

РЕШЕНИЕ

№ 7972

гр. София, 20.12.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 19.10.2017 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **1754** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма] / в несъстоятелност/ с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място] ,район „В.“ ул.“197“ №13 вх.Д ет.5 ап.15Б ,представявано от синдика Х. С. чрез адв. Д. Г. против РА №Р-22221715001202-091-001/01.12.2016 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията,изменен с Решение № 123/25.01.2017г на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението „ при ЦУ на НАП С. ,в частта с която определения за дан.период м.11.2014г ДДС за внасяне в размер на 6 528 482,62 лв. и определен на ДДС за внасяне в размер на в размер на 3535806.30лв,ведно със съотв.лихви.

Претендира нищожност на оспорения РА ,тъй като бил издаден от дл.лице , което е на ръководна ,а не на експертна длъжност , каквото било изискването на чл. 118 ал.2 от ДОПК във вр. с чл.7 ал.1 т.4 от Закона за НАП. В алтернатива се иска отмяна поради материална и процесуална незаконосъобразност ,в резултат на което е направен грешния извод за дължимост на 3535806.30лв. Конкретизира се ,че неправилно била завишена стойността на с/ка 303 „Продукция“ с 1020120.69лв респ. неправомерно била завишена стойността на балансовите активи,представляващи дан.основа съгл.чл-27 ал.5 от ЗДДС ,без да са съобразени дневниците за покупки на [фирма] / в несъстоятелност/.

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от синдика С. и адв. Г. ,които

изцяло се позовават на заключението на в.л по назначената по делото СИЕ и молят за нейното съобразяване. Излагат подробно писмено становище.

Ответника чрез проц.представител оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена ,като аргументи за това искане е изложил в писмени бележки.

След като разгледа оплакванията, изложени в жалбата, доказателствата по делото, заключението на вещото лице по назначената по делото СИЕ , становищата на страните и в рамките на задължителната проверка по чл. 160 от ДОПК, Административният съд приема за установено от следното:

Предмет на оспорване е РА №Р-22221715001202-091-001/01.12.2016 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията , с който за периода от 01.11.2014 г. до 05.11.2014 г. на основание чл. 111, ал. 1, във връзка с чл. 27, ал. 5 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ на [фирма] / в несъстоятелност/ е начислен данък в размер на 6 528 482,62 лв., ведно със съответните лихви в размер на 1 303 202,75 лв.,издаден с оглед възложена ревизия със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221715001202-020-001/25.02.2015 г., връчена на 17.04.2016 г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С.. Периода на установяване и определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ ,съгласно последната е от 01.09.2013 г. до 05.11.2014 г. Ревизионното производство е било спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК със Заповед №Р-22221715001202-023-001/04.05.2015 г. и възобновено със Заповед №Р-22221715001202-143-001/10.06.2016 г., издадени от органа, възложил ревизията.В срока по чл. 117 ал.1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад №Р-22221715001202-092-001/23.08.2016 г.

С Решение № 123/25.01.2017г на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението „ при ЦУ на НАП С. ,в частта с която определения за дан.период м.11.2014г ДДС за внасяне в размер на 6 528 482,62 лв. се изменя на ДДС за внасяне в размер на 3535806.30лв,ведно със съотв.лихви.

Съдът намира аргументите на жалбоподателя за нищожност на оспорения РА за неоснователни, съобразявайки Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на О. на ВАС. Съобразно даденото в същото тълкуване, ревизионен акт, който при приложимата след 1.01.2013 г. редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК е издаден с участието на орган по приходите, извън кръга на лицата по чл. 118, ал. 2 ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП, не е нищожен.

Не се спори от страните в процеса ,че [фирма] е deregистриран на основание чл. 106, ал. 2, т. 1, б. „а“ във връзка с чл. 107, т. 4, б. „а“ от ЗДДС с Акт за deregистрация №22099150000031/06.01.2015 г. с дата на deregистрация 05.11.2014 г., както и че с Решение №1709 от 05.11.2014 г. на СГС на основание чл. 630, ал. 2 от Търговския закон е обявено в несъстоятелност и е постановено прекратяване на дейността на предприятието на длъжника. Наложени са общ запор и възбрана върху имуществото на длъжника, прекратени са правомощията на органите на управление и дружеството е лишено от правото да управлява и да се разпорежда с имуществото, включено в масата на несъстоятелността.

По тази съображения ревизиращите са преценили, че на основание чл. 111, ал. 1 от ЗДДС задълженото лице е следвало да начисли към датата на deregистрация данък върху всички налични стоки и услуги, за които изцяло или частично е ползвало

данъчен кредит и които са активи по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./ или активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. От жалбоподателя в хода на ревизионното производство е представена оборотна ведомост с натрупване към 31.10.2014 г., от която са видни активите, с които разполага дружеството, респективно натрупаните разходи за амортизация са заведени следните активи: машини - строителна техника с балансова стойност 13 800,00 лв.; стопански инвентар с балансова стойност 1 447,43 лв., други Д. с балансова стойност 1 185,62 лв. и продукция на стойност 32 625 980,09 лв. Въз основа на тези данни издателите на ревизионния акт са определили данъчна основа по реда на чл. 27, ал. 5, във връзка с чл. 111, ал. 1 от ЗДДС в размер на 32 642 413,14 лв. и са начислили ДДС в размер на 6 528 482,62 лв. В резултат на това вместо декларирания от задълженото лице резултат за периода – данък за възстановяване в размер на 1 859,83 лв. е установен резултат – данък за внасяне в размер на 6 526 622,79 лв.

При административното обжалване по реда на чл.152 от ДОПК, горестоящият адм.орган – Директор Дирекция „ОДОП“ е приел, че към 31.12.2013 г. стойността на незавършеното производство е 17 137 000,00 лв. и няма данни през 2014 г. дружеството да е извършило строителство за над 14 милиона лева. От дневниците за покупки за периодите от м. 01.2014 г. до м. 10.2014 г. било видно, че задълженото лице е получило фактури за доставки, по които е упражнило право на данъчен кредит общо в размер на 6 818,39 лв., поради което Директора на Дирекция „ОДОП“ С. приема за необосновано и недоказано твърдението на ревизиращите, че стойността на готовата продукция, представляваща данъчна основа по чл. 27, ал. 5 от ЗДДС за начисляване на данъка по чл. 111 от същия закон, към м. 11.2014 г. /месеца на deregистрация по ЗДДС/, възлиза на 32 642 413,14 лв. Разходите за лихви по заеми, касаещи придобиване, строеж или производство на актив, следва се капитализират в стойността на актива и се включат в себестойността на готовата продукция за целите на определяне на данъчната основа по чл. 27, ал. 5 от ЗДДС, освен ако дружеството е било задължено по силата на М. 23 „Разходи по заеми“, за което няма данни в настоящия казус. Посочва се от решаващия дан.орган, че дори да съществуваше такова задължение не са събрани никакви доказателства, че във връзка с разходите за лихви по получените заеми, жалбоподателят е упражнил право на приспадане данъчен кредит. Т.е. не е налице условието по чл. 111, ал. 1 от ЗДДС лицето да е ползвало право на приспадане на данъчен кредит. По тези съображения не можело да се приеме, че отчетените лихви по заеми в размер на 7 336 449,03 лв. следва да участват при определяне на данъчната основа по чл. 27, ал. 5, във връзка с чл. 111, ал. 1 от ЗДДС. Поради липса на доказателства за получени облагаеми доставки на стоки или услуги е прието при адм.обжалване, че неправилно са осчетоводените неустойки в размер на 3 895 027,63 лв. и задатък в размер на 788 801,88 лв., които са свързани с парични задължения /плащания/. Увеличението на стойността на готовата продукция със сумата от 1 896 171,09 лв., свързана със счетоводното приключване на сметка 499 Други кредитори и включване на задълженията, отчетени по цитираната сметка, в разходите за бъдещи периоди /по сметка 613/, съответно себестойността на продукцията /по сметка 303/, също се явява документално необосновано. Ревизиращите не са събрали доказателства, че така извършените счетоводни операции са свързани с придобиването на активи, налични към датата на deregистрация, за които да е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. Основателна била жалбата и по отношение на извършеното увеличение на разходите за бъдещи

периоди по сметка 613 със сумата от общо 217 940,97 лв., във връзка с липса на парични средства в лева и валута по сметки 501 Каса в лева и 502 Каса във валута, с които впоследствие е увеличена стойността на продукцията по сметка 303 и по отношение на стойността на земята в размер на 819 691,90 лв., независимо че е включена в себестойността на продукцията, не следва да се включва при определяне на данъчната основа по реда на чл. 27, ал. 5, във връзка с чл. 111, ал. 1 от ЗДДС, доколкото липсват доказателства, че при придобиването ѝ е било упражнено право на приспадане на данъчен кредит. В резултата на изложеното Директора на Дирекция „ОДОП“ С. е изменил Ревизионен акт №Р-22221715001202-091-001/01.12.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.-град, като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 11.2014 г. – данък за внасяне в размер на 6 528 482,62 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 3 535 806,30 лв., ведно със съответните лихви.

Настоящият съдебен състав намира установеното /изменено/ задължение по ЗДДС за неправилно определено по размер ,но не и по основание ,което обуславя частична основателност на жалбата на [фирма] /в несъстоятелност/.

Съгласно чл.111 от ЗДДС „ Към датата на deregистрацията се смята, че лицето извършва доставка по смисъла на закона на всички налични стоки и услуги, за които изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е ползвало данъчен кредит и които са: 1. активи по смисъла на Закона за счетоводството, или

2. активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, различни от тези по т. 1.

Съгласно чл.27,ал.5 (Нова - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 01.01.2014 г.) Данъчната основа на доставка на стоки и/или услуги по чл. 111, определена към началото на месеца, в който е прекратена регистрацията на лицето, е данъчната основа при придобиването или себестойността на стоката, а в случаите на внос - на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за придобиване на услугата, намалена с разходи за изхабяване предвид обичайния икономически живот на стоката или услугата. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена. Промяната в чл.27 ЗДДС, считано от 2014г. е свързана с определяне на данъчната основа на доставки и/ или услуги по чл.111 (доставка във връзка с deregистрация и определяне на задълженията за последния данъчен период). С отменената т.2 на ал.3, чл.27 и новосъздадената ал.5 се определя, че данъчната основа на доставка на стоки и/или услуги по чл. 111, определена към началото на месеца, в който е прекратена регистрацията на лицето, е данъчната основа при придобиването или себестойността на стоката, а в случаите на внос – на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за придобиване на услугата, намалена с разходи за изхабяване предвид обичайния икономически живот на стоката или услугата. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена.

Следователно предпоставките за приложимостта на цитираната разпоредба са лицето да е deregистрирано по ЗДДС ; да притежава активи по смисъла на ЗСч и да е ползвало данъчен кредит за придобиването им изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност.От наличните по делото доказателства се установява наличието на първата и втората предпоставка . За установяване на третата предпоставка е назначена СИЕ, чието

заключение съдът намира за компетентно , обосновано и безпристрастно. Същото не е оспорено от страните и е прието от съда като доказателство по делото .

Съгласно същото вещото е приело ,че дружеството жалбоподател осъществява основната си икономическа дейност – строителство по стопански начин и в този случай следва да прилага СС 2 „Отчитане на стоково – материални запаси” за формиране на себестойността на готовата си продукция. В табличен вид / Приложение 1/ вещото лице е направило своите изчисления, посочено е за кои разходи не са налице основания да бъдат включени в себестойността на готовата продукция ,причината , поради която не са включени и т.н ,като е достигнало до извода ,че същите / наличните активи, придобити от дружеството преди регистрацията му по ЗДДС, които същото е щяло да използва като регистрирано лице в размер на 976 030,90лв./ не могат да формират дан.основа по чл.27 ал.5 от ЗДДС ,тъй като това е стойността на придобитите активи преди регистрацията по ЗДДС на жалбоподателя т.е когато дружеството не е било започнало строителните работи и очевидно няма как тези активи да представляват себестойност по строителството, съответно данъчната основа на себестойността следва да бъде преизчислена 15 899 543,46лв. - 976 030,90лв. = 14 923 512,56лв.(тази сума представлява размера на данъчната основа по реда на чл. 27 ал. 5 от ЗДДС) и ДДС върху тази сума е в размер на 2984702.51лв. Или предвид, вида и характера на разходите и ако същите не са били свързани с производството на съответната продукция, ако са административни, финансови и извънредни разходи същите разходи, съобразно СС 2, както е посочено в експертизата би следвало да се отнесат като текущи разходи в периода, в който са направени и съответно същите не се включват в себестойността на продукцията.

Изложеното от вещото лице-експерт в констативно – съобразителната част от заключението , позовавайки се на всички налични първични документи, които се намират в канцеларията на синдика – на място и преди всичко записванията в Днениците за покупки за периода от 08.11.2007г , предоставени от НАП на база издаденото от АССГ съдебно удостоверение, опровергават твърденията на ответника ,че липсват доказателства какви са тези разходи , които са отчетени неправомерно в себестойността на продукцията , кога е извършено увеличението , защо не е следвало да бъдат включени в себестойността на продукцията т.е на тези въпроси вещото лице е дало отговор. В този аспект неоснователно се явява и твърдението на ответника за нередовно водено счетоводство ,тълкувано в полза на неизправната страна ,тъй като очевидно органа по приходите не е проявил нужната процесуална активност да събере годни доказателства установяващи правомерно дан.основа респ.задължението за ДДС по чл.111 от ЗДДС ,а се е наложило това да се извърши от нещо лице в хода на съдебно обжалване на РА.

За пълнота следва да се отбележи ,че изначално в РА е била определена неправилно дан.основа по чл.27 ал.5 от ЗДДС : Съгласно одиторско становище на експерт – счетоводител В. К.,приложено на л.59 до лист 68 от делото е видно ,че за периода 2007г. до 2013г. включително разходите по строителството са обявявани в Балансите на годишните финансови отчети за съответните години в раздел „Незавършена производство. През 2014г. са прехвърлени в раздел „Продукция“. През 2012 и 2013 години са отчитани по сметка 613 Разходи за бъдещи периоди. По същество това е незавършена производство, а не разходи които се отнасят за следващ отчетен период. През 2014г. натрупаните разходи за незавършено производство се отнасят в сметка 303 Готова продукция, без да е налице основание за това, тоест разрешение за

ползване. Сметка 303 Готова Продукция към 31.12.2014г. е със салдо в размер на 32 626 хил.лева. За целта салдото от сметка 613 Разходи за бъдещи периоди, която е използвана за акумулиране на разходите по строителство е прехвърлено в сметка 303 Готова продукция без да има Акт за въвеждане в експлоатация на сградите. В себестойността на продукцията / с/ка 303 в случая/ са отчетени лихви, неустойки и задатък в двоен размер общо в размер на 12 020 хил.лв. Не са отчетени в текущи разходи /респ.загуба/ лихви в размер на 7 336 хил.лв. и неустойки в размер на 3 895 хил.лв., задатък в двоен размер 789 хил.лв., общо за 12 020 хил.лв. Те са отчетени в себестойността на сметка 303 Продукция и в пасива в увеличение на задълженията към свързани лица по сметка 1512, сметка 1522, сметка 499 и сметка 4991. С това е неправомерно увеличена балансовата стойност на активите, респективно данъчната основа за дължим ДДС в случая при дерегистрация на дружеството.

Всички тези констатации на одитора са били съобразени от решаващия орган по чл.152 от ДОПК, поради което последния е изменил оспорения РА №Р-22221715001202-091-001/01.12.2016 г

Предвид изложеното по-горе съдът намира жалбата на В. Р. 2000“О. / в несъстоятелност/ против РА №Р-22221715001202-091-001/01.12.2016 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. –Град,изменен с Решение № 123/25.01.2017г на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението „ при ЦУ на НАП С. за частично основателна, а именно в частта с която е определен за дан.период м.11.2014г ДДС за внасяне в размер над 2984702.51лв, а в останалата част същата е неоснователна.

Предвид този изход от процеса разниските между страните следва да останат така както са ги сторили, съобразявайки по съразмерност и компенсация отменената и оставена в сила част от оспорения РА.

Водим от горното съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] / в несъстоятелност/ с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място] ,район „В.“ ул.“197“ №13 вх.Д ет.5 ап.15Б, представлявано от синдика Х. С. чрез адв. Д. Г., РА № Р-22221715001202-091-001/01.12.2016 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията,изменен с Решение № 123/25.01.2017г на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението „ при ЦУ на НАП С. ,в частта с която е определен за дан.период м.11.2014г ДДС за внасяне в размер над 2984702.51лв,ведно със съотв.лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] / в несъстоятелност/ с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място] ,район „В.“ ул.“197“ №13 вх.Д ет.5 ап.15Б, представлявано от синдика Х. С. чрез адв. Д. Г., против РА №Р-22221715001202-091-001/01.12.2016 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията,изменен с Решение № 123/25.01.2017г на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението „ при ЦУ на НАП С. в останалата част.

Решението подлежи на обжалване в 14 дневен срок от съобщението на страните пред ВАС.

СЪДИЯ: