

РЕШЕНИЕ

№ 7355

гр. София, 28.12.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 07.11.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **5262** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор – Е. И. Н., ЕГН [ЕГН] срещу Ревизионен акт/РА/ № 1400617/03.01.2008г. на ТД на НАП [населено място], издаден от В. В. В., старши инспектор по приходите, потвърден с Решение № 1082/ 17.07.2008г. на директора на Дирекция „ОУИ“ при НАП С..

РА се обжалва относно установени задължения за :

1.По ЗКПО /отм./ общо 48 539.50 лв., (главница 33522.38 лв. и лихви 15017.12 лв.) от които

а) данък печалба по чл.44 от ЗКПО /отм./ за 2002 год. в размер на 15666.65 лв. и лихви - 7777.24 лв.;

б) данък за общините по чл.45 от ЗКПО /отм./ за 2002 год. в размер на 11604.94 лв. и лихви - 5543.41лв.;

в)корпоративен данък по чл.44 ЗКПО /отм./ за 2004 год. в размер на 6250.77 лв. и лихви в размер на 1548.90 лв.;

2.по ЗДДС за доначислен ДДС на основание чл.29, ал.5 от ЗДДС(отм.) данък и лихви, общо в размер на 36994.45 лв., за данъчни периоди от 01.01.2003г. до 07

включително на 2003г. от 10 - 12 на 2003г. вкл., от 01. до 07 на 2004г. от 08 до 11 на 2004г. вкл. , от 01 до 03 на 2005г. 331.03.2005г.

Първоначално по жалбата е образувано адм.д.5897/2008г., по което е постановено Решение от 04.06.2010г., което е обжалвано с касационна жалба.

С Решение № 6397/10.05.2011г. по адм.д.- 13674/2010г. Върховен съд е постановил отмяна на решението по адм. дело № 5897/2008г. на настоящия съд, като е върнал делото за ново разглеждане от друг състав. От касационната инстанция са дадени задължителни указания по прилагането на закона при новото разглеждане на делото относно следното:

- по спазване на процесуалните разпоредби относно материално-правната компетентност на органа по приходите, издал заповедите за възлагане на ревизията (ЗВР) и за определяне на компетентен орган да издаде РА,конкретно оправомощаването на Р. Т. по чл. 112,ал.2,т.1 ДОПК и срока на действие на оправомощаването.

- спазването на чл.114 ДОПК относно допустимите граници за удължаването на сроковете за ревизията

- да обсъди доказателствата за формиране на себестойността и установяване на фактическата себестойност на произведената продукция в ревизираните периоди, относно неправилното и незаконосъобразно третиране на непреките общопроизводствени разходи в нарушение на чл.6.3 и чл.6.4 от Счетоводен стандарт 2;

- да бъдат обсъдени издадени Актове за прихващане и възстановяване (АПВ) на корпоративен данък на дружеството с дати 09.02.2007г., 14.03.2007г., 30.03.2007г. и 10.05.2007г.

Съгласно чл. 226, ал.1 и ал. 2 от АПК вр. пар. 2 от ДР на ДОПК, при повторното разглеждане съдът разглежда делото като започне от първото незаконосъобразно процесуално действие, съобразно това и допустимостта само на писмени доказателства, съдът с определение 19.07.2011г. е указал необходимостта то представянето на такива, за изпълнение на указанията на касационната инстанция. Съобразно това по делото са представени и приети като доказателства:

- заповед № 81/25.04.2007г. на директора на ТД на НАП - П. – г-н Д. за оправомощаване на основание чл.112,ал.2 ,т.1 ДОПК и чл.11, ал.1,т.4 и ал.3 от закона за Националната агенция по приходите на Р. Д. Т. - в качеството ѝ на началник отдел „Контрол” при Тд на НАП –П., да възлага ревизии и да издава заповеди за това, считано от 125.04.2007г.;

- заповед № 68808.05.2008г. , издадена на основание същите разпоредби като предходната и от същия орган, с която считано от 08.05.2008г. се възлага на В. Д., в качеството ѝ на началник отдел „Контрол” при ТД на НАП – П., да издава заповеди за възлагане на ревизия;

- допълнително споразумение от 25.04.2007г. , между Тд на НАП – П. и Р. Т. за длъжността „главен инспектор по приходите” в ТД на НАП – П., отдел Контрол, сектор „Селекция и координация”.

- допълнително споразумение от 07. 05.2008г. между същата ТД на НАП и В. Д., за длъжността началник отдел „Контрол” в същата дирекция.

- представени е АПВ № 67/09.02.2007г., № 109/14.03.2007г., 559/30.03.2007г.; № 1266/10.05.2007г., № 2548/31.07.2007г., за извършено прихващане на

задължения за корпоративен данък по РА № 1022/22.12.2006г. съответно в размер на 19787,50 лв., - 16 396,22 лв. и 16 449,32лв. и на задължения за ДДС в размер на 522,99 лв.и 600,66 лв., и за лихви - 31,33 лв. по РА № 1022/22.12.2006г. , издаден при предходна ревизия за идентични данъчни периоди. Този РА е частично отменен с Решение № 991/04.07.2007г. на ответника, и върнат за нова ревизия в частта за установени задължения за 2002 г. за данък върху печалбата и данък за общините за 2002г., корпоративен данък за 2003 и 2004 г. и ДДС за м. 12 на 2002г. до м. 04 на 2003г. включително,, за юни, юли на 2003г. и от октомври на 2003г. до юли 2004г. включително, от септември 2004 г. до ноември 2004г. включително и от януари 2005 до март 2005г.

-представена е ЗВР № 186/27.02.2007г. , протоколи за приемане на магнитни носители , справки –декларации по ЗДДС за данъчни периоди от 01 до 07, 10 и 12 на 2004г., от 01 до 04 и от 09 – 11 на 2005г..

Становища на страните:

В жалбата и подробна писмена защита чрез процесуален представител дружеството иска от съда алтернативно следното:

-да обяви нищожността на РА поради допуснати процесуални нарушения по чл.112, ал.2, т.1; чл.113, ал.1 ,т.3, чл.114,ал.4 и 119, ал.2 ДОПК относно издаването на ЗВР, РД и РА, нарушение на чл.155,ал.6 ДОПК със ЗВР, поради повторност на ревизията;

-да отмени РА в обжалваните части, тъй като не е мотивиран относно съдържащи се данни по поръчки за преките и постоянните непреки общо производствени разходи в себестойността, констатираните разлики между отчетената себестойност на готовата продукция и приходите от продажби били неверни – нарушение на чл. 6.3. от Счетоводен стандарт 2 относно формиране на себестойността, довело до определяне на преките данъци и доначислил ДДС;

-с цитираните АПВ № 67/09.02.2007г., № 109/14.03.2007г., 559/30.03.2007г.; № 1266/10.05.2007г., № 2548/31.07.2007г., са прихванати общо суми в размер на 106 047,02 лв. по РА 1401022/22.12.2006г. , от които 77 709,43 лв. са надвнесени, тъй като произтичали от установени задължения в отменената част на РА с Решение № 991/04.07.2007г. на ответника и касаещи процесните периоди.

-от представените при повторното разглеждане на жалбата справки декларации се установявало, че за данъчни периоди от 01.04.2004г. до 31.03.2005г., след приключили тримесечни процедури по приспадане на ДДС за възстановяване от дружеството, в справките –декларации за данъчен периоди месеците 07 и 11 на 2004г. и 03 на 2005г., дружеството е декларирало ДДС за възстановяване съответно 96 752,62 лв.; 67 796,03 лв. и 72 260,84 лв. тези остатъци за възстановяване не били възстановени в законния срок. Поради това в периодите, в които дружеството е упражнило правата си на приспадане на данък за възстановяване по тримесечни процедури – от 01.04.2004 до 31.03.2005г., следвало РА да бъде обявен за нищожен поради липса на материална компетентност за възлагане на ревизия по чл. 134,ал.1 ДОПК.

- твърди се неправилност на увеличението на финансовия резултата за 2002 г. преди данъчното преобразуване със 102 140,49 лв., внесени в разплащателната сметка на дружеството, тъй като не представлявала приход от стопанска дейност, а

краткосрочен безлихвен заем, неправилно са осчетоводени съответните суми като приход, получаването му като заем се доказвало от банкови извлечения за периода от 13.11.02г. до 20.12.2002г. и разписки за получаването им във валута, както и от извършеното погасяване на заема към кредитора, в това число и завеждането на сумата по сметка 499 „Други дебитори и кредитори”, съгласно кредитното салдо на сметката към 31.12.2002г. в същия размер. Заемният характер на сумата се потвърждавал и от направените погашения - четири на брой по договора за временна финансова помощ с кредитор „Т. С.”, поради което салдото към 31.12.2009г. е достигнало до 10 570 щатски долара, както и по аргумент въобще за получени приходи през 2002г.;

-определените задължения за ДДС се оспорват по съображения за допуснато нарушение при прилагането на Счетоводен стандарт 2 относно разликите в себестойността и продажби по цени, по-ниски от себестойността, чл.29,ал. 5 ЗДДС не съдържа основание за доначисляване на данъка.

В ход по същество жалбата се поддържа от процесуалния представител на жалбоподателя – адвокат Т., по подробни съображения в писмени бележки, съдържащи доводи в посочения смисъл.

ОТВЕТНИКЪТ - директор на Дирекция ОУИ при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител – юрк. М., оспорва изцяло жалбата, иска се от съда да постанови отхвърлянето ѝ, като вземе предвид изложените съображения в решението на ответника. Претендира се присъждането на юрисконсултско възнаграждение в размер не по-малко от възнаграждението на адвокат.

Съдът като съобрази задължителните указания на касационната инстанция за събиране на доказателства и взе предвид представяните доказателства при повторното разглеждане на делото, в изпълнение на указанията за излагане на мотиви по конкретни въпроси, приема следното от правна и фактическа страна:

Съобразно представените доказателства за заеманата длъжност и възложени функции на Р. Т., съдът приема, че същата е изпълнявала функциите на длъжността началник отдел „Контрол” при ТД на НАП - П. до 08.05.2008г. от която дата със Заповед № 68/08.05.2008г. на заемащата тази длъжност В. Д. е наредено да издава ЗВР на основание чл. 112,ал.2, т.1 ДОПК. Посочената длъжност В. Д. заема съгласно допълнително споразумение за изменение на трудово правоотношение от 07.05.2008г. На тази дата съдът приема, че е назначен титуляр на длъжността, изпълняване до тогава чрез възлагане на функции по заместване от Р. Т., заемаща основна длъжност главен инспектор по приходите в отдел „Контрол”, сектор „Селекция и координация” към същата териториална дирекция, съгласно представеното допълнително споразумение за изменение на трудово правоотношение от дата 25.04.2007г. Също съдът приема, че длъжността директор на ТД на НАП –П., е заемана от г-н Д. за периода от датата на оправомощаване на Р. Т. със Заповед № 81/25.04.2007 год. на Директора на ТД на НАП за възлагане на функции по чл.112 ДОПК на същата в това число и до и до 08.05. 2008г., предвид издаването на цитираната Заповед № 68/08.05.2008г. от същото лице за директор на същата териториална дирекция.

По тези съображения, Р. Т. е надлежно оправомощена със Заповед № 81/25.04.2007 год. на Директора на ТД на НАП [населено място] за периода от издаването ѝ до

08.05. 2008г., в който период са издадени и ЗВР № 470//19.07.2007 год., ЗВР № 548/25.09.2007 год. и ЗВР № 617/25.10.2007 год., което обосновава и извод за издаването им от компетентен орган, надлежно оправомощен по чл.112, ал.2 ДОПК. Този извод е относим и към Заповедта за определяне на компетентен орган да издаде РА –Заповед № К-617/03.01.2008г.

Предвид приложените копия на ЗВР № 470//19.07.2007 год., ЗВР № 548/25.09.2007 год. и ЗВР № 617/25.10.2007 год. съответно на л. 153, 151, 148 от делото при първото разглеждане на жалбата, същите имат необходимото съдържание по чл.113, ал.1 ДОПК, в това число е посочен срок за извършването на ревизията по т 3 от същата разпоредба. Така съгласно ЗВР № 470//19.07.2007 год. връчена на 27.07.2007г., ревизията следва да завърши до 2 месеца от датата на връчване на заповедта, обичайна административна практика, с оглед на което първият определен срок е до 27.09.2007 г. С втората ЗВР № 548/25.09.2007 год., срокът за извършване на ревизията е удължен до 25.10.2007г., т.е. с един месец. С тези две заповеди общо срокът на ревизията, фактически определен до три месеца от връчването на първата ЗВР, съвпада с правомощията на издателя на ЗВР по чл.114, ал.1 ДОПК. Съгласно тази разпоредба, срокът за извършване на ревизията е до 3 месеца от датата на връчване на заповедта за възлагане, които условия са изцяло спазени. От тази разпоредба не произтича, че този срок следва да бъде определен само с една заповед, с оглед на това е допустимо първоначално определения срок по-кратък срок от предвидения в тази разпоредба, да бъде удължен до максималния размер. Удължаването е извършено по искане на орган от ревизиращия екип – л. 152 от делото.

Срокът по чл.114, ал.1 ДОПК е бил недостатъчен, съгласно мотивирано искане за удължаването му – на л. 150 от делото от дата 25.10.2007г. , с оглед на това на основание втората алинея от същата разпоредба и в срока по същата, законсъобразно е удължен със третата ЗВР № 617/25.10.2007 год. до 25.11.2007г., т.е. само с един месец.

Също изискванията за съдържание на първата ЗВР по чл.113, ал.1,т.6 е спазено, тъй като в същата е посочено и издаването ѝ въз основа на Решение № 991/04.07.2007г., с оглед на което се съдържа препращане към мотивите на този акт като обстоятелства, имащи значение за ревизията, съгласно тази разпоредба.

Предвид изложеното, то съдът намира, че не е допуснато нарушение на сроковете по чл.114 ДОПК – в относимите хипотези по ал.1 и ал.2, при издаването на процесните ЗВР, които са и надлежно връчвани – съответно втората и третата на 27.09.2007 и 29.10.2007г. , както и по чл.113 относно съдържанието на ЗВР.

Ревизионният доклад - № 617/10.12.2007г. , е издаден при спазване на срока по чл.117,ал.1 ДОПК – 14-дневен от изтичане на срока на ревизията, същият формално има необходимото съдържание по ал. 2 от същата разпоредба, доколкото се съдържат информация за ревизираното лице, подлежащите на установяване задължения, и ревизиращия екип, правни и фактически съображения, както и предложение за установяване на публични задължения.РД е издаден и подписан от органите, на които с обсъдените ЗВР е възложено извършването на ревизията – В. В. В., З. Н. Л. и И. А. В..

РД е връчен на 13.12.2007г.1, т.е. в срока по чл.117,ал.5 ДОПК, срещу него е подадено възражение на дата 27.12.2007г. – л. 85 от делото, т.е. в срока по чл.117, ал.5 ДОПК.

Процесният РД, представляващ акт по чл. 21, ал. 3 от АПК, има необходимото

съдържание по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му. Предвид и липсата на констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл.171, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда (оборимо) за съдържащите се в него констатации. Въз основа на уведомление за съставения РД и Заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА - № К-617/10.12.2007г. и след изтичане на срока за подаване на възражение и при спазване на срока по чл.119, ал.1 ДОПК, на 03.01.2008г., е издаден обжалвания по делото РА № 1400617/03.01.2008г. от определения за компетентен с посочената заповед орган – В. В. В., също и подписан от нея.

Предвид издаването на РА въз основа на процесните РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното съдържание на последния, то следва извод, че процесният РА, представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

С оглед на горното, не са допуснати нарушения на процедурата по възлагането и извършването на ревизията и издаването на актовете в хода на същата, не е налице некомпетентност на органите и съответно основание за обявяване на нищожността на РА, а доводите за обратното в жалбата не се подкрепят от доказателствата, съдържанието на съответните актове и относимите правни норми.

Предвид изводите за спазване на относимите процесуални норми, то не са допуснати нарушения при събирането на доказателства в хода на ревизионното производство, в това число поради извършването на действията по събирането им от компетентни органи и в рамките на срока за ревизията, с оглед на което същите на основание чл.171, ал. 1 АПК вр. параграф 2 от ДР на ДОПК, имат сила пред съда.

Съгласно указанията на касационната инстанция съдът следва да обсъди посочените в мотивите на решението АПВ, подробно описани по-горе, с които са прихванати задължения за корпоративен данък по РА № 1022/22.12.2006г. в посочените размери, който впоследствие е отменен. Тези АПВ са издадени за данъчни периоди, различни от ревизираните, свързани са само със събиране на задължения, касаещи процесните периоди, което обстоятелство е неотносимо към законосъобразността на акта за установяването им. Тъй като касаят различни данъчни периоди от тези по процесния РА, то са неотносими доводи по чл.134, ал.1 ДОПК за възлагане на ревизията от директора на ТД на НАП на предвидено по чл.133 от същия кодекс основание.

По изложените съображения, съдът намира, че не са налице основания за обявяване на РА за нищожен по съображения за некомпетентност, съществени нарушения на процедурата по издаването му или на предвидената форма и съдържание, предвидени по чл.160, ал. 2 ДОПК.

Относно материалната законосъобразност на РА, съгласно указанията на касационната инстанция, съдът следва да обсъди събраните доказателства относно формиране на себестойността и установяване на фактическата себестойност на произведената продукция в ревизираните периоди, неправилното и незаконосъобразното третиране на непреките производствени разходи в себестойността и осчетоводяване на неприсъща част на от тези постоянни непреки общопроизводствени разходи в нарушение на чл. 6.3 и чл. 6.4 от Счетоводен

стандарт 2.

Съгласно чл.154, ал.1 ГПК, приложим субсидиарно съгласно параграф 2 от ДР на ДОПК, жалбоподателят следва да докаже съществуването на фактите и обстоятелствата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, каквото е – правото на приспадане на данъчен кредит, а ответникът – законосъобразността на оспорения по делото акт. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право, тъй като съдът служебно е задължен да прецени всички относими и допустими доказателства, чието събиране е обективно възможно и прецени законосъобразността на оспорения акт. В подкрепа на тези доводи е и съдебна практика на ВАС, например Решение № 12089/11.11.2008г. по адм.д.7052/2008г. на ВАС и Решение № 12089/11.11.2008г. по адм.д.7052/2008г. на ВАС.

Цитираното първо изречение на чл. 6.3 от Счетоводен стандарт 2 „Отчитане на стоково материалните запаси“, по първата задача от заключението на второто вещо лице по делото Е. А., е всъщност неточно. Приложим към процесните периоди – 2002 и 2004г. са Националните счетоводни стандарти, приети като приложение към Постановление № 65 на Министерски съвет от 25 март 1998 г. за приемане на Национални счетоводни стандарти, отменени с § 1. на ПМС № 46 от 21 март 2005 Г. за приемане на национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, към което постановление, приложение съставлява „Счетоводен стандарт 2 „Стоково материални запаси“, в сила от 1 януари 2005 г.

Предвид изложеното, приложим към казуса по делото е НСС 2 „Отчитане на стоково-материалните запаси“, действащ през ревизирания период 2002 г. и съобразно който стандарт дружеството е следвало да съобрази счетоводното отчитане на себестойността на произведената продукция. Предвид изложеното, съдът кредитира само установеното от вещото лице по фактите относно счетоводното отразяване на разходите, относими към формиране на елементите на себестойността по поръчка 22076 във връзка с продажбата по фактура № 6653/20.12.2002г.

Съгласно чл. 13, ал.1 от закона за счетоводството в относимата редакция към ДВ бр.98/2001г., активите, собственият капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческата им цена или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. Следователно, историческата цена не е единствено възможната цена за отчитането на активите, каквито са материалните запаси – краткотрайни активи, съгласно чл.14,ал.3 от ЗСч в същата редакция.

На първо място НСС 2 е приложим при оценката и счетоводното отчитане на стоково-материалните запаси по системата за отчитане по историческа цена или доставна стойност на тези запаси. Стандартът е приложим и при последващо признаване на тази цена на разход и за „всяко намаление на доставната стойност до нетна реализируема стойност“. Този стандарт обаче не е задължителен, по отношение на дружеството, а само при избрана система за отчитане на счетоводно отчитане на стоково-материалните запаси по историческа цена – чл. 1 от НСС 2. Например, влагането на стоково-материалните запаси в производството може да се извършва и по осреднена цена към момента на изписването им, познати са и методите „първа входяща, първа изходяща“, както и „последна входяща първа изходяща“, описани като част от отменения Национален сметкоплан, приет като приложение също към ПМС № 65 на Министерски съвет от 25 март 1998 г. Следователно, от значение по арг. от чл. 1 от НСС 2, е от значение възприетият метод в счетоводната политика на дружеството за отчитане на

стоково-материалните запаси. Предвид формираните разлики по тази цена, в това число и по фактите от заключението на вещото лице, които не се оспорват от страните, то следва извод, че отчетността на вложените материални запаси в дружеството –жалбоподател не е водена по историческа цена.

Друг счетоводен стандарт, освен НСС 2 относно отчитането на материалните запаси и по друга цена не е приет и действащ през 2002г. В това число не са приложими международните счетоводни стандарти, тъй като задължението за съответствието на националните с тях е въведено с чл.22б, ал.3 от ЗСч, - нова разпоредба, обнародвана ДВ бр. 105/2006г., в сила от 01.01.2007г.

Предвид изложеното по т.1.1 и т.1.2 от РД относно счетоводната отчетност, водена от дружеството-жалбоподател за ревизирувания период, без да са налице каквито и да са забележки, относно формата, систематичността - воденето на аналитични и синтетични сметки, прилагането на двустранно счетоводно отчитане по индивидуален сметкоплан, то прилаганият от дружеството метод на отчитане в това число и по конкретната поръчка, макар и да не съответства на метода на историческата цена, не може да се определи като незаконосъобразен.

Действително, при прилагането на метода на историческата цена по НСС 2, който съответства изцяло на чл. 29,ал.5 ЗДДС (отм.), при изписването на материалните запаси в себестойността по доставната им цена, то продажната цена на крайния продукт - при приложение на принципа за действащо предприятие по чл.4, ал.1,т.2 от Закона за счетоводството в относимата редакция, т.е. което планира и осъществява дейността си, така, че да не реализира загуби, продажната цена винаги ще бъде по-висока от доставната, и посоченото правило за ДДС ще бъде спазено.

Разпоредбата на чл.29,ал.5 ЗДДС (отм.) обаче не въвежда задължения, свързани с начините на водене на счетоводната отчетност, доколкото се дава право на избор на метода на отчитане на материалните запаси. Същата е впрочем относима изцяло към вещи, на които може да се определи конкретната цена на придобиване, т.е. зависи от степента на индивидуализиране на вещта. Когато се касае за родово определени вещи, с различни доставни цени, които се индивидуализират за влагането им в производството или за продажбата им чрез отделянето от всички останали, методът на историческата цена очевидно не може да бъде спазен и е неподходящ.

Съдът отчита и обстоятелството, че новата себестойност по историческа цена е определена от ревизиращите органи по искането за отпускане на материални запаси, релевантно за формирането на себестойността е дали всички запаси по искането са действително вложени за произведения продукт по конкретната фактура, който въпрос е останал незасегнат

Предвид изложеното, не се налага извод, че дружеството е нарушило приложим счетоводен стандарт или задължителна разпоредба при отчитане на себестойността на материалните запаси по поръчка № 22076 във връзка с продажбата по фактура № 6653/20.12.2002г. , с оглед на което без основание ревизиращите органи определят нова себестойност на вложените материални запаси.

С оглед на изложеното, относно себестойността на продукцията по процесната поръчка е приложимо легалното определение на § 1, т. 4 от ЗСч, съгласно което "себестойност" е оценката на произведените (създадените) в предприятието активи, в която не се включват административните разходи, разходите за продажби, финансовите и извънредните разходи. Следователно, в себестойността се включват само преките производствени разходи, без тези определени като непреки по заключението на второто вещо лице, т.е. без да се разпределят допълнителни

разходи освен тези разходи, които не са свързани пряко с производствения процес.

Преките производствени разходи са водени от дружеството по сметка 611 „Разходи за дейността“, като е формирана себестойност в размер на 25 138,04 лв. по процесната поръчка, от които за материали 22 942,48 лв., крепеж – 195,35 лв., труд 924,46 лв., ДОО – 300,32 лв., допълнителна заплата -159,72 лв., режимни – 615,71 лв. Отчитането на разходи в размер на 22 942,28 лв. за материали обаче не съответства на искането за отпускането на материалите по поръчката - материалния лист, които са на стойност 11 490,00 лв, както е констатирано от органите по приходите и не се спори от жалбоподателя, също възприето и в решението на ответника – л. 41 от делото. В случая е налице отчитане на разходи без основание, доколкото за разликата до отразените по сметка 611 разходи за материали до 22 942,48 лв. няма искане и доказателства за влагането им при изпълнение на поръчката, т.е. за сумата от 11 452,48 лв. (22942,48 – 11490,00 лв.) Тъй като за тези разходи няма доказателства за влагането им, при изпълнението на поръчката, доколкото в този размер на съответстват на стойността на материалите по материалния лист, то същите следва да се третираят като отчетени разходи без основание. Със същите на основание чл. 23, ал.2, т.10 ЗКПО (отм.) като разходи, които не могат да бъдат доказани документално, следва да бъде увеличен финансовия резултат за 2002 г.

Относно претенцията за отмяна на начисления данък поради неправилно третиране от органите по приходите на сумата от 102 140,49 лв. с която е увеличен финансовия резултат, не са дадени задължителни указания при второто разглеждане на делото от касационната инстанция. Следователно, съдът следва да се съобрази с приетото по този въпрос в мотивите на решението при първото разглеждане на жалбата – решението по адм.д. 5897/2008г., с което в тази част жалбата е приета за неоснователна.

С РА за 2002 г. (стр.8) е извършено увеличение на финансовия резултат за 2002 г. със сумата от 12 650 лв. на основание чл. 14, ал.1, и чл.15, ал.2 ЗКПО (отм.) вместо със сумата от 11 452,48 лв. на основание чл. 23, ал.2, т.10 ЗКПО (отм.). Също с РА финансовият резултат вследствие и на други преобразувания, които не са в обхвата на съдебната преценка е преобразуван на положителен в размер на 116049,43 лв., върху който е начислен данък печалба в размер на 15 666,67 лв. – 15 % по чл. 44, ал.1 ЗКПО (отм.) и данък за общините по чл. 45 ЗКПО (отм.) - 11 604,94 лв., то съобразно констатациите на съда този резултат следва да бъде изменен на положителен в размер на 114 851,91 лв., и съответно следващите се данък за общините е в размер на 11 485,19 лв. - 10% по чл.45 ЗКПО(отм.) и данък печалба - 15 505,00лв. по чл.44, ал.1 ЗКПО (отм.)

За 2004 г. също е увеличен финансовия резултат по идентични съображения за неправилно отчитане на себестойността, по общо пет поръчки през януари, май, две през октомври и една през ноември 2004 г., също по съображения, че разходите са отчетени през 2004 г., а приходите са получени и отчетени през 2005г., с които е нарушен принципа за съпоставимост между приходите и разходите, поради извод, че при себестойност на поръчките 104 229,22 лв. и получени приходи 63897,97 лв. или разлика от 40 331, 25 лв. Констатирано е при ревизията, че така натрупаните разходи не съответствали на тези на материалите, съобразно представени към всяка поръчка материални листове, които били по-ниски от действителният разход.

Установено е че по поръчка № 04008 през март 2004 г. е отразен разхода за изпълнението ѝ – 16 186,51 лв., а част от приходите от същата - по една фактура в размер на 1076 лв, са отчетени през януари 2005г., а разликата по други 6 фактури с дан. основа 1614 лв. общо 9684 лв. или 90% от приходите, са отчетени през 2004 г., видно и от таблицата по заключението на второто вещо лице л. 250 от делото.

Следователно, на постъпленията през 2004г. съответстват и 90% от разходите. Също по поръчка № 04127 разходите са отчетени през октомври 2004 г. в размер на 6 524,12 лв., а приходите, освен през 2004 г. – 3512,75лв. и през февруари, април и май 2005г. – общо 6410,19 лв. за 2005г. или през 2004 г. са отчетени 35,4 % от приходите на които съответстват в същото съотношение разходи.

Следователно, съответната част от разходите за тези две поръчки са отчетени при несъответствие с принципа за съпоставимост между приходите и разходите, съгласно чл. 4, ал. 1, т.4 от ЗСч, както правилно са приели органите по приходите в РА и РД.

Изводите за неправилно формиране на себестойността, поради неотчитане на разходите по материалните листове, а такива в повече, са относими за всички останали поръчки за 2004 г., описани в заключението на вещото лице.

В заключението на второто вещо лице таблицата на л. 478 от първото дело – 5897/2008г., са посочени преки разходи по отделните поръчки, но за въпросните две поръчки, по които има постъпления и за следващ отчетен период, неправилно цялата стойност на тези разходи е сумирана за 2004г. като относима, а в приходите за 2004г. са включени и постъпленията през 2005 г. по тези поръчки, вместо приетото от органите по приходите за отчетането им в следващия отчетен период и липсата на основания за признаването им за отчетния период, през който разхода е извършен фактически. Съдът следва да вземе посочените в колона 5 преки разходи по поръчките. Също следва да вземе предвид в процентно съотношение съобразно стойността на приходите през 2004 г. преките разходи по тези две поръчки – съответно 90% и 35,4 % от преките разходи по заключението на вещото лице по тези две поръчки само следва да се вземе предвид, а с разликата до 100 % - съответно 10% от 8510,22 лв. преки разходи по първата поръчка № 04008 и 64,6 % от общо 5183,25 лв. преки следва да се намалят по поръчка 04127, т.е. общо 4199,40 лв. (851,02 + 3348,38 лв.)

Така от общо изчислените преки разходи по поръчките за 2004 г., от вещото лице - 74 901,49 лв., след приспадане на последната сума - 4 199,40 лв., то следва извод, че преките разходи са в размер на 70 702,09 лв. за поръчките, за които са постъпили и отчетени приходи през 2004г., съгласно установеното по фактите за тези разходи от вещото лице. Стойността на преките разходи съответства на разходите, които следва да бъдат отразявани по сметка 611 –Разходи за основната дейност въз основа на материалните листове за вложени при изпълнението на отделните поръчки материали труд и други преки разходи, предвид обстоятелството, че разпределяемите разходи, т.е. непреките разходи са отразявани аналитично в сметка 611/1, видно от оборотните ведомости за водените сметки по баланса на дружеството и както не се спори между страните. Поради липса на спор между страните, съдът приема, че в посочената обобщена таблица на л. 478 от първото дело по второто заключение на второто вещо лице А., тези обстоятелства са съобразени и изводите съответстват на материалните листове за отделните поръчки

Предвид тези изводи, то за 2004 г финансовият резултат следва да се увеличи със сумата от 29 397,73 лв., представляваща разликата в размер между преките разходи в размер на 74 901,49 лв., представляващи такива по смисъла на параграф 1, т.4 от Закона за счетоводството, и поради това представляващи „себестойност” на готовата продукция по процесните поръчки за 2004г., и между действително отразената себестойност по отчет - 104 229,22 лв. Тази разлика представлява отчетени разходи като себестойност на готова продукция без основание, поради несъответствие между отчетените и изписаните като вложени материали по първични документи.

Идентично на изводите за 2002 г. е налице основанието по чл.23, ал.2, т.15 ЗКПО (отм.) и следва да бъде увеличен финансовия резултат за 2004 г. със сумата от 29 397,73 лв., а не със сумата от 40 331,25 лв., както са приели органите по приходите. Неправилно финансовия резултат е увеличен със 10 933,52 лв.

Така за 2004 г. при деклариран отрицателен резултат 18 976,00 лв. и променен вследствие на преобразуването на положителен в размер на 32 055 лв. с РА стр. 12 от РА, е определен корпоративен данък по чл. 44, ал.1 ЗКПО (отм.) в размер на 6250,70 лв. Така определения резултат следва да бъде коригиран само със сумата на неправилното увеличение от 10 933,52 лв. и финансовият резултат следва да се определи на положителен в размер на 21 121,48 лв., върху който се следва корпоративен данък в размер на 19,5% по посочената разпоредба в размер на 4118,68 лв. Следователно, за 2004 г. жалбата е основателна за начисления корпоративен данък над тази сума. Съдът следва да постанови изменение на РА в частта за начислен корпоративен данък за 2004 г. като измени същия от 6250,70 лв. на 4118,68 лв.

По идентични съображения чл.29, ал.5 ЗДДС е неприложим за процесното увеличение за 2004 г., дължащо се на отчетени разходи без да съответстват на първичен документ – материални листове. Както се изложи, тази разпоредба не съдържа правила за воденето на счетоводна отчетност и облагане с ДДС на всяка загуба от стопанска дейност, същата е неприложима към процесните неправилно отчетени разходи, с които е увеличен финансовия резултат. По изложените съображения, жалбата е изцяло основателна за начисления ДДС на основание чл. 29, ал.5 ЗДДС(отм.).

Тъй като непризнаването на разходи, отчетени без основание, не съставлява основание за начисляване на данък по реда на чл.29, ал. 5 ЗДДС (отм.), не се доказва доводите на ответника за незаконосъобразно формиране на себестойността, то жалбата в частта за начислен ДДС за декември 2002 г. на това правно основание е изцяло основателна. По същите съображения не се следва облагане с ДДС и за данъчните периоди през 2005 г.

В обобщение, съобразно предмета на оспорване, съдът следва да отмени РА, в частта за доначислен ДДС на основание чл.29, ал.5 от ЗДДС(отм.) за данък и лихви, общо в размер на 36994.45 лв., за данъчни периоди от 01.01.2003г. до 07 включително на 2003г. от 10 - 12 на 2003г. вкл., от 01. до 07 на 2004г. от 08 до 11 на 2004г. вкл. , от 01 до 03 на 2005г. 331.03.2005г.

Съдът следва да измени РА, в частта за установените задължения за :

1. 2002 г. относно установеното задължение за данък печалба по чл.44, ал.1 ЗКПО (отм.) от 15 666,67 лв. ИЗМЕНЯ на 15 505,00 лв. и установеното задължение за данък за общините по чл. 45 ЗКПО (отм.) от 11 604,94 лв. ИЗМЕНЯ на 11 485,19 лв. ; както и съответстващата на посоченото изменение на главниците размер на установените за същите лихви,

2. 2004г. относно установения корпоративен данък по чл.44 ЗКПО /отм./ в размер на 6250.77 лв. ИЗМЕНЯ на 4118,68 лв. както и съответстващата на посоченото изменение на главницата размер на установеното задължение за лихви.

Съдът следва да отхвърли жалбата до пълния размер на главниците, съобразно изменението на установените задължения за данък печалба, данък за общините, корпоративен данък и съответстващите им лихви с настоящето решение.

Поради направено от двете страни своевременно искане за разноси, предвид изхода на делото и по компенсация, съобразно материалния интерес и съответно отхвърлената част от жалбата, съдът следва да присъди разноси на ответника в размер на 690 лв., на основание чл.161, ал.1 ДОПК за юрисконсултско възнаграждение.

Водим от изложеното, и на основание чл. 160, ал.1 ДОПК, съдът РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № 1400617/03.01.2008г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите [населено място], в частта за доначислен ДДС на основание чл.29, ал.5 от ЗДДС(отм.) за данък и лихви, общо в размер на 36994.45 лв., за данъчни периоди от 01.01.2003г. до 07 включително на 2003г. от 10 - 12 на 2003г. вкл., от 01. до 07 на 2004г. от 08 до 11 на 2004г. вкл. , от 01 до 03 на 2005г. 331.03.2005г. по жалба на [фирма] с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица]. ИЗМЕНЯ по жалба на [фирма] с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], Ревизионен акт № 1400617/03.01.2008г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите [населено място], в частта за:

1.2002 г. относно установеното задължение за данък печалба по чл.44,ал.1 ЗКПО (отм.) от 15 666,67 лв. ИЗМЕНЯ на 15 505,00 лв. и установеното задължение за данък за общините по чл. 45 ЗКПО (отм.) от 11 604,94 лв. ИЗМЕНЯ на 11 485,19 лв., както и съответстващата на посоченото изменение на главниците размер на установените за същите лихви;

2. 2004г. относно установения корпоративен данък по чл.44 ЗКПО /отм./ в размер на 6250.77 лв. ИЗМЕНЯ на 4118,68 лв. както и съответстващата на посоченото изменение на главницата размер на установеното задължение за лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица],

Ревизионен акт № 1400617/03.01.2008г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите [населено място], до пълния размер на главниците, съобразно изменението на установените задължения за данък печалба, данък за общините, корпоративен данък и съответстващите им лихви с настоящето решение.

ОСЪЖДА АК Е.“ АД с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ДА ЗАПЛАТИ по бюджета на Дирекция „Обжалване И Управление На Изпълнението” при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 690 лв. за разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Р. Б., в 14 – дневен срок от съобщението до страните за неговото постановяване.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: