

РЕШЕНИЕ

№ 3395

гр. София, 29.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав,** в публично заседание на 29.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **3924** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002217007374-091-001 от 28.11.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., в частта изменена и потвърдена с решение №241 от 11.02.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 44 487,76 лв. и начислените лихви за забава в размер на 34 287,40 лв. и по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 262 127,77 лв. и начислените лихви за забава в размер на 123 065.22 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради нарушения на процесуалните правила и неправилно приложение на материалния закон. Счита, че от доказателствения материал по делото следва да бъдат изключени всички доказателства, приобщени след 02.09.2016 г. Оспорва изводите на приходните органи за получени авансови плащания по предварителни договори, поради което липсвало задължение за издаване на фактури, респ. за начисляване на ДДС, поради което счита за неправилно приложението на чл.25, ал.7 ЗДДС. Поддържа, че цената, на която е прехвърлен недвижим имот в полза на Д. Гергьовски е тази оп нотариален акт, а не по предварителния договор. Оспорва

отказа на данъчен кредит (ДК) по доставки на материали от [фирма], както и изводите в частта по ЗКПО относно: прехвърлянето на предприятие по чл.15 ТЗ, неотчетени приходи от продажба на имоти в полза на Д. Гергьовски, относно неотчетени приходи във връзка със салдото по сметка 412 „Клиенти“ и относно разходите за материали по доставки от [фирма]. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част. Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна: Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002217007374-020-001 от 27.10.2017 г., издадена от А. Г. М. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място] е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Б. В. М. (ръководител на ревизията) и С. С. Цинцарска за определяне на задължения за КД за периода 01.01.2011 г. – 31.12.2012 г., както и по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2011 г. до 30.09.2012 г. и от 01.12.2012 г. до 31.12.2012 г., в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 07.11.2017 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 07.02.2018 г. Със ЗВР от 07.02.2018 г. срокът на ревизията е удължен до 06.04.2018 г., общо в 5-месечния срок по чл.114, ал.1 и ал.2 ДОПК. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на А. Г. М. като възложител на ревизията произтича от раздел I, т.1 на заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на началници 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 представените от ответника удостоверения на л.84-92 от делото. Същите съдържат изрично отбелязване за притежаван А. Г. М. квалифициран електронен подпис в периода от 27.03.2018 г. до 27.03.2019 г., както и от 27.03.2017 г. до 27.03.2018 г., от Б. В. М. в периода от 04.06.2018 г. до 04.06.2019 г., както и от С. С. Цинцарска в периода от 04.06.2018 г. до 04.06.2019 г., поради което следва да се приеме, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Тези доказателства не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

Процесната ревизия е повторна за спорните периоди и видове задължения и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение №1568/04.10.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С.. С посоченото решение е отменен РА №Р-22221716001995-091-001/26.05.2017 г. и преписката е върната за извършване на повторна ревизия за горепосочените видове задължения и периоди.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002217007374-092-001/22.10.2018 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 01.11.2018 г. Дружеството е подало писмено възражение срещу РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, вх. №53-00-2693#13/14.11.2018 г. Възражението е обсъдено в РА и отхвърлено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22002217007374-091-001/28.11.2018 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите

при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 29.11.2018 г., с който на ревизираното лице са установени задължения за довносяне общо в размер на 529 834,46 лв., от които КД в размер на 306 950,47 лв. и лихви в размер на 144 108,83 лв. и ДДС в размер на 44 487,76 лв. и лихви в размер на 34 287,40 лв.

Предмет на спор в настоящото производство са установените задължения в общ размер на 529 834,46 лв., произтичащи от:

- доначислен ДДС в общ размер на 24 822,13 лв. във връзка с извършени на датите на подписване на предварителни договори за покупко-продажба на имоти авансови плащания от клиенти, за които е установено, че от [фирма] не са издавани фактури за данъчни периоди от м. 02.2011 г. до м. 01.2012 г. и от м. 03.2012 г. до м. 07.2012 г.

- доначислен ДДС в 13 986,79 лв. за данъчен период м. 05.2011 г. във връзка с констатирана разлика между действително заплатена от клиент цена, и цената, определена в нотариален акт /НА/, за чиято стойност е издадена 1 фактура;

- непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 5 678,87 лв. по 38 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] /старо наименование [фирма]/ за данъчни периоди от м. 01.2011 г. до м. 07.2011 г.;

- извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат /С./ на дружеството в посока увеличение за 2011 г. със сума в общ размер на 47 836,85 лв., в резултат на което е определен КД в размер на 4 783,69 лв.;

- извършено преобразуване на С. на дружеството в посока увеличение за 2012 г. със сума в общ размер на 3 021 667,79 лв., в резултат на което е определен КД за довносяне в размер на 302 166,78 лв.

- начислени лихва във връзка с горните корекции в общ размер на 178 396,23 лв., в т.ч. начислени лихви за по-късно издадени фактури в общ размер на 701,56 лв.

С Протокол №0839089/21.11.2017 г., е приобщен събраният доказателствен материал от приключилото с РА №Р-22221716001995-091-001/26.05.2017 г. ревизионно производство: връчените 4 ИПДПОЗЛ до [фирма] и представените документи по тях; изготвените искания до трети лица: 41 искания до физически лица-клиенти; както и до 7 лицензирани търговски банки; протоколът за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221416094490-141-001/09.08.2016 г. на прекия доставчик [фирма], както и Протокол обр. Кд-73 №1124228/15.06.2016 г., с който е приобщен протокол №П-22221715095765-073-001/29.02.2016 г. от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на [фирма].

В хода на провеждане на ревизионното производство, органът по приходите е констатирал, че основната дейност на [фирма] през ревизирия период, е строителство на жилищни сгради, както и извършване на строително-монтажни услуги. Дружеството е притежавало необходимата материална и кадрова обезпеченост за осъществяване на дейността. Установено е, че през 2011 г. дружеството е работило на обекти на територията на [населено място]: обект „К.“, с адрес: [улица] [улица] обект „С.“, с адрес: [улица]. Ревизираното дружество е представило писмени обяснения, че през 2011 г. е завършен и въведен в експлоатация обект „С.“, в подкрепа на което прилага Разрешение за ползване №ДК-07-С-53/15.03.2011 г., издадено от Дирекция за национален строителен контрол /ДНСК/ и таблица за площобразуване.

През 2012 г. няма осчетоводени завършени жилищни обекти.

През 2011 г. - 2012 г. са извършвани продажби на недвижими имоти /апартаменти и гаражи/, като клиенти са основно физически лица.

Считано от 01.01.2013 г., дружеството не осъществява дейност.

РА е връчен на 29.11.2018 г. и оспорен по административен ред в срока по чл.152, ал.1 ДОПК с жалба вх.№ 53-03-3277 от 06.12.2018 г. В срока за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК (до 11.02.2019 г.) е постановено решение №241 от 11.02.2019 г., с което РА частично е изменен и потвърден, в която част е предмет на съдебно оспорване съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

Решаващият орган е намерил жалбата за частично основателна в частта по ЗКПО и за неоснователна в частта по ЗДДС. Констатациите на РА и РД са потвърдени в частта на сключените предварителни договори и получени по тях суми. Намерил е за неоснователно възражението на жалбоподателя за изключването им от доказателствения материал, тъй като са събрани в хода на проведеното предходно ревизионно производство, което е финализирано с издаване на РА №Р-22221716001995-091-001/26.05.2017 г. и са присъединени към повторното производство в протокол. Допълнително е посочил, че няма пречка за допълнително събиране на доказателства. Приел е, че двустранно подписаният предварителен договор служи като разписка за предадената/получената сума, поради което уговореното в съответния предварителен договор авансово плащане е заплатено на датата на подписване на съответния договор. Намерил е за безспорно установено, че по отношение на получените от дружеството авансови плащания не са издадени данъчни документи – фактури за продажби.

Решаващият орган е потвърдил извършеното увеличение на С. за 2011 г. със сума в размер на 19 442,50 лв., основано на твърденията за укрити приходи от продажби на недвижими имоти поради неиздадени фактури за получени авансови плащания от 3 лица А. Г., Б. П. и Л. К. за закупени от тях имоти в обект „С.“ /обект, завършен и въведен в експлоатация през 2011 г./.

По отношение извършеното увеличение на С. на дружеството за 2012 г. със сумата в размер на 104 688,05 лв., представляваща сбора на ДО по фактурите, които е следвало да бъдат издадени по отношение на останалите 8 клиенти – физически лица, за заплатените от тях авансови плащания, директорът на ДОДОП С. е приел, че приходните органи не са съобrazили, че за 5 от тези 8 лица /Д. Г. Г., И. В. С., С. Б. К., Е. С. Н. и Д. В. Т./, сделките по покупко- продажба на закупените от тях имоти са изповядани пред нотариус през 2011 г. /данните са изложени на стр. 14 в РД/, а последните 2 лица от посочените, са закупили имоти не в обект „К.“, както са посочили приходните органи, а закупените от тях имоти са от обект „Обиколна“ в[жк]/обект, който е строен в предходни на ревизираните периоди/.

Формирал е извод, че по отношение на така посочените 5 клиента, увеличението на С. със стойността на получените аванси, за които не са отчетени приходи, следва да се извърши през 2011 г., а не през 2012 г. Стойността на това увеличение е 76 736,00 лв., но предвид забраната на чл. 155, ал. 8 от ДОПК, решаващият орган е отменил РА в частта на извършеното увеличение през 2012 г. със сумата в размер на 76 736,00 лв., и е потвърдил РА по отношение на остатъка в размер на 27 952,05 лв. /размерът на неотчетените приходи от получени авансови плащания/.

Със същите мотиви в частта по ЗКПО РА е отменен и за сумата от 69 933,96 лв., представляваща разлика между действително заплатената от клиента Д. Г. Г. цена на закупения от него имот и цената, определена в НА №74/02.05.2011 г., за която жалбоподателят е издал единствено фактура №844/25.05.2011г., т.е. предвид извършеното увеличение на С. през 2012 г., а не през 2011 г.

Относно констатацията на приходните органи, че счетоводна сметка 412/3 „Клиенти по аванси за обект „К.“ е с крайно кредитно салдо за 2012 г. в размер на 534 029,96 лв. /салдо, непроменено до 31.12.2016 г./, и че по тази сметка на практика не са отчитани получени авансови плащания, а са осчетоводявани дължимите и заплатени от 14 физически лица суми, вписани в издадените им НА, решаващият орган е приел, че в хода на ревизията е доказано неотчитане на приходи от осъществените продажби на имоти с НА, издадени през 2012 г. на 5 лица-клиенти - Д. П. Д., ЕГН [ЕГН] /НА№168/09.04.2012 г./; Т. В. К. /НА №152 от 15.06.2012 г./; Искра В. Г. /НА №114/27.06.2012 г./; Д. Д. М., ЕГН [ЕГН] /НА №85/17.08.2012 г./ и М. И. А. /НА №66/20.11.2012 г./, поради което С. на дружеството следва да се увеличи със сума в общ размер на 250 207,65 лв. /без ДДС/.

Решението е връчено на жалбоподателя на 13.02.2019 г. и оспорено с жалба вх.№ 53-04-244 от 22.02.2019 г. – в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което жалбата е процесуално допустима

Разгледана по съществото на материалноправния спор, съдът намира следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК.

Възражението на жалбоподателя за изключване на доказателствата, приобщени след 02.09.2016 г., е неоснователно. След отмяната на РА №Р-22221716001995-091-001/26.05.2017 г. с Решение №1568/04.10.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С. се възстановява висящността на ревизионното производство. Няма законова забрана за събиране на нови доказателства в хода на повторната ревизия. Напротив, това е наложително във връзка с указанията в отменителното решение и във връзка с необходимостта от изясняване на релевантните фактически обстоятелства. По същата причина редица процедурни норми уреждат възможност за събиране на нови доказателства във всички фази на ревизионното производство. Ревизираното лице може да прилага доказателства към възражението по чл.117, ал.5 ДОПК, към оспорването по административен и съдебен ред. Съгласно чл.155, ал.3 ДОПК горестоящият административен орган разполага с правомощия по събиране на нови доказателства. Такива доказателства безспорно се събират и в хода на съдебното производство. Въз основа на изложеното съдът не намира основание за изключване на доказателствата, приобщени след 02.09.2016 г.

Разбираемо е желанието на ревизираното дружество за изключване на допълнително изисканите от банкови институции предварителни договори, които са дали основание за допълнително установени задължения по ЗДДС и ЗКПО, но същите не са събрани в нарушение на процесуалните норми. Приходните органи разполагат с широки правомощия по събиране на доказателства, няма законова забрана за изискване на доказателства от трети лица. В конкретния случай, предварителните договори са събрани в хода на надлежни насрещни проверки на физическите лица, които са страни по тях и са изискани от трети лица. При повторната ревизия са приобщени с протокол, поради което при събирането им като доказателствен материал не са допуснати съществени процесуални нарушения.

От друга страна, съдът е инстанция по същество на спора и за правилното решаване на спора следва да разполага с всички събрани в хода на ревизията доказателства.

Респ. формираният между страните материалноправен спор следва да бъде разрешен съобразно правомощията на съда по чл.160, ал.1 ДОПК по следните спорни въпроси:

А. Относно определените задължения по ЗДДС:

І. За извършените доставки и начисления данък /продажби/:

Приходните органи са приели, че при извършване на предходната ревизия на дружеството, въпреки, че изрично са му изискани, от ревизираното лице не са представени предварителни договори за продажба на продадените имоти. В нарочна декларация дори е посочено, че дружеството не разполага и не е сключвало такива.

С цел установяване на реалната цена на продадените имоти, след оказано съдействие от няколко търговски банки, ревизиращият екип е установил, че въпреки твърденията на продавача, както и купувачите, на които са били извършени насрещни проверки, [фирма] е сключило 13 предварителни договори за продажба на недвижими имоти с негови клиенти, на които съответните банки са отпуснали ипотечни кредити за тяхното закупуване.

В хода на ревизионното производство, при съобразяване с указанията на Решение №1568/04.10.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., на 12 от клиентите на дружеството, са извършени насрещни проверки.

След извършена съпоставка на издадените от [фирма] фактури, декларираните продажби на недвижими имоти в Агенцията по вписванията /АВ/, представените копия на нотариални актове, предварителните договори за покупко-продажби, анекси, платежните документи /вносни бележки, квитанции от приходни касови ордери /ПКО/, банкови извлечения/, ревизиращите органи са констатирани следните факти обстоятелства, довели до доначисляване на ДДС:

1. По отношение на 11 конкретно посочени клиенти ревизиращите органи са доначислили ДДС във връзка с получени от [фирма] авансови плащания, за които е установено, че дружеството не е издало фактури. В отговор на връчените им искания в хода на ревизията, физическите лица са представили предварителните договори, сключени със [фирма], съгласно които, в деня на тяхното подписване, съответният купувач е заплатил капаро на дружеството – продавач, **като предварителният договор представлява разписка за платеното капаро**. Част от клиентите са приложили и разплащателни документи. Лицата, датите на подписване на предварителните договори и заплатените суми са както следва:

1. Искра В. А., ЕГН [ЕГН] е сключила предварителен договор на 22.05.2012 г. и е заплатила 7 823,32 лв.

Представен е предварителен договор от 22.05.2012 г., според който [фирма] като продавач продава на Искра и Р. А. индивидуализиран в договора недвижим имот за сумата от 65 500 евро, която сума до размера на данъчната оценка е с начислен ДДС, а разликата до 65 500 евро – без ДДС. Според чл.3 от договора купувачът е заплатил авансов задатък в размер на 4000 евро, която сума е реално платена и напълно получена от продавача, за което предварителният договор служи като разписка. В чл.4 от договора е посочено, че остатъкът от продажната цена ще бъде заплатена на продавача чрез банков кредит.

Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа уговорки на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание.

Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена.

2. Д. Г. Г., ЕГН [ЕГН] е сключил предварителен договор на 31.03.2011 г. и е заплатил 1 955,83 лв. капаро.

С купувача е сключен предварителен договор от 31.03.2011 г. за конкретно описан недвижим имот. Посочена е степента на завършеност на имота. Цената е определена на 66 985 евро, като при подписване на предварителния договор е заплатено капаро в размер на 1000 евро, за което договорът служи като разписка.

Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа уговорки на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание.

Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена.

3. А. Н. Г., ЕГН [ЕГН] е сключил предварителен договор на 11.08.2011 г. и е заплатил 10 424,57 лв.

Според сключения на 11.08.2011 г. предварителен договор С. и А. Г. са заплатили при подписването му капаро в размер на 5330 евро от общата стойност на сделката от 53 082 евро, платима при подписване на нотариалния акт. Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа краузи на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание. Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена.

4. Е. С. Н., ЕГН [ЕГН] е сключил предварителен договор на 17.03.2011 г. и е заплатил 8 996,82 лв.

Според сключения на 17.03.2011 г. предварителен договор Е. Н. е заплатил при подписването му капаро в размер на 4600 евро от общата стойност на сделката от 41 359.09 евро, платима при подписване на нотариален акт. Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа краузи на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание. Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена.

5. Д. В. Т. ЕГН [ЕГН] е сключил предварителен договор на 14.02.2011 г. и е заплатил 37 600,83 лв.

Според сключения на 14.02.2011 г. предварителен договор А. и Д. Т. са заплатили при подписването му капаро в размер на 19 225 евро от общата стойност на сделката от 64 085.46 евро, платима при подписване на нотариален акт. Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа краузи на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание. Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена. Договорът съдържа отбелязване на степен на завършеност на имота.

6. Т. В. В., ЕГН [ЕГН] е сключила предварителен договор на 18.05.2012 г. и е заплатила 7 823,32 лв.

Според сключения на 18.05.2012 г. предварителен договор Т. и К. В. са заплатили при подписването му капаро в размер на 4000 евро от общата стойност на сделката от 68 500 евро, платима при подписване на нотариален акт. Твърденията на жалбоподателя,

че предварителният договор съдържа краузи на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание. Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена.

7. И. В. С., ЕГН [ЕГН] е сключил предварителен договор на 09.05.2011 г. и е заплатил 21 514,13 лв.

Според сключения на 03.10.2011 г. предварителен договор И. В. С. е заплатил при подписването му капаро в размер на 11 000 евро от общата стойност на сделката от 67 865.60 евро, платима при подписване на нотариален акт. Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа краузи на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание. Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена. Договорът съдържа отбелязване на степен на завършеност на имота.

8.С. Б. К., ЕГН [ЕГН] е сключила предварителен договор на 04.05.2011 г. и е заплатила 22 015,60 лв.

Според сключения на 04.05.2011 г. предварителен договор снежана Б. К. е заплатила при подписването му капаро в размер на 11 256.24 евро от общата стойност на сделката от 60 695.65 евро, платима при подписване на нотариален акт. Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа краузи на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание.

Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена. Договорът съдържа отбелязване на степен на завършеност на имота. Издадената от жалбоподателя фактура е на стойност 32 943.02 лв. без ДДС.

9. Б. И. П., ЕГН [ЕГН] е сключил предварителен договор на 03.10.2011 г. и е заплатил 2 000,00 лв.

Според сключения на 03.10.2011 г. предварителен договор Б. И. П. е заплатил при подписването му капаро в размер на 1970 лв. от общата стойност на сделката от 149 568 лева, платима при подписване на нотариален акт. Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа краузи на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание. Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното капаро като част от продажната цена. Договорът съдържа отбелязване на степен на завършеност на имота.

10. Л. Г. К., ЕГН [ЕГН] е сключила предварителен договор на 12.09.2011 г. и е заплатила 10 882,43 лв.

Според сключения на 12.09.2011 г. предварителен договор Л. Г. К. е заплатила при подписването му капаро в размер на 5564.10 евро от общата стойност на сделката от 54 658 евро, платима при подписване на нотариален акт. Твърденията на жалбоподателя, че предварителният договор съдържа краузи на договор за изработка по чл.258 и сл. от ЗЗД не съответстват на неговото съдържание. Тълкуването му навежда на извод, че се касае за предварителен договор по смисъла на чл.19 ЗЗД, който (според изричното отбелязване в него) служи като разписка за заплатеното

капаро като част от продажната цена. Договорът съдържа отбелязване на степен на завършеност на имота.

11. Относно М. И. А., ЕГН [ЕГН], при предходната ревизия е установено, че за заплатените от нея суми в общ размер на **17 895,83 лв.**, за периода от м. 04.2011 г. до м. 01.2012 г., м. 03.2012 г., м. 04.2012 г., м. 06.2012 г. и м. 07.2012 г., представляващи авансови плащания за покупка на имот, от [фирма] също не са издадени фактури.

Според представения предварителен договор от 04.04.2011 г. е уговорена цена в размер на 33 000 евро, от която сума при подписване на договора е платено капаро в размер на 5700 евро или 11 148.23 лв. при фиксиран курс на еврото от 1.95583 лв. Договорено е остатъкът от 27 300 евро да се плати на 15 равни месечни вноски от по 230 евро за периода от м. май 2011 г. до м. юли 2012 г., а от 31.07.2012 г. – чрез банков кредит на стойност 23 850 евро.

Въпреки, че според съдържанието на предварителния договор внесеното капаро е в размер на 11 148.23 лв., съдът намира за правилен подходът на приходните органи да прибавят към тази сума и други частични плащания: 15x 230 евро, общо 6746.61 лв., за които жалбоподателят не е издал фактура. Издадените от него квитанции към ПКО за получаване на сумите потвърждават направените авансови плащания. Според дадено от М. А. обяснение тя е заплатила за имота сума в размер на 64 402.84 лв., докато жалбоподателят е издал фактура на стойност 47 716.69 лв. с ДДС.

Относно гореописаните 11 клиента, ревизиращите органи не са установили осчетоводени плащания по сметка 501 „Каса“ от датата на сключване на предварителните договори до датите на нотариалните актове извън фактурираните такива, или осчетоводяване на капарото като получено плащане в брой и впоследствие приспадане на същото от общата продажна цена.

С оглед горното, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, както и във връзка с чл. 113, ал. 1 и ал. 4 от същия закон, при съобразяване с разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, за съответните авансови плащания, за които не са издавани фактури, е **доначислен ДДС в общ размер на 24 822,13 лв.**

При липса на основание за изключване на предварителните договори от доказателствения материал по делото, съдът кредитира посочените в тях обстоятелства. Те се потвърждават, както от страните по тях – физическите лица купувачи, така и от банковите институции, които на базата на тези документи са предоставили банкови кредити.

Жалбоподателят от своя страна се защитата с доводи относно същността на предварителния договор по чл.19 ЗЗД. Поддържа, че процесните такива са не само предварителни договори, но и договори за СМР по смисъла на чл.258 и сл. ЗЗД и цената по тях не е само за покупката на имотите. Счита, че единствената действителна цена, по която са изповядани сделките, е посочената в нотариалните актове (НА), за която „С.А.Г“ е издало фактура.

Съдържанието на еднотипните предварителни договори не потвърждава тезата на жалбоподателя, че освен договорна цена по смисъла на чл.19 ЗЗД като съществен елемент на окончателния договор, договорите обективират и уговорки за довършителни СМР. Такива не се съдържат в предварителните договори, които само фиксират степента на завършеност на съответните имоти.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част.

2. Относно клиента Д. Г., освен доначисления ДДС в размер на 325,97 лв. през

данъчен период м. 03.2011 г. във връзка с направеното от лицето авансово плащане в размер на 1 955,83 лв., за което не е издадена фактура. Предвид представените от лицето платежни документи при извършената му насрещна проверка /2 разписки за заплатени през м. 05.2011 г. общо 42 908,00 евро или 83 920,75 лв., както и преводно нареждане за сума в размер на 45 000,00 лв./, от ревизиращите органи е установена разлика между действително заплатената от клиента цена за покупката на апартамент №8 и гараж №8, находящи се в [населено място], р-н В.,[жк], [улица], и тази в изповядания нотариален акт № 74/02.05.2011 г. /45 000,00 лв./, за която ревизираното лице е издало фактура №844/25.05.2011 г.

Ревизиращите органи са приели, че именно сключеният предварителен договор изразява действителната воля и съгласието на двете страни. Предвид факта, че продавачът не е представил съществуващия предварителен договор с посочения клиент и дори е заявил, че не сключва такъв вид договори в неговата практика, и най-вече въз основа на представените от клиента платежни документи, удостоверяващи, че заплатената от него сума е в размер доста по-голям от този, за който му е издадена фактура, от ревизиращите органи е прието, че са налице действия по укриване на доходи, както и наличие на умисъл от страна на ревизираното лице.

Предвид констатираната разлика, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, за нефактурираните и неотчетените получени плащания от продажбата на недвижимите имоти на Д. Г., при съобразяване с разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, ревизиращите органи **са доначислили ДДС в размер на 13 986,79 лв. /83 920,75 лв./1,20*20%/.**

Предвид съдържащите се в ревизионната преписка писмени доказателства: два броя разписки от 02.05.2011 г. за 31 385 евро и от 27.05.2011 г. за 11 523 евро (общо 42 908 евро), преводно нареждане за кредитен превод от 22.05.2011 г. за 45 000 лв. и сметка/фактура по чл.89 от ЗННД за удостоверен материален интерес от услугата: 45 000 лв. за покупко-продажба на недвижим имот и 70 585.77 лв. – договорна ипотека, съдът приема за доказани доводите на приходните органи за изповядване на сделката по нотариален акт № 74/02.05.2011 г. на цена, различна от посочената в него /45 000,00 лв./, за която ревизираното лице е издало фактура №844/25.05.2011 г. Жалбоподателят не е ангажирал доказателства, които да оборват тези изводи, поради което оспорването в тази му част следва да бъде отхвърлено.

3. Органите по приходите са установили още, че по отношение на 7 фактури за продажби на недвижими имоти, ревизираното дружество не е спазило разпоредбата на чл. 113 ал. 4 от ЗДДС. Т.е. установено е, че фактурите са издадени след 5-дневния законоустановен срок за тяхното издаване. В тази връзка, на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закон за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДПДВ/ **е начислена лихва за забава в общ размер на 701,56 лв.** Относителните данни са изложени на стр. 33 и 34 в РД.

Жалбоподателят не излага конкретни съображения във връзка с начислените лихви за забава, нито ангажира доказателства за издаване на спорните фактури в срока по чл.113, ал.4 ЗДДС, поради което е дължимо отхвърляне на оспорването в тази част.

II. За получените доставки и ползвания данъчен кредит /покупки/:

1. При предходната ревизия на [фирма], приходните органи са извършили насрещна проверка на [фирма], приключила с протокол №П-22221416094490-141-001/09.08.2016 г., който е приобщен като доказателство към настоящото ревизионно производство с нарочен протокол. Изготвеното ИПДПОЗЛ е

върчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок документи от доставчика не са представени.

След проверка в информационната система на НАП, органът по приходите е констатирал, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. Установено е, че след периода на издаване на процесните фактури, дружеството е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на орган по приходите и има задължения в особено големи размери по ЗДДС, съгласно РА за периодите от 29.04.2010 г. до 31.12.2012 г. – периоди, в които попадат и периодите на издаване на процесните фактури.

Впоследствие, след издаване на РД №Р-22221716001995-092-001/31.03.2017 г., неразделна част от РА №Р-22221716001995-091-001/26.05.2017 г., от посочения доставчик са представени писмени обяснения, процесните фактури, вторични счетоводни документи /оборотна ведомост, главна книга и хронологични регистри на счетоводни сметки/, СД по ЗДДС, свидетелство за регистрация на касов апарат, фактури за наем на МПС, пътни листове, фактури от предходни доставчици и протоколи към тях.

При повторната ревизия, от управителя на [фирма] са изискани писмени обяснения относно механизма на извършване на сделките – как е осъществявана комуникацията с доставчика, изготвяни ли са заявки, от кой е осъществено транспортирането на стоките и др. В получения отговор е отразено, че цялата комуникация е осъществявана устно, чрез телефонни разговори. В писменото обяснение от 22.11.2017 г. на управителя на [фирма] е посочен телефон на физическото лице Н. К., с което е осъществен контакт от името на [фирма], както и адрес на дружеството в [населено място],[жк](л.454 от Приложение № 2). Посочените точни данни са указание, че контактите с доставчика са осъществени реално.

Съгласно писмените обяснения на управителя на [фирма], дружеството е имало складова база и офис на адрес: [населено място], [улица]; транспортът на стоките е извършван със собствен на дружеството автомобил от назначен на трудов договор шофьор, или с нает транспорт, за което са приложени фактури. Стойността на транспортната услуга била включена в продажната цена на стоките.

Приходните органи са приели, че липсват доказателства за реалност на спорните доставки на стоки поради липсата на документи за собственост или договор за наем на складова база и липса на данни в оборотната ведомост на доставчика за заведени земи и сгради по дебита на сметка 203 „Сгради“. Ревизорите са установили, че в счетоводните регистри са заведени 5 МПС, но не са представени никакви документи за собственост на същите – фактури за покупка, свидетелства за регистрация, като по данни от КАТ [фирма] не притежава собствени МПС. Съобразили са, че в представените пътни листове е вписано, че е използван товарен автомобил „К.“ рег. [рег.номер на МПС], за който ревизиращите органи са установили, че е собственост на [фирма], ЕИК[ЕИК], като в тази връзка е посочено, че не е представен договор за наем на МПС, както и фактури за наем, издадени от този доставчик. Напротив, представените фактури за наем били от друг доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК]. Изтъкнали са още, че пътните листове не съдържат задължителните реквизити, които е следвало да се попълнят – като например данни за шофьор. В тази връзка, по отношение на притежавана кадрова обезпеченост от доставчика, приходните органи са констатирали, че за периода на издаване на фактурите, в дружеството е имало

назначени лица на трудови договори, на длъжности: технически организатор, главен счетоводител и продавачи интернет търговия при основна дейност на дружеството „Търговско посредничество при търговия с дървен материал“ – т. е. няма назначено лице като шофьор на тежкотоварен автомобил, както се твърди в приложените писмени обяснения.

Във връзка с представените фактури за извършен транспорт, издадени от [фирма], ревизиращите органи посочват, че от същите не може да се установи какви стоки са превозвани /закупени или продадени/, от кой до кой склад е извършен транспортът, предвид липсата на други транспортни документи.

Поради непредставяне на конкретно посочени документи /заявки, приемо-предавателни протоколи, стокови и/или складови разписки, от които да е виден адрес и обект, на който са натоварени/разтоварени стоките, кои са физическите лица, осъществили предмета на доставка и др./, в РА е формиран извод за липса на доказателства за реално осъществени доставки. **Д. кредит в общ размер на 5 678,87 лв.** е отказан на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДС.

За разрешаване на маретиалноправния спор съдът съобразява понятието за „доставка на стоки“ по чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО, което не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, *е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки*, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. В този контекст националният съд следва да определи във всеки отделен случай, в зависимост от фактите по делото, дали е налице прехвърляне на правото за разпореждане със съответната вещ като собственик (т.33 от решение на СЕС по дело C-78/12, Е.-К). Константна е практиката на СЕС, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото бице (ДЗЛ), което упражнява право на приспадане, от една страна да провери, че издателят на фактурата за стоки има качество на ДЗЛ, дали разполага със стоките, предмет на доставката, бил ли е в състояние да ги достави и изпълнил ли е задължението за деклариране и внасяне на ДДС.

В конкретния случай, в бланката на издадените от доставчика [фирма] (кофражни и крепежни изделия) фактури е отбелязано, че доставчикът има търговска-складова база в С.,[жк] /След М./, с отбелязани телефони и електронен адрес за кореспонденция. Спорните фактури са с предмет: линеен фиксатор 50 мм за плоча на стойност 720 лв. с ДДС; планка, свързваща за стена В=25 см, 200 броя на обща стойност 143.21 лв. с ДДС; различни размери тръби и кофражни колони на обща стойност от 816.92 лв.; трислойни платна без кант 2000x500x21 мм, количество 550кв.м. на обща стойност 12 441 лв.; кофражни дъски 3м3 на обща стойност 774 лв. с ДДС; мрежа за набъбваща лента и набъбваща лента на обща стойност от 428 лв.с ДДС; спрей, фиксатор за колони и обикновени пирони на обща стойност 295.32 лв. с ДДС; различни размери кофражни колони на обща стойност 210.24 лв. с ДДС; 5-метрова телескопична лата на

стойност 108 лв. с ДДС; фиксатор за колони, клин, арматурна тел и обикновени пирони на обща стойност 382.74 лв. с ДДС; 60 кг найлон 4м вторичен на стойност 187.20 лв. с ДДС, както и други подобни строителни материали.

Този предмет на фактурите отговаря на изискванията на чл.226 от Директива 2006/112/ЕО и чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС – стоките са надлежно индивидуализирани с тяхното количество, вид, единична и обща цена. Във фактурите стоките всички стоки са отбелязани с артикулен номер, т.е. освен с наименованието си, същите са надлежно индивидуализирани, което предоставя възможност за проследяване на тяхното движение. Всички спорни фактури са двустранно подписани, вкл. с посочване на имена на физическите лица, които са ги подписали от името на търговците, поради което съдът приема, че фактурите служат като доказателство за приемо-предаване. Всяка една от тях не е на значителна стойност, т.е. лесно може да бъде проверена пазарната стойност на стоките с оглед икономическата логика на доставките.

Доставчикът е предоставил обяснение и доказателства в хода на ревизията (10.05.2017 г.), чрез управителя М. Б. (л.119-120 от делото).

Съдът приема за надлежно изяснен и доказан механизма на спорните доставки на стоки. Техният предмет е тяхно свързан с основната икономическа дейност на жалбоподателя. Фактурите носят достатъчно информация за неговия търговски обект в [населено място],[жк] /След М./, както и за дейността на доставчика, пряко относима към строителството - кофражни и крепежни изделия, поради което за жалбоподателя не е имало основание да заподозре наличие на данъчна измама, респ. на търси друг доставчик на строителни материали. Последните са детайлно индивидуализирани във фактурите – с артикулен номер, описание по вид и количество, единична и обща цена. Посочените са физическите лица, между които е извършено приемо-предаване на материалите, поради което съдът не намира за необходимо съставянето на някакви допълнителни приемо-предавателни протоколи за закупените строителни материали. Това е достатъчно да удостовери прехвърлянето на материалните вещи от конкретно лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с тях като собственик. Отделни неточности при доставчика като: липсата на счетоводни данни за заведени ДМА или на данни в Агенция по вписванията за притежавани недвижими имоти не могат да се вменят в знание на получателя по доставките, респ. не следва да се тълкуват като обективни данни за наличие на данъчна измама или на липса на реални доставки на стоки.

Реалността на доставките се установява от други конкретни обстоятелства, а именно: фактурите са надлежно отразени в счетоводството на доставчика, към всяка от тях е приложено доказателство за плащане - фискален бон. Нещо повече - приложени са бланкови оферти за строителни материали, към които са прикачени фискалните бонове (л.1233 – 1308 от Приложение № 4), което е указание за реално осъществявана икономическа дейност по продажба на строителни материали. Представени са искания на „С.А.Г.“ за отпускане на материални ценности с точно посочване на тяхното наименование, количество и единична цена, както и на обекта, за който са предназначени (л.604 и сл. от Приложение №2).

От страна на доставчика са представени протоколи и фактури от предходни доставчици (В. Т. О., ТКС България, ЗАГИ-БГ Е., С. Е., ИЗОТЕХГРУП ЕАД, ХЪС О., ДОСТАТЛЕС ЕАД и много други), което също е указание за реално осъществявана търговия и реални взаимоотношения с предходни доставчици. В хода на ревизията е представен хронологичен опис на сметки 702, 304, 501, 60105 и др. от страна на

доставчика. При липса на законово задължение за съставяне на пътни листа като форма за доказване на превоз (същите служат единствено за оправдаване на разходи при доставчика) последният е представил в хода на ревизията и пътни листа за осъществени превози на материалите, което съответства на дадените обяснения за механизма на доставките (с превоз на доставчика). Липсата на данни за притежавани от доставчика собствени или наети МПС или липсата на отделни реквизити в пътните листа не следва да се тълкува във вреда на получателя по доставките.

Съвкупната преценка на установените по делото факти и обстоятелства навежда съда на категоричен и несъмнен извод за наличие на реални доставки на строителни материали по спорните фактури – същите са двустранно подписани и с това удостоверяват надлежно прехвърляне на стоките, които са индивидуализирани с точни характеристики. Налице е реално плащане. Установените от приходните органи несъответствия като: липса на счетоводни данни за притежавани от доставчика ДМА (сгради и МПС) или липса на данни за превоза, който е за сметка на доставчика, не са достатъчни да обосноват знание от страна на получателя, че сделките са свързани с измама или пълна липса на разместване на материални блага.

По изложените съображения е дължима отмяна на РА в частта на отказан данъчен кредит в общ размер на **5 678,87 лв.**

Б. Относно определените задължения по ЗКПО:

За 2011 г. задълженото лице е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ почл. 92 от ЗКПО, вх. №2225И0008380/15.02.2012 г., с която е деклариран С. счетоводна печалба в размер на 146 853,85 лв., данъчен финансов резултат /ДФР/ данъчна печалба в размер на 148 351,52 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 14 835,15 лв. Деклариран е надвнесен КД от минали години – 49 387,67 лв. /от направени авансови вноски за 2010 г./, както и направени авансови вноски през 2011 г. в размер на 24 825,00 лв. В тази връзка е декларирана разлика за приспадане на основание чл. 94 от ЗКПО /разпоредба в сила към този ревизиран период/ – 59 377,52 лв.

За 2012 г. е подадена ГДД, вх. №2225И0017654/29.03.2013 г., с която е деклариран счетоводен и данъчен финансов резултат - печалба в размер на 30 102,16 лв. и следващ се КД в размер на 3 010,22 лв. Декларираният надвнесен данък от минали години е общо 59 377,52 лв. Извършено е приспадане, като формираната разлика в размер на 56 367,30 лв., представлява надвнесен от лицето данък.

Общият размер на извършеното от ревизиращите органи увеличение на С. за 2011 г. възлиза на сума в размер на **47 836,85 лв.**, а за 2012 г. е в размер на **3 021 667,81 лв.**

След корекциите, за **2011 г.** е определен ДФР – данъчна печалба в размер на 196 188,37 лв. и следващ се КД в размер на 19 618,84 лв. С РА не е определен данък за довносяне и не са изчислявани лихви за финансовата 2011 г., поради факта, че е извършено приспадане с надвнесения от [фирма] данък за минали години. След ревизия е установен надвнесен данък за приспадане в размер на 54 593,83 лв., вместо декларирания от лицето в размер на 59 377,52 лв. Разликата в размер на 4 783,69 лв. произтича именно от извършеното увеличение на С..

След корекциите, за **2012 г.** е определен ДФР – данъчна печалба в размер на 3 051 769,95 лв. и следващ се КД в размер на 305 177,00 лв. След извършено приспадане с остатъка от надвнесения от дружеството данък за минали години, определен след ревизията за 2011 г. /54 593,83 лв./, е определен данък за довносяне в размер на 250

583,17 лв. и са изчислени лихви за забава в размер на 144 108,83 лв.

1. В хода на ревизията е установено, че за данъчни периоди от м. 01.2011 г. до м. 07.2011 г., ревизираното дружество е отчетло разходи в размер общо на **28 394,35 лв.** по фактури, издадени от [фирма].

Във връзка с възприетата теза за липса на доставки по спорните фактури, ревизиращите органи са приемали, че отчетените разходи не са документално обосновани. Поради това, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, по реда на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, е извършено увеличение на С. на дружеството със сума в размер на 28 394,35 лв. /общият размер на ДО по процесните фактури/. Във връзка с мотивите на съда за признаване на реалност на доставките на стоки в частта по ЗДДС е дължима отмяна на РА и в частта на съответстващите изводи по ЗКПО. Не е налице липса на документална обоснованост на разходите по смисъла на чл.10, ал.1 ЗКПО

2. В частта по ЗДДС на РД, ревизиращите органи са установили, че [фирма] не е отчетало приходи от получени авансови плащания от 11 клиенти във връзка с подписани предварителни договори. През 2011 г. клиентите, заплатили капаро в деня на подписване на предварителните договори за покупка на имоти в обект „С.“ са трима: А. Г. /заплатил 10 424,57 лв./; Б. П. /заплатил 2 000,00 лв./ и Л. К. /заплатила 10 882,43 лв./. Общият размер на заплатените аванси е 23 307,00 лв. /с вкл. ДДС/. Съответно в РА е определена данъчната основа, подлежаща на облагане, в общ размер на **19 442,50 лв.**

През 2012 г., клиентите, заплатили капаро в деня на подписване на предварителните договори за покупка на имоти са осем: Т. В. /7 823,32 лв./; Д. Г. /1 955,83 лв./; Искра В. /7 823,32 лв./; Е. Н. /8 996,82 лв./; И. С. /21 514,13 лв./; Д. Т. /37 600,83 лв./; С. К. /22 015,60 лв./ и М. А. /17 895,83 лв./. Общият размер на заплатените аванси е 125 625,68 лв. /с вкл. ДДС/. Съответно данъчната основа, подлежаща на облагане, е в общ размер на **104 688,05 лв.**

По отношение на клиент Д. Г., както бе посочено в частта по ЗДДС, освен неиздадена фактура за заплатен аванс, на лицето не е издадена и фактура за сумата в размер на 83 920,75 лв. /с ДДС/, представляваща разлика между действително заплатената от клиента цена за покупката на апартамент №8 и гараж №8, находящи се в [населено място], р-н В.,[жк], [улица], и цената, вписана в НА /45 000,00 лв./, само за която сума ревизираното лице е издало фактура №844 от 25.05.2011 г. В тази връзка, от ревизиращите органи е прието, че за 2012 г., [фирма] не е отчетло приход в размер на **69 933,96 лв.** /83 920,75 лв./1,20/.

Предвид горното, ревизиращите органи са приемали, че заплатените от лицата суми в общ размер на **19 442,50 лв. през 2011 г. и в общ размер на 174 622,01 лв. през 2012 г.**, представляват неотчетени приходи от получени авансови плащания, за които не са издадени фактури. На основание чл. 78 от ЗКПО, С. е коригиран в посока увеличение. Решаващият орган е потвърдил извършеното увеличение на С. за 2011 г. със сума в размер на 19 442,50 лв., основано на твърденията за укрити приходи от продажби на недвижими имоти поради неиздадени фактури за получени авансови плащания от 3 лица А. Г., Б. П. и Л. К. за закупени от тях имоти в обект „С.“ /обект, завършен и въведен в експлоатация през 2011 г./.

По отношение извършеното увеличение на С. на дружеството за 2012 г. със сумата в размер на 104 688,05 лв., представляваща сбора на ДО по фактурите, които е следвало да бъдат издадени по отношение на останалите 8 клиенти – физически лица, за заплатените от тях авансови плащания, директорът на ДОДОП С. е приел, че

приходните органи не са съобrazили, че за 5 от тези 8 лица /Д. Г. Г., И. В. С., С. Б. К., Е. С. Н. и Д. В. Т./, сделките по покупко- продажба на закупените от тях имоти са изповядани пред нотариус през 2011 г. /данните са изложени на стр. 14 в РД/, а последните 2 лица от посочените, са закупили имоти не в обект „К.“, както са посочили приходните органи, а закупените от тях имоти са от обект „Обиколна“ в[жк]/обект, който е строен в предходни на ревизираните периоди/.

Формирал е извод, че по отношение на така посочените 5 клиента, увеличението на С. със стойността на получените аванси, за които не са отчетени приходи, следва да се извърши през 2011 г., а не през 2012 г. Стойността на това увеличение е 76 736,00 лв., но предвид забраната на чл. 155, ал. 8 от ДОПК, решаващият орган е отменил РА в частта на извършеното увеличение през 2012 г. със сумата в размер на 76 736,00 лв., и е потвърдил РА по отношение на остатъка в размер на 27 952,05 лв. /размерът на неотчетените приходи от получени авансови плащания/.

Със същите мотиви в частта по ЗКПО РА е отменен и за сумата от 69 933,96 лв., представляваща разлика между действително заплатената от клиента Д. Г. Г. цена на закупения от него имот и цената, определена в НА №74/02.05.2011 г., за която жалбоподателят е издал единствено фактура №844/25.05.2011г., т.е. предвид извършеното увеличение на С. през 2012 г., а не през 2011 г.

Предвид мотивите на съда за законосъобразност на РА в частта по ЗДДС относно неотчитане на авансови суми по сключени предварителни договори с физически лица съдът намира, че РА следва да бъде потвърден и относно извършеното увеличение на С. с тези суми. Съгласно на чл.78 ЗКПО 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. Неотчитането на приходи от аванси попада в тази хипотеза. По изложените съображения, оспорването в тази му част следва да бъде отхвърлено.

3. Ревизиращите органи са констатирали, че през 2012 г. е извършена продажба на търговско предприятие по чл. 15 от Търговския закон /ТЗ/. Активите и пасивите на [фирма] са продадени на две дружества [фирма], ЕИК[ЕИК] /Предприятие 1/ и [фирма], ЕИК[ЕИК] /Предприятие 2/. Цената на продажбата към Предприятие 1 е в размер на 2 109 544,00 лв., а към Предприятие 2 е в размер на 2 109 304,00 лв., съгласно оценки на лицензирани оценители публикувана в Търговския регистър. Общият размер на продажната стойност е 4 218 848,00 лв. Съгласно дадени писмени обяснения от дружеството, активите, предмет на покупко-продажбата, не са преоценявани, а са изписвани по балансовата стойност.

Приходните органи са посочили, че подобни продажби на търговско предприятие се отчитат съгласно счетоводен стандарт /СС/ 22 „Отчитане на бизнескомбинации“. Установено е, че в счетоводната политика на дружеството не е оповестена продажбата на предприятието, както и че в нарушение на принципа на текущото начисляване /чл. 4, ал. 1, т. 1 от Закона за счетоводството /ЗСч/, продажбата на нетните активи не е отразена като приход в ревизираното дружество и по този начин не е участвала при формиране на С. за 2012 г. Установено е, че в нарушение на СС 16 „Дълготрайни материални активи“ – конкретно т. 11.2. „Отписване на активите“, вместо да бъде отчетен финансов резултат от сделката, са използвани разчетни сметки – подсметки на счетоводна сметка 493 „Разчети със собственици“, а именно „Разчети с предприятие 1“ и „Разчети с предприятие 2“.

В заключение са приели, че разликата между продажната цена на предприятието /4 218 848,00 лв./ и отчетната стойност на разграничимите активи /по данни от счетоводните регистри същата е в размер на 1 905 832,18 лв./, представлява неотчетен приход от страна на ревизираното дружество. В тази връзка, С. е увеличен на основание чл. 78 от ЗКПО със сумата от 2 313 015,82 лв.

В тази част на спора съдът кредитира приета по делото основна съдебно-икономическа експертиза (СИЕ) от 13.01.2020 г., изготвена от вещото лице Т. Н. П.. Установено е, че пазарна оценка на двете предприятия е извършена през м.януари 2012 г., а договорите за покупко-продажба са сключени на 10.05.2012 г. Според СИЕ през този период строителните дейности по незавършеното строителство, което също е обект на сделките по чл.15 ТЗ, са продължили. Вещото лице е дало заключение, при отчитане на С. от продажба на предприятие би следвало да се отчете приход от продажбата, срещу който да се отпише нетната стойност на активите. За тази цел то е остойностило нетните активи на предприятия като разлика между активите и пасивите на съответното предприятие, детайлно посочени на стр.6 и 7 от заключението. Установено е, че нетните активи на предприятие № 1 са в размер на 2 424 072.73 лв., на предприятие № 2 – 1 923 963.23 лв., или общо – 4 438 035.96 лв. Така С. за двете предприятия е както следва: приходът от продажбата на предприятие № 1 в размер на 2 109 544.00 лв., намален с нетната стойност на активите от 2 424 072.73 лв. формира загуба от минус 314 825.73 лв. Приходът от продажбата на предприятие № 2 в размер на 2 109 304 лв., намален с нетната стойност на активите от 1 923 963.23 лв. формира печалба от 185 340.77 лв. Общо за двете предприятия С. възлиза на загуба от 129 187.96 лв.

Според експерта, независимо от това дали счетоводното отразяване на прехвърлянето е коректно при жалбоподателя, в крайна сметка – С. е един и същ, няма неправилно определяне на данъчна основа, респ. не се налагат корекции на С.. Съдът кредитира заключението в тази му част, доколкото вещото лице детайлно е пояснило разликата между неговите изчисления и тези по РД/РА, като тези пояснения напълно съвпадат с относимите материалноправни норми.

По силата на СС 22 „Отчитане на бизнескомбинации“ *Бизнескомбинация* е обединяването на отделни предприятия в една стопанска единица в резултат на обединяването на едно предприятие с друго или придобиването на контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие. *Придобиването* е бизнескомбинация, при която едно от предприятията (придобиващото) придобива контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие (придобиваното) в замяна на прехвърлянето на активи и поемането на пасиви или емитиране на акции. *Нетните активи* са сумата, която отразява разликата между активите и пасивите на едно предприятие (собствения капитал), коригирана с непрехвърляемите активи и пасиви.

Според вещото лице една от разликите е, че ревизията не взема предвид стойностите на нетните активи, а борави с отчетната стойност на разграничимите активи. Съобразно цитираните относими норми от СС 22 очевидно е, че следва да се вземе предвид стойността на нетните активи, както е сторило вещото лице. След като не са ползвали нетната стойност на активите, ревизорите неправилно не са ползвали и стойността на пасивите (задълженията), което изцяло не съответства на легалното определение по чл.15 ТЗ - предприятието е съвкупност от права, задължения и фактически отношения.

Съгласно т.5.2. б“в“ от СС 22 при определяне на първоначалните стойности на придобитите разграничими активи и пасиви следва да се съобрази незавършено производство - по цените на продукцията, намалени с разходите за довършване на незавършеното производство. Според вещото лице, което се кредитира от съда, при ревизията неправилно не е включена стойността на незавършеното производство (строителство), което е отразено в ГФО на дружеството и се признава в РД.

Въз основа на посочените неправилни изчисления приходните органи неправилно са отчетели като разход единствено сумата от 1 905 823.18 лв., респ. неправилно са намерили основание за увеличение на С. със сумата от 2 313 015.82 лв.

При приложението на СС 22 приходните органи необосновано са приели, че по отношение на обект „К.“ не е налице площообразуване, което обстоятелство е относимо при определяне на първоначалните стойности на придобитите разграничими активи и пасиви. Тези изводи се оборват от представените от жалбоподателя с молба от 22.01.2020 г. писмени доказателства – данъчни оценки, които следва да бъдат съобразени при определяне на стойността на незавършеното строителство и справки за площообразуването на обект „К.“.

По изложените съображения – съобразяване наличието на разграничими активи и пасиви и изчисленията при правилно приложение на СС 22, съдът кредитира експертния извод за липса на основание за коригиране на счетоводния финансов резултат на основание чл.78 ЗКПО в посока увеличение във връзка с продажбата на търговско предприятие по чл. 15 от Търговския закон със сума в размер на 2 313 015.82 лв.

4. В РД/РА се посочва, че видно от хронологията на счетоводна сметка **412 „Клиенти по аванси“**, същата е с крайно кредитно салдо към 31.12.2012 г. в размер на 534 029,96 лв. С цел установяване на факта дали всички обекти, които са били в процес на строеж са завършени и въведени в експлоатация, от дружеството са изискани справки за движението по счетоводна сметка 412 в следващите периоди, извън обхвата на ревизираните, както и подробни аналитични и хронологични справки на счетоводни сметки от гр. 70 и гр. 60, от които да е видно, за всеки един обект, какви аванси са заплащани и кога, кога е финализирана дадената сделка, какви фактури са издавани, какви са осъществените разходи по строителството за всеки един от обектите. От ревизираното лице са представени годишни оборотни ведомости, аналитични и хронологични разпечатка на сметка 412 /за всеки един от обектите/, движение на сметки 411 „Клиенти“ и сметка 611 „Разходи за основа строителна дейност“ за всяка една от годините за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г.; движение на сметка 701 „Приходи от продажби“ за ревизирувания период.

Констатирано е, че горепосоченото кредитно салдо касае обект „К. I“ /подсметка 412/3/, като по сметката няма каквото и да било движение до 31.12.2016 г. От приходните органи е установено, че в посочената подсметка за обект „К. I“ са осчетоводени не заплатени аванси, предхождащи сделки по покупко-продажба, а суми, заплатени от 14 физически лица за закупени от тях имоти в този обект с НА, за които от дружеството са издадени съответните продажни фактури на стойности, съответстващи на вписаната продажна цена в НА.

[фирма] твърди, че през ревизираните периоди, само жилищната кооперация с адрес [улица], е завършена и въведена в експлоатация, като единствено за нея прилага Разрешение за завършване и въвеждане в експлоатация. Посочва, че през 2012 г. няма осчетоводени и завършени жилищни обекти, като по сметка 701 се отчитат само

приходите от продажби на продукция на завършени строителни обекти, за които има издадено разрешение за ползване – т. е. за обект „С.“.

Ревизиращите органи са констатирани, че разходите за обект „К. I“ са натрупвани в подсметка 611/9, като дебитното салдо по сметката е в размер на 617 384,78 лв. и същото не е променено към 31.12.2016 г. /т.е. след 2012 г. не са извършвани разходи във връзка с процесния обект/. Актосъставителите посочват, че поради факта, че ревизираното дружество не представя разрешението за завършване и въвеждане в експлоатация на обект „К. I“, и най-вече справка за площоразделянето, то *не могат* да се съпоставят осчетоводените разходи от сметка 611/9 спрямо неотчетените приходи от продажби на конкретните имоти от обект „К. I“. Прието е, че горесцитираното дебитно салдо по сметка 611/9 е за обект, който е въведен в експлоатация и дружеството няма непродадени имоти.

В тази връзка е счетено, че сделките с 14-те клиента, описани в сметка 412/3 са финализирани още през 2012 г., за които са отчетени разходи от незавършено строителство, натрупани по сметка 611/9, несъпоставими с получените приходи от продажби на имоти за посочения обект. Т.е. неправилно дружеството е осчетоводило получените суми от изповяданите сделки по кредита на сметка 412 „Клиенти по аванси“, вместо да отчете приход по кредита на сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“.

Предвид горното, С. за 2012 г. е преобразуван в посока увеличение на основание чл. 78 от ЗКПО със сумата в размер на 534 029,98 лв., представляваща неотчетени приходи от продажба на имоти от завършен обект.

Във връзка с констатациите на приходните органи в РА, че счетоводна сметка 412/3 „Клиенти по аванси за обект „К.“ е с крайно кредитно салдо за 2012 г. в размер на 534 029,96 лв. /салдо, непроменено до 31.12.2016 г./, и че по тази сметка на практика не са отчитани получени авансови плащания, а са осчетоводявани дължимите и заплатени от 14 физически лица суми, вписани в издадените им НА, горестоящият орган е приел в Решение № 241/11.02.2019 г., че в хода на ревизията е доказано неотчитане на приходи от осъществени продажби на имоти с НА, издадени през 2012 г. на 5 лица-клиенти - Д. П. Д., ЕГН [ЕГН] /НА№168/09.04.2012 г./; Т. В. К. /НА №152 от 15.06.2012 г./; Искра В. Г. /НА №114/27.06.2012 г./; Д. Д. М., ЕГН [ЕГН] /НА №85/17.08.2012 г./ и М. И. А. /НА №66/20.11.2012 г./, поради което С. на дружеството следва да се увеличи със сума в общ размер на **250 207,65 лв.** /без ДДС/.

Съдът намира за неправилни доводите на ревизорите за невъзможност да се направи съпоставка между приходи и разходи от продажбите на конкретните имоти. Към описаната фактическа обстановка са относими изводите на т.8 от СИЕ, според която за 4 от петте имота разходите се отчитат по счетоводна сметка 611/9, а за петия имот – по счетоводна сметка 611/13. Според т.3.1.2. от основната СИЕ с увеличението на С. със сумата от 250 207.65 лв., представляваща неотчетени приходи от продажба на недвижими имоти, неправилно не са приспаднати разходите за тези имоти поради липса на информацията за площообразуване на обекта. Съдът кредитира изводите на основна и допълнителна СИЕ, тъй като са изготвени въз основа на справка за площообразуването на строителен обект „К.“, аналитична оборотна ведомост на сметка 611/9 за 2012 г., по която се отчитат разходите за строителен обект „К.“ (основна СИЕ) и дневници по аналитичните партии в сметка 611/13 (допълнителна СИЕ). Според тях, срещу приходите от продажбата на първите четири имота в размер на 211 652.93 лв. следва да се признаят разходи в размер на 134 146.65 лв., при което

финансовият резултат да се увеличи със сумата от 77 506.28 лв. Според допълнителното заключение, срещу приходите от петия имот в размер на 38 756.42 лв. следва да се признаят разходи в размер на 35 127.96 лв., при което увеличението възлиза на 3 628.46 лв. Общо финансовият резултат следва да се увеличи със сумата от **81 134.74 лв.**

В заключение, относно задълженията по ЗКПО:

За 2011 г. лицето декларира С. печалба от 146 853.85 лв. В увеличение на ФР се признават: 95 948.06 лв. на основание чл.54, ал.2 ЗКПО и 19 442.50 лв. (приходи от аванси). Не се включва сумата от 28 394.35 лв. – непризнати приходи на основание чл.26, т.2 ЗКПО по доставки от [фирма]. Финансовият резултат се намалява със семата от 94 450.39 лв. Д. финансов резултат за периода е 167 794.02 лв., респ. дължимият КД за 2011 г. – 16 779.40 лв.

При деклариран от лицето надвнесен данък в размер на 59 377,52 лв. остава остатък за приспадане в размер на 42 598.12 лв.

За 2012 г. лицето декларира С. печалба от 30 102.16 лв. В увеличение на ФР се признават: 35 749.29 лв. на основание чл.54, ал.2 ЗКПО, на основание чл.78 ЗКПО 27 952.05 лв. (според решението на ДОДОП С.) неотчетени приходи от авансови плащания и на основание чл.78 ЗКПО сумата от 81 134.74 лв. - неотчетени приходи от продажба на имоти от завършени обекти. При съобразяване на намалението на ФР на основание чл.54, ал.1 ЗКПО в размер на 35 749.29 лв, **формираният ДФР** е в размер на 139 188.95 лв. Дължимият КД за 2012 г. е в размер на 13 918.90 лв. При надвнесен от лицето данък в размер на 42 598.12 лв., за 2012 г. не се дължи корпоративен данък.

С РА не са установени задължения за КД и лихви за 2011 г., но доколкото в решението на директора на ДОДОП С. РА е потвърден в частта на установения резултат по ЗКПО за 2011 г., който резултат се изменя с настоящето решение, съдът дължи произнасяне чрез отмяна на РА и потвърждаващото го решение в тази му част. Доколкото не се установяват задължения за КД за 2011 г. не се дължи диспозитив за изменение на РА, а при евентуално влизане в сила на съдебното решение същото следва да бъде съобразено относно определения в него остатък за приспадане от 2011 г. в размер на 42 598.12 лв.

Следва да бъде отменен изцяло РА в частта, изменена с решението на ДОДОП, относно установените задължения за КД и лихва за 2012 г. в размер на 262 127.77 лв. главница и 123 065.22 лв. лихви за забава.

Ответникът претендира разноски в хипотезата на чл.161, ал.3 ДОПК, според който в случаите, когато пред съда се представят доказателства, които е могло да бъдат представени в административното производство, представилата ги страна заплаща изцяло разноските по делото независимо от неговия изход. Съдът намира искането на ответника за основателно предвид отмяната на основна част от установените с РА задължения за КД за 2012 г. въз основа на справка за площообразуване, представена от жалбоподателя на вещото във връзка с изготвяне на СИЕ. При определяне на разноските съдът съобразява общия размер на установените с РА задължения, посочени в мотивната част на решението на ДОДОП от 529 834.46 лв., намален с направеното с решението изменение, т.е. приема, че обжалваният интерес е в размер на 463 968.15 лв. Съобразно него и на основание чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 809.36 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], Ревизионен акт № Р-22002217007374-091-001 от 28.11.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., изменен и потвърден с Решение №241 от 11.02.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., **в частта на установения резултат по ЗКПО за 2011 г., в частта на установените задължения по ЗКПО за 2012 г.** в размер на 262 127.77 лв. главница и 123 065.22 лв. лихви за забава и в частта на отказан данъчен кредит в общ размер на **5 678,87 лв.** по фактури от [фирма].

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22002217007374-091-001 от 28.11.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., изменен и потвърден с Решение №241 от 11.02.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. относно: **1.доначислен ДДС в общ размер на 24 822,13 лв.** на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, за авансови плащания, за които не са издавани фактури, **2.доначислен ДДС в размер на 13 986,79 лв.** на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, за нефактурираните и неотчетените получени плащания от продажбата на недвижимите имоти на Д. Г., и **3.начислена лихва за забава в общ размер на 701,56 лв.** на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закон за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания.

ОСЪЖДА С.А.Г.“ О., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място], на основание **чл.161, ал.3 ДОПК** юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 809.36 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: