

# РЕШЕНИЕ

№ 3240

гр. София, 01.07.2011 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 02.06.2011 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова**

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Христозова, като разгледа дело номер **1122** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 от ДОПК .

„Б. Р.”, ЕИК \*, представлявано от Д – изпълнителен директор, оспорва ревизионен акт № \*/ 06.07.2009 г., издаден от Н, главен инспектор по приходите при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” – С., потвърден с решение № 1470/ 23.10.2009 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на Н.: 1. в частта, в която е доначислен ДДС за данъчен период юли 2005 г. на основание чл. 29, ал. 5 от ЗДДС /отм./ в размер на 653 821,69 лв; 2. е начислен ДДС след корекция на ползван данъчен кредит по реда на чл. 82 от ЗДДС /отм./ съответно по реда на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС общо в размер на 174 668,64 лв за данъчни периоди юли, август, ноември и декември 2005 г.; март, април, май, юни, юли, август, септември, октомври, ноември и декември 2006 г.; януари, февруари, март, май, юни, юли, август, септември, октомври, ноември и декември 2007 година; януари, февруари, март, април, май, юни и юли 2008 година, в резултат на което незаконосъобразно са коригирани резултатите от съответните данъчни периоди по ЗДДС /отм./ и ЗДДС, като са определени данъчни задължения – ДДС за внасяне в размер на 828 425,59 лв и лихви, възлизащи на 396 558,58 лв; в частта с която е увеличен финансовият резултат по ЗКПО /отм./ на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО /отм./ във връзка с глава първа, раздел IV – чл. 14, ал. 1 и 2 и чл. 15, ал. 2 от ЗКПО със сумата 18 356 909,60 лв, в резултат на което незаконосъобразно е намалена загубата за приспадане за 2005 година с 18 356 909,60 лв, като остатъкът от общата загуба за 2007 година е определен на 713 235,46 лв; в частта относно неначисляване и невъзстановяване на лихви върху надвнесени от

дружеството и подлежащи на възстановяване главници в размер на 898 722,40 лв от надвнесени за 2004 г. суми /колона 11, ред 58 от таблица 1 на раздел I от установителната част на РА/ и в размер на 35 863 лв от надвнесени авансови вноски за първо тримесечие на 2005 г. – колона 11, ред 59 от РА, като се поддържа, че в резултат на всичко изложено незаконосъобразно се явява извършеното прихващане и определяне като краен резултат на подлежащи на внасяне задължения за лихви.

Оплакванията за материална незаконосъобразност на ревизионния акт са развити в следните насоки: По отношение на дружеството са налице влезли в сила АПВ, с които е възстановен ДДС по подадени справки – декларации за съответните периоди, предмет на ревизията, с което се инвокира искане за прогласяване нищожност на акта за данъчните периоди декември 2005, март 2006, април 2006, май 2006, юни 2006, юли 2006, юли 2006, август 2006, октомври 2006, ноември 2006 декември 2006, юни 2007, юли 2007 август 2007.

По отношение на фактура № \*/ 21.07.2005 г., по която е доначислен ДДС в размер на 650 707,67 лв на основание чл. 29, ал. 5 от ЗДДС /отм./ се излага, че органът по приходите е приложил алинея 6 от чл. 29 без да се мотивира. Вместо да извърши съпоставка между цената на придобиване /за която е приложима легалната дефиниция по § 1, т. 8 от ЗСч, органът, след като е приел, че определените по сделката продажни цени са по – ниски от балансовите стойности на активите, е възложил извършване на експертиза за определяне пазарната стойност на активите към датата на продажбата на основната част от тях. Впоследствие е доначислил ДДС за тези активи, за които дружеството е определило по – ниски данъчни основи за начисляване на ДДС при продажбата от определените по експертизата пазарни стойности на активите, като не е коригирал начисления от жалбоподателя ДДС в случаите когато дружеството е определило по – висока данъчна основа от органа по приходите. Дори да се приеме, че е било допустимо начисляването на ДДС да се извърши не върху цените на придобиване на съответните активи, а върху пазарната им цена, то в нарушение на чл. 29, ал. 6 ЗДДС /отм./ органът е приел, че пазарната цена е определената от назначения оценител такава по метода на ликвидационната стойност. Изцяло е игнориран фактът, че чл. 29, ал. 6 от ЗДДС не дава възможност за прилагане на изброените в чл. 20, т. 5, буква „а” – „г” методи, а изрично ограничава до методите по букви „а” и „б”.

Независимо от довода за нищожност, евентуално – материална незаконосъобразност на РА за периодите, за които има влезли в сила АПВ, начисляването на ДДС по реда на чл. 82, ал. 1 и 2 от ЗДДС /отм./ съотв. чл. 79, ал. 3 от ЗДДС според жалбоподателя противоречи на закона. Без да оспорва, че корекцията се основава на изготвени в рамките на дружеството справки за счетоводните записвания по см. 609, подателят на жалбата изтъква, че не е конкретизирано кои видове материални запаси и за какво количество от тях органът е доначислил ДДС. Липсват и мотиви как са изследвани количествата на произведените и бракуваните изделия, не са съпоставени разходните нормативи на дружеството, не е доказано количествено нарушаване на чл. 82 от ЗДДС. Посочено е в оспорването, че нито в чл. 15 от ЗКПО нито в друг текст на този закон се съдържа текст, който да разширява обхвата на въведената регулация по отношение на всички сделки между всички лица, независимо дали са сключени с цел отклоняване от данъчно облагане. Разширяването на приложното поле на чл. 15, ал. 3 от ЗКПО по презумпция, извън обхвата на чл. 15, ал. 2, която се прилага в случаите по чл. 13 и 14, е без законово основание и представлява разширително тълкуване на данъчна норма.

Жалбата съдържа и оплаквания срещу невъзстановяване на лихви върху надвнесени

суми по ГДД 2007 г. - 898 722,40 лв от надвнесени суми през 2004 г. и 35 863 от надвнесени суми за 2005 г. в 30 дневен срок от депозирането ѝ. Освен това противоречащите на материалния закон изменения на данъчните задължения на дружеството с РА са довели до неначисляване и невъзстановяване на дължимите на „Б. Р.” законни лихви от датата, на която е следвало да бъдат възстановени надвнесените от дружеството и декларирани за възстановяване суми, а като краен резултат е извършено и незаконосъобразно прихващане между определените с РА задължения и надвнесени данъци по ЗКПО /отм./ и ДДС за възстановяване.

Искането до съда е за прогласяване нищожността на РА за данъчни периоди м. декември 2005 г., март 2006 г., април 2006 г., май 2006 г., юни 2006г., юли 2006г., август 2006 г., октомври 2006 г., ноември 2006 г., декември 2006г., юни 2007 г., юли 2007 г. и август 2007 г.. Алтернативно, ако съдът приеме, че актът е валидно издаден за визираните данъчни периоди, искането е за отмяната му, както и за отмяна в останалата обжалвана част.

Претендират се разноси.

Ответникът – Директорът на Дирекция “ОУИ” при ЦУ на Н., чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата и претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. В писмени бележки по съществото на спора се позовава на мотивите в решение № 1470/ 23.10.2009 г. - че към момента на сключване на рамковия договор от 15.04.2005 г. между жалбоподателя и „Б” за продажба на активи, свързани с производство на ветеринарни активни фармацевтични съставки и ветеринарномедицински продукти няма данни страните да са определили пазарната цена на продаваните активи. Представената в рамките на ревизията експертна оценка за определяне на пазарната цена според ответника има за цел да разпредели по конкретни активи посочената в рамковия договор обща продажна цена. Изложени са възражения, че заключението на СОЕ не следва да бъде ценено поради необосноваността си.

Представителят на прокуратурата предлага оспорването да бъде отхвърлено.

От фактическа страна се установява:

Със ЗВР № 800282/ 15.09.2008 г., връчена на пълномощник на дружеството на 15.09.2008 г. е възложено извършване на ревизия на „Б. Р.” с обхват задължения за корпоративен данък и данъци по ЗКПО за период 01.01.2004 г. – 31.12.2007 г., данък върху доходите на физическите лица и данъци по ЗОДФЛ за същите периоди, както и по ЗДДС за периода 01.02.2004 г. – 31.07.2008 г. Определен е срок за приключване 15.12.2008 г. Възлагането на експертиза наложило продължаване на срока на производството, което е сторено със ЗВР № 800409/ 15.12.2008 г., съобщена на представляващия „Б. Р.”. Двете ЗВР са издадени от П Б, началник отдел „ДОК” в ТД „ГДО” – гр. С.. Въз основа на мотивирано искане от 07.01.2009 г. на директора на ТД на Н. „ГДО” изпълнителният директор на Н. издал заповед № ЦУ 3/ 12.01.2009 г., с която е разрешено срокът за извършване на ревизията да бъде продължен до 15.04.2009 г., във връзка с което възложилият я орган издал ЗВР № 900012/ 15.01.2009 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № ЦУ 3/ 29.04.2009 г., връчен на представител на дружеството на 08.05.2009 г. След продължаване на срока за това от страна на „Б. Р.” са подадени подробни възражения срещу констатациите му.

Ревизионният акт е издаден на 06.07.2009 г., а на 09.07.2009 г. главният счетоводител на дружеството потвърдил получаването му по електронен път – чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

През данъчен период м. юли 2005 г. е извършена продажба от жалбоподателя на „Б” – П на разнородни активи, свързани с производството на ветеринарни активни

фармацевтични съставки и ветеринарно – медицински продукти. Страните обективизирали продажбеното правоотношение по следния начин: Сключен е предварителен договор на 15.04.2005 г. и анекс № 2 към него с уговорена цена в размер на 2 250 000 щ. долара. С нотариални актове № 18/ 22.07.2005 г.; № 19/ 22.07.2005 г.; № 20/ 22.07.2005 г. и № 21/ 22.07.2005 г. са сключени договори за продажба на сгради, цехове, производствени халета и други помощни постройки, застроени върху частта от недвижим имот, продаден на купувача по сделката, както и някои недвижими имоти, попадащи извън границата на частта на недвижимия имот на купувача; Сключени са и следните договори: за покупко – продажба от 22.07.2005 г. с приложение № 1 – опис на досиета на активни фармацевтични съставки и готови ветеринарни форми, правата върху които се прехвърлят; договор от 22.07.2005 г. за продажба на лабораторно оборудване с опис към него; договор от 22.07.2005 г. за продажба на ДМА – приложения № 1 и 2; 2 бр договори от същата дата за покупко – продажба на МПС; договор от 22.07.2005г. за продажба на права върху изобретенията и издадените за тях патенти и приложение № 1; договор за продажба на права върху технологични щамове, регистрирани в Националната банка за промишлени микроорганизми и клетъчни култури – приложение 1; договор от 22.07.2005 г. за продажба на търговски марки и права върху тях и опис № 1; договор от същата дата за продажба на суровини, материали, незавършено производство и готова продукция.

Издадена е фактура № \*/ 21.07.2005 г. с опис – приложение към нея. От страна на жалбоподателя е определена пазарна стойност на продадените активи в размер на 2 250 000,16 щ. долара към 30.06.2005 г. въз основа на експертна оценка, изготвена от лицензиращия оценител „И” ООД, наименована като разпределение в отделни активи на общата пазарна цена към визираната дата, получена като резултат от бизнес оценката и записана в предварителния договор от 15.04.2005 г., оценката по експертизата съвпада с уговорената в предварителния договор.

За данъчен период м. юли 2005 г. е констатиран начислен от дружеството ДДС по реда на чл. 82 – 64,73 лв; начислен ДДС по реда на чл. 31 – 3049,29 лв и начислен ДДС по реда на чл. 32 – 650 707,67 лв. С РА е променен резултатът за периода, като ДДС за внасяне в размер на 3 642 368,83 лв е коригиран на ДДС за внасяне в размер на 4 296 190,52 лв. Разликата в размер на 653 821,69 лв е доначислена на основание чл. 55, ал. 1 ЗДДС /отм./ върху данъчна основа, определена по реда на чл. 29, ал. 5 и чл. 30, ал. 1 ЗДДС /отм./ Допълнително определеното данъчно задължение е начислено само върху част от активите, изброени подробно в приложение № 3 към доклада, представляващи сгради, машини и оборудване, за които органът по приходите е приел, че данъчната основа е определена неправилно, тъй като тяхната пазарна стойност е била по – ниска от балансовата им такава, а сградите и земята – от данъчната. За останалите активи, предмет на продажбата, е възприета стойността, която страните по договора за определили.

Според ревизиращия екип дружеството е следвало да извърши експертиза за определяне на пазарни цени, каквито биха били пазарните цени при евентуален търг за продажба на половината от производствената дейност на „Б. Р.”, а е извършено разпределение на предварително договорената на 15.04.2005 г. продажна цена в размер на 2 250 000 долара между дружеството и купувача, оформено като оценка на лицензирани оценители към 30.06.2005 г.

Като последица от сделката за финансовата 2005 г. е декларирана в ГДД по ЗКПО /отм./ счетоводна загуба 17 961 943,97 лв и отрицателен финансов резултат след

данъчно преобразуване 20 431 671,24 лв. С РА е променен резултатът за периода, като ДДС за внасяне в размер на 3 642 368,83 лв е коригиран на ДДС за внасяне в размер на 4 296 190,52 лв. Разликата от 653 821,69 лв е доначислена на основание чл. 55, ал. 1 от ЗДДС /отм./ върху данъчна основа, определена по реда на чл. 29, ал. 5 и чл. 30, ал. 1 от ЗДДС /отм./ Допълнително определеното задължение е начислено само върху част от продадените активи, упоменати в приложение № 3 към РД – сгради, машини, съоръжения и оборудване, за които екипът приема, че данъчната основа е определена неправилно, тъй като тяхната пазарна стойност е била по – ниска от балансовата им стойност, а за сгради и земя – от данъчната. За останалите активи, предмет на продажбата, приходните органи са приели стойността, определена от страните по сделката и не са извършили корекция на данъчната им основа. Констатацията на приходния орган е, че от страна на дружеството са продадени следните недвижимости – хижа К и КПП Охрана ПОСВ. Данъчната основа, върху която е начислен ДДС, е данъчната оценка на имотите по смисъла на чл. 46 от ЗМДТ – съответно 120 597 лв и 141,10 лв. Приходният орган приложил чл. 30, ал. 1 от ЗДДС /отм./ и чл. 56, ал. 1 от ЗДДС и доначислил ДДС върху данъчна основа, формирана като сбор от определената от страните цена /която е по – висока от оценката по ЗМДТ/ и дължимите местни данъци и такси по прехвърлянето, в резултат на което е установен ДДС за донасяне 3049,29 лв.

В хода на ревизията по реда на чл. 60 и сл. ДОПК е възложено извършване на експертиза за определяне на пазарни стойности към датата на продажбата на активите – земя – застроени и празни терени, производствени сгради, машини и съоръжения, оборудване, транспортни средства и др. От обхвата на експертната оценка от групата на машини и съоръжения е изключен стопанският инвентар поради незначителния данъчен ефект и компютърната техника поради динамичното ѝ амортизиране.

С доклад за изготвяне на експертиза оценителят Г Х Н е представила справедливата пазарна стойност на земя /застроени и празни терени/, производствени сгради, машини и съоръжения и производствено оборудване към 30.06.2005 г. на активите, предмет на продажба по предварителен договор от 15.04.2005 г. между жалбоподателя и „Б” и последващите окончателни договори от 22.07.2005 г. по групи активи. Използвани са методът на разходната /вещната стойност и методът на ликвидационната стойност. За окончателна справедлива пазарна стойност на активите е взета определената по метода на ликвидационната стойност, защото отразява по – обективно икономическите и пазарните предпоставки към датата на продажбата на актива. Като основа на оценяването по метода на ликвидационната стойност е използвана вещната стойност, редуцирана чрез оценка по метода на ускорената ликвидационна стойност. Последното понятие съставлява brutната сума, която би могла да се реализира при излагане на публичен търг за максимално кратко време при преобладаващите към момента икономически условия.

При определяне пазарната стойност на земята изготвилият експертизата оценител е използвал Наредба за базисните цени на недвижимите имоти, метода на сравнителната стойност и методът на ликвидационната стойност. Посочил е, че пазарната цена на имота се определя от неговото местоположение при отчитане на възможностите за стопанска дейност. За терена е определена базисна пазарна цена на 1 кв метър според ППЗДС като база за минимална стойност на оценяваната земя. Базисната пазарна цена е определена съобразно функционалния тип на населеното място, зоната и категорията на земята съгласно чл. 98, т. 1 ППЗДС. Цената е коригирана с коефициент по чл. 100, т.

1 от ППЗДС. В конкретния случай основната базисна пазарна цена за 1 кв. метър е 450 лв, коригирана с коефициенти за степен на изграденост на инженерната инфраструктура, транспортна достъпност, екологични условия в района; коефициент за пазарна индикация, като е определена вещна стойност на земята 4066 111 лв.

Посочено е, че ликвидационната стойност е антитеза на стойността на даден актив – или сумата, която неговият собственик би получил, ако активът се продаде за един разумен период, тъй като ликвидацията означава превръщане на актив в пари. Ускорената ликвидационна стойност е брутната сума, която би могла да се реализира при излагане на публичен търг за максимално кратко време при преобладаващите в момента икономически условия; отчита се продаваемост, физическо състояние, външен вид, психологически ефекти, адаптивност към нов стопански процес. Оценяваната сума е брутна и не включва комисиони, юридически, съдебни и др. разходи. Изхожда се от предположението, че активът ще бъде продаден такъв, какъвто е. Нормалната ликвидационна стойност е сумата, очаквана от продажбата на актива при обичайните условия относно периода от време за намиране на купувач за продажбата на актива такъв, какъвто е и където е; продажбата е извършена в условията на свободно договаряне при предварително освобождаване от залог, запор и пр. тежести. При отчетени условия и активност на пазара се извежда ликвидационна стойност при срок за реализация 9 месеца при годишен дисконтов процент 6%; за пазарна активност без спекулативен елемент 10 % разходи за доброволна реализация 2 %; като коригираната стойност в лева се определя на 3 399 694 лв

Относно производствените сгради е посочено, че оценката е извършена по общоприети и официално публикувани методи и стандарти за бизнес - оценяване, като са избрани най – приложимите методи за оценка – разходната/ вещна стойност и този на ликвидационната стойност. Определяне на справедлива пазарна цена към датата на оценката и извеждане на стойност за бърза непринудителна реализация с цел обезпечаване на банков заем и продажба. Според оценителя при този вид активи методът на вещната стойност отчита разходите по създаване на обекта и монтираните в него съоръжения, които се изчисляват производствената им стойност /възстановителна. При формиране на производствената стойност е налице позоваване на данни от периодичното издание „С” на „С” и офертни цени на строителни фирми в района. Производствената дейност се коригира с физическото износване, функционалното и икономическо обезценяване. Резултатите от изчисленията дават резултат вещна стойност на сградите 9 883307 лв. Оценката на втората група активи по ликвидационната стойност по очертаните и идентични с описаните при група 1 „земя” при отчитане на спецификата на актива критерии е 8 263 479 лв. Досежно третата група активи оценителят е избрал метода на разходите, основаващ се на принципа на оценка на разходите за производство на нови активи от същия вид. Етапите при този метод са определяне на новата възстановителна стойност; определяне на физическото износване или годност, определяне на моралното обезценяване, или функционална годност; икономическо обезценяване. След редуциране на новата възстановителна стойност с изхабяванията и обезценяванията е получена справедлива пазарна стойност. При вещна стойност на третата група активи след закръгляния 12305579 лв при формиране на оценка по метода ликвидационна стойност по очертаните по - горе критерии коригираната стойност в лева е 10 288 752 лв. Според заключението справедливата пазарна стойност възлиза на 21 951 925 лв.

След анализ на така формираните пазарни цени е определен допълнително дължим

ДДС по фактура № \*/ 21.07.2005 г. за продажба на машини, съоръжения и оборудване 650 707,67 лв /Приложение № 3 РД/ и лихви.

II. За данъчни периоди юли, август, ноември, декември 2005 г.; март, април, май, юни, юли, август, септември, октомври, ноември и декември 2006 г.; януари, февруари, март, май, юни, юли, август, септември, октомври, ноември и декември 2007 г.; януари, февруари, март, април, май, юни и юли 2008 г. на основание чл. 81, ал. 1 и 2 от ЗДДС /отм./ и чл. 79, ал. 3 от ЗДДС ревизиращият екип не е признал технологичен брак на материални запаси, доначислявайки ДДС с РА. Корекция по ЗДДС в размер на ползания данъчен кредит приходният орган предприел само за онези материални запаси, осчетоводени по сч. см. 60900156 /брак на материални запаси/, които са бракувани на основания, посочени изрично от ревизирувания субект в обяснения от 20.02.2009г. – промяна във фирмените стандарти; в дизайн, опаковъчни материали, негодни за използване; нарушена вътрешна и външна опаковка при транспортиране; нарушена вторична опаковка и отпадане на продукти от производствена дейност. Според екипа така посочените основания не попадат в хипотезите на чл. 82, ал. 3 ЗДДС /отм./ и чл. 80, ал. 2 ЗДДС и изключват приложението на общото правило на чл. 82, ал. 1 ЗДДС /отм./, респ. чл. 79, ал. 3 ЗДДС. За бракуваните поради технологичен брак или поради изтичане срока на годност материални запаси не е извършена корекция.

Изчисленията на корекцията по ЗДДС са основани на представените от самото дружество по години справки за счетоводните записвания по см. 609 брак на материални запаси. Общият сбор на справките по години отговаря на дебитните обороти по см. 60900156 от главните книги на „Б. Р.”.

Извършена е корекция по ЗДДС в размер на ползания данъчен кредит и на материални запаси, за които се поддържа, че са бракувани поради промяна на физикохимичните свойства: пеницилин Г 1000000Е – прах за инжекционен разтвор, цефамандол 1 г и цефамандол 2 г – прах за инжекционен разтвор и рифампицин компактиран. В писмени обяснения /от 17.12.2008 г./ от дружеството се сочи, че причината за промяната на свойствата на първия от изброените лекарствени продукти е недостатъчно проучената използвана програма за стерилизация на предварително измитите и готови за стерилизация каучукови запушалки; относно продукта цефамандол дружеството са предприети действия за уведомяване на производителя на активното вещество за предявяване на рекламация, но преписката не е приключена; за рифампицин компактиран са дадени препоръки за съхранение, според които производственият процес следва да е под контрол. Така изброените факти според органа не попадат в хипотезата на чл. 82, ал. 3 ЗДДС /отм./, респ. чл. 80, ал. 2 ЗДДС.

III. По делото са приети АПВ № 303/ 03.02.2006 г., АПВ № 2245/ 02.05.2006 г.; АПВ № 2799/ 30.05.2006 г.; АПВ № 3128/ 30.06.2006 г.; АПВ № 3663/ 07.08.2006 г.; АПВ № 4106/ 11.08.2006 г.; АПВ № 4738/ 28.09.2006 г.; АПВ № 5649/ 04.12.2006 г.; АПВ № 6274/ 08.01.2007 г., АПВ № 402/ 05.02.2007 г., АПВ № 2470/ 27.07.2007 г., АПВ № 2988/ 30.08.2007 г. и АПВ № 3342/ 01.10.2007 г. Видно от констативната част на същите, предмет на проверка са били данъчни периоди, съответно 01 – 31.12.2005 г.; 01 - 31.03.2006 г.; 01 - 30.04.2006 г.; 01.05. - 31.05.2005 г.; 01.06. – 30.06.2006 г.; 01.07. – 31.07.2006 г.; 01.08. – 31.08.2006 г.; 01.10.-31.10.2006 г.; 01.11.-30.11.2006 г.; 01.12.-31.12.2006 г.; 01.01. – 30.06.2007 г.; 01 – 31.07.2007 г.; 01 – 31.08.2007 г.

IV. С ревизионния акт е определено задължение по ЗКПО /отм./ въз основа на констатациите относно механизма на извършената продажба на част от активите на „Б. Р.”, отчетената от страна на дружеството загуба от сделката и заключението от

възложената експертиза, с която е определена справедлива пазарна стойност без ДДС на продадените активи 21 951 925 лв; включваща земя – застроени и празни терени – 3 399 694 лв; производствени сгради – 8 263 479 лв; машини, съоръжения, оборудване, транспортни средства, стопански инвентари други активи

С разликата 18 356 909,60 лв /21 951 925 лв – 3 595 015,40 лв/ между определената от експерт – оценителя справедлива пазарна стойност и общата пазарна цена, определена от „И” ООД е увеличен финансовият резултат за данъчни цели по реда на чл. 23, ал. 2, т. 13 ЗКПО /отм./ - с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки и трансфери съгласно глава I, раздел IV от закона. Органът по приходите е посочил разпоредбите на чл. 14, ал. 1, ал. 2 и чл. 15, ал. 2 от материалния данъчен закон.

Констатациите на екипа са оспорени по реда на чл. 117 от ДОПК. Възраженията на дружеството са в насока, че възприетата от приходния орган оценка не отчита спецификите на продаваните активи и преди всичко обстоятелството, че новият собственик ще запази тяхното предназначение, или от негова гледна точка покупката е инвестиция в конкретен икономически сектор, а не просто купуване на земя, сгради, машини и съоръжения, което означава, че оценката не просто трябва да отчита продажбата на активи, но и да отчете и фактическото предназначение на покупката – ефективност на инвестицията. В този смисъл ползваният метод на ликвидационната стойност би бил приложим за определяне на пазарни цени, когато целта на сделката е продажба на активи поотделно, без оглед на бъдещото им предназначение и технологичното им обвързване, а отчита само качествата и количеството им на база собствените им характеристики, съотнесени към състоянието на пазара към конкретния момент и съпоставени с цените на подобни активи на пазара, отчитайки степента на изхабяването им.

Подробни съображения са изложени и по отношение данъчното третиране на брака на материални запаси с позоваване на разяснения на Н. и технологичната документация на предприятието.

Видно от съдържанието на РА № \*/ 06.07.2009 г., те не са възприети. Ревизионният акт е съобщен на „Б. Р.” по реда на чл. 29, ал. 4 вр. чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 09.07.2009 г. Оспорен е пред ответника на 22.07.2009 г. На 07.08.2009 г. в дирекция „ОУИ” е постъпило приемането на предложението за сключване на споразумение за произнасяне на решаващия орган с три месеца. РА е потвърден с решение № 1470/ 23.10.2009 г., съобщено на пълномощник на изпълнителния директор на дружеството на 26.10.2009 г.

Оспорването, по което е образувано делото, е постъпило в решаващия орган на 09.12.2009 г. и следователно е допустимо.

Към жалбата е приложена експертна оценка, изработена от „К” ЕООД, която е възприета от ответника като част от аргументацията, подкрепяща твърденията на „Б. Р.”. Според потвърждаващото РА решение тя съдържа оценка на активи, чиято данъчна основа не е коригирана в рамките на ревизията. Освен това е използван методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци, който не би могъл да даде обективна оценка на активите, тъй като ги разглежда от гледна точка на собствената им ценност /полезност, а не в специфичната им съвкупност от фактори на производството. За разлика от този метод, използваните от приетата в хода на ревизията методи са два, по – комплексни и отчитат повече обективни критерии и фактори. Освен това в оценката на „К ЕООД са използвани европейски стандарти за оценяване, които не следва да намерят приложение спрямо извършена през 2005 г.

продажба.

По делото е изслушано заключение на СИЕ, съдържащо подробно изложение на методологията за извършваните оценки:

1. По метода на сравнимите неконтролирани цени и по метода на пазарните цени – МСНЦ се основава на установяване на пазарни цени от гледна точка на сходството между продукт или услуга, търгувани в контролирана и в съпоставима неконтролирана сделка. Методът се концентрира изключително върху цената на търгувания продукт. Използван е аналитичен израз - Стойността на обекта по МСНЦ е равна на новата възстановителна стойност умножена по комплексен коефициент е равна на цената на придобиване /приравнена на новата възстановителна стойност на обекта/, по комплексния коефициент.

Пояснено е, че стойността на обектите по метода на пазарните цени е основана на съпоставката на нормата на брутната печалба, реализирана в резултат на продажбата на продуктите по контролирана и по съпоставима неконтролирана сделка. Стойността на конкретния инвентарен обект се апроксимира с прогнозираната от вещото лице норма на брутна печалба, получена в резултат от извършената сделка. При този метод най – голяма важност се придава на функционалните характеристики на сравняваните обекти. Анализът на цитираните обстоятелства мотивира вещото лице да въведе комплексен коефициент на МПЦ и е използван аналитичния израз СМПЦ е равна на произведението между новата възстановителна стойност в и коефициента и на произведението между същия коефициент по стойността на придобиване на обекта. Крайната пазарна стойност на отделния инвентарен обект се получава, като относителната величина по двата метода с коефициент на тежест, равняващи се по на 50 % /вещото лице прогнозира, че обектите могат да се продадат на свободен пазар по стойността, определена по всеки от двата метода като възможността това да стане в действителност е 50 %.

2. Оценка по метода на разходите и метода на ликвидационната стойност

Пояснявайки ползваните по двата метода принципи, вещото лице сочи, че справедливата пазарна стойност на всеки отделен инвентарен обект се извежда като относителна величина по двата метода с коефициент на тежест по 0,50 и прогнозира, че възможността на обекта да бъде продаден по цената, определена по метода на разходите, възлиза на 50 %, като също на 50 % възлиза възможността обектът да бъде продаден на цената, определена по метода на ликвидационната стойност. При определяне резултатите от аналитичните пресмятания са отчетени следните факти – че всички машини, съоръжения, оборудване, стопански инвентар и други активи са свързани с единен технологичен процес за производство на продукти и материали за ветеринарната медицина като възможно най – добрият вариант за продажба е този, при който те се третират като „агрегат от активи”, т.е. всички едновременно, за да се запазят всички взаимни връзки на основната и спомагателната дейност на дружеството. За определяне на СПС на земите и сградите прието, че сградите са с вещна стойност 9 849 000 лв; ликвидационна стойност 7879840 лв. Съгласно спорната фактура ДДС е в размер на 1 919 790 лв при данъчна основа 9 598 952 лв; Всичко 3 590 012,17 лв. Според заключението съгласно Наредба № 5 – данъчната основа би възлязла на 7 278 486,71 лв, ДДС - 1 455 697,34 лв. По метода на ликвидационната стойност вещото лице предлага данъчна основа 6 957 815,11 лв; ДДС 1 391 563,02 лв. Следователно от страна на дружеството е начислен ДДС в повече при първия вариант 464 093,22 лв по Наредба 5 и 528 227,54 лв по метода на ликвидационната стойност

В с.з. на 02.06.2011 г. бе прието допълнително заключение на СИЕ, съдържащо пояснения по въпроси, на които вещото лице не даде отговор при изслушване на основното заключение.

Други доказателства по делото не са ангажирани.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

По възражението за нищожност на ревизионния акт:

Ревизията е възложена съобразно чл. 112 и чл. 113 ДОПК със ЗВР, издадена от началник отдел „Данъчно – осигурителен контрол” в ТД на Н. „ГДО”. В констативната част на акта е изложено, че за данъчни периоди 01 – 31.12.2005 г.; 01 -31.03.2006 г.; 01 - 30.04.2006 г.; 01.05. - 31.05.2005 г.; 01.06. – 30.06.2006 г.; 01.07. – 31.07.2006 г.; 01.08. – 31.08.2006 г.; 01.10.-31.10.2006 г.; 01.11.-30.11.2006 г.; 01.12.-31.12.2006 г.; 01.01. – 30.06.2007 г.; 01 – 31.07.2007г.; 01 – 31.08.2007 г., съвпадащи с ревизираните такива, са налице влезли в сила актове за прихващане или възстановяване, с които на жалбоподателя са прихванати или възстановени суми, а именно: АПВ № 303/ 03.02.2006 г., АПВ № 2245/ 02.05.2006 г.; АПВ № 2799/ 30.05.2006 г.; АПВ № 3128/ 30.06.2006 г.; АПВ № 3663/ 07.08.2006 г.; АПВ № 4106/ 11.08.2006 г.; АПВ № 4738/ 28.09.2006 г.; АПВ № 5649/ 04.12.2006 г.; АПВ № 6274/ 08.01.2007 г., АПВ № 402/ 05.02.2007г., АПВ № 2470/ 27.07.2007 г., АПВ № 2988/ 30.08.2007 г. и АПВ № 3342/ 01.10.2007г.

При наличието на влезли в сила АПВ установените правоотношения между страните, в случая признати права на прихващане или възстановяване, могат да бъдат изменени по реда на чл. 133 и при спазване на процедурата по чл. 134 ДОПК. Наред с основанията по чл. 133 от кодекса, които не се установяват по преписката, законодателят е въвел изискване ревизията да е възложена от териториалния директор на Н.. Издателят на описаните по - горе възлагателни заповеди е началник отдел „ДОК”. Както бе посочено, с издадените АПВ за данъчните периоди 01 – 31.12.2005 г.; 01 -31.03.2006 г.; 01 - 30.04.2006 г.; 01.05.-31.05.2005 г.; 01.06. – 30.06.2006 г.; 01.07. – 31.07.2006 г.; 01.08. – 31.08.2006 г.; 01.10.-31.10.2006 г.; 01.11.-30.11.2006 г.; 01.12.-31.12.2006г.; 01.01. – 30.06.2007 г.; 01 – 31.07.2007 г.; 01 – 31.08.2007 г. ДДС е прихванат или възстановен. Произнасянето на приходната администрация отново за същите данъчни периоди, но с противоположен резултат /при АПВ – прихващане и/ или възстановяване на ДДС, а с РА – начисляване на ДДС и/ или отказ на данъчен кредит/ е допустимо по реда на чл. 133, ал. 1 и чл. 134 от ДОПК, което изисква провеждане на различна процедура по възлагане на ревизията. Влезлите в сила административни актове, каквито без съмнение са АПВ, са породили правните последици на прихващането или възстановяването на ДДС и се ползват със стабилитет, който може да бъде накърнен при определени предпоставки, които в случая не са налице. Разпоредбата на чл.129, ал. 3, изр. 2 ДОПК, на която се позовава ответникът, е в сила от 19.12.2007 г. и законодателят не ѝ е придал обратно действие. Без значение е обстоятелството, че възлагането на конкретната ревизия е станало след 19.12.2007 г., щом АПВ са издадени преди посочената дата. Да се приеме обратното означава да се приложи различен режим на възстановяване на данъци с акт, издаден преди 19.12.2007 г. и установяване на задължения за данъци след 19.12.2007 г. за същия период, за която са признати права с индивидуален административен акт. Правните последици от издаването на АПВ следва да бъдат преценявани с оглед действащите към датата на издаването им правни норми, а не спрямо последващи изменения на закона, на които не е придадено

изрично обратно действие.

По тези съображения се налага извод за нищожност на РА в частта по ЗДДС за данъчни периоди 01 – 31.12.2005 г.; 01 -31.03.2006 г.; 01 - 30.04.2006 г.; 01.05.-31.05.2005 г.; 01.06. – 30.06.2006 г.; 01.07. – 31.07.2006 г.; 01.08. – 31.08.2006 г.; 01.10.-31.10.2006 г.; 01.11.-30.11.2006 г.; 01.12.-31.12.2006 г.; 01.01. – 30.06.2007 г.; 01 – 31.07.2007 г.; 01 – 31.08.2007 г. като издаден от орган, овластен от лице, което не разполага със съответните правомощия. При извода за нищожност на РА в цитираната част съдът не дължи произнасяне по възраженията за незаконосъобразност на определените задължения.

Относно доначисляване на ДДС за данъчен период м. юли 2005 година на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС /отм./ в размер на 650 707,67 лв.

През данъчния период жалбоподателят продава на „Б” активи, свързани с производството на ветеринарни активни фармацевтични съставки и ветеринарномедицински продукти – земя, производствени сгради, машини, съоръжения. По фактура № \*/ 21.07.2005 г. е начислен и внесен ДДС в размер на 1 919 790,56 лв върху данъчна основа 9 598 952,81 лв. С оспорвания акт приходният орган начислява допълнително ДДС за доставките на машини, съоръжения и оборудване на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС /отм./. Видно от приложение № 3 към РД начисленият данък е 650 707,67 лв. Съгласно цитираната разпоредба в действаща за разглеждания данъчен период редакция данъчната основа при облагаемите доставки на стоки за целите на ЗДДС /отм./ не може да бъде по – ниска от данъчната основа при придобиване на стоката или себестойността по смисъла на ЗСч на произведената стока, а в случаите, когато стоката е внесена – от данъчната основа при внос. Едно от изключенията от цитираната разпоредба е предвидено в чл. 29, ал. 6, т. 1 ЗДДС /отм./ - при продажба на стоки по пазарна цена, определена по методите, посочени в чл. 20, т. 5, букви „а” и „б” от закона.

Според приходния орган и ответника доначисляването на ДДС е предприето съобразно чл. 29, ал. 5 ЗДДС /отм./, но не се твърди и не се установява да са изследвани цените на придобиване на активите съгласно § 1, т. 7 ДР на ЗСч, където е дадена легалната дефиниция на понятието „цена на придобиване” - покупната цена плюс всички разходи по привеждане на актива във вид, готов за ползване. Липсват данни и за съпоставка между цените на придобиване и продажните цени, за да се установи извършени ли са от страна на „Б. Р.” продажбите по цени, по – ниски от придобивните. Това означава, че регулацията на данъчната основа не се основава на чл. 29, ал. 5 ЗДДС /отм./, а на чл. 29, ал. 6, т. 1 от закона. Приемайки, че определените при сделката продажни цени са по – ниски от балансовата стойност на активите, органът по приходите е пристъпил към прилагане на изключението, възлагайки на оценител да определи пазарни стойности на активите към 30.06.2005 г. Формираните по реда на чл. 60 и сл. ДОПК цени са послужили за основа за определяне на допълнително начисления ДДС. Така с РА е извършено доначисляване на ДДС с тези активи, за които от дружеството са определени по – ниски данъчни основи за начисляване на ДДС при продажбата от определените по експертизата пазарни стойности на активите. Не е извършена обаче корекция на начисления от „Б. Р.” ДДС в случаите, когато дружеството е определило по – висока данъчна основа от органа по приходите, макар в РА да се поддържа, че „за останалите активи, при които за данъчна основа е взета отчетната стойност на същите, ревизията счита, че са спазени условията по чл. 29, ал. 5 ЗДДС /отм./ Следователно, от една страна, с РА се твърди приложимост на чл. 29, ал. 5

ЗДДС /отм./, но от друга страна именно тази разпоредба не може да се приеме за спазена от органа по приходите, доколкото налага сравнение на данъчната основа при придобиване на стоката и данъчната основа при продажбата. Отчетната стойност не може да бъде еквивалентна на цената на придобиване, тъй като многократно е преоценявана, обезценявана, ревалоризирана през периода, в който дружеството притежава активите. Не се подкрепя от данните по делото и твърдението, че за активите, за които е начислен ДДС върху отчетната и стойност като данъчна основа, не е извършена регулация. Видно от приложение 3 към РД, ДДС е начисляван и за активи, за които дружеството е определило за данъчна основа отчетната им стойност. Поради това РА е издаден в нарушение на чл. 29, ал. 5 ЗДДС /отм./.

Изводът, че регулацията на данъчната основа по фактура № \*/ 21.07.2005 г. е формирана от органа по приходите съобразно чл.29, ал. 6, т. 1 ЗДДС /отм./ налага преценка спазен ли е очертаният в нея фактически състав. Разпоредбата предвижда определяне на пазарната цена по два от методите по чл. 20, т. 5 ЗДДС /отм./ - по буква „а” – на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци към момента на осъществяване на доставката и по буква „б” – пазарните цени, като такава е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и обичайната печалба. Редът и начините за прилагане на цитираните методи са регламентирани в действащата за периода Наредба № 5/ 1999 г., издадена от министъра на финансите. Приложимостта на метода на ликвидационната стойност за формиране на пазарната цена на активите в процесния случай се опровергава от разпоредбата на чл. 29, ал. 6, т. 1 ЗДДС /отм./. По тази причина изводът в потвърждаващото РА решение, че възприетият от органа по приходите като приложим метод за определяне на пазарната цена /методът на ликвидационната стойност/ наред с другия използван метод на разходната /вещната/ стойност представляват „друг разумен метод” по смисъла на буква „г” на чл. 20, т. 5 ЗДДС /отм./ за определяне на пазарна цена за целите на ЗДДС, който може да бъде използван в случая, е необоснован. Ползването на „друг разумен метод” е предвидено от законодателя в чл. 20, т. 5 от ЗДДС /отм./, но при изричната регламентация по чл. 29, ал. 6 т. 1, свеждаща методите за определяне на пазарната цена до първите два от чл. 20, т. 5, възприетият от оценителя, изготвил експертизата по чл. 60 и сл. ДОПК подход не е съобразен с материалната данъчна норма. Следва да се има предвид и обстоятелството, че предназначението на изготвената в рамките на ревизията оценка е да определи справедливата пазарна стойност към 30.06.2005 г. на активите на жалбоподателя. Възприетите от оценителя Н понятия, конкретизирани в Речника на основните термини в бизнесоценяването показват, че макар това да не е посочено изрично от експерта, той се е ръководил от Наредбата за анализите на правното състояние и приватизационните оценки и за условията и реда за лицензиране на оценители. Както бе посочено във фактическата част от решението, терминът „справедлива пазарна стойност” е определен в цитирания речник като стойност, изразена в паричен еквивалент, срещу който едно имущество би сменило собственика си, преминавайки от ръцете на желаещ и добре информиран продавач в ръцете на желаещ и добре информиран купувач в условията на конкуренция на открит/ свободен пазар, като никоя от страните не действа под натиск или принуда и достатъчно добре познава всички имащи отношение факти. Според посочената наредба оценителите сами определят метода за извършването им, като се поставя изискване това да стане най – малко по два метода. За разлика от цитирания подзаконов нормативен акт отмененият ЗДДС дефинира в с

чл. 20, т. 5 понятието „пазарна цена” като сумата, без данък върху добавената стойност, която би била платена за идентична стока или услуга по доставка при същите условия, между лица, които не са свързани, като със самата разпоредба, в чл. 20, т. 5, букви „а” – „г” изрично са регламентирани и приложимите за формирането ѝ методи, редът и начинът за което се съдържат в отменената понастоящем Наредба № 5/ 26.02.1999 г. на министъра на финансите. Основното и допълнително заключение на СИЕ не бяха оспорени от ответника, макар в писменото становище по съществото на спора да се излага, че същите са необосновани и съдържат противоречия. За заявяването на тези възражения на разположение на ответника са процесуалните възможности по чл. 201 ГПК вр. чл. 144 АПК. В с.з. на 09.12.2010 г., едновременно с допускане на допълнителна задача към експертизата бе дадена възможност на ответника да формулира конкретни въпроси към нея, но такива не са поставени. С допълнителното заключение вещото лице дава отговор на зададените от процесуалните представители на страните при изслушване на основното заключение въпроси. В съдебно заседание експертът бе запитан единствено дали е съобразено обстоятелството, че при ревизията не е регулирана цялата данъчна основа по фактура № \*/ 21.07.2005 г. Липсата на отговор на този въпрос не може да обоснове пълна необоснованост на заключенията. Посочвайки, че след изброяването на ползваните методи и математически формули вещото лице е посочило цифри без каквато и да е връзка с констативната част на експертизата, процесуалният представител на ответника не се ангажира с отговор какво би следвало да е дължимото съдържание на заключението в контекста на установените по несъмнен начин по делото факти относно продажбеното правоотношение.

Правилата за определяне на пазарни цени са приложими както в ревизионното производство, така и в съдебното производство по обжалване на съответния ревизионен акт. В случая оценителят, посочен от приходната администрация, приема, че най - подходящият метод за определяне на пазарните цени на процесните услуги е методът на вещната стойност. СИЕ е работила по двата метода по чл. 20, ал. 5, б. „а” и б. „б” ЗДДС /отм./, спирайки се на конкретните фактори, които оказват влияние на цената и които следва да бъдат взети предвид при извършване на корекциите с цел елиминиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, които са групирани по видове фактори, като характеристики на оценяваните обекти, условия на сделката, пазарни условия, бизнес стратегия и други фактори. За определяне на пазарна цена при прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени следва да бъде извършен анализ на осъществени сделки между несвързани лица – изводът следва и от понятието "неконтролирана сделка". Но по отношение на конкретната сделка липсват дори косвени данни да е налице пазарен аналог и тя правилно е възприета като уникална от приходната администрация. Именно този характер на продажбеното правоотношение следва да се постави в основата на формирането на пазарната ѝ стойност – в случая се прехвърля право на собственост върху активи, съставляващи комплекс, предназначен да осъществява и обслужва производство на изделия за ветеринарната медицина.

Относно извършено начисляване по реда на чл. 82, ал. 1 и 2 ЗДДС /отм./, съответно на чл. 79, ал. 3 ЗДДС.

Обстоятелството, че извършената от приходните органи корекция почива изцяло на предоставените от страна на РЛ справки за счетоводните записвания по сч. сметка 609 не освобождава органа от задължението да конкретизира кои видове материални запаси и за какво количество от тях се начислява ДДС. Ревизионният акт не съдържа

аргументация, въз основа на която да се извърши преценка изследвани ли са количествата произведени и бракувани изделия и дали е извършена съпоставка с разходните норми на дружеството.

Отделните хипотези, включени в обхвата на чл. 82, ал. 3 ЗДДС /отм./, респ. чл. 80, ал. 2 ЗДДС се характеризират с това, че унищожаването, липсата, бракуването, следва да се дължат на причини, които стоят извън волева човешка дейност – непреодолима сила; липси, произтичащи от промяна на физико-химичните свойства в нормални размери, съответстващи на установените норми за пределни размери на естествените фири, и липси на стоково - материални ценности при тяхното съхранение и транспортиране съгласно утвърдените стандарти, нормали и други нормативни актове; технологичен брак в допустимите норми, определени на базата на действащите държавни стандарти, отраслови и заводски нормали и с технологичната документация за съответното производство или дейност.

Анализът на нормите показва, че установяването на цитираните предпоставки следва да почива на обективни критерии.

Безспорно в тежест на данъчно задължения субект е да може да докаже обичайните размери на брак, за съответната дейност, за всяка партида и/или за всеки отделен вид стоково-материален запас. Посочените документи следва да се разработват при съобразяване със спецификата на дейността на предприятието, негов предишен опит, осреднени стойности на база минал опит, отраслови характеристики и др. Обичайните размери за брак при всяка дейност са различни и зависят от целия технологичен процес на производство, поради което не могат да бъдат точно посочени. Във всички случаи е необходимо да се има предвид, че разходите от брак на стоково-материални запаси, определени с фирмен стандарт, следва да са в разумни граници, т. е. да са определени така, че да не се допусне търговският риск, произтичащ от неточно планиране на обема на продажбите, от неправилно съхранение и транспортиране, да влияе върху разходите за брак на стоково-материални запаси. В разглеждания случай се касае за фармацевтични продукти, които са със специфичен режим на производство и реализация. По тази причина в справките по сч. сметка Брак понятието „промяна на физико – химичните свойства” включва промяна на фирмени стандарти, дизайн, нарушени или негодни опаковки и др. Технологичният брак е величина, която произтича от естеството и особеностите на конкретното производство или дейност. Именно тази особеност е игнорирана от приходния орган, който приема, че писмените обяснения на РЛ промяната на физикохимичните свойства на лекарствените продукти пеницилин прах за инжекционен разтвор, цефамандол и рифампицин се дължи на неправилно прилагане на технологията по производството или съхранението, при което е формиран извод, че очевидно е налице виновно поведение на служител на дружеството, което автоматично води до неприложимост на изключението по чл. 82, ал. 3 ЗДДС /отм./ и чл. 80, ал. 2 ЗДДС.

За изброените в РА изделия технологичната документация допуска технологичен брак в размери до 5 % от произведената продукция. Технологичната документация, протоколите за бракуване, счетоводните справи за осчетоводяването на брака установяват наличие на предпоставките по чл. 82, ал. 3, т. 3 ЗДДС /отм./ съответно чл. 80, ал. 2, т. 4 ЗДДС. Поради това бракуваните материални запаси обосновано са осчетоводени като технологичен брак, съответстващ на технологичните нормали, а извършената корекция противоречи на закона.

С ГДД за 2005 г. по чл. 51, ал. 1 ЗКПО /отм./ РЛ декларира финансов резултат

след данъчно преобразуване отрицателен /загуба/ в размер на 20431671,24 лв. Във връзка с разглежданата по – горе продажба на „Б” на част от производството на ветеринарни активни фармацевтични съставки и ветеринарномедицински продукти е изготвена оценка на продаваните активи към 30.06.2005 г. Според доклада на „И” ООД общата пазарна цена на продадените активи е 3 595 015,40 лв, определена при курс на долара към 30.06.2005 г. Крайната продажна цена на активите по фактури е 3 606 490,25 лв, определена при курс на долара към 21.07.2005 г. По реда на чл. 60 и сл. ДОПК с възложена от органа по приходите експертиза са определени пазарни цени на активите по приложение 1 /земя, застроени и празни терени/; Приложение № 2 /производствени сгради/ и Приложение 3 /машини и съоръжения/, свързани с описаното производство. Определена е справедлива пазарна стойност 21 951 925 лв, съответно земя /застроени и празни терени/ 3 399 694 лв; производствени сгради 8 263 479 лв; машини, съоръжения, оборудване, транспортни средства и др. 10 288 752 лв. С ревизионния акт е извършено увеличение на финансовия резултат за 2005г. на основание чл. 23, ал 2, т. 13 ЗКПО /отм./ вр. глава първа, раздел IV – чл. 14, ал. 1 и 2 /отм./ и чл. 15, ал. 2 ЗКПО /отм./ със сумата 18 356 909,60 лв, представляваща разликата между определената от оценителя Н обща пазарна стойност от 21 951 925 лв и общата пазарна цена от 3 959 015,40 лв, определена от „И” ООД при курс на долара към 30.06.2005г. При извършване на увеличението органът по приходите не е съобразил, че в действителност продажбата на активите е извършена на 21.07.2005 г. за цена от 3 606 490,25 лв, която е определена при курс на долара към 21.07.2005 г. Като последица от увеличението с РА на финансовия резултат за 2005 година със сумата 18 356 909,60 лв същият се променя от отрицателен /загуба/ 20 431 671,24 лв на отрицателен /загуба/ в размер на 2 074 761,24 лв и като резултат размерът на загубата за приспадане е намален с 18 356 909,60 лв.

Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО /отм./ финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се увеличава с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV. Съгласно чл. 13 от ЗКПО, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, отличаващи се от условията между несвързани лица, печалбата и доходите им се установяват и се облагат с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Чл. 14 ЗКПО /отм./ определя, че когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултатът от тези сделки. Съгласно чл. 15, ал. 2 от ЗКПО, в случаите по чл. 13 и 14, когато резултатът за отчетния период на данъчно задължените лица е намален или е отчетена загуба, при определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчното преобразуване със сумите, произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки. Видно от редакцията на нормата, обхватът на въведената регулация не се отнася до всички сделки независимо дали са сключени между свързани лица или с цел отклонение от облагане. Напротив – в чл. 15, ал.3 ЗКПО са конкретизирани хипотезите на приложимост на ал. 2, а самата ал. 2 се прилага в хипотезите по чл. 13 и чл. 14 ЗКПО, когато резултатът за периода е намален или е отчетена загуба.

Приложимостта на чл. 15, ал. 2 ЗКПО е обусловена от установяване на условия или сделки, при които двете страни са постигнали действителен ефект на отклонение

от облагане. Когато се твърди наличие на отклонение от данъчно облагане, в тежест на приходната администрация е да установи предприетите от страните действия, които не съответстват на действителните им взаимоотношения, или на обичайните търговски взаимоотношения, като последица от което е настъпило отклонение от данъчно облагане. Прилагането на разпоредбите от глава първа раздел IV от ЗКПО /отм./ изисква наличие на конкретен противоположен резултат като пряка последица от търговските и финансовите взаимоотношения между страните. Този противоположен резултат не следва да се предполага. В данъчния процес фактическите констатации на ревизионния акт не се ползват с доказателствена сила и по общото правило на чл. 170, ал.1 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК доказателствената тежест за установяване на материалноправните предпоставки за наличие на отклонение от данъчно облагане и за определяне на съответния данък по този ред се носи от органите по приходите, респективно от ответника в съдебното производство.

В конкретния случай органът не е изследвал цялостния ефект от взаимоотношенията между „Б. Р.” и „Б”. Така определянето на пазарната цена при продажбата на активите по цени, отличаващи се от пазарните, може да доведе до намаляване на приходите от продажба при едната страна, но и същевременно до намаляване на разходите за покупка на другата страна. Като краен резултат първата страна ще постигне по – малък финансов резултат, респ. по – малка данъчна основа, докато другата ще отчете по – голяма стойност на финансовия резултат и на данъчната основа. Ефектът от такива отношения не би могъл да се квалифицира като заобикаляне на данъчния закон, тъй като пряката последица, изразена в намаляване на финансовия резултат при едната от страните се компенсира с увеличение на резултата при другата. И тъй като в случая не се касае за отношения между свързани лица, екипът не е формулирал извод за противоположен резултат, постигнат като ефект от продажбата на активи. Отделно от това методът на ликвидационната стойност е неприложим съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

По изложените съображения се налага извод за нищожност на ревизионния акт в частта относно установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди 01 – 31.12.2005 г.; 01 -31.03.2006 г.; 01 - 30.04.2006 г.; 01.05.-31.05.2005 г.; 01.06. – 30.06.2006 г.; 01.07. – 31.07.2006 г.; 01.08. – 31.08.2006 г.; 01.10.-31.10.2006 г.; 01.11.-30.11.2006 г.; 01.12.-31.12.2006 г.; 01.01. – 30.06.2007 г.; 01 – 31.07.2007 г.; 01 – 31.08.2007 г. В частта относно доначисляване на ДДС за данъчен период юли 2005 г. на основание чл. 29, ал. 5 от ЗДДС /отм./ в размер на 653 821,69 лв; начисляване на ДДС след корекция на ползван данъчен кредит по реда на чл. 82 от ЗДДС /отм./, съответно по реда на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС за данъчни периоди юли, август и ноември 2005 г.; септември 2006 г.; януари, февруари, март, май, септември, октомври, ноември и декември 2007 година; януари, февруари, март, април, май, юни и юли 2008 година; в частта с която е увеличен финансовият резултат по ЗКПО /отм./ на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО /отм./ във връзка с глава първа, раздел IV – чл. 14, ал. 1 и 2 и чл. 15, ал. 2 от ЗКПО със сумата 18356909,60 лв, в резултат на което е намалена загубата за приспадане за 2005 година с 18 356 909,60 лв ревизионният акт противоречи на материалния закон.

В депозираната на 01.03.2008 г. ГДД за 2007 г. от страна на „Б. Р.” изрично е поискано възстановяване на надвнесени суми за 2004 г. и 2005 г. да се извърши по реда на глава шестнадесета от ДОПК. Въпреки констатациите за наличие на надвнесени суми за двата периода, които подлежат на възстановяване, с РА не са начислени и възстановени

дължимите на дружеството лихви от 01.05.2008 г. съобразно чл. 129, ал. 6 ДОПК. Надвнесените за 2004 г. и за 2005 г. суми са възстановени с ревизионния акт и участват в извършеното прихващане с определените задължения по акта. В жалбата по реда на чл. 152, ал. 1 ДОПК оплакване в тази насока не е инвокирано, макар да е заявено, че РА се оспорва изцяло.

Съгласно чл. 129, ал. 6 ДОПК недължимо внесени или събрани суми, с изключение на задължителни осигурителни вноски, се връщат със законната лихва за изтеклия период, когато са внесени или събрани въз основа на акт на орган по приходите. В конкретния случай приложение намира изр. 2 от чл. 129, ал. 6, според която норма в останалите случаи сумите се връщат със законната лихва от деня, в който е следвало да бъдат възстановени по реда на ал. 1 - 4. Общото правило на чл. 129, ал. 3 от ДОПК определя, че актът за прихващане или възстановяване се издава в 30-дневен срок от постъпване на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия. След като е признато правото на възстановяване на надвнесените суми, следва да се признае и правото на лихва върху тях с начална дата деня след изтичане на 30 – дневния срок по цитираната разпоредба.

С отмяната на ревизионния акт, с който изрично са признати за възстановяване на колона 11, ред 58 и 59 от таблица 1 суми би отпаднало извършеното с пункт II от РА прихващане с установените от приходния орган задължения по ЗДДС /отм./ , ЗДДС и ЗКПО. В полза на дружеството следва да бъдат начислени дължимите лихви върху признатите за надвнесени суми в производството по чл. 129, ал. 5 ДОПК.

При този изход на спора и при направеното искане за това на жалбоподателя се следват разноските по делото. Такива от страна на „Б. Р.” са направени в размер на 32 591,06 лв, от които 50 лв държавна такса по жалбата; 29 941,06 лв заплатено възнаграждение по договор за правна защита и съдействие, сключен с адв. П. и фактура № 110/ 09.11.2009 г.; 2600 лв депозити за извършване на съдебно – икономическа експертиза.

Воден от гореизложеното, съдът

#### РЕШИ:

ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА на ревизионен акт № \*/ 06.07.2009 г., издаден от Н, главен инспектор по приходите при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” – С., потвърден с решение № 1470/ 23.10.2009 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на Н. за данъчни периоди 01 – 31.12.2005 г.; 01 -31.03.2006 г.; 01 - 30.04.2006 г.; 01.05.-31.05.2005 г.; 01.06. – 30.06.2006 г.; 01.07. – 31.07.2006 г.; 01.08. – 31.08.2006 г.; 01.10.-31.10.2006 г.; 01.11.-30.11.2006 г.; 01.12.-31.12.2006 г.; 01.01. – 30.06.2007 г.; 01 – 31.07.2007 г.; 01 – 31.08.2007 г.

ОТМЕНЯ, по жалбата на Б. Р.”, ЕИК \*, ревизионен акт № \*/ 06.07.2009 г., издаден от Н, главен инспектор по приходите при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” – С., потвърден с решение № 1470/ 23.10.2009 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на Н. в частта относно доначисляване на ДДС за данъчен период юли 2005 г. на основание чл. 29, ал. 5 от ЗДДС /отм./ в размер на 653 821,69 лв; начисляване на ДДС след корекция на ползван данъчен кредит по реда на чл. 82 от ЗДДС /отм./, съответно по реда на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС за данъчни периоди юли, август и ноември 2005 г.; септември 2006 г.; януари, февруари, март, май, септември, октомври, ноември и декември 2007 година; януари, февруари, март, април, май, юни и юли 2008 година; в частта с която е увеличен финансовият резултат по

ЗКПО /отм./ на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО /отм./ във връзка с глава първа, раздел IV – чл. 14, ал. 1 и 2 и чл. 15, ал. 2 от ЗКПО със сумата 18 356 909,60 лв, в резултат на което е намалена загубата за приспадане за 2005 година с 18 356 909,60 лв. ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" - гр. С. при ЦУ на Н., гр. С., У. „, № 21 да заплати на „Б. Р.”, ЕИК \*, сумата 32 591,06 /тридесет и две хиляди петстотин деветдесет и едно цяло и шест стотни/ лв разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд, в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните за неговото постановяване.

СЪДИЯ: