

РЕШЕНИЕ

№ 37283

гр. София, 28.09.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав, в
публично заседание на 01.07.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **3388** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) във връзка с § 2, връзка с чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „БЕЙТ ШАМА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], район „В.“, [улица], ет.6, ап.16, срещу Ревизионен акт №Р-22002219005587-091-001 от 01.09.2020 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и И. В. М. - ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден по реда на чл.156, ал.4 ДОПК, относно установени допълнителни задължения по ЗДДС общо в размер на 1 265 304.43 лв., от които главница в размер на 882 373.71 лв. и лихви за забава в размер на 382 930.72 лв.

Пред настоящия съд е ново разглеждане на жалбата по реда на чл. 226 от АПК, след като с Решение № 3764 от 28.03.2024 г. по описа на ВАС, постановено по адм. дело № 9067/2023 г. по описа на съда, е отменено Решение № 4760 от 13.07.2023 г. по адм. дело № 116/2022 г. по описа на Административен съд София-град в частта, в която е отменен Ревизионен акт № Р-22002219005587-091-001/01.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., мълчаливо потвърден от директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, в частта, в която е определено допълнително задължение по ЗДДС за сума над 6850 лв. до 882 373,71 лв. главница и за сума над 2 781,86 лева до 382 930,72 лв. лихви за забава.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Счита, че не са събрани и обсъдени всички относими документи, а част от тях са тълкувани превратно и в нарушение на материалноправните разпоредби. Твърди, че данъчните му задължения са определени

хипотетично, без да се отчетени извършени от него сделки и отчуждавания на имоти. Облагането на налични активи към 24.06.2016 г. било извършено неправилно върху всички суми по оборотна ведомост към 31.05.2016 г. без да се отчетат действително наличните такива, доколкото част от имотите били продадени, вкл. чрез публичен изпълнител, и без да бъдат отчетени разходите за придобиване на имотите, ползването на данъчен кредит и икономическият живот на съответния актив. Визира нарушение на чл.3, чл.5 и чл.37, ал.1 от ДОПК във връзка със служебното събиране на доказателствен материал. Подробни съображения излага в допълнение към жалба вх.№ 23-22-1492#2 от 03.12.2020 г., към която прилага допълнителни доказателства – нотариални актове за продажба на недвижими имоти и постановления на частен съдебен изпълнител (ЧСИ) за възлагане на имоти. Възражава срещу начислен ДДС по фактури, свързани с договор за наем, издадени в периода от 01.04.2014 г. до 31.05.2016 г., като сочи, че същите са издадени неправилно и впоследствие са анулирани като издадени без правно основание, тъй като договорът за наем бил прекратен, считано от 01.04.2014 г., а ползвателят Г. Ш. се е установил трайно във Великобритания още през 2013 г. Оспорва начислен ДДС в размер на 15 996.67 лв. за м.02.2016 г. по протокол за услуга № 11000/29.02.2016 г., какъвто не е установен в счетоводството на дружеството и за който е издаден протокол за корекция. Претендира за отмяна на акта и присъждане на сторените разноски.

В съдебно заседание – жалбоподателя "БЕЙТ ШАМА" ЕООД се представлява от адв. П. с приложено по делото пълномощно, моли съда да уважи жалбата и да отмени обжалвания РА. Претендират се присъждане на разноски на осн. чл. 80 от ГПК, във вр. с чл. 144 от АПК.

Ответникът - директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при Централно управление на Национална агенция по приходите, редовно призован, не се представлява.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, не изпраща представител, не взема становище.

По делото са приложени писмени бележки от жалбоподателя в защита на тезата за отмяна на ревизионния акт, в частта за която е върнато делото за ново разглеждане.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002219005587-020-001 от 27.08.2019 г., издадена от П. Т. П. - началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите И. В. М. (ръководител на ревизията) и Д. С. Т.-А. за определяне на данъчните му задължения за корпоративен данък (КД) за данъчни периоди от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г. и за конкретно посочени данъчни периоди по ЗДДС, в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 18.09.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 18.12.2019 г. Със ЗИД на ЗВР от 17.12.2019 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК общо с два месеца до 18.02.2020 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.12 на представена от ответника Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. (л.605 от адм. д.№ 116/2022 г.), с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на П. Т. П. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представени от ответника удостоверения от доставчика на електронни услуги на

л.93-98 от делото, както и на електронен носител CD, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи (КЕП). Същите удостоверяват притежаван от П. Т. П. валиден КЕП в периода от 08.11.2018 г. до 08.11.2019 г. и от 05.11.2019 г. до 04.11.2020 г., от И. В. М.- Н. в периода от 29.05.2019 г. до 28.05.2020 г. и от 26.05.2020 г. до 26.05.2021 г., както и от Д. С. Т.- А. в периода от 22.10.2019 г. до 21.10.2020 г. Доказателствата не са оспорени от насрещната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219005587-092-001 от 12.03.2020 г., връчен на 04.06.2020 г. От ревизираното дружество е подадено писмено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №70-00-573/18.05.2021 г., с искане да бъдат обсъдени изложените съображения и приложените доказателства. Възражението е разгледано в РА и прието за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22002219005587-091-001 от 01.09.2020 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и И. В. М.-Н. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Установени са обстоятелства по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 ДОПК, което е послужило като основание за изготвяне на Уведомление по чл.124, ал.1 ДОПК № Р-22002219005587-113-001 от 03.01.2020 г.

Не е спорно и е установено при ревизията, че ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС считано от 22.01.2003 г. и е deregистрирано по инициатива на органите на НАП на 24.06.2016 г. на основание разпоредбите на чл.176 от ЗДДС. Според предоставената оборотна ведомост към 31.05.2016 г. РЛ разполага с налични активи, както следва:

- по счетоводна сметка 203 "Сгради" с крайно дебитно салдо в размер на 1 413 501.96 лв.
- по счетоводна сметка 205 "Транспортни средства" с крайно дебитно салдо в размер на 582 636,89 лв.;
- по счетоводна сметка 206 "Стопански инвентар" с крайно дебитно салдо в размер на 13 109,18 лв.;
- по счетоводна сметка 207 "Разходи за придобиване на ДМА" с крайно дебитно салдо в размер 2 183 843,87 лв.

При извършена проверка в ИМ на НАП е установено, че в подадена СД по ЗДДС за данъчен период м.06.2016 г. РЛ не е начислило дължимия ДДС за наличните активи към датата на дарегистрация, но е ползвало пълен данъчен кредит (ДК) при покупката на наличните активи. С позоваване на разпоредбата на чл.111, ал.1 от ЗДДС при ревизията е доначислено ДДС на описаните налични активи към датата на дарегистрация в размер на 838 618.38 лв. главница, ведно със съответните лихви за забава.

Ревизираното дружество е издало на Г. Ш., ЕГН [ЕГН] (управител на РЛ) фактури с предмет услуга/наем с периода от 31.01.2014 г. до 31.05.2016 г., посочени на стр.12-13 от РА. Установено е, че фактури са издавани и в предходни периоди – от 01.01.2012 г. до 31.12.2013 г. На 14.03.2013 г. по банкова сметка на дружеството постъпила сумата от 52 800 лв. от Г. Ш. с основание „плащане по фактури“ и на 20.01.2014 г. е преведена сума в размер на 14 300 лв. С подаденото възражение по чл.117, ал.5 ДОПК са представени протоколи за анулиране на спорните фактури в периода 31.01.2014 г. до 31.05.2016 г. на основание чл.116, ал.3 и ал.4 ЗДДС – като погрешно съставени. След като ревизиращият екип е установил, че протоколите не са намерили отражение в счетоводството на РЛ, е обосновал извод за съставянето им за целите на ревизионния процес, поради което е приел начисления ДДС по фактурите за дължим на основание чл.85, вр. чл.112 ЗДДС. На същото основание е приет за дължим и деклариран ДДС в размер на 15 166.67 лв. по протокол № 11000/29.02.2016 г.

Установено е при ревизията, че за ревизираните периоди дружеството е осъществило покупки на комунални услуги чрез „ЧЕЗ България“ АД, „Софийска вода“ АД, „Алиана груп“ ООД, „АЛКОМ ЕСС“ ООД, „Газкомфорт България“ ООД и др., подробно посочени на стр.15-23 от РА, по които е признато право на приспадане на ДК на основание чл.6/9 ЗДДС в размер на 154.16 лв. съгласно чл.71, т.1 ЗДДС и на частичен ДК в размер на 3558.03 лв. съгласно чл.73, т.1 ЗДДС.

В резултат на изложеното за данъчен период м.06.2016 г. е установен ДДС за внасяне в размер на 838 618.38 лв. главница и 358 774.97 лв. лихви за забава. Чрез корекции и в други ревизирани периоди с РА са установени допълнителни публични задължения по ЗДДС общо в размер на 1 265 304.43 лв., от които главница в размер на 882 373.71 лв. и лихви за забава в размер на 382 930.72 лв.

Ревизионният акт е връчен на 19.09.2020 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-8180 от 30.09.2020 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 06.12.2020 г. В този срок е сключено Споразумение № 23-22-1492#3 от 03.12.2020 г., с което срокът на ревизията е удължен с три месеца – до 06.03.2021 г. В този срок не е постановено решение по чл.155, ал.1 ДОПК. Съгласно чл.156, ал.4 ДОПК непроизнасянето на решаващия орган в срока по чл. 155, ал. 1 се смята за потвърждение на ревизионния акт в обжалваната част. В този случай, жалба против ревизионния акт може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне чрез решаващия орган, т.е. в срок до 06.04.2021 г. В този срок „БЕЙТ ШАМА“ ЕООД е подало жалба вх.№ 53-04-247#1 от 06.04.2021 г. до АССГ, поради което съдът приема, че жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.5 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

Ревизионният акт, мълчаливо потвърден от директора на ОДОП е обжалван по съдебен ред пред Административен съд София – град като на осн. чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът е отменил по жалба на „БЕЙТ ШАМА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], район „В.“, [улица], ет.6, ап.16, Ревизионен акт №Р-22002219005587-091-001 от 01.09.2020 г. на органи по приходите при ТД на НАП С., мълчаливо потвърден по реда на чл.156, ал.4 ДОПК, относно установени допълнителни задължения по ЗДДС общо за разликата над 9631.86 лв. до установения с РА размер от 1 265 304.43 лв., от които главница – за разликата над 6850 лв. до установения с РА размер от 882 373.71 лв. и лихви за забава за разликата над 2781.86 лв. до установения с РА размер от 382 930.72 лв. и е отхвърлил оспорването в останалата част.

С Решение № 3764 от 28.03.2024 г. на Върховен административен съд по адм. дело № 9067/2023 г. по описа на съда отменя Решение № 4760 от 13.07.2023 г. по адм. дело № 116/2022 г. по описа на Административен съд - София град в частта, в която е отменен Ревизионен акт № Р-22002219005587-091-001/01.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., мълчаливо потвърден от директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, в частта, в която е определено допълнително задължение по ЗДДС за сума над 6850 лв. до 882 373,71 лв. главница и за сума над 2 781,86 лева до 382 930,72 лв. лихви за забава, като връща делото на друг състав за ново разглеждане.

С влязлата в сила част от първоначалното решение на АССГ спорът е приключил относно дължимия ДДС в размер на 6 850 лв. и лихви 2 781,86 лв., поради което предмет на настоящото разглеждане е единствено законосъобразността на ревизионния акт в останалата отменена част.

В мотивите си В. съд, при връщане на делото за разглеждане от нов състав е указал съдът да изиска и да приложи по делото всички счетоводни документи, които са послужили на в.л. за изготвяне на заключенията по комплексната експертиза. Последните следва да бъдат обсъдени наред с останалите доказателства, вкл. и със заключенията на експертите, като по преценка на

съдът се назначи допълнителна експертиза за даване отговор на въпросите касаещи начисляването на ДДС при deregистрация на дружеството по отношение невключените два недвижими имота, посочени по-горе, по отношение транспортните средства, разходите за придобиване на ДМА и облагането по чл. 85 вр. чл. 112 от ЗДДС . Следва да се изиска и справка от съответните служби по вписвания относно имотите които са попаднали в счетоводна сметка 203 „Сгради“, но не са налични документи за собственост при РЛ, с оглед установяване наличните недвижими имоти на РЛ към датата на deregистрация, а от там и дължимия по тях ДДС. След попълване на делото със съответните доказателства, даващи възможност за установяване на релевантните факти, следва да се пристъпи и към излагане на мотиви относно законосъобразността на оспорения РА, в частта му която е била отменена при първоначалното разглеждане на спора.“

По делото в настоящото производство е назначена и изготвена основна и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза от вещо лице Р. С. по молба на жалбоподателя. В основното заключение вещото лице приема, че по сметка 207 „Разходи за придобиване на ДМА“ има натрупани разходи за строителни материали и СМР, счетоводството не позволява проследяване за кой конкретен имот са закупени и вложени, няма актове за въвеждане в експлоатация, активите представляват незавършено строителство / строителни материали в процес на влагане, при придобиването им е било упражнено право на данъчен кредит.

След това вещото лице прави извод, че за такива стоки „изхабяване по същество няма“, поради което ако се вземе салдо 1 776 627.40 лв., ДДС е 355 325.48 лв.; ако се вземе салдо 2 183 843.87 лв., ДДС е 436 768.77 лв. В допълнението вещото лице вече прави уточнение с смисъл, че от счетоводна гледна точка върху разходи за ДМА, представляващи активи в процес на изграждане, не се начисляват амортизации, изчислението с 4% годишна амортизация е само алтернативно, ако съдът приеме, че тези разходи фактически представляват вече изградени и въведени в експлоатация сгради. Съгласно заключението не се установява категорично, че активите по сметка 207 са осчетоводени и въведени в експлоатация ДМА, амортизационният модел е хипотетичен. Вещото лице приема, че сградите 2А и 4Б не са били собственост на дружеството, част от имотите са били продадени на публични продани преди 24.06.2016 г., по НА № 61/10.03.2006 г. не е имало валидно начислен ДДС, защото продавачът не е бил регистриран по ЗДДС, МПС не формират ДДС при deregистрация, следва да бъде начислен ДДС според допълнената експертиза за 4 сделки с имоти, при което общият размер е 23 833.33 лв. Съгласно изводите на вещото лице от недвижимите имоти, които действително са били собственост на дружеството към 24.06.2016 г. и за които има данни за ползван данъчен кредит при придобиването, след корекцията в допълнението остават четири релевантни придобивания: договор за продажба № 268/06.07.2005 г. с [община]; договор за продажба № 269/06.07.2005 г. с [община]; нотариален акт № 46 от 22.07.2009 г.; договор за продажба № 270/06.07.2005 г. с [община]. Съгласно допълнението към повторната комплексна експертиза, след прилагане на възприетата по делото методика общата данъчна основа за релевантните недвижими имоти към 24.06.2016 г. възлиза на 119 166,67 лв., а дължимият ДДС – на 23 833,33 лв. По отношение на активите по сметка 207 „Разходи за ДМА“ повторната комплексна експертиза установява, че те представляват незавършено строителство и строителни материали в процес на влагане. Липсват актове за въвеждане в експлоатация и липсва надеждна проследимост към конкретни завършени обекти. Експертизата е направила алтернативни изчисления само при хипотеза, че тези активи се третират като въведени в експлоатация сгради, но изрично е посочила, че подобно предположение не е доказано от счетоводна и фактическа страна.

По делото е назначена и неоспорена от страните съдебно-техническа експертиза,

изготвена от вещото лице Й. Н. със задача кои от имотите към момента на придобиването им от „Б. Ш.“ не са били собственост на лицата, посочени като продавачи по сделката, тъй като вече са били продадени с вписани нотариални актове за прехвърляне на други лица. Тези имоти посочени ли са като собственост на „Бейт Шама“ ЕООД от данъчните органи и начислен ли е ДДС като дължим за тях към момента на deregистрацията по ЗДДС по инициатива на данъчния орган на 24.06.2016 г. и извършени ли са обезпечителни мерки към тях от публичните органи. Има ли идентичност между имотите, така както са индивидуализирани в молбата на жалбоподателя от 20.06.2024 г. Вещото лице приема, че двата спорни имота сграда 2А и сграда 4Б са идентични с имоти, които са били продадени още през 2008 г. на физически лица, впоследствие са били предмет на изпълнително производство и са възложени от ЧСИ именно като имоти на тези физически лица, а не на „Бейт Шама“ ЕООД.

По делото е приета, неоспорена от страните автотехническа експертиза, изготвена от вещо лице – В. Д., в която е определена пазарната стойност на л.а. „Л. Р. Д.“ с ДК [рег.номер на МПС] към дата 24.06.2016 г. в размер на 17 500 лв., на т.а. „Л. Р. Д.“ с ДК [рег.номер на МПС] към дата 24.06.2016 г. в размер на 5 675 лв., на т.а. „Л. Р. Д.“ с ДК [рег.номер на МПС] към дата 24.06.2016 г. в размер на 5 675 лв., на ППС ремарке за лек автомобил „С.“ с ДК [рег.номер на МПС] към дата 24.06.2016 г. в размер на 672,50 лв., на ППС ремарке за лек автомобил „С.“ с ДК [рег.номер на МПС] към дата 24.06.2016 г. в размер на 672,50 лв.

От представената справка от Агенция по вписванията (л.66- 160) се установява, че част от имотите, включени от органите по приходите в облагаемата маса към 24.06.2016 г., са били прехвърлени или възложени на трети лица преди тази дата. Такива са земеделските имоти, прехвърлени през 2012 г. на „Джонсън Агро Е“ ЕООД; имотът в [населено място], [улица], продаден още през 1999 г.; апартаментът на [улица], продаден през 2015 г.; имотът на [улица], продаден през 2015 г.; имотът на [улица], възложен през 2015 г.; ателие 7 в[жк], продадено през 2015 г.; апартаментът с площ 89,80 кв. м. на [улица], възложен през 2014 г.; обектът с площ 112,90 кв. м. със склад 12 на [улица], възложен през 2014 г.

По отношение на друга група имоти справката от Агенция по вписванията установява придобиване от дружеството, липса на разпоредителна сделка преди 24.06.2016 г., както и възбрани непосредствено преди или след тази дата и последващи публични продани или продажби едва след нея. Такива са основно имотите в М., имотът в И., част от имотите в Б. и Б., имотът на [улица], както и част от имотите в „Г. глава“, за които липсва доказано прехвърляне преди релевантната дата. Част от имотите, придобити от жалбоподателя, са били прехвърлени още преди датата на deregистрацията, включително имотът в [населено място], [улица], продаден през 1999 г., поради което не са могли да представляват налични активи към 24.06.2016 г. За други имоти, в частност в м. „Г.

глава“, справката удостоверява придобиване и последващо учредяване и заличаване на ипотека, но не и разпоредителна сделка преди датата на дерегистрацията, оради което същите не могат да бъдат изключени от кръга на евентуално наличните активи само въз основа на тези вписвания.

На основание чл. 226, ал. 1 АПК производството по делото, при новото му разглеждане, започва от първото незаконосъобразно процесуално действие. На основание чл. 226, ал. 2 АПК при новото разглеждане на делото се допускат само писмени доказателства, които не са могли да бъдат известни на страната, както и доказателства за новооткрити или новонастъпили обстоятелства след първоначалното разглеждане на делото от първоинстанционния съд.

При новото разглеждане на делото жалбоподателят не изложи нови твърдения.

Съдът като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания доводите и становищата на страните и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваността на оспорения Ревизионен акт на основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК и чл. 168, ал. 1 във връзка с чл. 146 от АПК във вр с., § 2 от ДР на ДОПК намира за установено следното:

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК.

Ревизията е повторна във връзка с Решение № 1391/15.08.2019 г. на директора на ДОДОП С., с което е прогласена нищожността на РА № Р-22221716008093-091-001 от 12.07.2017 г. на ТД на НАП С. поради опорочена процедура по чл.32 ДОПК.

Повторното ревизионно производство е проведено при установени обстоятелства по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 ДОПК. Настоящият състав приема, че изводът на ВАС относно липсата на доказаност на предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 ДОПК следва да бъде съобразен. Същевременно при новото разглеждане спорът по същество следва да бъде разрешен при изясняване на релевантните материалноправни факти относно наличните активи към датата на дерегистрация, ползвания данъчен кредит, данъчната основа и дължимостта на данъка по издадените фактури и по протокол № 11000/29.02.2016 г.

Съдът, като инстанция по същество, дължи произнасяне по материалната законосъобразност на ревизионния акт.

I. Относно облагането по чл.111, ал.1 ЗДДС.

Съгласно чл. 111, ал. 1 от ЗДДС към датата на дерегистрацията се смята, че лицето извършва доставка на всички налични стоки и услуги, за които е ползвало данъчен кредит и които са активи по смисъла на Закона за счетоводството или ЗКПО. Данъчната основа на тези доставки се определя по чл. 27, ал. 5 от ЗДДС – по данъчната основа при придобиването/себестойността, намалена с разходи за изхбяване, а когато това не може да се определи по този ред – по пазарна цена.

За облагане при дерегистрация са релевантни само действително наличните към

24.06.2016 г. активи, за които е ползван данъчен кредит.

Нормата на чл. 111, ал. 1 ЗДДС изисква кумулативно активът да е наличен към датата на дерегистрацията; да е актив по счетоводния или данъчния закон; за него да е ползван изцяло, частично или пропорционално данъчен кредит.

Това е трайно възприето и в практиката на ВАС, че фикцията по чл. 111, ал. 1 ЗДДС обхваща само реално наличните активи. В този смисъл са Решение № 5364 от 22.05.2023 г. на ВАС по адм. д. № 10680/2022 г., VIII о., докладчик съдията М. Т., Решение № 5379 от 22.05.2023 г. на ВАС по адм. д. № 7145/2022 г., VIII о., докладчик съдията Д. Р. и особено Решение № 3764 от 28.03.2024 г. на ВАС по адм. д. № 9067/2023 г., VIII о., докладчик съдията Х. К., където е подчертано, че не следва да се облагат активи, които към дерегистрацията не са налични или не са собственост на ревизираното лице.

Преценени в тази светлина, изводите на приходната администрация не са правилни в частта, в която като налични активи към 24.06.2016 г. са включени имоти, прехвърлени или възложени на трети лица преди тази дата, имотите по нотариални актове № 44 и № 45 от 22.07.2009 г., по отношение на които съдебно-техническата експертиза установява, че не са били собственост на дружеството още към датата на привидното им придобиване, имотът по нотариален акт № 61/10.03.2006 г., за който не е доказано упражнено право на данъчен кредит, тъй като продавачът не е бил регистриран по ЗДДС към датата на сделката.

Следователно ревизионният акт е незаконосъобразен в частта, в която данъчната основа и дължимият ДДС са формирани чрез включване на имоти, които не са били налични активи на дружеството към датата на дерегистрацията или за които липсва предпоставка за включването им в облагаемата маса.

В същото време жалбата е неоснователна в пълния ѝ обем. По отношение на имотите, за които справка от Агенция по вписванията не установява разпоредителна сделка преди 24.06.2016 г., а напротив – сочи собственост на дружеството и последващи действия едва след тази дата, съдът приема, че те поначало са били налични към релевантния момент. Доколкото повторната комплексна експертиза е ограничила кръга на имотите, за които са налице едновременно собственост и ползван данъчен кредит, съдът следва този по-тесен и доказан кръг.

Съдът кредитира допълнението към повторната комплексна експертиза в частта, в която след корекцията относно нотариален акт № 61/10.03.2006 г. определя дължимия ДДС върху релевантните недвижими имоти на 23 833,33 лв. Това заключение е най-пълно съобразено с вещноправния анализ, счетоводните данни и указанията на ВАС.

По отношение на моторните превозни средства съдът съобрази както автотехническата експертиза, така и счетоводната експертиза.

От автотехническата експертиза се установява видът на притежаваните от

дружеството към 24.06.2016 г. МПС/ППС, годината на първа регистрация и тяхната пазарна стойност към релевантния момент. От счетоводната експертиза, изготвена въз основа на официални данни от СДВР и Столична община, се установява, че към датата на дерегистрацията дружеството е притежавало общо шест МПС/ППС, а именно лек автомобил „Л. Р. Р. Ровер“ с рег. [рег.номер на МПС] , лек автомобил „Л. Р. Д.“ с рег. [рег.номер на МПС] , товарен автомобил „Л. Р. Д. 90“ с рег. [рег.номер на МПС] , товарен автомобил „Л. Р. Д. 90“ с рег. [рег.номер на МПС] , ремарке „С. FV 2381“ с рег. [рег.номер на МПС] , ремарке „С. FV 2381“ с рег. [рег.номер на МПС] .

Съдът приема, че автотехническата експертиза е годно доказателство относно идентификацията и пазарната стойност на тези превозни средства. Тези пазарни оценки обаче не могат да бъдат възприети като пряка данъчна основа при дерегистрацията. За процесния период е приложим специалният ред по чл. 27, ал. 5 ЗДДС, при който данъчната основа се определя с оглед данъчната основа при придобиването, респективно себестойността, намалена с разходите за изхбяване според обичайния икономически живот на актива, а не по пазарната му цена. В този смисъл е и Решение № 12186 от 17.11.2015 г. на ВАС по адм. д. № 7417/2015 г., VIII о., както и Решение на Съда (осми състав) от 8 май 2013 г. Х. М. срещу Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — [населено място], при Централно управление на Националната агенция за приходите. Преюдициално запитване, отправено от Административен съд Варна. Дело С-142/12. - 41.

От счетоводната експертиза се установява, че всички притежавани от дружеството към 24.06.2016 г. МПС/ППС са придобити повече от пет години преди тази дата. При възприетия за тези активи обичаен икономически живот от пет години, към датата на дерегистрацията същите са напълно амортизирани, поради което данъчната им основа по чл. 27, ал. 5 ЗДДС е 0,00 лв., а дължимият ДДС по чл. 111, ал. 1 ЗДДС за тях е 0,00 лв.

Ето защо съдът не възприема пазарните оценки по автотехническата експертиза като основание за определяне на допълнителна данъчна основа за МПС при дерегистрацията.

По отношение на моторните превозни средства съдът приема, че макар към 24.06.2016 г. дружеството да е притежавало шест МПС/ППС, за тях не възниква дължим ДДС при дерегистрация. А. експертиза установява тяхната идентичност и пазарна стойност, но пазарната стойност не е приложимият критерий за определяне на данъчната основа в случая. Съгласно специалното правило на чл. 27, ал. 5 ЗДДС, възприето и в повторната комплексна експертиза, следва да се отчете изхбяването на актива според обичайния му икономически живот. Тъй като всички МПС/ППС са придобити повече от пет години преди датата на дерегистрацията, към 24.06.2016 г. те са напълно амортизирани и не формират данъчна основа.

По отношение на активите по сметка 207 „Разходи за ДМА“ съдът приема, че не е доказано те да представляват завършени и въведени в експлоатация дълготрайни материални активи. Напротив, експертизата установява незавършено строителство и строителни материали, без достатъчна индивидуализация по обекти и без актове за въвеждане в експлоатация. При това положение не е доказана материалноправната предпоставка тези активи да бъдат третираны по начина, възприет от органите по приходите. Алтернативните изчисления, направени само при хипотеза за завършени сгради, не могат да заместят липсата на доказаност относно самия характер на активите.

Следователно ревизионният акт е незаконосъобразен в частта, в която в облагаемата маса са включени имоти, които не са били собственост на дружеството или са били отчуждени преди 24.06.2016 г., както и в частта, в която е прието наличие на облагаема основа за активи, без това да е доказано по надлежния ред. По отношение на МПС не следва да се формира отделна данъчна основа по пазарната стойност, установена от автотехническата експертиза, тъй като по приложимия специален ред данъчната основа за тях е нулева.

С оглед на изложеното ревизионният акт следва да бъде отменен в частта, с която са установени задължения за ДДС при deregистрация над размера от 23 833,33 лв., както и в съответната част за лихвите, а жалбата следва да бъде отхвърлена в останалата част.

По разноските

С оглед изхода на спора разноски се дължат съразмерно на уважената и отхвърлената част от жалбата. Тъй като по делото в настоящия вид не са посочени конкретно и изчерпателно доказаните разноски на страните, тази част следва да бъде попълнена според представения по делото списък по чл. 80 ГПК във връзка с приложимите процесуални правила. На жалбоподателя „Бейт Шама“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] следва да се присъдят разноски в размер на 6888,81 евро, представляващи разноски по административно дело №116/2022 г. по описа на Административен съд – София град, 4601,63 евро представляващи разноски по административно дело №9067/2023 г. по описа на Върховен административен съд и 6642,53 евро, представляващи разноски по настоящото дело, платими от НАП съгласно § 1, т.6 от ДР на АПК. На основание чл.24 от Наредбата за заплащането на правната помощ на ответника следва да се присъдят разноски в размер на 199,40 евро, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Ето защо, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Бейт Шама“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22002219005587-091-001/01.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, в частта, с която са установени задължения за ДДС при deregистрация над

размера от 23 833,33 лв., както и в съответната част на установените лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Бейт Шама“ ЕООД в останалата ѝ част.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на „Бейт Шама“ ЕООД , ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] , район „В.“, [улица], ет. 6, ап. 16, разноски в размер на 18 132,34 (осемнадесет хиляди сто тридесет и две и тридесет и четири) евро.

ОСЪЖДА „Бейт Шама“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], район „В.“, [улица], ет. 6, ап. 16 да заплати на Национална агенция по приходите разноски в размер на 199,40 (сто деветдесет и девет и четиридесет) евро, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: