

РЕШЕНИЕ

№ 21775

гр. София, 25.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав, в
публично заседание на 05.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **2216** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба с вх. № 53-04-13/14.01.2025 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно –осигурителна практика (Д „ОДОП“) -С. при Централно управление (ЦУ) на Национална агенция по приходите (НАП), подадена от „Стил РБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с адрес – [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя М. В. М. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221724001601-091-001/13.09.2024 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1623/16.12.2024 г. на Директора на Д „ОДОП“ С..

В жалбата се излагат доводи, че оспореният ревизионен акт е необоснован и неправилен, като издаден в нарушение на процесуалния и материалния закон. Изтъкват се аргументи, че РА е издаден, без да е установена връзка с проведеното от данъчните органи производство, без да са посочени заповедите за ревизионното производство и органа, възложил ревизията. Счита, обхватът на ревизията посочен в РД е в противоречие и не кореспондира с обхвата по РА, тъй като в РД подлежат на установяване задължения за корпоративен данък, а в РА се установяват задължения на дружеството, както за корпоративен данък, така и за данък върху добавената стойност. С жалбата се оспорва извода на ревизиращия екип за коригиране на финансовия резултат за 2021 г. в посока увеличение със сума на неотчетени приходи в размер на 186 806,23 лева, представляваща превишението на стойността на натрупаните разходи над отчетените приходи от продажби на СМР. Иска се от съда да отмени РА.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява от адв. С., който моли

да бъде уважена жалбата. Претендира разноски по списък. Представя писмени бележки. Ответникът, директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите, редовно уведомен, се представлява от юрисконсулт Н., която оспорва жалбата и претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение в писмена молба от 30.04.2025 г. Представя писмени бележки. Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

Съдът е сезиран от надлежна страна- участник в административното производство срещу акт, с който се засягат негови права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима, подадена в преклузивния 14 дневен срок, считано от връчване на решението на директора на ОДОП –С. и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221724001601 -020-001 от 01.04.2024 г., (л. 15) връчена по електронен път на 08.04.2024 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221724001601-020-002 от 28.06.2024 г., (л. 18), връчена по електронен път на 01.07.2024 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. (л. 13) на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „СТИЛ РБ“ ЕООД за установяване на задълженията за корпоративен данък за 2021 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад № Р-22221724001601 -092-001 от 14.08.2024 г., (л. 21) издаден от органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията – М. Й. В. – инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Д. Д. Т. - главен инспектор по приходите, като същия е издаден като електронен документ, подписан с електронен подпис от посочените органи. РД е връчен по електронен път на 19.08.2024 г. (л. 32) Срещу РД не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт №Р-22221724001601 -091 -001 от 13.09.2024 г., (л. 34) издаден от М. С. Х. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 26.09.2024 г. (л. 39).

С оспорения РА, са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2021 г. в размер на 17 392,13 лв. и лихви за забава в размер на 5 698,71 лв.

На първо място съдът счита, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да

изпълняват функции на компетентен орган по чл. 112 ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК., в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Решение № 1632/16.12.2024 г. (л. 7) също е издадено от компетентен орган –директора на Дирекция „ОДОП“- С..

Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели (л.л. 40-51). Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращият екип е изследвал всички относими факти и обстоятелства. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган.

ЗВР е връчена на 08.04.2024 г., ЗИЗВР на 01.07.2024 г., РД на 19.08.2024 г. и РА на 26.09.2024 г. на деклариран имейл – [електронна поща];

От съдържанието на посочените доказателства, съдът прави извод, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно връчени на електронен адрес за кореспонденция посочен от дружеството-

жалбоподател. В тази връзка неоснователни са направените възражения в жалбата и писмените бележки на адв.С., че акта е издаден от некомпетентен орган и при липса на посочване на ЗВР и ЗИЗВР, които счита за съществени реквизити. РА отговаря изцяло на изискванията на ДОПК, отделно от това всички заповеди са връчени на жалбоподателя и същият е запознат с тяхното съдържание. Не са нарушени правата му да се запознае с доказателствата по ревизионната преписка, включително и със заповедите на органите по приходите издадени в хода на ревизията и поставили началото на ревизионното производство.

С оглед изложеното, съдът счита, че ревизионното производство е редовно и законосъобразно, проведено при спазване от органите по приходите на императивните правила на ДОПК, включително надлежно връчване на ЗВР и останалите актове на ревизиращия екип на електронен адрес, деклариран от „Стил РБ“ ЕООД.

В хода на проведеното съдебно производство е приобщена административната преписка, включително и допълнително представени от ответникът писмени доказателства, в отговор на дадено указание в съдебно заседание на 03.04.2025 г. да попълни административната преписка, а именно нотариален акт и договори за СМР. Прието е заключение по допусната до изслушване съдебно – счетоводна експертиза. Същото не е оспорено от страните по делото. Съдът кредитира заключението на вещото лице заедно с допълнително дадените пояснения при провеждане на разпита му в открито съдебно заседание на 05.06.2025 г. Заключението е изготвено компетентно, задълбочено и въз основа на всички приети доказателства, включително и на съдържащите се в електронен вариант на СД, поради което съдът го кредитира изцяло.

„СТИЛ РБ“ ЕООД притежава Разрешение за строеж № 44/17.09.2020 г., издадено от Столична община, Район „М.“ за строеж на жилищна сграда с подземни гаражи в[жк] [улица]и Разрешение за въвеждане в експлоатация от 22.12.2021 г., влязло в сила на 11.01.2022 г. През периода попадащ в обхвата на ревизията, дружеството е извършвало дейност, свързана със строителство на жилищна сграда с подземен гараж в кв. Г., [улица].

Дружеството е страна по договор за строителство от 29.09.2020 г., сключен с „ДУКАТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], изпълнител по изграждане на обект жилищна сграда с подземни гаражи. Договорено е, че строително-монтажните работи /СМР/ ще се осъществят с материали на възложителя.

Съгласно Нотариален акт (НА) № 145, том VI, рег. №7577, дело № 792 от 20.10.2020 г., Й. И. К. и С. П. П. учредяват право на строеж върху притежавания от тях недвижим имот на „СТИЛ РБ“ ЕООД срещу задължение последният да изгради със свои средства жилищна сграда с подземни гаражи и изгребна яма, със застроена площ от 143,14 кв. м. и разгъната застроена площ от 731.34 кв. м., разгънатата застроена площ със сутерени от 1 006,64 кв. м., с подземен етаж кота 2,85 м., находяща се в урегулиран поземлен имот (УПИ) с идентификатор 68134.4087.1117, находящ се в [населено място], Столична община, район „М.“,[жк], на [улица], подробно описани в НА. Й. И. К. и С. П. П. запазват и приемат право на строеж за изграждане на - апартамент № 3 с разгъната застроена площ 57,60 кв. м., апартамент № 6 със застроена площ 57,60 кв. м., паркомясто № 9 с площ 13.65 лв. и паркомясто № 5 с площ 12.73 кв.м. На дружеството-жалбоподател е учредено право на строеж срещу извършване на СМР. За бартерната сделка са издадени фактури в общ размер на 305 461,01 лв. без ДДС № [ЕГН]/21.10.2020 г. с данъчна основа в размер на 154 358.73 лв. и фактура № [ЕГН]/21.10.2020 г. с ДО - 151 102,28 лв./ При предходно ревизионно производство, проведено по отношение на жалбоподателя е ангажирана оценка за определяне на пазарна стойност от вещо лице на апартамент № 2, със застроена площ 79.90 кв. м. (99 кв.м. с общи части) от 20.10.2020 г. Определена е пазарна стойност без ДДС в размер на 161 729.00 лв. Срещу задължението за построяване на тези обекти, приемателят на правото на строеж

придобива обекти в сградата, както следва: апартаменти № 1, № 2, № 4, № 5, № 7, № 8 и № 9, гаражи № 1, № 2, № 3 и № 4 и паркоместа № 4, № 6 и № 7.

С Нотариален акт за покупко-продажба на право на строеж № 177, том VI, рег. № 7786, дело № 818 от 23.10.2020 г., „СТИЛ РБ“ ЕООД продава на „ПРОГРЕСИ 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] правото на строеж на обекта от жилищна сграда, строежът на която се намира в урегулиран поземлен имот /УПИ/ с идентификатор 68134.4087.1117, находящ се в [населено място], Столична община, район „М.“, [жк], на [улица], а именно: апартаменти № 1, № 2, № 4, № 5, № 7, № 8 и № 9, гаражи № 1, № 2, № 3 и № 4 и паркоместа № 4, № 6 и № 7. Определена е цена в общ размер на 199 597.50 евро (390 378.78 лв.). Издадена е фактура № [ЕГН]/23.10.2020 г. с ДО в размер на 390 378.78 лв.

Съгласно договор от 23.10.2020 г. за довършителни СМР, „ПРОГРЕСИ 2020“ ЕООД е възложил на „СТИЛ РБ“ ЕООД изпълнението по изграждане на обекти, описани подробно в НА № 177 от 23.10.2023 г., със средства, материали и труд на изпълнителя. Определена е прогнозна цена в размер на 465 000.00 лв., платима на части, съобразно извършените дейности, фактурирани от изпълнителя. Общият размер на издадените фактури по договора са на стойност 245 000.00 лв. без ДДС.

В хода на ревизията е установено, че по счетоводни данни на дружеството през 2021 г. са признати приходи от продажби на СМР в размер на 962 151.79 лв., в т.ч. приходи от продажба във връзка с извършени СМР към учредителите на правото на строеж (Й. И. К. и С. П. П., бартерна сделка от 2020 г.) в общ размер на 305 461.01 лв.; приходи от продажба на право на строеж на „ПРОГРЕСИ 2020“ ЕООД в размер на 390 378.78 лв. (сделка от 2020 г.); приходи от извършени СМР към „ПРОГРЕСИ 2020“ ЕООД в размер на 245 000.00 лв., както и приходи от продажба на съоръжения за присъединяване в размер на 21 312.00 лв.

Констатирано е, че по счетоводни данни към 31.12.2021 г. са отчетени разходи в размер на 929 564.37 лв., формиращи себестойността на построената жилищна сграда с подземни гаражи и изгребна яма. Изведена е себестойност на един квадратен метър в размер на 923.44 лв., получена като резултат от сумата на всички разходи и общата разгърната застроена площ на сградата (1 006.64 кв.м.).

Ревизиращият екип е приел, че себестойността на строителната услуга към учредителите на правото на строеж - Й. И. К. и С. П. П. е в размер на 192 297.14 лв. (97 173.59 лв. + 95 123.55 лв.). След анализ на признатите приходи и разходи през процесната година, е констатирано, че към приходи от продажби във връзка с извършени СМР на учредителите на правото на строеж в размер на 305 461.01 лв., са отписани разходи в размер на 192 297.14 лв., представляващи себестойността на предоставените като обезщетение обект; към признатите приходи от продажба на право на строеж по сделка с „ПРОГРЕСИ 2020“ ЕООД в размер на 390 378.78 лв., е отписан относим разход - стойността на придобиване на правото на строеж от учредителите в размер на 305 461.01 лв.; към признатите приходи от извършени СМР към същото дружество в размер на 245 000.00 лв., са отписани разходи в размер на 431 806.22 лв.; към признатите приходи от продажба на съоръжения за присъединяване в размер на 21 312.00 лв., е отписана себестойност в размер на 8 400.00 лв.

Видно от РА, същия съдържа констатации, че разходите, намерили отражение по счетоводна сметка 610 - Разходи за основната дейност, представляват всички набрани разходи по изграждане на обекта, които са в размер 929 564.37 лв. За извеждане на стойността на СМР за сградата, са извадени разходите за покупка на право на строеж в размер на 305 461.01 лв., в резултат на което е получена сумата в размер на 624 103.36 лв. С оглед достигане до себестойност на строителната услуга, извършена от дружеството по

договор за СМР с „ПРОГРЕСИ 2020“ ЕООД, от общата стойност на СМР е извадена сумата, която се отнася за СМР, извършено към учредителите на правото на строеж - Й. И. К. и С. П. П. (624 103.36 лв. - 192 297.14 лв.). В резултат е изведена стойността на СМР за обектите, изградени в полза на „ПРОГРЕСИ 2020“ ЕООД, в размер на 431 806.22 лв. От органите по приходите е формиран извод, че именно тази стойност в размер 431 806.22 лв. представлява общата стойност на приходите, които следва да бъдат признати през 2021 г. във връзка с извършена строителна услуга по силата на сключен договор с „ПРОГРЕСИ 2020“ ЕООД, като е констатирано, че ревизирият субект е издал фактури и е признал приходи от услуги към посочения контрагент в размер на 245 000.00 лв. С оглед установеното, в ревизията е прието, че е налице основание за прилагане разпоредбата на чл. 16 ал.1 от ЗКПО и увеличение на декларирият финансов резултат на основание чл. 78 от ЗКПО, с размера на установената разлика в размер на 186 806.23 лв. (431 806.22 лв. - 245 000.00 лв.).

На следващо място е установено, че по счетоводна сметка 609 - Други разходи е отразена сума в размер на 38 459.43 лв. Отчетеният разход е във връзка с начислен ДДС върху бартерна сделка към учредителите на правото на строеж (Й. И. К. и С. П. П.). На основание чл. 23 от ЗКПО и чл. 26, т. 4 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат за 2021 г.

При ревизията е констатирано, че през 2021 г. са отчетени разходи за лихви по счетоводна сметка 620 — Разходи за лихви в размер на 1 649.96 лв., за които не е налице изключението на чл. 43, ал. 4, от т. 1 до т. 4 от ЗКПО и е приложим режима за регулиране на слабата капитализация по реда на чл. 43 от ЗКПО. На основание чл. 43, ал. 1 и ал. 5 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат за 2021 година.

За 2021 г. жалбоподателят е подал ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Деклариран е счетоводен финансов резултат (СФР) - загуба в размер на 44 821.79 лв., отчетени са приходи - 1 063 234.11 лв., в т.ч. нетни приходи от продажби в размер на 962 151.79 лв. и разходи — 1 108 055.90 лв. След преобразуване на СФР с увеличения в размер на 104 031.30 лв. и намаления в размер на 103 820.64 лв., е формиран данъчен финансов резултат (ДФР) - загуба в размер на 44 611.13 лв.

С РА на основание чл. 78 от ЗКПО са извършени корекции в посока увеличение на СФР със сумата 186 806.23 лв. на основание чл. 26, ал. 4 от ЗКПО, със сумата от 38 459.43 лв., представляващ разход за начислен ДДС върху право на строеж и на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО със сума в размер на 1 649.96 лв., представляваща непризнати разходи за лихви по реда на ЗКПО, касаещ регулиране на слабата капитализация. Изводите на ревизирият екип, изцяло са възприети от решаващият орган.

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В алинея 2 и 3 са изброени

конкретни хипотези, при които данъчните субекти нямат право да променят финансовите си резултати по такъв начин, че да отпадне тяхното данъчно задължение в резултат на тяхното поведение. За изпълнение на състава на нормата следва да са налице такива условия, които не правят непременно самата сделка недействителна, но проявлението на тези условия променя нейния икономически смисъл, като тази промяна обективно следва да доведе до благоприятно данъчно третиране на резултата от такава сделка.

Нормата на чл. 78 от ЗКПО предвижда, че при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели.

Във връзка с цитираните правни норми и предвид твърдението на жалбоподателя, че липсва свързаност между „Прогреси 2020“ ЕООД и „Стил РБ“ ЕООД, наличието или липсата на този факт е ирелевантен при преценка приложението на чл.78 във връзка с чл.16 от ЗКПО, поради което съдът не намира за нужно да го обсъжда.

На следващо място, въз основа на описаните сделки, които не се оспорват от жалбоподателя, същият е следвало да формира цената на СМР услугите, предоставени на „Прогреси 2020“ ЕООД, като калкулира направените във връзка с тяхното изпълнение разходи, както и определена печалба. Аргумент в тази насока е и обстоятелството, че в договора за СМР с „Прогреси 2020“ ЕООД е договорена прогнозната цената, която Възложителят ще заплати на Изпълнителя за строително-монтажните работи, а именно 465 000,00 лв. - сума, която значително се отличава от фактурираната във връзка с изпълнението на този договор.

Съгласно заключението на приетата съдебно –счетоводна експертиза Стил РБ ЕООД не предоставя Обр 19 за извършените от него СМР по видове дейности, за които са издавани фактури за аванси и същите са признати на приход само с предоставен протокол с общи стойности. Тези приложени първични документи , без да са налични детайлите за всяко СМР от всеки етап на изграждане и да се прави анализ по пера на строителни работи - не позволяват детайлен анализ. Вещото лице е посочило още, че при непредоставени първични документи свързани с изпълнение на договор за СМР, от които да е възможно да се установят обстоятелства за разходи и приходи за СМР е непрофесионално да се изказва мнение по отношение на редовност на счетоводните регистри. Редовността в счетоводните регистри е свързана и с документалната обоснованост. Надлежно осчетоводяване означава - текущо, последователно и документално обосновано. В този смисъл, отговор по отношение на редовност е , че не се установява.

Отделно от това, вещото лице в констативно –съобразителната част на заключението си / стр.3 и стр.4 от заключението / последователно е посочило, сключените от жалбоподателя договори с различни доставчици за доставка на материали, във връзка с изграждане на жилищната сграда – така напр. входни врати, бетонови разтвори, 1 брой пътнически асансьор, гаражни врати, както и договори за доставка на услуги – „полагане на машинна мазилка 1700 м2 „, анализиран е и сключен договор от „Стил РБ“ в качеството му на наемател за наем на „скеле“, „подпори“, „кофражни материали“ за

изпълнение на всяка една от котите на сградата. Т.е. явно са извършени разходи, от жалбоподателя за изграждане на жилищната сграда, които са отчетени в счетоводството на жалбоподателя.

Според вещото лице въз основа на договора за СМР „Стил РБ“ изпълнявайки построяването на сградата е следвало да издаде фактури за СМР за всички обекти в сградата, а не само за 798,39 кв.м., което е видно от съдържание на приемо –приемателен протокол от 22.12.2021г. и вписана в него стойност 245 000 лева. Общите разходи, посочени в данъчната декларация на дружеството са в размер на 1 108 055,90 лева

Съдът кредитира заключението на вещото лице, което е извършило преглед и анализ на представената счетоводна документация във връзка със сключените от жалбоподателя сделки, като изготвено въз основа на всички приети писмени доказателства, след извършен задълбочен анализ на счетоводната документация. В съдебно заседание на 05.06.2025 г. вещото лице поясни, че всички фактури, които са издавани от жалбоподателя във връзка с извършените СМР са със съдържание „аванс“ и няма съдържание какъвто конкретно вид СМР е извършено и липсва конкретна информация за извършената работа.

В случая е следвало ревизираното дружество да префактурира към „Прогреси 2020“ ЕООД набраните разходи, свързани с изграждането на неговите обекти в жилищната сграда, които разходи за материали, СМР и др. услуги са извършвани непосредствено в периодите, когато са отчетени и приходите от СМР. В тази връзка и с оглед липсата на конкретни данни за пазарните нива на цените на процесите СМР услуги, за целите на определянето на данъчната основа, обосновано органите по приходите са приели, че пазарната цена следва да бъде не по-ниска от себестойността на извършените към „Прогреси 2020“ ЕООД СМР услуги /набраните разходи за изпълнението, които са в общ размер на 431 806,22 лв./.

Икономически необосновано е да се извърши продажба на строителния продукт на цена, която е почти два пъти по-ниска от натрупаните разходи за СМР. Така фактически жалбоподателя е избегнал отчитането на приходи, респ. начисляването и внасянето на дължим данък върху печалбата. Именно с отчитането на загуба от тази конкретна сделка в размер на 186 806,23 лв. се постига ефекта на отклонението от облагане с корпоративен данък по смисъла на чл. 16, ал.1 от ЗКПО. Съгласно цитираната законова разпоредба, данъчната основа на сделката следва да се определи, като се вземе под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Съдът не приема твърденията на жалбоподателя, че нотариалната сделка по покупко – продажба на право на строеж от 23.10.2020 г. между „Стил РБ“ ЕООД и „Прогреси 2020“ ЕООД и договора за СМР от 23.10.2020 г. са обвързани и следва да се разглеждат като едно цяло, като приходите от двете сделки следва да се разглеждат в общ размер – 635 378, 78 лева /продажба на правото на строеж и СМР/.

Договорът за продажба на правото на строеж и договорът за изграждане на строежа /СМР/ са две отделни правни сделки, дори и когато се сключват между едни и същи страни и по повод едно и също строително намерение. Договорът за продажба на право на строеж е вещноправна сделка и с нея се прехвърлят права. Както е известно, същият се сключва в

нотариална форма с вписване в Имотния регистър. Докато договорът за изграждане на СМР , създава задължения- едната страна се задължава да извърши определени по вид СМР, а другата – да плати възнаграждение или да предостави насрещна престация. С договора за СМР не се придобиват вещни права. В контекста на изложеното, правилни и обосновани са изводите както на ревизиращия екип, така и на рашаващия орган, който задълбочено е изложил аргументи по този въпрос.

Съгласно посочената като правно основание разпоредба на чл.78 от ЗКПО във връзка с чл.16, ал.1 от ЗКПО, при ревизията се коригира финансовия резултат за 2021 г. в посока увеличение със сумата на неотчетени приходи в размер на 186 806,23 лв., представляваща превишението на стойността на натрупаните разходи над отчетените приходи от продажби на СМР.

Изцяло неоснователни са и твърденията, изложени в жалбата, че са определени и задължения по ЗДДС. Видно от съдържанието на РА, задължения по ЗДДС не са установени.

На основание чл.23, ал.2, т.1 от ЗКПО във връзка с чл. 26, т.4 от ЗКПО, при ревизията правилно е коригиран финансовия резултат на дружеството за 2021 г. в посока увеличение със сумата на отчетения текущ разход за начислен ДДС върху право на строеж в размер на 38 459,43 лв.

Към периода на гореописаните сделки, „Прогреси 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] няма регистрация по ЗДДС. По имотната партия на жалбоподателя са вписани продажби на всичките придобити от него недвижими имоти - самостоятелни обекти в построената жилищна сграда, като всички продажби са извършени за времето от 09.02.2022 г. до 14.02.2022 г. и купувачи са физически лица. „Прогреси 2020“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, считано от 14.03.2022 г. и е deregистрирано на 07.10.2022 г. поради прекратяване. За периода на регистрацията „Прогреси 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е подавало СД за ДДС с нулеви резултати - не са декларирани никакви извършени доставки, декларирани са само три покупки без данъчен кредит - сервиз, нот. такса и консултантска услуга. По данни от ИС „Контрол“ в НАП за периода 01.01.2020 г. - 30.09.2022 г. има данни за декларирани продажби от регистрирани лица към „Прогреси“ ЕООД , няма данни за декларирани доставки с изпълнител дружеството.

През 2021 г. „Стил РБ“ ЕООД е отчетело по сметка 609 разходи за начислен ДДС върху право на строеж в размер на 38 459,43 лв., които са участвали при формирането на финансовия резултат за годината. Тези разходи са отчетени въз основа на фактура № 1 /21.10.2020 г. с получател Й. К. за сума 154 358,73 лева / продажната цена на изграден апартамент и гараж/ и фактура № 2 /21.10.2020 г. с получател С. П. за сумата от 151 102,28 лева /продажна цена на изграден апартамент и гараж/ , издадени преди регистрацията на оспорвания по ЗДДС. Основанието за издаване на фактурите е именно сключената нотариална сделка между „Стил РБ“ ЕООД от една страна и от друга страна - Й. К. и С. П.. По естеството си сключената сделка е бартерна сделка – срещу учреденото в полза на жалбоподателя право на строеж, физическите лица следва да придобият изградените от същия жилищни обекти. Т.е. в счетоводството на жалбоподателя следва да бъде отразено полученият от него актив. При предаването на готовите обекти на собствениците им, когато себестойността на жилищата е по –висока от първоначално

оценената и се доначисли ДДС, тази сума се признава единствено като текущ счетоводен разход, но не и разход признат за данъчните цели, същият представлява данъчна постоянна разлика на основание чл.26 т.4 от ЗКПО

Съгласно разпоредбите на чл. 26, т.4 от ЗКПО, не се признава за данъчни цели счетоводен разход, отчетен от доставчик по Закона за данък върху добавената стойност за начислен от него или от органа по приходите данък върху добавената стойност за извършена доставка, с изключение на начисления данък при безвъзмездни доставки и доставки по повод дерегистрация по Закона за данък върху добавената стойност. Именно с тази данъчна постоянна разлика, органите по приходите са извършили увеличение на годишния финансов резултат за ревизирувания период.

Съгласно заключението на вещото лице по въпрос № 5 , разхода в размер на 38 459,43 лева е признат от „Стил РБ“ ЕООД и за счетоводни и за данъчни цели. В счетоводството на дружеството при първоначалното издаване на фактурите № 1 и № 2 за бартерната сделка на покупката на правото за строеж е налице първоначална оценка на стойността на апартаментите. Допълнително начисленият ДДС от „Стил РБ“ ЕООД е в момента на предаване на построените апартаменти. Първичен документ свързан с преценката да се начисли ли ДДС от „Стил РБ“ ЕООД не е приложен. Не е приложена пазарна оценка, за да се установи налице ли увеличена стойност на пазарната цена на предадени апартаменти, която да надвишава първоначално определената с фактури № 1 и № 2 . Приложеният протокол е документ, с който се въвеждат данни в дневник продажби, но не е първичен документ за основание на стопанска операция за начисляване на ДДС.

По отношение на увеличението на финансовия резултат на основание чл. 43, ал. 1 и ал. 5 от ЗКПО, с размера на отчетените разходи за лихви - 1 649.96 лв.

През 2021 г. жалбоподателят е отчетел по сметка 620 текущи разходи за лихви в размер на 1 649,96 лева, свързани с получени през 2021 г. заемни средства. За същите не е налице изключението на чл.43 ал.4 т.1-4 от ЗКПО, за които е приложим режимът на регулиране на слабата капитализация по чл.43 ал.1 ЗКПО. В тази част РА също е законосъобразен, а конкретни съображения не са изложени в жалбата и в писмените бележки.

Съдът при изложените по –горе мотиви, приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и при съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото разноси се дължат на ответника, които са своевременно поискани за юрисконсултско възнаграждение на основание чл.161 ал.1 от ДОПК с писмена молба от 30.04.2025г. Съгласно чл.8 ал.1 във връзка с чл. 7 ал.2 т.3 от Наредба № 1 /2004г. за възнагражденията за адвокатска работа и предвид конкретния материален интерес, в полза на НАП следва да бъдат присъдени разноси за възнаграждение за юрисконсулт в размер на 2478,17 лв.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Стил РБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с адрес – [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя М. В. М. срещу Ревизионен акт № Р-22221724001601-091-001/13.09.2024 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1623/16.12.2024 г. на Директора на Д „ОДОП“ С., с който са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2021 г. в размер на 17 392,13 лева и лихви за забава в размер на 5 698,71 лева.

ОСЪЖДА „Стил РБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с адрес – [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя М. В. М. да заплати на Национална агенция за приходите – Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата от 2478,17 лева /две хиляди четиристотин и седемдесет и осем лева и седемнадесет стотинки / разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: