаден от главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в частта, потвърдена с решение № 1432/24.08.2011 г. на директора на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите 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, в ЧАСТТА, с която е отхвърлена жалбата на Сав Ф. С."ЕООД против ревизионен акт № 21001010956/09.05.2011 г., издаден от главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в частта, потвърдена с решение № 1432/24.08.2011 г. на директора на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите в частта по ЗКПО за 2008 г. относно извършеното увеличение на финансовия резултат на основание чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО със сумата в размер на 58559,57 лв, в ЧАСТТА, с която е отхвърлена жалбата на [фирма] против определените задълженията за ДОО, ДЗПО, фонд „ГВРС” и здравно осигуряване за

2007 г. и 2008 г., съдържащи се в таблицата на ревизионен акт за поправка № 156551/06.10.2011 г., издаден от орган по приходите на ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 2339/22.12.2011 г. на директора на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, както и в ЧАСТТА относно присъдените разноски, като в тези части делото е върнато за ново разглеждане от друг състав, което от своя страна очертава предмета на оспорването по настоящем. Със същото решение ВАС е отменил решението на АССГ по адм. дело № 8396/2011 г., в частта му с която е отхвърлена жалбата на Сав Ф. С. ЕООД против ревизионен акт № 21001010956/09.05.2011 г., издаден от главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в частта, потвърдена с решение № 1432/24.08.2011 г. на директора на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите в частта по ЗДДС за периода м.04,2008 г., като е отменил същия в оспорената му част досежно доначислен ДДС в размер на 11711,91 лв и съответните лихви.

Към настоящето производство/като продължение на това по адм.дело №8396/2011/ 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 – С., 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 като се изтъкват доводи по ЗКПО, че незаконосъобразно органът по приходите е приел, че финансовият резултат на дружеството за 2007 год следва да бъде увеличен в следствие на разминаване между оборотната ведомост и ГФО за 2007 год, като в тази насока сочи заключението на назначената в рамките на настоящето производство ССЕ. Досежно увеличението на финансовия резултат за 2008 год със сумата в размер на 58559,57 лв поради наличието на отклонение от данъчно облагане твърди, че подобно отклонение липсва и констатациите в РА не съответстват на Наредба № Н-9/14,08,2006 год на МФ за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени. По отношение на допълнителните задължения по ЗДДФЛ и тези по ДОО, ЗЗПО, фонд ГВРС и здравно осигуряване за 2007 и 2008 год, жалбоподателят твърди незаконосъобразност на оспорения РА и РА за поправка поради извършено плащане на същите преди издаването на ревизионния акт.

В хода на съдебното производство жалбоподателят редовно призован се представлява от процесуалния си представител адв. Н., 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, включително и за новото разглеждане на делото съгласно правилото на чл.226 ал.2 от АПК.

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОДОП" – гр. С. 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 съображенията изложени в решението на директора на Д"О." и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Доколкото настоящето производство по делото е повторно по смисъла на чл.222 ал.2 от АПК, то и настоящият състав не намира за нужно да описва повторно всички онези

правни и фактически дейности,извършени от органите по приходите по повод на издаването на РА и РА за поправка. За пълнота следва да се отбележи,че процедурата по възлагането на ревизия,извършването ѝ,съставянето на РД и РА са осъществени от компетентен орган и в установените от ДОПК срокове.

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

В срока по чл. 156, ал.5 от ДОПК е депозирана 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 намалени 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.

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 „Бизнес Парк С.“ ЕООД. Помещенията са наети, съгласно Договор за наем от 01.10.2004 г. между „Бизнес Парк С.“ ЕООД, в качеството на наемодател и „Сав Ф. С.“ О., 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 „О. Кофи Б.“ АД купува 100 % от дяловете на „Сав Ф. С.“ О.. 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 „О. Кофи Б.“ АД. Представено е свидетелство за регистрация на ЕКАФП от 26.03.2007 г. на „О. Кофи Б.“ АД.

Представено е и тристранно споразумение от 25.04.2008 г. между „Бизнес Парк С.“ ЕООД в качеството на наемодател, „Сав Ф.“ ЕООД, в качеството на наемател и „О. Кофи Б.“ АД, 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 „Бизнес Парк С.“ ЕООД 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 „О. Кофи Б.“ АД, 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.

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 /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО.

С ГДД 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 ГДД 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 ГДД 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 ГДД 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 „Сав Ф. С.” О. в У. Б. от 14.01.2008 г. и три броя Преводно нареждане/Вноски 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 С., 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 С., 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 С., е преведена сумата 13,49 лв. с основание „фонд ГВРС”/01.12./31.12.2007 г.

В хода на съдебното производство въз основа на указанията на ВАС по реда на чл.222 ал.2 т2 от АПК бе назначена ССЕ.Заключението на същата ,изготвено от вещото лице В. Т. е прието без да е оспорено от страните в с.з. на 08,10,2013год.Съгласно същото се установява,че в ГДД за 2007г в посока на увеличение е преобразуван финансовия резултат със сумата от 26305,19лв,която сума се равнява на посочените счетоводни разходи за амортизация/26хил лв/,посочени на ред 3 в ОПР за 2007г/л.258 гръб/.Данните за преобразуване на финансовия резултат в посока на намаление в ГДД за 2007г е посочен в размер на 26305,19лв,но той може да се провери само от данъчния амортизационен план и няма връзка с ОПР.Посочената в ГДД счетоводна загуба в размер на 22686,41лв се равнява на счетоводна

загуба 23хил.лв ,посочена на ред В „Загуба от обичайната дейност” в ОПР.Въз основа на тези фактически констатации експертът заявява,че между декларираните данни в ГДД и ОПР за 2007год на Сав Ф. сървисис ЕООД има съответствие и няма разминаване в посочените данни.Съдът кредитира заключението на експерта като компетентно изготвено и неоспорено от страните.

В рамките на предходното производство е допусната, изслушана и приета без оспорване ССЕ и допълнителна такава,като в табличен вид е направена съпоставка между данните от оборотната ведомост и тези по ГФО за 2007 г. на “Сав Ф. С.” ЕООД. По спорните въпроси вещото лице е отговорило, че в счетоводството на жалбоподателя фактурите, издадени от “Интермедия” ЕООД, “Л. С.” ЕООД и “Търговска къща – Е.” ЕООД, 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 първични счетоводни 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.

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 „О.“,понастоящем „ОДОП“, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА в разглежданата ѝ част.В останалата ѝ част е разрешена в производството пред АССГ и ВАС при първоначалното гледане на делото.

На първо място по отношение на онази част от ревизионен акт № 21001010956/09.05.2011 г., издаден от главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в частта, потвърдена с решение № 1432/24.08.2011 г. на директора на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите ,касаеща частта по ЗКПО за 2007 г., с 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.Поради некоректното сравнение на назначената в първоинстанционното производство ССЕ между ОПР и оборотна ведомост,по указание на ВАС в настоящето производство бе назначена допълнителна ССЕ.Според същата се установява,че в ГДД за 2007г в посока на увеличение е преобразуван финансовия резултат със сумата от 26305,19лв,която сума се равнява на посочените счетоводни разходи за амортизация/26хил лв/,посочени на ред 3 в ОПР за 2007г/л.258 гръб/.Данните за преобразуване на финансовия резултат в посока на намаление в ГДД за 2007г е посочен в размер на 26305,19лв,но той може да се провери само от данъчния амортизационен план и няма връзка с ОПР.Посочената в ГДД счетоводна загуба в размер на 22686,41лв се равнява на счетоводна загуба 23хил.лв ,посочена на ред В „Загуба от обичайната дейност” в ОПР.Въз основа на тези фактически констатации експертът заявява,че между декларираните данни в ГДД и ОПР за 2007год на Сав Ф. сървисис ЕООД има съответствие и няма разминаване в посочените данни.С оглед на изложеното оспореният Ревизионен акт се явява незаконосъобразен в частта по ЗКПО за 2007 г., с 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,поради което и следва да се отмени.

Досежно определените задълженията за ДОО, ДЗПО, фонд „ГВРС” и здравно осигуряване за 2007 г. и 2008 г., съдържащи се в таблицата на ревизионен акт за поправка № 156551/06.10.2011 г., издаден от орган по приходите на ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 2339/22.12.2011 г. на директора на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите.

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 „Сав Ф. С.“ ЕООД в У. Б. от 14.01.2008 г. и три броя Преводно нареждане /Вноски 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 С., 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 С., 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 С., е преведена сумата 13,49 лв. с основание „фонд ГВРС"/01.12./31.12.2007 г. Липсва също така и спор между страните, а и рамките на първоинстанционното производство в с.з. на 22,11,2011год са представени платежни нареждания за платените задължения по ЗДДФЛ за 2007 и 2008, както и фондовете на ДОО, ДЗПО, фонд ГВРС.

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. ,доколкото макар и установителен в една своя част, ревизионният акт и този за поправката му след издаването си се превръщат в изпълнително основание и подлежат на изпълнение, поради което и доводите за наличие на обща данъчно осигурителна сметка и възможни прихващания с плащанията извършени в нея от страна на жалбоподателя не намират опора в приложените писмени доказателства-а именно, че дължимите вноски за осигуровки и задължителни фондове и данък върху доходите на физическите лица са извършени своевременно, поради което и включването им в ревизионния акт и този за поправката му е незаконосъобразно и в тази му част същият следва да се отмени.

На последно място съдът следва да разгледа онази част от жалбата на Сав Ф. С. ЕООД против оспорения ревизионен акт в частта

на ЗКПО за 2008год относно извършеното увеличение на финансовия резултат по реда на чл.15 и чл.16 от ЗКПО със сумата от 58559,57лева.Въпросната сума касае подобрения в нает актив. За целите на облагането по ЗДДС, легално определение на понятието „подобрение” 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 подобрение 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. В тази връзка следва да се отбележи също така и че с решението си ВАС № 648/14,05,2013год по адм. дело № 12278/2012 е отменил оспорения ревизионен акт в частта относно доначисляването на ДДС за данъчен период м.04,2008г в размер на 11711,91лв върху сумата за извършените подобрения в размер на 58559,57лв,тъй като фактическото връщане на наетия актив заедно с подобренията не представлява данъчно събитие /чл.25 ал.3 т.6 във вр.чл.9 ал.4 т.2 от ЗДДС/ и възмездна доставка на услуга,за която се дължи ДДС.Съгласно Счетоводен Стандарт-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 “Сав Ф. С.” ЕООД в качеството на наемател, “Бизнес Парк С.” ЕООД – наемодател и “О. Кофи Б.” АД – встъпващ в правата на наемател, начислените амортизации за 2008 г. е следвало да бъдат отчислени.

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 „О. Кофи Б.“ АД встъпва в наемното правоотношение на „Сав Ф. С.“ О. като заместваща страна по договора за наем с „Бизнес Парк С.“ ЕООД, 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. „Сав Ф. С.“ ЕООД престава да е страна и по договора за наем с „Бизнес Парк С.“ ЕООД.

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 за наем ревизираното лице не е отписало стойността на подобрението /58 559,57 лв./, заведено като ДНА в с/ка 219 /Други Н./. Така извършеното 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].

Ето защо и като е увеличил по реда на чл.15 и чл.16 от ЗКПО финансовия резултат за 2008год със сумата от 58559,57лв поради наличието на отклонение от пазарните условия органът по приходите не е допуснал нарушение на закона.Това е така,независимо ,че не е установено по реда на Наредба № Н-9/14,08,2006год на МФ-доколкото същата касае начини за прилагане на методите за определяне на пазарните цени,а в случая между три принципно несвързани лица по смисъла на закона чрез едно позволено от закона правно действие-заместване в дълг се е постигнал резултат,който значително се отклонява от пазарните условия- след прекратяването на договора за наем ревизираното лице не е отписало стойността на подобрението /58 559,57 лв./, заведено като ДНА в с/ка 219 /Други Н./. Така извършеното 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].Ето защо и в тази ѝ част жалбата като неоснователна ще следва да се отхвърли

В частта за присъдените разноски ВАС е върнал делото за ново произнасяне при съобразяване с правилото на чл.226 ал.3 от АПК.Така в зависимост от уважената част на оспорването/11711,91лв+34243,48лв +1292,55лв/ и представения списък с разноски /1480,12лв/ и като съобрази отхвърлената част на оспорването-58559,57лв +555,94лв +8783,94лв +9747,73лв / ще следва да се определи по съразмерност както следва-за жалбоподателя-559,93лв ,за ответника -2002,94лв
Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 13-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. А. ревизионен акт (РА) № 21001010956 от 09.05.2011 г., издаден от М. Ц. П. на длъжност “главен инспектор по приходите” в ТД на НАП – С. 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, както и в частта на установени задължения за осигурителни вноски за фондовете на ДОО, ДЗПО, фонд ГВРС за 2007 г., съдържащи се в таблицата на ревизионен акт за поправка № 156551/06,10,2011год, като **ОТХВЪРЛЯ** жалбата в останалата ѝ част досежно частта на ЗКПО за 2008год относно извършеното увеличение на финансовия резултат по реда на чл.15 и чл.16 от ЗКПО със сумата от 58559,57лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. А. сумата от 559,93лева разноски за производството.

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 данъчно осигурителна практика” – [населено място] сумата в размер на 2002,94лв 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: