

# РЕШЕНИЕ

№ 4966

гр. София, 19.07.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 19.04.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **1900** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 – чл.161 ДОПК.

Образувано е по жалба вх.№7683/01.03.2022г. на АССГ и вх.№53-04-71/24.01.2022г. на НАП, на [фирма], с ЕИК[ЕИК], представлявано от изп.директор С. Ч., чрез адв. К. Д., с р е щ у Ревизионен акт(РА) № 22002220005714-091-001/22.07.2021г. на органи по приходите, изменен и потвърден с Решение № 1848/06.12.2021г. на директора на Д“ОДОП“ С., връчено на 10.01.2022г. по електронен път.

Излагат се съображения за незаконосъобразност на оспорения РА, с който са установени задължения в общ размер на 366 538,37лв., от които: корпоративен данък(КД) в размер на 68 107,22 лв. за данъчен период 2014г., ведно с лихви – 43 622,87 лв.; КД в размер на 45 425,78 лв. за данъчен период 2017г., ведно с лихви – 15 231,47 лв.; ДДС в размер на 121 530,07 лв. за данъчен период 2017г., ведно с лихви – 54 659,15 лв.; КД в размер на 14 373,92 лв. за данъчен период 2018г., ведно с лихви – 3 366,16 лв.

В жалбата се излагат твърдения за незаконосъобразност на оспорения РА. Жалбоподателят счита, че неправилно и незаконосъобразно е приложена разпоредбата на чл.46, ал.1, т.1 ЗКПО и е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2014г. с 346 666,67 лв. и е определен КД, позовавайки се на спиране на давностните срокове поради висящо съдебно производство във връзка с взаимоотношенията с Консорциум Сдружение Т.. Не е налице задължение за отписване на сумите по фактурите от 2008г., издадени от А. Пропърти 1 АСДИЦ в общ размер на 1 711 351,25лв., с която сума е увеличен финансовият резултат за 2014г., позовавайки се на затрудненото

финансово положение на дружеството и подписано споразумение за разсрочване на задълженията. Счита за неправилно и незаконосъобразно извършеното увеличение на финансовия резултат за 2017г. със сумата от 110 050,64 лв. по фактура от 01.11.2012г., която е прихваната. Фактурата е издадена по предварителен договор за покупко-продажба на два броя апартаменти, като все още не е сключен окончателен договор и има висящо съдебно производство. По подобни аргументи счита за неправилно и незаконосъобразно увеличението на финансовия резултат за 2017 г. със сумата от 57 787,26 лв., която е предмет на висящи съдебни спорове с А. Дивелопмънтс Мениджмънт. Относно сумата 446 832,40лв.-приходи от продажби на имоти през 2017г., с която е увеличен финансовият резултат за 2017г., твърди че назначената експертиза при определяне на пазарната оценка не е взела предвид тежестите на имотите, поради което е формиран неправилен извод за крайната пазарна цена. Твърди още, че неправилно е увеличен финансовият резултат за 2018г. със сумата от 125 243,04лв. по фактури издадени от А. Дивелопмънтс Мениджмънт през 2013г. по предварителни договори за покупко-продажба на апартаменти, позовавайки се на водени съдебни дела. Изразява се искане за отмяна на оспорения РА в частта на установени задължения по ЗКПО и ЗДДС.

В съдебно заседание жалбоподателят не се представлява. Във връзка с разпределената доказателствена тежест не ангажира допълнително доказателства.

Ответникът се представлява от юрк. В., която моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 985,08лв.

СГП, редовно призована, чрез представляващия прокурор, изразява становище за правилност и законосъобразност на оспорения РА.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, приема по предмета на съдебен контрол от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е допустима. Подадена е от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред, в обжалваната пред съда част.

По същество на жалбата:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният в настоящото производство РА е издаден от компетентните орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК – органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Не се констатираха съществени процесуални нарушения, които да обосновават незаконосъобразност на РА на процесуално основание. Ревизията е надлежно възложена и проведена, без да са допуснати съществени нарушения на процедурата, които да засегнат правото на защита на жалбоподателя и обективното установяване на данъчните му задължения.

Фактите по спора, становищата на страните, събраните доказателства и въз основа на

тях правните изводи на съда по материалната законосъобразност на РА са както следва:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002220005714-020-001 от 23.09.2020 г., издадена от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за корпоративен данък /КД/ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. и от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. и за определянето на данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода от 01.01.2017 г. до 31.01.2017 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на 14.10.2020 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започва да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 14.01.2021 г.

По реда на чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е изменен със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22002220005714-020-002/07.01.2021 г., като е определен нов срок приключване на ревизията до 12.03.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002220005714-092-001/11.05.2021 г., който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА. РД е връчен електронно на 31.05.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22002220005714-091-001/22.07.2021 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 14.09.2021 г.

Процесната ревизия е повторна за спорните периоди и видове задължения и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение №1411/14.09.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С.. С посоченото решение е отменен РА №Р-22221019005440-091-001/27.05.2020 г. и преписката е върната за извършване на повторна ревизия.

Съгласно констатациите в РД основната дейност на [фирма] се състои в проучване, проектиране, инженерингови услуги и изграждане на жилища, обществени сгради, търговски и производствени обекти по монолитен, сглобяем и смесен способ. Конкретно през ревизираните периоди дружеството е извършвало строителни услуги и е отдавало под наем собствени терени и сгради, от където са формирани основните приходи на дружеството.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество, в хода на ревизията са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 12, ал. 1, т. 6 от ДОПК органите по приходите са извършили проверка на счетоводната и търговска документация на лицето в оригинал, за което е съставен Протокол №1732728/11.03.2021 г.

С Протокол №Р-22002220005714-П.-001/07.01.2021 г. е извършено присъединяване на всички доказателства, събрани при предходно извършената ревизия на лицето, приключила с РА №Р-22221019005440-091-001/27.05.2020 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени

лица – клиенти на ревизираното дружество:  
„КОНСОРЦИОНАЛНО СДРУЖЕНИЕ Т.“ Д., ЕИК[ЕИК];  
„А. ПРОПЪРТИ 1“ А. /акционерно дружество със специална инвестиционна цел/  
ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма],  
ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК],

резултатите от които са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, чието съдържание е отразено изцяло в РД.

На основание чл. 57 от ДОПК са изискани писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/: от АГЕНЦИЯ ПО КАРТОГРАФИЯ И КАДАСТЪР и СТОЛИЧНА ОБЩИНА, направление „АРХИТЕКТУРА И ГРАДОУСТРОЙСТВО“. Данните от получените отговори са отразени в РД.

На основание чл. 60 и следващите от ДОПК с Акт за възлагане №Р-22002220005714-01-001/19.02.2021 г. е възложено извършване на експертиза, с цел определяне пазарната стойност към датата на продажбата на собствени на ревизираното лице недвижими имоти /5 поземлени имоти и 4 сгради/, находящи се на територията на [населено място] и [населено място], към район „Нови Искър“, Столична Община. Оценителската експертиза е приета от приходните органи с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза №Р-22002220005714-145-001/12.03.2021 г.

С процесния РА са установени задължения общо в размер на 366 538,37 лв., в т.ч.:

1. Задължения по ЗКПО в общ размер на 190 127,42 лв., от които за КД в размер на 127 906,92 лв. и лихви в размер на 62 220,50 лв., определени за данъчни периоди 2014 г., и 2017 г. и 2018 г., в т. ч:

-за 2014 г. главница в размер на 68 107,22 лв. и лихви в размер на 43 622,87 лв., вследствие извършено увеличение на счетоводния финансов резултат /С./ на дружеството със сума в общ размер на 2 058 017,92 лв. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО;

-за 2017 г. главница в размер на 45 425,78 лв. и лихви в размер на 15 231,47 лв., вследствие извършено увеличение на С. със сума в общ размер на 1 180 567,72 лв. /от които 733 735,32 лв. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО и 446 832,40 лв. на основание чл. 16, ал. 1, във връзка с чл. 78 от ЗКПО/;

-за 2018 г. главница в размер на 14 373,92 лв. и лихви в размер на 3 366,16 лв., вследствие извършено увеличение на С. със сума в размер на 125 243,04 лв. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО.

2. Задължения по ЗДДС в общ размер на 176 410,95 лв. - ДДС в размер на 121 751,80 лв. за данъчен период м. 01.2017 г. и лихви в размер на 54 659,15 лв., произлизащи от доначислен ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 45, ал. 5, т. 1 от ЗДДС, в резултат извършена продажба на недвижими имоти по нотариален акт /НА/ №112/30.12.2016 г. и издадена фактура №[ЕГН]/02.01.2017 г., по която ревизираното дружество не е начислило данък.

С решение № 1848/06.12.2021г. на директора на Д“ОДОП“ С. изменя РА №Р-22002220005714-091-001/22.07.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н. – ръководител на ревизията, в оспорената част като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 01.2017 г. от данък за внасяне в размер на 121 530,07 лв., определя на данък за внасяне в размер на 38 200,00 лв., ведно със съответните лихви и потвърждава РА в частта на установените резултати за КД по ЗКПО за данъчни периоди 2014 г., 2017 г. и 2018 г.,

ведно със съответните лихви.

Спорните задължения в съдебното производство по обжалване на РА, фактическите констатации по тях и правните изводи относно материалната законосъобразност са както следва:

1. Относно извършените корекции на С. за 2014 г., 2017 г. и 2018 г. по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО.

След извършен преглед и анализ на представените от дружеството вторични счетоводни документи и по-конкретно на данните от оборотните ведомости и аналитичните и хронологични разпечатки на сметките от гр. 41, приходните органи са установили, че:

-през 2009 г. по кредита на сметка 413 „Клиенти по аванси СЛГ“ са отразени обороти в общ размер на 346 666,67 лв., във връзка с постъпили суми по фактури №[ЕГН]/20.05.2009 г. /130 000,00 лв./; №[ЕГН]/29.05.2009 г. /200 000,00 лв./ и №[ЕГН]/13.08.2009 г. /16 666,67 лв./, с предмет „аванси, с цел придобиване на краткотрайни и дълготрайни активи и услуги“ от клиент „КОНСОРЦИАЛНО СДРУЖЕНИЕ Т.“ Д.. Установено е, че посочената сметка е с крайно кредитно салдо, формирано именно от посочения кредитен оборот, възникнал през 2009 г., като към 31.12.2018 г. /последният период от обхвата на ревизията/ и към настоящия момент същото е непроменено. Т.е. по сметката няма каквото и да било движение. Установено е, че няма документи за извършена инвентаризация във връзка с тези задължения и че няма изпратени/съответно получени писма от клиента за невъзстановените му суми. Установено е, че както от [фирма], така и от посочения контрагент, не са приложени каквито и да било документи, удостоверяващи възникването на процесните стопански операции, както и доказателства, че клиентът е придобил ДМА/услуги или че сумите са били върнати/възстановени на клиента, или че са били недължимо наредени/получени. Констатирано е, че не са издавани кредитни известия, с оглед неизпълнение предмета на доставка от страна на ревизираното лице. Във връзка със заявеното от страна на ревизираното лице, че задълженията не са отписани, доколкото е водено съдебно производство по искова молба на МРРБ, по което страна е „КОНСОРЦИАЛНО СДРУЖЕНИЕ Т.“ Д., което е спряло давностните срокове на неговите задължения, приходните органи посочват, че няма данни приложените Решение №1815/16.10.2019 г. по т.д. 1608/2018г. на Софийски градски съд /СГС/ и последвалото Решение №1003/15.05.2020 г. по т.д.99/2020г. на Софийски апелативен съд /САС/ да са относими към процесните авансови плащания, доколкото не са представени каквито и да било документи в тази връзка, а дори и да са относими, то съдебното дело е заведено едва през 2018 г., докато в случая 5-годишната давност на спорните задължения е изтекла през 2014 г.

-през 2009 г. по кредита на сметка 414 „Клиенти по аванси СЛИГ“ са отразени обороти в общ размер на 1 711 351,25 лв. във връзка с постъпили суми по фактури №[ЕГН]/04.11.2008 г. /1 385 379,58 лв./ и №[ЕГН]/05.11.2008 г. /325 971,67 лв./, с предмет аванси във връзка с доставка на дълготрайни активи в полза на „А. ПРОПЪРТИ 1“ А.. Констатирано е, че така получените авансови плащания не са възстановени на наредителя към 31.12.2018 г., както и че задълженията са отразени в балансите на ревизираното лице. На посочения клиент е извършена насрещна проверка. В отговор на електронно връченото му искане са представени двете фактури, предварителен договор за покупко-продажба на

недвижим имот /терен/ с площ от 34 890 кв.м., находящ се в [населено място], индустриална зона Гара „Искър“, сключен с ревизираното лице на 31.10.2008 г., разплащателни документи и счетоводни регистри. Приложено е и уведомително писмо от 08.12.2009 г., с което клиентът „А. ПРОПЪРТИ 1“ А. едностранно, по реда на чл. 87, ал. 2 от ЗЗД, е развалил така сключения предварителен договор поради неизпълнение на договорените в него условия от страна на [фирма], като е претендирал възстановяване на заплатените от него аванси /писмото е получено от ревизираното лице – заведено е под вх. №2163/10.12.2009 г./. Представени са и Споразумения за разсрочване на задължения от 01.10.2012 г. и от 10.04.2018 г., с което е постигната договореност за разсрочване на задълженията /първо – до 01.10.2014 г. и втория път – до 10.04.2020 г./. Приложени са и две писма, изхождащи от ликвидатора на „А. ПРОПЪРТИ 1“ А. /А. С. Г./ от 31.12.2018 г. и от 31.12.2019 г., съгласно които независимо от подписаните споразумения за разсрочване, то доколкото е налице риск по отношение на събираемостта на задълженията, същите са обезценени първо на 90%, а впоследствие и на 100%/. Подписаните споразумения за разсрочване на дълга не са кредитирани от приходните органи, като се има предвид, че не са ангажирани доказателства в хода на производството относно достоверността на посочената дата на съставяне на споразуменията.

С оглед горното е формиран извод, че доколкото сумата в общ размер на 2 058 017,92 лв. /346 666,67 лв. + 1 711 351,25 лв./ не е отчетена от ревизираното лице като приход по кредита на сметките от група 70 и с оглед на факта, че са изтекли 5 години от момента, в който процесните задължения са станали изискуеми, а същите не са били отписани от самото ревизирано лице, както и че възникналите задължения са намерили отражение в балансите на дружеството през процесните години от обхвата на ревизията, в частта „Пасив“, „Задължения по получени аванси“, то С. на дружеството за 2014 г. е увеличен на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със сумата от

2 058 017,92 лв.

- през 2012 г. по кредита на сметка 412 „Клиенти по аванси“ са отразени обороти в общ размер на 431 469,31 лв. във връзка с постъпили суми по фактури №[ЕГН]/09.01.2012 г. /данъчна основа в размер на 30 000,00 лв./ от клиент [фирма]; фактура №[ЕГН]/05.01.2012 г. /на стойност 291 418,67 лв./ от [фирма] и фактура №[ЕГН]/01.11.2012 г. /на стойност 110 050,64 лв./ от [фирма], срещу които ревизираното дружество е било задължено да извърши съответната услуга или достави стоки /активи/. Констатирано е, че така получените авансови плащания не са възстановени на наредителите към 31.12.2018 г., доколкото от ревизираното лице не са изпълнени поетите от него ангажименти, като процесните задължения отново са намерили отражение в балансите на [фирма] за процесните години от обхвата на ревизията. На посочените клиенти са извършени насрещни проверки. Изготвените искания са връчени по електронен път. От [фирма] не са ангажирани изисканите му документи. От [фирма] във връзка с издадената му фактура за нареденото от него авансово плащане, която прилага, са ангажирани предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти от 30.12.2011 г., сключен с ревизираното лице, в качеството му на продавач; банково извлечение, удостоверяващо плащането на общата стойност на фактурата; потвърдителни писма, изхождащи от [фирма] за съществуващото му задължение по

въпросната фактура към 31.12.2017 г. и писмени обяснения, съгласно които вземането от доставчика не е отписано от счетоводните му регистри, поради факта, че същото е обезценено на 100%, в подкрепа на което прилага счетоводна справка. От [фирма] също са представени описаната по-горе фактура, предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти от 01.11.2011 г., сключен с ревизираното лице, в качеството му на продавач /апартаменти №302 и 303, находящи се в [населено място], [улица]/; писмени обяснения и счетоводни регистри, доказващи, че плащането по фактурата е извършено чрез прихващане на насрещни задължения; нотариална покана от 11.04.2017 г.; искова молба до Софийски градски съд от 27.10.2017 г., въз основа на която е образувано гражданско дело №3007/2017 г. по описа на СГС. Посочва се, че към 18.11.2020 г. делото е висящо пред Софийски апелативен съд.

- през 2012 г. по кредита на сметка 414 „Клиенти по аванси СЛИГ“ е отразен оборот в общ размер на 57 787,26 лв., представляващ получени аванси от [фирма], за което от ревизираното лице са издадени фактури №[ЕГН]/09.08.2012 г., №[ЕГН]/01.06.2012 г., №[ЕГН]/01.06.2012 г., №[ЕГН]/01.06.2012 г., №[ЕГН]/01.06.2012 г. и №[ЕГН]/14.07.2012 г. Констатирано е, че така получените авансови плащания не са възстановени на наредителя към 31.12.2018 г. На посочения клиент е извършена насрещна проверка, при която в отговор на електронно връченото му искане, са представени: процесните фактури, новационни споразумения, съгласно които купувачи, на мястото на [фирма], по сключените с ревизираното лице предварителни договори за покупко-продажба на недвижими имоти от 2011 г., стават други лица /физически такива/, счетоводни регистри и писмени обяснения, съгласно които сумите по фактурите са били разплатени от него през 2012 г., като с влизането в сила на споразуменията, [фирма], със съгласието на продавача, прехвърля на съответния нов купувач всички свои права и задължения по сключените предварителни договори.

- през 2012 г. по кредита на сметка 152 „Получени заеми от свързани лица“ е отразен получен заем в размер на 244 478,75 лв. от „ЕЙЛСА К. ТРЪСТ“ /не е посочена правно-организационна форма/ във връзка с подписан с ревизираното лице договор от 26.11.2012 г. Задълженията по заема не са погасени към 31.12.2018 г. и са налични в балансите на [фирма].

Предвид изложеното е прието, че С. на дружеството за 2017 г. следва да се увеличи на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със сумата в общ размер на 733 735,32 лв., представляваща неотчетения приход от неотписаните задължения на ревизираното лице към горепосочените негови клиенти и заемодателя му.

-през 2013 г. по кредита на счетоводна сметка 414 „Клиенти по аванси СЛИГ“ са отразени получени плащания от [фирма] във връзка с наредени от него аванси на обща стойност 125 243,04 лв., за което от ревизираното лице са издадени фактури №[ЕГН]/06.06.2013 г., №[ЕГН]/06.11.2013 г., №[ЕГН]/06.11.2013 г., №[ЕГН]/07.11.2013 г., №[ЕГН]/14.11.2013 г., №[ЕГН]/07.05.2013 г., №[ЕГН]/07.05.2013 г., №[ЕГН]/07.05.2013 г. и №[ЕГН]/10.05.2013 г. Заплатените аванси са били с цел придобиване на ДМА.

В тази връзка приходните органи излагат идентични на вече изложените съображения по-горе в настоящото решение. Така, доколкото авансите са заплатени през 2013 г., от актосъставителите е формиран извод, че със сумата от 125 243,04 лв. следва да се увеличи С. на дружеството за 2018 г. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, доколкото именно през тази финансова година са изтекли 5 години от момента, в който процесните задължения по тези фактури са станали изискуеми, а същите не са били отписани от самото ревизирано лице.

Направено е обобщение, че по години корекциите на С. на посоченото по-горе правно основание са: за 2014 г. със сумата от 2 058 017,92 лв.; за 2017 г. - 733 735,32 лв. и за 2018 г. – 125 243,04 лв.

Доводите на ревизиращия екип се споделят в решението на директора на ОДОП и съдът намира същите за правилни и законосъобразни. Данъчното третиране на задълженията по реда на чл. 46 от ЗКПО се отнася само до онези задължения, които към края на съответната данъчна година са представени като такива в баланса на дружеството. В случая обстоятелството, че процесните задължения са били отразявани в балансите на дружеството, относими към процесните финансови години, в частта „Пасив“, „Задължения“, не е спорно. Т.е. това законово изискване е изпълнено. Ако предприятието не осчетоводи приход при настъпили за това условия по смисъла на счетоводното законодателство, в ЗКПО е предвидена специална норма за данъчна регулация, а именно чл. 46.

За да е налице задължение на ревизираното лице да извърши увеличение по чл. 46, ал. 1 от ЗКПО, следва да са настъпили визираните в законната норма предпоставки. Съгласно ал. 1 от тази норма при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства:

1. задълженията са погасени по давност, но не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо /разпоредба в сила до 31.12.2013 г./; изтичане на три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на 5 години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо /в сила от 01.01.2014 г/.
2. производството по несъстоятелност на данъчно задълженото лице е прекратено с утвърден оздравителен план, в който се предвижда непълно удовлетворяване на кредиторите; увеличението се извършва с размера на намалението на задължението;
3. с влязло в сила съдебно решение е постановено, че задължението или част от него е недължимо;
4. кредиторът се е отказал от вземането си по съдебен ред или го е опростил; увеличението се извършва с размера на опростената сума;
5. преди изтичане на давностния срок задълженията са погасени по силата на закон.
6. данъчно задълженото лице е подало молба за заличаване.

При определяне на процесните задължения приходните органи се позовават на нормата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, която е материално правна и като такава се прилага към момента на възникване на предвидените в съответните



норми обществени отношения, които се регулират от тях. В случая се касае за задължения, чиято изискуемост е настъпила през 2009 г., 2012 г. и 2013 г., поради което приложимата редакция на разпоредбата към момента, в който са се развили облигационните правоотношения между страните, включително, когато е настъпила изискуемостта на задължението, е тази в сила до 31.12.2013 г. Разпоредбата не се прилага, когато е отчетен счетоводен приход /чл. 46, ал. 2 от ЗКПО/, а приходи от [фирма] не са отчетени, нито от дружеството е извършено увеличение на С.. Няма данни задълженията да са били провизирани.

Разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, на която са се позовали приходните органи, изисква правилно определяне на изискуемостта на задължението. Тази разпоредба изисква изтичането на давностен срок, който започва да тече от момента, в който задължението е станало изискуемо. Изискуемостта, съгласно правната теория, е настъпването на падежа на задължението, т.е., възможността на кредитора да иска изпълнение. Правилно от приходните органи е прието, че изискуемостта на процесните задължения е възникнала в съответните години на издаване на процесните фактури от страна на жалбоподателя, като мотивите за това са изложени подробно в РД и се споделят напълно.

С оглед на правилно установените факти, по които няма спор, изискуемостта на паричните средства по фактурите и договорите е в корелация с деня, в който задължението е възникнало, а съобразно чл. 114 от ЗЗД давността започва да тече от момента на възникване на задължението – в процесния случай от датата на предаване на сумите по всеки един от договорите и фактурите, поради което при изтекъл в процесния случай пет годишен давностен срок по договорите, съобразно чл. 46, ал.1, т.1 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат на жалбоподателя за процесните периоди правилно е коригиран, т.е. увеличението е извършено в годината, в която е настъпило обстоятелството изтичане на 5 години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо /когато е настъпил падежа/.

Следва да се отбележи, че в съответствие с принципа за съпоставимост между приходите и разходите/ЗСч/ при отписване на задължението лицето отчита счетоводен приход, което увеличава печалбата. След като формираното задължение не е отписано по този ред /срещу отчитане на приход/ разпоредбата на чл. 46 ЗКПО създава императивно основание за увеличение на счетоводния финансов резултат при преобразуване за данъчни цели със сумата на задължението, за което е настъпило някое от обстоятелствата по ал.1.

Основното възражение на жалбоподателя е за спиране на давността с оглед висящо съдебно производство – чл.115, т.7 от ЗЗД, което правилно е преценено като неоснователно. Жалбоподателят се позовава и на сключени споразумения за разсрочване на задълженията, които правилно не са кредитирани по изложените горе съображения.

Според действащата до 31.12.2013 г. редакция на разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, за целите на преобразуването на счетоводния финансов

резултат данъчно задължените лица е следвало да съобразят освен момента, в който става изискуемо дадено задължение, така и дали неговият давностен срок е изтекъл /дали е спрян или прекъснат/, като последното е от значение до настъпване на петата година. С промените на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО след 01.01.2014 г. ЗКПО предвижда самостоятелен давностен срок за задълженията за данъчни цели. Т.е. както и да тече, прекъсва или възобновява погасителна давност, изминат ли три или пет години /в зависимост от типа задължение/ от момента, в който е настъпила изискуемостта, за данъчни цели сумите на задълженията се облагат. Облагат се именно в годината, в която настъпи едно от посочените обстоятелства в чл. 46, ал. 1 от ЗКПО. Действително приложените съдебни решения, дават основание за спиране на давността на част от процесните задължения, но с оглед посоченото, погасителната давност е изтекла, тъй като изискуемостта на задълженията е настъпила при действието на предишната разпоредба на чл. 46 от ЗКПО /в сила до 31.12.2013 г./, давността е спряна, предвид предявите искове по съдебен ред от някой от клиентите, но 5-годишният давностен срок изтича при действието на разпоредбата в сила от 01.01.2014 г., която разпоредба има незабавно действие, предвид липсата на преходен режим и предвид материалноправния ѝ характер.

Относно задължението към [фирма] по фактура №[ЕГН]/09.01.2012 г. в размер на 30 000,00 лв. и задължението по фактура №[ЕГН]/05.01.2012 г. на стойност 291 418,67 лв. към „Т. БГ“ ЕАДот жалбоподателя не се ангажират доказателства оборващи извода на ревизиращите органи, че през 2017 г. е настъпило основанието, разписано в чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, изискващо с размера на неотписаните задължения да се извърши корекция на С. в посока неговото увеличение. С оглед на изминалото време от момента на предоставяне на средствата /26.11.2012 г./ и с оглед факта, че до момента не са ангажирани доказателства за погасяване на заема с неизвършеното увеличение на С. със стойността на задължението, което е следвало да бъде отписано, е нанесена щета на фиска, поради което РА е правилен и законосъобразен.

С оглед изложеното жалбата в тази част е неоснователна.

2. По отношение на извършените от [фирма] продажби на собствени недвижими имоти и констатацията на приходните органи, че така осъществените продажби са на цени, различаващи се от пазарните такива, вследствие на което счетоводният финансов резултат на дружеството за 2017 г. е увеличен със сумата от 446 832,40 лв., представляваща разликата между определената с експертната обща пазарна цена на продадените имоти /608 759,00 лв./ в долната им граница на посочения от експерта ценови диапазон, и цената на имотите по нотариалните актове за покупко-продажба /237 116,60 лв./.

Корекцията е в размер на 446 832,40лв., извършена през финансовата 2017г., на осн. чл.16, ал.1 вр. чл.78 ЗКПО.

Установено е, че през 2017 г., [фирма] е извършило продажби на собствени недвижими имоти - общо 5 поземлени имоти /в НА е вписано, че се касае за поземлени имоти/, три от които находящи се на територията на [населено място], Гара „Искър“, [жк], [улица], два - в

[населено място], район „Нови Искър“, С., както и 4 промишлени сгради, находящи се в [населено място], район „Студентски“, [улица]. За клиентите /юридически лица/ не са констатирани данни за свързаност. За така осъществените продажби, през 2017 г., ревизираното лице е издало фактури №[ЕГН]/02.01.2017 г., №[ЕГН]/10.08.2017 г., №[ЕГН]/10.08.2017 г. и № [ЕГН]/10.08.2017 г. Във фактурите е отбелязано, че ДДС не е начислявано на основание чл. 45, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДС. Приходните органи посочват, че отчетеният приход от продажбата на посочените имоти по кредита на сметка 709 „Други приходи“ през 2017 г. е в общ размер на 237 116,60 лв.

Съгласно разпоредбата на чл. 45, ал.1 ЗДДС освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както и отдаването ѝ под наем или аренда, а съгл. ал.3 освободена доставка е и доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях. Настоящият съдебен състав, споделя установеното от органите по приходите, а именно, че видно от представените с административната преписка писмени доказателства, в настоящия случай е приложимо изключението на чл. 45, ал. 5, т. 1 от ЗДДС при прехвърляне право на собственост върху урегулиран поземлен имот.

Горното е безспорно установено от изготвената оценителска експертиза в хода на ревизионното производство, приобщена към доказателствата. От жалбоподателя не са ангажирани доказателства, които да оборят извода, че поземлените имоти представляват УПИ, като основното възражение е относно определената с експертизата пазарна цена на имотите. Това възражение е неоснователно. Възложено е извършване на експертиза, при спазване на дадените указания: да се съобрази, че процесните имоти са били обременени с тежести; да се ползва информация за реално осъществени сделки, а не за офертни цени на водещи брокерски агенции за покупко-продажби; да се прецени дали поземлените имоти с идентификатори 68134.1506.544, 68134.1506.545 и 68134.1506.546, продадени на [фирма], ЕИК[ЕИК] с фактура №[ЕГН]/02.01.2017 г., находящи се в [населено място], Гара „Искър“, [жк], [улица], представляват поземлени имоти или урегулирани поземлени имоти по смисъла на Закона за устройство на територията /ЗУТ/.

Въз основа на получената експертиза органите по приходите са констатирани, че пазарната оценка към датите на продажбите на всички обекти по процесните фактури е 683 949,00 лв., без ДДС. Същата е формирана от сбора на долната граница на посочения от експерта ценови диапазон за всеки от продадените обекти, описан подробно на стр. 22 в РД. Посочено е, че за да стигне до този извод лицензираният оценител е приложил метода на сравнимите неконтролирани цени, който е допустим метод, съгласно параграф 1, т. 10 от ДР на ДОПК, както и че при неговото прилагане са извършени нужните корекции с цел елиминиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, при съобразяване с указанията, описани по-горе. Според §1, т. 10 от ДР на ДОПК „М. за определяне на пазарните цени“ са: а) методът на сравнимите неконтролирани

цени между независими търговци; б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба, като редът и начинът за прилагане на методите се определят с Наредба №Н-9/14.08.2006 г. В процесният случай оценителят е посочил, че е използвал първия метод – методът на сравнимите неконтролирани цени.

Видно от изготвеното заключение, за определяне на пазарната стойност на всеки от имотите, вещото лице е ползвало данни от имотния регистър на АВ, като ползваните аналози са с вкл. ДДС, който е приспаднал при направените изчисления, ползвани са коригиращи коефициенти за местоположение, за градоустройство, за наличие на вещни тежести към датата на сделката, коеф. за площ и статут. Ето защо, направените възражения, че вещото лице не е отчело тежестите върху имотите е неоснователно и не беше оборено от жалбоподателя и заключението на експерта представлява годно доказателство относно пазарните цени на продадените обекти към датата на сключване на НА, съобразено с методите, регламентирани в Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. на МФ. С експертизата се потвърждава констатацията, че процесните обекти са продадени на цени по-ниски от пазарните и доколкото част от извършените корекции на С. през 2017 г. на основание чл. 78, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, са базирани именно въз основа на данните от посочената експертиза, то РА се явява обоснован и мотивиран и правилно С. за 2017г. е коригиран в посока увеличение и определен следващ се КД.

3. Относно определените задължения по ЗДДС за данъчен период м.01.2017г. Видно от изложеното в жалбата до съда, жалбоподателят оспорва РА относно допълнително установен ДДС за 2017г. в размер на 121 530,07 лв. и лихва 54 659,15 лв., но с решение №1848/06.12.2021г. на директора на Д ОДОП, процесният РА №Р-22002220005714-091-001/22.07.2021, е изменен в оспорената част като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 01.2017 г. от данък за внасяне в размер на 121 530,07 лв., е определен на данък за внасяне в размер на 38 200,00 лв., ведно със съответните лихви. Т.е. за частта над 38 200,00 лв. ведно със съответната законова лихва, за жалбоподателя не съществува правен интерес от оспорване по съдебен ред и производството ще следва да бъде прекратено.

Предмет на съдебния спор е установеното задължение за ДДС за данъчен период 01.2017г. в размер на 38 200,00лв. ведно със законната лихва, което съдът намира за неоснователно.

Извършеното облагане касае единствено продадените 3 недвижими имота, находящи се в [населено място],[жк], [улица], с НА №112/30.12.2016 г. на клиент [фирма] за сумата от 191 000,00 лв. В случая е безспорно, че не се касае за продажба на поземлени имоти, а на урегулирани поземлени имоти/УПИ/, поради което на основание чл. 45, ал. 5, т. 1 от ЗДДС, жалбоподателят е бил длъжен да начисли ДДС в размер на 20% при издаване на процесната фактура.

Спорът в административното производство е бил относно начина на формиране на данъчната основа по фактурата и следващия се данък, доколкото е налице констатация за продажба на въпросните имоти по цени, различаващи се от пазарните такива, като ревизиращите съгласно приетата експертиза, са съобразили долната граница на пазарните цени на трите имота - УПИ с идентификатори 68134.1506.544, 68134.1506.545 и 68134.1506.546 към датата на продажбата - 608 759,00 лв. Решаващият орган е мотивирал, че ревизиращите органи не са обосנוвали приложението на чл. 27 от ЗДДС и не са доказали наличие на изискуемите от закона предпоставки, за да се пристъпи към определяне на данъчна основа в по-голям размер от посочената във фактурата продажна цена. По смисъла на чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС данъчната основа е пазарната цена при доставки между свързани лица, което се явява разписано от закона изключение от общият ред за определяне на данъчна основа на доставките на територията на страната – чл.26, ал.1 и ал.2 ЗДДС. Ревизиращите не са анализирали наличието на посочената хипотеза, а и при извършена служебна проверка от решаващата инстанция не е установена свързаност по смисъла на допълнителните разпоредби на ДОПК между купувача и жалбоподателя, в качеството му на продавач на процесните УПИ. Т.е. в този случай данъчната основа правилно е определена по общия ред съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС - на базата на действително получената насрещна престация за доставката в размер на цената, посочена във фактурата.

Както е безспорно установено, жалбоподателят не е начислил данък в издадената от него фактура, поради което на основание чл. 45, ал. 5, т. 1 от ЗДДС, дължи ДДС в размер на 38 200,00 лв., ведно със законната лихва, която възлиза на 17 800,00лв.

По изложените съображения жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана.

При този изход на спора и направеното искане, в полза на дирекция“ОДОП“-С. следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба №1 от 09.07.2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения в размер на 3 985,00лв./ материалния интерес на РА след изменението с решението на директора на Д ОДОП е в размер на 245 507,42 лв./.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал.1 от ДОПК, АССГ, Първо отделение, 4 състав

## Р Е Ш И :

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], с ЕИК[ЕИК], представлявано от изп.директор С. Ч., чрез адв. К. Д., с р е щ у Ревизионен акт(РА) № 22002220005714-091-001/22.07.2021г. на органи по приходите, изменен и потвърден с Решение № 1848/06.12.2021г. на директора на Д“ОДОП“ С., с който са установени задължения за: 1. корпоративен данък /КД/ по ЗКПО за данъчни периоди 2014 г., 2017 г. и 2018 г. в размер общо на **127 906,92 лв.** и лихви **62 220,50лв.**, от които: КД в размер на 68 107,22 лв. за данъчен период 2014г., ведно с лихви – 43 622,87 лв.; КД в размер на 45 425,78 лв. за

данъчен период 2017г., ведно с лихви – 15 231,47 лв.; КД в размер на 14 373,92 лв. за данъчен период 2018г., ведно с лихви – 3 366,16 лв. и 2. за данък добавена стойност/ ДДС/ за данъчен период м.01.2017г. в размер на **38 200,00лв.** и лихви **17 180,00 лв.**

**ОСТАВЯ БЕЗ РАЗГЛЕЖДАНЕ** и **ПРЕКРАТЯВА** производството по подадената жалба от [фирма], с ЕИК[ЕИК], представлявано от изп.директор С. Ч., чрез адв. К. Д., с р е щ у Ревизионен акт(РА) № 22002220005714-091-001/22.07.2021г. на органи по приходите, изменен и потвърден с Решение № 1848/06.12.2021г. на директора на Д“ОДОП“ С., в частта за установен дължим данък добавена стойност/ ДДС/ за данъчен период м.01.2017г. над 38 200,00лв. до 121 530,07лв. и за законовите лихви над 17 800,00 лв. до 54 659,15 лв. лихви 17 180,00 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], с ЕИК[ЕИК], представлявано от изп.директор С. Ч., чрез адв. К. Д. **ДА ЗАПЛАТИ** в полза на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] – НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 985,00/три хиляди деветстотин осемдесет и пет/лв.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт, а в прекратителната му част – в седмодневен срок.

**СЪДИЯ:**