

РЕШЕНИЕ

№ 5954

гр. София, 22.12.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав, в публично заседание на 22.11.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря М. Къскатийска и при участието на прокурора Никова, като разгледа дело номер **7156** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], чрез изпълнителния директор Д. Г. срещу ревизионен акт /РА/ № [ЕИК]/ 20.08.2008 г., издаден от М. К. – старши инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в частта потвърдена с решение № 121/23.01.2009 г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” /”ОУИ”/ – [населено място].

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт. Оспорват се извършените корекции на резултатите за месечните периоди, чрез начисляване на ДДС върху разликите между себестойността и данъчните основи на продажбите на произведената готова продукция по цени по-ниски от фактическата себестойност. Твърди се, че извършеното доначисляване противоречи на основни принципи, регламентирани в ЗДДС и Закона за счетоводството, както и че ревизиращият екип не е съобразил приетата от дружеството счетоводна политика. В жалбата се твърди, че текущо през годината дружеството е отчитало движението на готовата продукция, по видове магнити, като е използвало нормативна /стандартна/ себестойност на единица, която не е фактическа и не може да се ползва за такава. Жалбоподателят възразява и срещу извършеното увеличение на финансовия резултат за 2003 г. и определените в резултат на това задължения по ЗКПО /отм./. Иска се от съда да отмени оспорения РА и да присъди на жалбоподателя направените по делото разноски. В съдебното производство оспорващият се представлява от адв. С. и адв. З..

Ответната страна – директорът на дирекция "ОУИ" – [населено място], чрез процесуалния си представител, оспорва подадената жалба.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата срещу ревизионния акт.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 800100/28.02.2008 г., изменена със ЗВР № 800203/07.05.2008 г., издадени от Р. Т., на длъжност началник отдел „Контрол" при ТД на НАП- П., изменена със ЗВР № 800235/06.06.2008 г., издадена от Р. Я., на длъжност зам. началник отдел „Контрол" в ТД на НАП- П. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периода 01.01.2002 г.-31.12.2006 г., по Закона за облагане доходите на физическите лица /ЗОДФЛ/ за периода 01.01.2002 г. - 31.12.2006 г., по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода 01.09.2004 г.-31.01.2008 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ № 800235/21.07.2008 г., връчен на ревизираното лице на 23.07.2008 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило възражение вх. № ИТ-00- 4858/06.08.2008 г. срещу констатациите отразени в т. 2 и т. 3 на РД, относно ЗДДС и ЗКПО.

Ревизията е приключила с издаването на оспорения в настоящото производство РА №[ЕИК]/20.08.2008 г., издаден от М. И. К. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП- П., оправомощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 800235/21.07.2008 г. В хода на ревизията е установено следното:

1. Облагане по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/

С РА е извършена корекция на декларираните от жалбоподателя резултат за ревизираните периоди 01.09.2004 г. - 31.01.2008 г., като на основание чл. 29, ал. 5 и чл. 82, ал. 1 от ЗДДС /отм./, и чл. 79, ал. 3 от ЗДДС, е начислен ДДС в общ размер 29 552.44 лв. Подробно в РА и приложения РД по периоди са описани констатациите на ревизиращия екип, въз основа на които е извършена корекция на декларираните от ревизираното лице резултат.

Органите по приходите са установили, че през ревизираните периоди основната дейност на [фирма] е производство на ферити, оксидни, лети и редкоземни магнити, феритни монокристали и възли от тях, инженерингова дейност, търговия в страната и чужбина. Въз основа на анализа на представените счетоводни документи и регистри е формулиран извод, че през ревизирания период дружеството е извършвало продажба на магнити с данъчна основа при продажбата по- ниска от себестойността на произведените магнити. Конкретните размери на продажбите под себестойността по всяка доставка, фактури за извършени продажби, видове магнити, количество, продажна стойност и себестойност са отразени в Справка за извършените продажби на продукцията под себестойност /Приложения от № 22 до № 45 към РД/. Към справката са приложени копия от фактури за продажби и копия от нареждания за изписване от склад на съответния вид магнит, както и регистър Разход на склад за изписваната от склада по вид, количество и себестойност продукция. Прието е, че данъчната основа на облагаемите доставки на стоки не може да бъде по-ниска от данъчната основа при придобиването на стоката или себестойността по смисъла на Закона за счетоводство на произведената стока. Върху положителната разлика между себестойността на произведените магнити и данъчната основа при продажбата им, е начислен

допълнителен ДДС, на основание чл. 29, ал. 5 от ЗДДС /отм./, в общ размер на 24 810,88 лв. за периодите м.09.2004 г., м.11.2004 г., м.12.2004 г., м.01.2005 г., м. 02.2005 г., м.04.2005 г., м.06.2005г., м.07.2005г., м.08, м.09, м.10, м.11.2005 г., м. 01, м.03, м.04, м.05, м.06, м.07, м.08, м.09, м. 10, м.11.2006г., като конкретните размери на начисления ДДС по периоди са отразени подробно в констатациите на РА.

Органите по приходите са констатирани изписване на готова продукция - магнити за цех „Ферити“. Прието е, че изтеглянето на готовата продукция от склада и връщането и в цех за извършване на преработка не е осчетоводено по кредита на счетоводна сметка 303 „Готова продукция“ и дебита на материалните сметки от група 30, или счетоводна сметка 611 „Разходи за основната дейност“, в която се натрупват разходите по производството на продукция. Тази готова продукция е директно изписана, като е взета счетоводна операция по дебита на сметка 7010 „Постъпления от продажба на ферити“ със съответната себестойност срещу кредитиране на сметка 3031 „Продукция ферити“. Прието е, че няма отразен приход от реализация на изписаната продукция по кредита на счетоводни сметки от група 70. Счетоводна сметка 7010 е приключена със сметка 123 „Печалба/загуба за текущата година“. Конкретните количества магнити, номенклатурни номера и себестойност са описани подробно по периоди в констативната част на РД. Въз основа на тези констатации, органите по приходите са приели, давайки предимство на съдържанието пред формата, че изписването на продукцията по своето съдържание представлява бракуване на произведени стоки - магнити. Предвид това и на основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС /отм./ и чл. 79, ал. 3 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 4 741,56 лв. по периоди: - м. 10.2004 г. – начислен допълнително ДДС, в размер на 3 684,34 лв.; - м.01.2005 г. - начислен ДДС в размер на 632,27 лв.; - м.09.2007 г. – начислен допълнително ДДС в размер на 424,95 лв.

2. Облагане по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)

С РА са установени задължения за корпоративен данък за 2003 г. в размер на 22 501,38 лв. и лихви в размер на 13 155,85 лв., в резултат на извършена корекция на финансовия резултат за данъчни цели в посока увеличение по реда на чл. 23, ат. 2, т. 4 и т. 24 от ЗКПО /отм./, съответно със сумите 85 384 лв. и 10 366,55 лв.

За 2003 г. от [фирма] е подадена годишна данъчна декларация по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО /отм./ с вх. № 14040713/30.03.2004 г., с която е деклариран положителен счетоводен финансов резултат в размер на 181 461 лв. Извършено е преобразуване на финансовия резултат в посока увеличение по реда на чл. 23, ал. 2. т. 19 от ЗКПО /отм./ в размер на 216 231,00 лв. и в намаление по реда на чл. 23, ал. 3, т. 2 и т. 11 от ЗКПО /отм./ в размер на 397 692,00 лв. В резултат на преобразуването, по данъчната декларация финансовият резултат е нула лв. В хода на ревизията е установено, че през м.10 и м.11 2003 г. е извършено изписване на готова продукция от склад „Готова продукция“. Изтеглени са залежали магнити за цех „Ферити“ с протоколи подробно описани в констативната част на РД. Органите по приходите са приели, че извършеното изтегляне на готовата продукция от склада и връщането и в цех за извършване на преработка не е осчетоводено със съответната счетоводна операция по дебита на материална сметка от група 30, или сметка 611 „Разходи по основната дейност“, срещу кредитиране на сметка 303 „Готова продукция“, в която се натрупват разходите за производството на продукцията. Установено е, че изписването на посочената продукция от склада представлява разход за дружеството, без да е отразен приход от реализация на изписаната продукция по кредита на счетоводни сметки от група 70, тъй като изписването е осчетоводено по дебита на сметка 7010 „Постъпления от продажба на

ферити" със съответната себестойност за всеки вид, срещу кредитиране на счетоводна сметка 3031 „Продукция ферити". Поради това е направен извод, че са признати разходи, за които не е спазен принципа за съпоставимост между приходите и разходите /Приложения № 48 и № 49/. На основание чл. 23, ал. 2, т. 24 от ЗКПО /отм./ е извършено преобразуване на финансовия резултат в увеличение с разходите в размер на 10 366,55 лв. от изписана готова продукция.

По представените от дружеството счетоводни документи е установено, че през м. 08.2003 г. [фирма] е получател по доставки, подробно описани в констативната част на РД. Предмет на доставките са ремонтни работи на активи. Разходите за ремонтите на активите са осчетоводени по кредита на сметка 4012 „Доставчици текущи" срещу дебитиране на счетоводна сметка 2044 „Производствени машини" и сметка 2411 „Амортизации Д.", след което със следващата счетоводна операция същите са отнесени по счетоводна сметка 603 „Разходи за амортизации". За посочения период са извършени общо разходи за ремонт на активи в размер на 141 200 лв., като разходи в размер на 55 816 лв. са осчетоводени по дебита на сметка 2044 „Производствени машини". Прието е, че разходите за ремонти, в размер на 85 384 лв., са осчетоводени като текущи, в нарушение на счетоводното законодателство, чрез отразяването им по дебита и кредита на сметка 2411, по дебита и кредита на сметка 603, през сметка 611 и 612, приключени със сметка 123 „Печалби и загуби". Извършено е от ревизиращия орган по приходите преобразуване на финансовия резултат на основание чл. 23, ал. 2, т. 4 от ЗКПО /отм./ със сумата 85 384 лв.

Р. акт е връчен на ревизираното лице на 27.08.2008 г. Жалбата по реда на чл. 152 ДОПК до директора на дирекция „ОУИ" – [населено място] е подадена чрез ТД на НАП – П. с вх. № ИТ-00-5505 от 10.08.2008 г. Между страните е сключено споразумение по реда на чл. 156, ал. 7 ДОПК, с което срокът за произнасяне на решаващия орган е удължен до три месеца от датата на изтичане на срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК.

В срока, продължен по реда на чл. 156, ал. 7 ДОПК, директорът на дирекция „ОУИ" – С. е постановил решение № 121/23.01.2009 г. Решаващият орган е отменил РА, в частта на установени задължения за ДДС общо в размер на 4 741,56 лв. за периодите м. 10.2004 г., м.01.2005 г. и м.09.2007 г. В останалата част РА е потвърден.

Процесния РА е обжалван от [фирма] по съдебен ред. С решение № 116/03.12.2009 г., постановено по адм.д. № 1576/2009 г. по описа на АССГ, 9 състав, жалбата срещу РА е отхвърлена. С решение № 10386/02.08.2010 г. постановено от ВАС, I отделение по адм.д. № 1798/2010 г. решението на АССГ е отменено и делото е върнато на друг състав за ново разглеждане.

По делото са приети доказателствата, представени с административната преписка. Приети са и представените от оспорващия доказателства, в т.ч. ДАПВ № 104/27.01.2005 г., № 181/21.03.2005 г., № 277/25.05.2005 г., № 379/26.07.2005 г., № 434/24.08.2005 г., № 519/30.09.2005 г., № 684/28.12.2005 г., А. № 417/05.02.2006 г., № 541/05.06.2006 г., № 1122/29.01.2007 г.

По делото са приети основно и допълнително заключение по съдебно-счетоводната експертиза, допусната по адм.д. № 1570/2009 г. по описа на АССГ, 9 състав. По делото е допусната допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, заключението по която е прието, като неоспорено от страните.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: Жалбата срещу ревизионния акт до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество е

частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

От приетите по делото доказателства се установява, че за част от ревизираните периоди по ЗДДС на дружеството са издавани ДАПВ, съответно А., които са описани в РА за съответния данъчен период. Издадени са: ДАПВ № 104/27.01.2005 г. за периода 01.12.2004 г.-31.12.2004 г. – констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 1030,91 лв. подлежи на възстановяване; ДАПВ № 181/21.03.2005 г. за периода 01.02.2005 г. – 28.02.2005 г. - констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 1 772,50 лв. подлежи на възстановяване; ДАПВ № 277/25.05.2005 г. за периода 01.04.2005 г.-30.04.2005 г. – констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 114,11 лв. подлежи на възстановяване; ДАПВ № 379/26.07.2005 г. за периода 01.06.2005 г.-30.06.2005 г. – констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 557,26 лв. подлежи на възстановяване; ДАПВ № 434/24.08.2005 г. за периода 01.07.2005 г.-31.07.2005 г. – констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 2 759,53 лв. подлежи на възстановяване; ДАПВ № 519/30.09.2005 г. за периода 01.08.2005 г.-31.08.2005 г. – констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 555,80 лв. подлежи на възстановяване; ДАПВ № 684/28.12.2005 г. за периода 01.11.2005 г.-30.11.2005 г. – констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 274,96 лв. подлежи на възстановяване; А. № 417/05.02.2006 г. за периода 01.03.2006 г.-31.03.2006 г. – констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 2 138,96 лв. подлежи на възстановяване; А. № 541/05.06.2006 г. за периода 01.04.2006 г.-30.04.2006 г. – констатирано е, че декларирания от дружеството със СД по ЗДДС ДДС за възстановяване в размер на 1 777,74 лв. подлежи на възстановяване; А. № 1122/29.01.2007 г. за периода 01.08.2006 г.-30.11.2006 г. – не са констатирани различия по декларираните от дружеството резултати със СД по ЗДДС. На основание чл. 77, ал. 1, т. 4 ЗДДС е прието, че на лицето следва да се възстанови ДДС в размер на 7 398,59 лв.

С разпоредбите на чл. 129, ал. 7 и чл. 131, ал. 2 от ДОПК е предвидено А. и мълчаливите откази за издаване на А. да се обжалват по реда за обжалване на РА. Следователно, актът за прихващане или възстановяване представлява индивидуален административен акт, който създава права и задължения или засяга права и интереси на адресата. По делото между страните не е спорно издаването на описаните по-горе А., както и обстоятелството, че същите не са обжалвани и са влезли в сила. Влезлият в сила А., с който е определен данък за възстановяване, съдържа констатация за недължимост на данъчни задължения по ЗДДС за същия данъчен период и се ползва със стабилитет. По отношение на същите данъчни периоди, за които има влезли в сила А. съществува процедурата за изменение на установени задължения с влязъл в акт - чл. 133 и сл. от ДОПК. В този случай ревизията може да бъде възложена само от органа по чл. 134 от ДОПК - териториален данъчен директор и само той може да определя надлежно издателя на РА на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. чл. 134, ал. 4 ДОПК.

Процесната ревизия е възложена със ЗВР № 800100/28.02.2008 г., издадена от Р. Т., на длъжност началник отдел „Контрол“ при ТД на НАП- П., по общия ред. Заповедта за определяне на компетентен орган също е издадена от некомпетентен орган - началник отдел „Контрол“ при ТД на НАП- П.. Поради това, следва да се приеме, че възлагането на ревизията е извършено от некомпетентен орган, съответно оправомощеният орган да издаде РА е материално некомпетентен, поради което оспорения РА е нищожен, в частта на установени задължения по ЗДДС за посочените периоди, за които са издадени А.. Изменението на чл. 129, ал. 3 от ДОПК в сила от 19.12.07г. ограничава правните последици на издадените след тази дата А., но не променя правния характер на издадените преди това и влезли в сила А..

С оглед изложеното, оспорения РА, в частта на установени задължения по ЗДДС за периодите 01.12.2004 г.-31.12.2004 г., 01.02.2005 г. – 28.02.2005 г., 01.04.2005 г.-30.04.2005 г., 01.06.2005 г.-30.06.2005 г., 01.07.2005 г. - 31.07.2005 г., 01.08.2005 г.-31.08.2005 г., 01.11.2005 г.-30.11.2005 г., 01.03.2006 г.-31.03.2006 г., 01.04.2006 г.-30.04.2006 г., 01.08.2006 г.-30.11.2006 г., се явява нищожен.

В останалата част оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите – чл. 118, ал. 2 ДОПК вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. Със заповед № К 800235/21.07.2008 г., издадена от В. Д., на длъжност началник отдел „Контрол“ при ТД на НАП- П., М. К. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП - П., е определена за компетентен орган по издаване на ревизионен акт на [фирма]. Издателят на З. е оправомощен да изпълнява функции по чл. 112 ДОПК със заповед № 68/08.05.2008 г. на директора на ТД на НАП – П.. Обжалваният РА е издаден и в предвидената от закона форма – чл. 120, ал. 1 ДОПК. При издаването на оспорения РА не са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила.

Относно констатациите в РА по Закона за данък добавена стойност (отм.):

С РА е извършена корекция на декларирания от жалбоподателя резултат за ревизираните периоди м.09, м.11.2004 г., м.01, м.09, м.10.2005 г., м.01, м.05, м.06, м.07.2006 г., като на основание чл. 29, ал. 5 и чл. 82. ал. 1 от ЗДДС /отм./, е начислен допълнително ДДС. Органите по приходите са установили, въз основа на анализа на представените счетоводни документи и регистри, че през ревизираните периоди дружеството е извършвало продажба на магнити с данъчна основа при продажбата по- ниска от себестойността на произведените магнити. Тези констатации са направени въз основа на справка за извършените продажби на продукция под себестойност /Приложения от № 22 до № 45 към РД/.

Жалбоподателят оспорва тези констатации, като твърди, че ревизиращият екип не е съобразил приетата от дружеството счетоводна политика, както и че текущо през годината за отчитане движението на готовата продукция, по видове магнити, се използва нормативна /стандартна/ себестойност на единица, която не е фактическа и не може да се ползва за такава.

Съгласно чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) данъчната основа при облагаемите доставки на стоки за целите на този закон не може да бъде по-ниска от данъчната основа при придобиване на стоката или себестойността по смисъла на Закона за счетоводството на произведената стока, а в случаите, когато стоката е внесена - от данъчната основа при внос. В разпоредбата на § 1, т. 4 от ДР на ЗСч. се съдържа легална дефиниция на "себестойност" - оценката на произведените

(създадените) в предприятието активи, в която не се включват административните разходи, разходите за продажби, финансовите и извънредните разходи.

По делото са приети основното и допълнително заключение по съдебно-счетоводната експертиза, допусната по адм.д. № 1570/2009 г. по описа на АССГ. Заключениеята, изготвени от вещото лице В. Ц. не съдържат пълни и конкретни отговори на поставените задачи, поради което настоящият съдебен състав не ги кредитира. Поради това и по искане на жалбоподателя, по делото е допусната допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, заключението, по която не е оспорено от страните и е прието по делото. Със заключението, изготвено от вещото лице Я. са дадени пълни, подробни и компетентни отговори на поставените задачи, поради което съдът го кредитира изцяло.

Съгласно заключението на вещото лице Я. организацията на отчитането на разходите и калкулирането на себестойността на продукцията са основни елементи от счетоводната политика на предприятието. Констатирано е, че [фирма], спазвайки предписанията на Н. 2 за отчитане на материалните запаси, е приело в счетоводната си политика за ревизираните периоди текущо отчитане през съответната година на движението на наличните и произведени натури по нормативна себестойност, която най-често е фактическата себестойност от предходната година. Вещото лице е посочило, че определянето на себестойността на единица натура се извършва от дружеството само в края на годината, след установяване на единичната продажна стойност на натурите като база за разпределение. В себестойността се включват всички производствени разходи, заплати и осигуровки, амортизации и др. разходи, без разходи за организация и управление и разходите за продажба. В експертното заключение се съдържат подробни отговори на поставените въпроси относно размерът на данъчната основа на продадените от оспорващия магнити и тяхната себестойност, изчислени както по години (стр. 5), така и за месечните периоди (таблица № 2 на стр. 5). В таблица № 3 (стр. 8 – 9) вещото лице е посочило продажната стойност и фактическата себестойност на произвежданите от [фирма] 75 вида магнити, като всеки отделен вид е индивидуализиран по номер. При изчисленията експертът е посочил фактическата себестойност на произвежданите магнити, а не нормативната себестойност. Фактическата себестойност се формира чрез последователно приключване на набраните разходи за избрания отчетен период по аналитични сметки, доколкото при нормативната себестойност предварително са изработени норми на разходите. Именно фактическата себестойност на продуктите – магнити е тази, която следва да се вземе предвид за целите на облагането по чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) във вр. § 1, т. 4 от ДР на ЗСч. Фактическата стойност представлява оценката на произведените (създадените) в предприятието активи, в която се включват всички производствени разходи, с изключение на административните разходи. Съгласно установеното от вещото лице, [фирма] текущо отчита движението на наличните и произведените натури по нормативна себестойност, а еднократно в края на отчетния период по фактическа себестойност, което съответства на изискванията на § 14 и § 21 от МСС2, т.6.5 и т.8.5 от Н. 2 и на

прилаганата от дружеството счетоводна политика. Както в РА, така и в РД не са изложени мотиви за начина на изчисление на приетата за всеки продукт себестойност, не е изяснено нормативна или фактическа е себестойността на продуктите, не са посочени и видовете разходи, които са включени в тази себестойност. В ревизионния акт и в доклада се съдържа единствено позоваване на справки, приложения към РД, в които се съдържа посочване на продажна цена и себестойност на продадените продукти, но няма описание на вида себестойност и начина на нейното определяне. Поради това и с оглед подробните изчисления, съдържащи се в заключението на експерта Я. относно вида на използваната себестойност, включените в нея разходи и определената себестойност на всеки един от видовете произвеждани от дружеството магнити за ревизираните периоди, съдът намира, че при преценка законосъобразността на установените с РА задължения следва изцяло да се кредитират констатациите на вещото лице, които не са оспорени от ответника.

С оглед гореизложеното и съобразно заключението на експерта, съдът приема за установено следното по отделните ревизирани периоди:

За периодите м.09 и м.11.2004 г. вещото лице е констатирало, че не са налице извършвани продажби под себестойност. За м.09.2004 г. е посочена данъчна основа на продажбите на магнити в размер на 35 206,80 лв. и фактическа себестойност в размер на 34 082,01 лв. За м.11.2004 г. е посочена данъчна основа в размер на 11 206,45 лв. и фактическа себестойност – 10 848,43 лв. С РА е установена разлика между данъчната основа на продажбите и себестойността на продуктите, въз основа на справка – приложение № 24 към РД. Така констатираните обстоятелства със счетоводната експертиза опровергават изводите на органите по приходите за извършени продажби от ревизираното лице на продукти под себестойността им през посочените периоди. Поради това, за периодите м. 09 и м.11.2004 г. не са налице основание за облагане по реда на чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.), поради което в тази част РА следва да бъде отменен.

За м.01.2005 г. в експертното заключение е определена данъчна основа на продажбите на магнити в размер на 19 944,94 лв. и фактическа себестойност от 15 761,35 лв., съответно определена е разлика от 816, 41 лв. С РА за същия период е установена разлика между данъчната основа и себестойността на продуктите в размер на 1 331,47 лв. С оглед подробните и конкретни изчисления, съдържащи се в заключението, и неоспорването му от страните, съдът кредитира изцяло констатациите на вещото лице. Поради това, в тази част РА следва да се измени, като вместо допълнително начислен ДДС в размер на 266,29 лв. същият се определи в размер на 163,28 лв.

За м.09.2005 г. в заключението по ССЧЕ е определена обща данъчна основа на извършените продажби на магнити в размер на 13 212,33 лв. и фактическа себестойност на продадените стоки – 13 939,36 лв. Върху установената отрицателна разлика – 727,03 лв., вещото лице е определило размера на ДДС върху разликата – 145,41 лв. С РА е установена разлика между данъчната основа на продажбите и фактическата себестойност за периода в размер на 1 474,10 лв. Поради това, РА, в частта за установени задължения по ЗДДС за м.09.2005 г., следва да се измени като допълнително начисления ДДС в размер на 294,82 лв. се определи на 145,41 лв.

За м.10.2005 г. с РА е установена разлика между данъчната основа на продажбите за периода и себестойността на продуктите в размер на 589,02 лв., върху която сума е доначислен ДДС в размер на 117,80 лв. Вещото лице Я. е констатирало отрицателна разлика между дан. основа и фактическата себестойност за м.10.2005 г. в размер на 1 520,74 лв., съответно е определило допълнителен ДДС, в размер на 304,15 лв. В тази част РА следва да се остави в сила като законосъобразен с оглед забраната за влошаване положението на оспорващия.

За процесните периоди м.01, м.05, м.06, м.07.2006 г. експертизата е установила наличие на отрицателни разлики между данъчната основа на продажбите на магнити по периоди и фактическата себестойност на продуктите, поради което следва да се приеме, че за посочените периоди е налице основание за облагане с допълнителен ДДС по чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.). За м. 01.2006 г. с РА е установена разлика между посочените стойности в размер на 21 931,44 лв., съгласно приложение № 36 към РД. Със заключението размерът на установената отрицателна разлика е 3 186,77 лв. В тази част РА следва да се измени, като допълнително начисления ДДС в размер на 4 386,29 лв. следва да се определи на 637,23 лв.

За м.05.2006 г. с РА е установена разлика между данъчната основа на продажбите на магнити и фактическата себестойност на продуктите в размер на 19 632,87 лв., съгласно Приложение № 39 към РД. Установено е допълнително задължение за ДДС в размер на 3 926,57 лв. С експертното заключение е определена разлика между данъчната основа и себестойността, в размер на 5 660,68 лв. Съдът като кредитира заключението на вещото лице, намира, че в тази част РА следва да се измени като допълнително начисления ДДС с РА от 5 660,68 лв. се определи на 1132,14 лв.

За м.06.2006 г. с РА е установена разлика между данъчната основа на продажбите на магнити и себестойността на продуктите в размер на 7 331,79 лв., съгласно Приложение № 40 към РД. Установено е допълнително задължение за ДДС в размер на 1 466,36 лв. С експертното заключение е определена разлика между данъчната основа и себестойността, в размер на 1 934,23 лв. Съдът като кредитира заключението на вещото лице, намира, че в тази част РА следва да се измени като допълнително начисления ДДС с РА от 1 466,36 лв. се определи на 386,85 лв.

За м.07.2006 г. с РА е установена разлика между данъчната основа на продажбите на магнити и себестойността на продуктите в размер на 4 540 лв., съгласно приложение № 41 към РД. Установено е допълнително задължение за ДДС в размер на 908 лв. С експертното заключение е определена разлика между данъчната основа и себестойността, в размер на 5 648,28 лв. и допълнителен ДДС върху тази сума в размер на 1 129,66 лв. В тази част РА следва да се остави в сила като законосъобразен с оглед забраната за влошаване положението на оспорващия.

Относно констатациите в РА по Закона за корпоративното подоходно облагане (отм.):

С РА са установени задължения за корпоративен данък за 2003 г. в размер на 22 501,38 лв. и лихви в размер на 13 155,85 лв., в резултат на извършена корекция на финансовия резултат за данъчни цели в посока увеличение по

реда на чл. 23, ат. 2, т. 4 и т. 24 от ЗКПО /отм./, съответно със сумите 85 384 лв. и 10 366,55 лв.

В хода на ревизията е установено, че през м.10 и м.11 2003 г. е извършено изписване на готова продукция от склад „Готова продукция“. Изтеглени са залежали магнити за цех „Ферити“ с протоколи подробно описани в констативната част на РД. Органите по приходите са приели, че извършеното изтегляне на готовата продукция от склада и връщането и в цех за извършване на преработка не е осчетоводено със съответната счетоводна операция по дебита на материална сметка от група 30, или сметка 611 „Разходи по основната дейност“, срещу кредитиране на сметка 303 „Готова продукция“, в която се натрупват разходите за производството на продукцията. Установено е, че изписването на посочената продукция от склада представлява разход за дружеството, без да е отразен приход от реализация на изписаната продукция по кредита на счетоводни сметки от група 70, тъй като изписването е осчетоводено по дебита на сметка 7010 „Постъпления от продажба на ферити“ със съответната себестойност за всеки вид, срещу кредитиране на счетоводна сметка 3031 „Продукция ферити“. Поради това е направен извод, че са признати разходи, за които не е спазен принципа за съпоставимост между приходите и разходите /Приложения № 48 и № 49/. На основание чл. 23, ал. 2, т. 24 от ЗКПО /отм./ е извършено преобразуване на финансовия резултат в увеличение с разходите в размер на 10 366,55 лв. от изписана готова продукция.

На счетоводна експертиза са представени счетоводни документи, съдържащи се по делото, въз основа на които вещото лице е приело, че е налице изтегляне от склада на обездвижени и залежали магнити и връщането им в производство за преработка. Констатирано е, че отчетната стойност на изтеглените магнити и разходите по тяхната преработка, както и приходите по реализацията им са отчетени по счетоводна сметка 701 в рамките на отчетния период. Съставени са съответни счетоводни записвания: за изтеглената от склада продукция и предаването и за преработка – дебит с/ка 701, респ. кредит с/ка 303; - за отчитане продажбите на готова продукция - дебит с/ка 411, респ. кредит с/ка 701 – приходи от продажба; - за отчетените разходи за преработка на продукция - дебит с/ка 701, респ. с/ка 601 – разходи за основна дейност. Вещото лице е посочило, че не са и били представени от дружеството документи за извършен брак на готова продукция. Въз основа на извършената проверка на счетоводни записи, първични и вторични счетоводни документи и др., вещото лице е дало заключение, че оспорваният е спазил основните принципи, предписани от ЗСч, в т.ч. и принципа за съпоставимост между приходите и разходите. Посочено е, че с извършените от лицето счетоводни записвания във връзка с изтеглената готова продукция е спазен счетоводният принцип за предимство на съдържанието пред формата, а изборът на счетоводни записвания е въпрос на счетоводна политика.

Констатациите в експертното заключение, което съдът кредитира като обективно и компетентно изготвено и неоспорено от страните, опровергават изводите на органите по приходите, че извършеното изтегляне на готовата продукция от склада и връщането и в цех за извършване на преработка не е осчетоводено със съответната счетоводна операция. Неправилно е прието в

РА, че са признати разходи, за които не е спазен принципа за съпоставимост между приходите и разходите. Видно от заключението на вещото лице, с извършените от дружеството счетоводни операции по с/ка 701 – приходи от продажби на продукцията, като е дебитирана и кредитирана с една и съща сума, са спазени принципите за съпоставимост между приходите и разходите и за предимство на съдържанието пред формата. Поради това, следва да се приеме, че РА в частта, с която е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя в посока на увеличение със сумата от 10 366,55 лв. е незаконосъобразен и следва да се отмени.

За м. 08.2003 г. [фирма] е получател по доставки, подробно описани в констативната част на РД. Предмет на доставките са ремонтни работи на активи. Ревизиращият екип е констатира, че разходите за ремонтите на активите са осчетоводени по кредита на сметка 4012 „Доставчици текущи“ срещу дебитиране на счетоводна сметка 2044 „Производствени машини“ и сметка 2411 „Амортизации Д.“, след което със следващата счетоводна операция същите са отнесени по счетоводна сметка 603 „Разходи за амортизации“. За посочения период са извършени общо разходи за ремонт на активи в размер на 141 200 лв., като разходи в размер на 55 816,00 лв. са осчетоводени по дебита на сметка 2044 „Производствени машини“. Разходите за ремонти, в размер на 85 384 лв., са осчетоводени като текущи, в нарушение на счетоводното законодателство, чрез отразяването им по дебита и кредита на сметка 2411, по дебита и кредита на сметка 603, през сметка 611 и 612, приключени със сметка 123 „Печалби и загуби“. Извършено е от ревизиращия орган по приходите преобразуване на финансовия резултат на основание чл. 23, ал. 2, т. 24 от ЗКПО /отм./ със сумата 85 384 лв.

Счетоводната експертиза, въз основа на счетоводните документи – оборотна ведомост, амортизационен план, справка от амортиз. план за вкл. последващи разходи, ОПР за 2003 г., е приела, че за отчетените последващи разходи за ремонт и възстановяване на Д. са спазени изискванията на Н. 16 и сумата в размер на 85 384 лв. е отнесена в увеличение на балансовата стойност на Д., чрез намаляване на натрупаната амортизация. Констатирано е, че счетоводните записвания са извършени по дебита на с/ка 241- амортизация на Д., по кредита на с/ка 401 – доставчици със сумата от 85 384 лв. По този начин разходът е отчетен като амортизуем, а не като текущ. В тази част заключението на вещото лице не е оспорено от страните и съдържа подробен отговор на поставените му задачи, поради което се кредитира от съда. Констатациите на съдебния експерт опровергават изводите на органите по приходите, че разходите за ремонти, в размер на 85 384 лв., са осчетоводени като текущи, в нарушение на счетоводното законодателство. Поради това, съдът намира, че с РА неправилно е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2003 г. със сумата от 85 384 лв., тъй като не е налице основание по чл. 23, ал. 2, т. 4 ЗКПО /отм./ и в тази част следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

С оглед гореизложеното, оспореният ревизионен акт се явява нищожен, в частта на установени задължения по ЗДДС за периодите 01.12.2004 г.-31.12.2004 г., 01.02.2005 г. – 28.02.2005 г., 01.04.2005 г.-30.04.2005 г., 01.06.2005 г.-30.06.2005 г., 01.07.2005 г. - 31.07.2005 г., 01.08.2005 г.-31.08.2005 г., 01.11.2005 г.-30.11.2005 г., 01.03.2006 г.-31.03.2006 г., 01.04.2006

г.-30.04.2005 г., 01.08.2006 г.-30.11.2006 г. РА подлежи на отмяна, в частта, както следва: - на начислен допълнително ДДС за периодите м. 09 и м. 11.2004 г.; - на установени допълнителни задължения по ЗКПО за 2003 г. Р. акт следва да бъде изменен, в частта, както следва: - начислен допълнително ДДС за периода м.01.2005 г., като вместо начисления ДДС в размер на 266,29 лв. се определи ДДС в размер на 163,28 лв.; - за периода м.09.2005 г., като вместо допълнително начислен ДДС на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) в размер на 294,82 лв. се определи ДДС в размер на 145,41 лв.; - за периода м.01.2006 г., като вместо допълнително начислен ДДС на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) в размер на 4 386,29 лв. се определи ДДС в размер на 637,23 лв.; - за периода м.05.2006 г., като вместо допълнително начислен ДДС на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) в размер на 5 660,68 лв. се определи ДДС в размер на 1132,14 лв.; - за периода м.06.2006 г., като вместо допълнително начислен ДДС на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) в размер на 1 466,36 лв. се определи ДДС в размер на 386,85 лв. В останалата част ревизионният акт следва да се потвърди.

На основание чл. 161, ал. 1 ДОПК и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноски, такива следва да се присъдят със съдебното решение. Жалбоподателят е направил разноски по делото в общ размер на 3 475 лева, от които 75 лв. – платени държавни такси, 1 100 лв. платени възнаграждения за вещи лица, 2 300 лв. платено адвокатско възнаграждение съгласно договор за правна помощ № 07150/06.07.2009 г. С оглед изхода на делото, на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 3 289 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 3-ти състав

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на ревизионен акт №[ЕИК]/ 20.08.2008 г., издаден от М. К. – старши инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в частта на установени задължения по ЗДДС (отм.) за периоди 01.12.2004 г.-31.12.2004 г., 01.02.2005 г. – 28.02.2005 г., 01.04.2005 г.-30.04.2005 г., 01.06.2005 г.-30.06.2005 г., 01.07.2005 г. - 31.07.2005 г., 01.08.2005 г.-31.08.2005 г., 01.11.2005 г.-30.11.2005 г., 01.03.2006 г.-31.03.2006 г., 01.04.2006 г.-30.04.2005 г., 01.08.2006 г.-30.11.2006 г.

ИЗМЕНЯ ревизионен акт №[ЕИК]/ 20.08.2008 г., издаден от М. К. – старши инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в частта потвърдена с решение № 121/23.01.2009 г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място], с която са установени задължения по ЗДДС (отм.), по периоди, както следва: - за периода м.01.2005 г., като вместо начисления ДДС в размер на 266,29 лв. определя ДДС в размер на 163,28 лв.; - за периода м.09.2005 г., като вместо допълнително начислен ДДС на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) в размер на 294,82 лв., определя ДДС в размер на 145,41 лв.; - за периода м.01.2006 г., като вместо допълнително начислен ДДС на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) в размер на 4 386,29 лв., определя ДДС

в размер на 637,23 лв.; - за периода м.05.2006 г., като вместо допълнително начислен ДДС на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) в размер на 5 660,68 лв., определя ДДС в размер на 1132,14 лв.; - за периода м.06.2006 г., като вместо допълнително начислен ДДС на основание чл. 29, ал. 5 ЗДДС (отм.) в размер на 1 466,36 лв., определя ДДС в размер на 386,85 лв.

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], чрез изпълнителния директор Д. Г., Ревизионен акт №[ЕИК]/ 20.08.2008 г., издаден от М. К. – старши инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в частта потвърдена с решение № 121/23.01.2009 г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място], както следва: - за допълнително начислен ДДС в размер на 933,01 лв. за периода м. 09.2004 г.; - за допълнително начислен ДДС в размер на 453,98 лв.; - за задължения за корпоративен данък за 2003 г. в размер на 22 501,38 лв., ведно с начислените лихви за забава.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], чрез изпълнителния директор Д. Г. срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/ 20.08.2008 г., издаден от М. К. – старши инспектор по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с решение № 121/23.01.2009 г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място], в останалата и част.

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] да заплати на жалбоподателя [фирма] направените по делото разноски, в размер на 3 289 /три хиляди двеста осемдесет и девет/ лева.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: