

РЕШЕНИЕ

№ 681

гр. София, 16.02.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 15.07.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Илияна Александрова и при участието на прокурора Георгиев, като разгледа дело номер **4795** по описа за **2007** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. ДОПК.

Делото е образувано по жалба на М Х Н. с ЕГН *, в качеството ѝ на „М Н.” със седалище гр. С., против Ревизионен акт № 20001165 / 25. 06. 2007 г., издаден от орган по приходите П. ТД на Н. – С., офис П, потвърден изцяло с Решение № 1518 / 13. 09. 2007 г. на директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” /ДОУИ/ П. Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на Н./.

Съдът дължи произнасяне в частта на жалбата по искането за отмяна на РА като материално незаконосъобразен, във връзка с Решение № 12177/19.10.2009г. на Върховен административен съд по адм.д. 5943/2009г. По исканията в жалбата за обявяване нищожност на ревизионния акт, съдът се е произнесъл с Решение № 892/08.01.2009г. , оставено в сила с посоченото решение на Върховен административен съд. Представено е и доказателство за подписване на споразумение за удължаване на срока за произнасяне на ответника по жалбата по административен ред, с оглед на което е прието в посоченото решение на Върховния съд допустимост на жалбата по искането за отмяна поради спазване на срока за подаването ѝ.

По искането за отмяна на обжалвания акт се твърди, че е представена погрешна оборотна ведомост за наличните активи П. към момента на дерегистрацията по ЗДДС - 07. 02. 2007 г. , по сметка 304 – Стоки, за сумата от 993 651, 61. лв. Твърди се в жалбата, че е допусната грешка в представената оборотна ведомост за периода 01. 01. 2006 г. – 31. 12. 2006 г., а към периода на ревизията не е имала налични стоки.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” П.

Централно управление на Националната агенция за приходите, оспорва жалбата и счита същата за неоснователна, с оглед на което и моли да бъде отхвърлена.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

По делото е приета като доказателство административната преписка по издаване на обжалвания акт, като е изслушано и заключение на вещо лице, което е дало отговор на въпроса каква е наличността на стоки към датата на deregистрация по ДДС на „М Н.” – 07. 02. 2007 г. и какъв е следващия се ДДС върху същите, което заключение не е оспорено от страните. Представени са допълнително от жалбоподателката оборотна ведомост за периода 01. 10. 2006 г. до 31. 12. 2006 г., заповед за извършване на инвентаризация с дата 28.12. 2006 г., Инвентаризационен опис, Протокол за компенсации и липси, Сравнителна ведомост за резултатите от проведената инвентаризация, Оборотна ведомост за периода от 01. 01. 2007 г. до 30. 06. 2007 г.

Също така по делото са приети доказателства във връзка с извършена повторна регистрация от дружеството по ЗДДС и издаден във връзка с това Акт за регистрация № *0348/26.06.2007г. – папка приложение 1 към делото.

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства, като обсъди доводите на страните, намира жалбата за процесуално допустима, а след проверка за материална законосъобразност на обжалвания акт и на ненаведени с жалбата основания, и като взе предвид относимите правни норми, намира същата за неоснователна по следните съображения:

По допустимостта на ревизионното производство и липсата на допуснати процесуални нарушения П. издаване РА и РД, както и издаването им от компетентен орган, съдът се е произнесъл с Решение № 892/08.01.2009г.

С Ревизионен доклад /РД/ № 1165 / 18. 05. 2007 г. – стр. 54 от делото е направено предложение за установяване на задължения за ДДС в размер на 198 730,32 лв. и лихви върху същите в размер на 4 833,13 лв. към 18. 05. 2007 г. Въз основа на РД е издаден РА № 20001165 / 25. 06. 2007 г. от В Б Л – стр. 45 от делото.

С РА № 20001165 / 25. 06. 2007 г., са потвърдени изцяло установените данъчни задължения с РД, съставляващ неразделна част от него - върху наличните активи по сметка 304 – Стоки, в размер на 993 651, 61. лв. към датата на регистрацията, е начислен ДДС в размер на 198 730, 32 лв. и лихва за просрочие в размер на 7 778,31 лв. към датата на издаването му – 25. с правно основание чл. 111, ал. 1 от ЗДДС във вр. с ал.3 от същия текст – до м. февруари 2007 г. включително, на Мария Н., в качеството ѝ на Едноличен търговец с наименование „М Н.”. Данъчните органи са основали констатациите си върху декларация и представени оборотни ведомости, подписани от жалбоподателката М Н..

Против РА е подадена жалба с вх. Рег. № 34-00-409 / 11. 07. 207 г. по административен ред до директор Дирекция „О.” П. ЦУ на Н., по която е постановено Решение № 1518 / 13. 09. 2007 г. ответникът по делото е потвърдил изцяло РА № 2001165 / 25. 06. 2007 г., излага подробни мотиви по същество, които се поддържат в хода на съдебното производство.

Не се спори по установеното П. данъчната ревизия, а претенцията на жалбоподателката е за погрешно декларирани факти – наличните стоки по сметка 304, послужили като основание за установяване на задълженията и по обжалвания РА въз основа на подадени декларации и оборотни ведомости от жалбоподателката. Твърди се, че същите са сгрешени от жалбоподателката относно наличностите на стоки, което било нулево към датата на deregистрацията. Така съдът следва да прецени

представените в хода на съдебното производство доказателства опровергават ли представените пред ревизиращите органи от жалбоподателката.

Процесната ревизия на „М Н.” е извършена по повод на издаден Акт за deregистрация по ЗДДС № *0459/01.02.2007г., с който е прекратена регистрацията ѝ по този закон, считано от **07.02.2007г.**, като в същия е вписано като правно основание само **чл.106 от ЗДДС**, съгласно представеното заверено копие по делото на л. 81. Актът е връчен на упълномощено лице на жалбоподателката на **07.02.2007г.**, с оглед на което и на основании е **чл.110,ал.2 от ЗДДС**, актът за deregистрация има действие от тази дата. Не се спори между страните, че актът за deregистрация е влязъл в сила.

Ревизионният акт е с обхват установяване на задълженията за данъка върху добавената стойност за периода от 01.10.2006г. до 07.02.2007г.

Въз основа на представените доказателства по искания на органите по приходите е прието в мотивите на РД, РА и решението на ответника, че за периодите октомври, ноември и декември 2006г. и януари и февруари 2007г. са подавани нулеви справки-декларации по ДДС, а едноличният търговец не е извършвал дейност. Съгласно представените оборотни ведомости в хода на процесното ревизионно производство за месеците ноември и декември на 2006г. и за януари и февруари 2007г. по счетоводна сметка 304 - Стоки е отразено дебитно салдо в размер на 993 651,61 лв., т.е. стоки в наличност към датата на deregистрацията. Същата наличност е посочена и към 31.12.2006г.

Горните факти са установени въз основа на представени оборотни ведомости за месеците ноември и декември 2006г. по отделно, за периода от 01. 01.2007г. до 28.02.2007г. , с посочени начални и крайни салда по отделните сметки по баланса на едноличния търговец и декларация на жалбоподателката, че за периода 01.01.2007 г. - 07.02.2007 г., не е извършвала покупки на стоки, не е извършвала отписване на такива и не е извършвала продажби. Въз основа на последната декларация в заключение е прието, че салдото по счетоводна сметка 304 към 31.12.2006г. не се е променило към датата на deregистрацията – 07.02.2007г. и е в размер на 993 651,61 лв., върху която сума на основание чл. 111, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, представляваща стойност на наличните активи към датата на deregистрацията, е начислено ДДС в размер на 198 730,32 лв., който данък е включен за данъчен период месец февруари 2007 г., на основание чл. 111, ал. 3 от ЗДДС.

Доводите пред съда са предявени и П. обжалването по административен ред - по съображение, че е допусната грешка, като е представена недействителна оборотна ведомост за периода 01.01.2006 г.-31.12.2006 г. , с твърдението, че към датата на deregистрацията стоки в наличност не са съществували. Тези доводи са приети за неоснователни, а с аргументи по чл.111, ал.1,т.1 ЗДДС – че за стоките, за които лицето е ползвало данъчен кредит и налични към датата на датата на deregистрацията, се приема, че регистрираното лице извършва доставка по смисъла на закона за всички налични стоки, за които е ползвало данъчен кредит и които са активи по смисъла на Закона за счетоводство.

Заключенията на ревизиращите органи са основани единствено на представените оборотни ведомости и дебитното салдо по сметка 304, т.е. върху общата стойност. Изследван е въпроса за вида на наличните стоки, и е направен извод, че голямата наличност на стоките е формирана от горива – дизел, газ, пропан-бутан и дизел, предвид представените оборотни ведомости за кореспонденция между сметките. Въз основа на това е начислен ДДС върху

цялата налична стойност, т.е. презюмира се от посоченото основание по чл.111,ал.1 ЗДДС, че се приема за установено, че едноличният търговец ползвал изцяло ДДС за наличните стоки.

В хода на съдебното производство е представена заповед за извършване на инвентаризация № 5/28.12.2009г. инвентаризационен опис, протокол за компенсация на липси и излишъци, всички за извършена инвентаризация към 29.12.2009г. от назначената със заповедта комисия, сравнителна ведомост и оборотна ведомост от 01.01.-30.06.2007г., които са представени на вещото лице по време на проверката в счетоводството на дружеството, а впоследствие и приети като доказателство по делото. От посочените доказателства се установява и вещото лице по делото е приело в мотивите на заключението си и въз основа на представените доказателства по делото - оборотни ведомости за периода 01.01.2007- 28.02.2007г. с нулево салдо по сметка 304 - Стоки, че същата сметка към датата на дерегистрацията е с нулево салдо.

Жалбоподателката в качеството си на едноличен търговец отново е регистрирана по ЗДДС с Акт за регистрация № *0348/26.06.2007г., като към заявлението за регистрация по ЗДДС и във връзка с резолюция за извършване на проверка по заявлението – с № *666/12.06.2007 г. и отправено искане за представяне на документи и писмени обяснения, от името на „М Н. „ са представени под опис документи, в това число и оборотна ведомост за периода м-ц 06.2006г. до 31.05.2007г., оборотна ведомост за периода от 01.01.2007г. до 31.05.2007г. Оборотна ведомост за периода от юни 2006г. до декември 2006г. справка за натрупания оборот за 12-те месеца и други доказателства във връзка със същите.

От представената Оборотна ведомост за периода юни 2006 – декември 2006г. на л. 28 от папка приложение 1 към делото, се установява, че салдото по дебита на сметка „Стоки” към 31.12.2006г. е в размер на 993 651,61 лв.

От представената Оборотна ведомост за периода 01.01.2007г. – 31.05.2007г. на л. 26 от папка приложение 1 към делото се установява, че началното салдо по дебита на сметка „Стоки” към 01.01.2007г. е в размер на 993 651,61 лв., която сума е и крайно салдо по същата сметка към дата 31.05.2007г.

От счетоводен баланс с дата 15.04.2007г. – на л. 183 от папка приложение 1 към делото се установява, наличност през текущата година статия „стоки” е в размер на 994 х.лв., като част от група „Материални запаси” на раздел Б.”Краткотрайни активи” от Актива на баланса.

Посочените оборотни ведомости и счетоводен баланс съдържат подпис, печат на фирмата и отбелязване за „вярно с оригинала”, като предвид представянето им във връзка с искането на органите по приходите по посочената резолюция за извършване на проверка, то към датата на представянето на тези доказателства пред органите по приходите, съдът намира, че посочените оборотни ведомости - за периодите юни-декември 2006г. и 01.01.2007г. – 31.05.2007г., имат достоверна дата. Също така представените оборотни ведомости и баланс и др. доказателства по искането, са посочени като мотиви на Акта за регистрация № *0348 / 26.06.2007г. на едноличния търговец по чл.96,ал.1 ЗДДС.

Ревизията на търговеца е възложена първоначално със Заповед за възлагане на ревизия от 04.12.2006г. за периода 01.10.2006 г. до 21.10.2006г. поради преместване на седалището, като впоследствие е разширен обхвата на ревизията и е извършена и на основание дерегистрация по ЗДДС. През време на проверката ревизиращите органи не са изискали или извършили лично инвентаризационен опис на наличните активи, с

оглед на което установяването на такива към относимата датата – датата на дерегистрацията, в хода на съдебното обжалване би могло да се извърши единствено по документи, т.е. представените по извършената инвентаризация са единствени такива.

П. така установените факти, съдът намира за относими следните правни изводи:

Спорният въпрос по делото е дали се установява представянето на представена погрешна оборотна ведомост за наличните активи П. към момента на дерегистрацията по ЗДДС - 07. 02. 2007 г. , по сметка 304 – Стоки, за сумата от 993 651, 61. лв.

Процесният ревизионен акт е връчен на 27.06.2007г. а твърденията за грешка в представените оборотни ведомости в хода на издаването му са посочени за пръв път в жалбата по административен ред – 11.07.2007г.

Съдът обаче намира, че твърдението в жалбата не е доказано.

Въз основа на представените доказателства в хода на ревизионното производство и за последващата регистрация по ДДС с дата 26.06.2007г., в хода на което производство са представени същите доказателства, които са представени и П. издаването на обжалвания ревизионен акт, в това число и годишен счетоводен баланс за 2006, със същите стойности на налични стоки, както и предвид установеното обстоятелство, че са подавани нулеви справки-декларации за данъчен период м. 01 и 02. 2007г., то следва извод, че наличностите към 31.12.2006 г. по сметка „стоки”, съответно статия „стоки” от актива на баланса към същата дата са и наличности към датата на издаване на акта за дерегистрацията, т.е. безспорно се установява сумата от 993651,61 лв. като салдо на наличните стоки, декларирана надлежно пред ревизиращите органи. Следва да се отбележи че по преписката за повторната регистрация не се съдържа волеизявление за неправилно съдържание на представени счетоводни документи, още повече на годишния счетоводен баланс за 2006г. .

Както се изложи по-горе, в хода на съдебното производство са представени доказателства за нулево салдо по сметка 304 към процесната дата- 07.02.2007г. Същите доказателства – оборотни ведомости с нулево салдо по тази сметка освен в хода на съдебното производство са представени и П. обжалването по административен ред, с оглед на което имат достоверна дата най-рано към датата на представянето им с жалбата по административен ред – 11.07.2007г.

Съдът намира, че твърденията с жалбата по делото за допусната грешка противоречат на останалите доказателства по делото – представените в хода на ревизионното производство, идентични с тези П. повторната регистрация по ДДС доказателства. Освен това представените доказателства за извършване на инвентаризация - заповед инвентаризация, инвентаризационен опис и нулеви протоколи за намерени активи П. извършената инвентаризация имат достоверна дата единствено към датата на представянето им със заключението на вещото лице по делото – 18.09.2008г., с оглед на което не е доказано съществуването им към датата на подаване на справката за наличните активи към 07.02.2007г.

Допусната техническа счетоводна грешка в представената справка за наличните активи към датата на дерегистрацията би била налице, на първо място ако е установима П. съпоставянето ѝ с всички останали доказателства по делото, съществували към момента на съставянето ѝ.

След като неоспорените доказателства – оборотни ведомости и счетоводен баланс, съставени от длъжностно лице и подписани от главен счетоводител, както и от ръководител (за счетоводния баланс за 2006г. на л. 183 от папка приложение 1 към

делото) опровергават посочените нулеви стойности в инвентаризационния опис, представен на вещото лице, съдът преценява, че последните не могат да бъдат ценени като доказателство за посочените в същите факти и обстоятелства. На първо място поради липса на достоверна дата за съществуването им към датата на представяне на справката за наличните активи към датата на дерегистрацията – 07.02.2007г. и на второ място, инвентаризационният опис и представената към него оборотна ведомост за наличните активи за периода 01.01.2007г. – 30.06.2007г. с нулево начално салдо по сметка „стоки” – л.166 и 167 от делото, противоречат на представената оборотна ведомост за същия период – на л. 26 от папка приложение 1 към делото, която съдът преценява като такава с достоверна дата, съществуваща към датата на издаване на Акта за регистрация по ДДС от 26.06.2007г.

На трето място твърдяната неточност П. декларирането на наличните активи към датата на дерегистрацията, предвид подадените нулеви справки декларации за данъчни периоди месеците 01 и 02 на 2007г., следва да бъде и налично салдо към 31.12.2006г. и на 01.01.2007г. Следователно, П. допусната грешка следва такава да бъде констатирана и съответно поправена в годишните счетоводни отчети, част от които е и счетоводния баланс за 2006г. След като не се твърди и не се установява от доказателствата по делото да е извършена поправка по съответния ред за извършени корекции в годишните счетоводни отчети на търговеца, то съдът приема твърдението в жалбата за защитна теза единствено за целите на обжалване на процесния акт за установено задължение за ДДС.

Освен изложеното съдът преценява счетоводният баланс на търговеца към 2006година – на л.183 от папка приложение 1 към делото, като официален документ с формална доказателствена сила по смисъла на чл.179, ал.1 ГПК, обвързваща съда, предвид издаването му и подписването му от главен счетоводител и ръководител, представляващи длъжностни лица по смисъла на чл.93, т.1, буква „б” от наказателния кодекс, с оглед на което и подписаните от главния счетоводител и удостоверени факти, следва да се приемат за доказани. Представената оборотна ведомост за периода 01.01.2007г. – 30.06.2007г. – л. 167 от делото, с нулево салдо по сметка „стоки” във връзка със заключението на вещото лице, не е подписана от главен счетоводител или друго лице за съставител, а началните салда по същите не съвпадат с крайните салда по годишния баланс за 2006г.

Основен счетоводен принцип по чл.4, ал.1 т.7 от Закона за счетоводството, за съответствие между краен и начален баланс. Съгласно посочената разпоредба, отделните счетоводни периоди са независими, следва да съществува стойностна връзка между начален и краен баланс - всеки отчетен период се третира счетоводно сам за себе си независимо от обективната му връзка с предходния и със следващия отчетен период, като данните на финансовия отчет в началото на текущия отчетен период трябва да съвпадат с данните в края на предходния отчетен период. Поради това установеното по заключението на вещото лице, въз основа на представените му инвентаризационен опис с нулеви стойности на наличните стоки, както и оборотна ведомост – неподписана за начално салдо по същата сметка, различно от представения счетоводен баланс, е в нарушение на посочения счетоводен принцип и съдът не кредитира установеното по заключението на вещото лице.

Също така следва да се отбележи, че счетоводните стандарти предвиждат изричен ред за корекция на финансовите отчети П. допуснати грешки, съгласно Счетоводен стандарт № 10 „Събития настъпили след датата на съставяне на годишния финансов

отчет, обн. ДВ бр.30 /07.04.2005г. , а в т. 3.2 от стандарта са посочени коригиращи събития, които могат да бъдат: заличаване от търговския регистър на клиент, от когото са останали неудовлетворени вземания; влязло в сила решение на съда, което потвърждава вземания или задължения на предприятието, но в размери, отличаващи се от признатите в годишния финансов отчет; получаване на информация след датата на годишния финансов отчет, показваща, че даден актив е бил обезценен към датата на годишния финансов отчет или че сумата на предварително признатата загуба от обезценка за този актив трябва да бъде коригирана; всички събития, които конкретизират стойности на активи или пасиви, за определянето на които предприятието е ползвало към датата на годишния финансов отчет приблизителни стойности в съответствие с основния счетоводен принцип на начисляването; всички събития, които конкретизират стойности, залежали П. определянето на потенциални задължения към датата на годишния финансов отчет; разкриването на измама или грешка, която показва, че годишният финансов отчет е недостоверен.

По делото не се установява наличието на нито едно коригиращо събитие по смисъла на посочения стандарт, освен това този стандарт се прилага от предприятията П. отчитане и оповестяване на събития, настъпили след датата на годишния финансов отчет – т. 1 „Обхват” от същия, освен това съгласно твърденията в жалбата, допуснатата грешка е преди самото годишно счетоводно приключване и датата на съставяне на годишния финансов отчет, предвид представените доказателства за дата на извършена инвентаризация на 29.12.2006г.

Следва извод, че не е настъпило коригиращо събитие по смисъла на посочения счетоводен стандарт, с оглед на което съдът като основава изцяло изводите си на неоспореното доказателство – годишен счетоводен отчет за 2006г., изцяло съответстващ на приетото в мотивите на ревизионния доклад, намира, че не е доказано твърдението, за допуснатата фактическа грешка в справката за наличните активи към датата на прекратяване на данъчната регистрация, и ревизиращите органи са основали своите изводи върху достоверни доказателства за стойността на тези активи.

Регистрацията по ДДС на „М Н.” е прекратена поради ненамиране на задълженото лице, негов представител или пълномощник на декларирания адрес за кореспонденция, т.е не е налице никоя от предвидените хипотези по чл.111,ал.2 от ЗДДС, изключваща прилагането на ал. 1 на същия текст.

За да се приеме, че лицето извършва доставка по смисъла на закона на всички налични стоки и/или услуги към датата на deregистратията, разпоредбата на чл.111,ал.1 ЗДДС изисква кумулативно да са налице следните предпоставки:

1.за наличните стоки и или услуги, лицето да е ползвало изцяло или частично данъчен кредит;

2.да са активи по смисъла на Закона за счетоводството или активи по Закона за корпоративното подоходно облагане, извън тези по Закона за счетоводството.

Ревизиращите органи са основали изводите си за вида на стоките въз основа на справката по кореспондиращи сметки от януари до октомври 2006г. на сметка 304 „Стоки”, в края на който период е натрупано салдото по дебита в размер на 993 651,61 лв. – на л. 96 – 98 т делото. Сметка 304 е с начално салдо 829 556,91лв., натрупани обороти по дебита в кореспонденция със сметка 401 - за закупени стоки за 1 105 113,30лв. и кредитен оборот - за отписване на стоките като продадени в кореспонденция със сметка 702 „Приходи от продажби на стоки и услуги” – общо в размер на 941 018,60. Предвид доказателствата по делото, то следва извод, че салдото

по сметка 304 към 30.10. 2006 г. – салдото по дебита на сметка 304 в размер на 993651,61лв. е формирана от закупени стоки: бензин,дизел и газ пропан –бутан, представляващи облагаеми доставки. Следователно ревизиращите органи са основали изводите си П. установеност на вида на стоките, формиращи салдото от 993651,61лв., с оглед на което и правилно са извършили преценката **на първо място**, че съставляват актив по смисъла на Закона за счетоводството или Закона за корпоративното подоходно облагане, а салдото е формирано от стоки, правилно осчетоводени по сметка 304 и представляващи активи по смисъла на посочените закони. Също така не се спори, наличието на другото изискване – за същите да е ползван данъчен кредит частично или изцяло.

П. изложеното, съдът следва да приеме доказаност на кумулативните изисквания по чл.111,ал.1 ЗДДС за начисляване на ДДС върху налични активи П. дерегистрация на жалбоподателката по мотивите, изложени от ревизиращите органи, с оглед на което е налице соченото основание за установяването на задължението в размер на 206 508,63 лв. за ДДС към датата на регистрацията.

Водим от изложеното, Първо отделение, 12 съдебен състав на Административен съд С. град,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на М Х Н. с ЕГН *, в качеството ѝ на „М Н.” със седалище гр. С., против Ревизионен акт № 20001165 / 25. 06. 2007 г., издаден от орган по приходите П. ТД на Н. – С., офис П,

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: