

РЕШЕНИЕ

№ 22448

гр. София, 04.06.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав, в публично заседание на 05.05.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Людмила Коева

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **8647** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е след изпращане на делото по подсъдност от Административен съд – Благоевград с определение №2646/20.08.2024 г. по а.д.№650/2024 г., по подадена жалба от „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], ул.“288“№7, партер, представлявано заедно от управителите В. И. Т. и П. Д. Ш., чрез адв.Д. Н., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221022003557-091-001/06.03.2023 г. издаден от З. Д. В. – на длъжност Началник сектор, възложил ревизията и Ф. Г. К., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение №1646/17.11.2023 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.

В жалбата са развити доводи за незаконосъобразност на РА, издаден при несъобразяване с фактическата обстановка и доказателствата, представени от жалбоподателя пред проверяващите органи. Счита РА за нищожен, като издаден от некомпетентен орган, при нарушаване на принципа на териториалната компетентност по ДОПК. Излага твърдения, че не е спазена разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, според която ревизионният доклад(РД) се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. Посочва, че в РА не са обсъдени възраженията му срещу РД. Също така РА не съдържа подписи съгласно изискванията на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, във вр. с Регламент № 910/2014 и ЗЕДЕУУ. В случая било видно, че положените подписи не са квалифицирани и не отговарят на изискванията на Регламент № 910/2014 и Решение от: 20.10.2022г. по дело С-362 / 2021 г. Включително нямало данни за идентификация, позволяващи

да се установи самоличността на физическо лице, т.е. на органите по приходите и на юридическо лице - НАП. Дружеството не разполагало с валидно връчен РА, който да съдържа електронна сигнатура или друг вид/форма на електронно подписване с уникален идентификационен код на подписа. Твърди, че РА е връчен в нарушение на чл. 29, ал. 6 от ДОПК, тъй като е връчен по електронен път, за което има за потвърждение за получаване чрез електронен подпис, но лицето, потвърдило получаването на РА не било упълномощено от управителите на дружеството. Излага съображения, че изводите на АО относно прилагането на счетоводните стандарти са неправилни, както и изводите по отношение на извършения апорт. Твърди, че с издадения ревизионен акт незаконосъобразно е изменен счетоводният финансов резултат на дружеството и са определени задължения на Дружеството по ЗКПО. Моли съда да отмени обжалвания ревизионен акт.

В проведените съдебни заседания жалбоподателят не се представлява.

Ответникът – Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП се представлява от юрк.Н., която моли съда да постанови решение, с което да потвърди обжалвания ревизионен акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение. В писмени бележки по делото излага допълнителни аргументи за неоснователност на подадената жалба.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022003557-020-001 от 13.07.2022 г., връчена по електронен път на 19.07.2022 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221022003557-020-002/13.10.2022 г. и №Р-22221922003557-020-003/14.11.2022 г., издадени от З. Д. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП П., оправомощена със Заповеди № 3-ЦУ-753 от 05.05.2022 г., №3-ЦУ-1286/13.07.2022 г. на зам.- изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01 -245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД за определяне на задължения по ЗКПО за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22221022003557-092-001/23.12.2022 г., връчен на 13.01.2023 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание чл.117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение с вх. №2185/28.02.2023 г., с приложени допълнително доказателства. По изложени в РА мотиви същото е прието за процесуално допустимо, но разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221022003557-091-001/06.03.2023 г., издаден от З. Д. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П. - орган, възложил ревизията и Ф. Г. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. - ръководител на ревизията, връчен на 03.05.2023 г. по електронен път. С РА е извършена корекция от органите по приходите на декларирания от жалбоподателя финансов резултат през 2017 г., в резултат на което са установени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 2 300 404,12 лв. са начислени лихви за забава в размер на 1 156 824,46 лв.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, на жалбоподателя са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №-22221022003557-040-001 от 19.07.2024 г. и №Р-22221022003557-040-002/21.10.2022 г., в отговор на които на 07.09.2022 г., 09.09.2022 г., 07.10.2022 г., 20.10.2022 г., 22.11.2022 г. и 16.12.2022 г. са представени писмени доказателства с вх. №Р-22221[ЕИК]-ПРД от 001 до 009 по регистъра на ТД на НАП П.. Направени са справки в информационната база данни на НАП и са анализирани събраните в хода на ревизията доказателства. Всички предприети в

хода на ревизията процесуални действия са подробно описани в констативната част на РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

Установено е, че през 2017 г. лицето е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО с деклариран и внесен корпоративен данък в размер на 2 170,52 лв.

Дружеството е подало коригирани отчет за приходи и разходи /ОПР/ за 2017 г. и ГДД по 92 от ЗКПО. В част VI на ГДД - Определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък, са посочени общо приходи в размер на 3 038 672,57 лв. и общо разходи в размер на 1 017 129,71 лв. Извършено е преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока увеличение със сумата в размер на 26 235 лв., представляваща разходи за начислени глоби, конфискации, санкции и лихви за просрочие /чл. 26, т. 6 от ЗКПО/ и в намаление със сумата в размер на 4 780 110,98 лв., посочена в т. 13 „Други намаления на счетоводния финансов резултат“. В резултат на това е декларирана данъчна загуба в размер на 4 758 405,77 лв. Направените през годината авансови вноски в размер на 2 000,00 лв., са посочени за възстановяване. Разликата между декларираните приходи и разходи в коригиращата ГДД спрямо първоначално подадената такава е сумата в размер на 233 000 лв., представляваща балансовата стойност на продадените активи в публикувания отчет за приходи и разходи /ОПР/ за 2017 г.

От фактическа страна е установено, че по силата на сключен договор за преобразуване от 26.03.2014 г., сключен между „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД,[ЕИК] /преобразуващо се дружество/ и „ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /приемащо дружество/, страните се споразумяват да се извърши преобразуване на дружествата чрез отделяне на имущество, в т. ч. сграда - търговски и развлекателен център „Н. МАРКЕТ“, с площ 5 091 кв.м., на стойност 2 170 287,06 лв., находящ се в [населено място], район „Н.“, [улица], разположен в многофункционална сграда, построена в УПИ I за обществено обслужване и подземни паркинги - гаражи, по плана на [населено място], местност [улица], с площ 4 000 кв. м.; офис, разположен на петия етаж, на кота+19,14 метра, находящ се в многофункционалната сграда, на I стойност 236 400,00 лв.; офис, разположен на шестия етаж, на кота - 22,44 метра, находящ се в многофункционалната сграда, на стойност 197 750,00 лв.; инсталации и съоръжения /асансьор, електроинсталация, шинопровод, ел. трансформатор, ВиК инсталация - климатични машини Daikin, инсталация за пренос на въздух и др./, находящи се в многофункционалната сграда, на обща стойност 2 069 877,20 лв. от „НАДЕЖДА МАРКЕТ“ ЕООД, което да премине към „ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, с което последното става правоприменик на отделеното имущество. Общата стойност на преминаващото имущество е 4 684 314,20 лв., осчетоводено по сметка 202 „Сгради и конструкции“ в размер на 2 614 437,06 лв., и 2041 „Инсталации търговски център „Н. М.“ с отчетна стойност 2 069 887,20 лв. След извършеното преобразуване, приемащото дружество променя търговското си наименование на „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД. Обстоятелството е вписано в търговския регистър на 24.03.2015 г.

През 2017 г. на проведено учредително събрание, с протокол от 14.06.2017 г., Т. Т. Г., в качеството на управител на „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД, взема решение за учредяване на еднолично дружество с ограничена отговорност „ТЪРГОВСКИ КОМПЛЕКС НАДЕЖДА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с капитал набран от парична вноска в размер на 100 000,00 лв., /1 000 дяла, всеки от които с номинална стойност 100,00 лв./ и апорт /непарична вноска/, състоящ се от недвижими имоти, находящи се в [населено място], район „Н.“, [улица], подробно описани на стр. 10-12 от РД. Съгласно извършена тройна оценителна експертиза, възложена с Акт №20170529233741/01.06.2017 г. на Агенция по вписванията, апортираните в новоучреденото дружество недвижими имоти са оценени на стойност 28 240 420,00 лв.

Същевременно, по счетоводни данни към датата на апорта / 19.06.2017 г./ по кредита на сметки 202 „Сгради и конструкции“ и 204 „Инсталации и съоръжения“ са отписани активи на обща стойност 5 236 378,80 лв. в т. ч. 4 780 110,98 лв. по дебита на сметка 231 „Положителна репутация“, 100 000,00 лв. по дебита на сметка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“ и 356 267,82 лв., по дебита на сметка 264 „Дългосрочни вземания и предоставени заеми, заложен като обезпечение“.

В съответствие с констатираната положителна разлика в размер на 23 004 041,20 лв. между определената от вещите лица справедлива стойност на инвестицията в размер на 28 240 420,00 лв. и балансовата стойност на апортирания актив в размер на 5 236 378,80 лв., от дружеството е изискана информация за водената през периода счетоводна политика. В отговор са представени писмени обяснения, съгласно които дружеството води счетоводната си отчетност спазвайки Международните стандарти за финансово отчитане /МСФО/, поради което не следва да отчита ефект от апорта, подлежащ на облагане по реда на ЗКПО. В тази връзка прилага протокол - решение едноличния собственик на капитала на „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД от 21.02.2020 г., с който „ИНТЕГРЕЙТИД КООПЕРЕЙШЪНС СИСТЕМС“ ЕООД, чрез Т. Т. Г. /едноличен собственик на капитала/, е разгледал и приел преработените по международните счетоводни стандарти /МСС/ годишни финансови отчети на дружеството за 2017 г., 2018 г. и 2019 г.

Ревизиращите не приемат твърденията на жалбоподателя, тъй като е изготвил подадения на 17.02.2019 г. годишен финансов отчет по Националните стандарти за малки и средни предприятия, а за дата на преминаване към МСПО е посочена 01.01.2018 г.

Предвид изложеното, органите по приходите са приели, че с апортирането на описания недвижим имот „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД прехвърля правото на собственост върху този актив на новоучреденото /приемащото/ дружество с ограничена отговорност „ТЪРГОВСКИ КОМПЛЕКС НАДЕЖДА“ ЕООД, поради което е следвало да отпише този дълготраен материален актив от баланса си и да го трансформира в инвестиция в дъщерното дружество. Цитирана е разпоредбата на т. 13 от Счетоводен стандарт /СС/ 27 „Консолидирани отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия, съгласно която предприятието майка отчита инвестицията в дъщерно предприятие в индивидуалния си финансов отчет по себестойността метод съгласно СС 28 „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“ или като финансов актив съгласно СС 32 „Финансови инструменти“.

В съответствие с определената след апорта положителна разлика между справедливата стойност на инвестицията /в случая за такава е приета оценката на имота определена от вещите лица по чл. 72 от Търговския закон /ТЗ/ в размер на 28 240 420,00 лв./ и балансовата стойност на апортирания актив /5 236 378,80 лв./, органите по приходите са установили неотчетен приход в размер на 23 004 043,20 лв. Счетоводно стопанската операция е следвало да намери отражение по дебита на сметка 221 „Дългосрочни инвестиции в дъщерни предприятия“ със справедливата стойност на актива в размер на 28 240 420,00 лв. /стойността на апортната вноска в новоучреденото срещу кредитиране на сметки 202 „Сгради и конструкции“ и 204 „Инсталации и съоръжения“ с балансовата стойност на отписания имот - 5 236 378,80 лв. и 709 „Други приходи“ в размер на 23 004 043,20 лв.

При така очертаните процесуални действия, след анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите констатирани, че са налице основания за извършване на корекция /увеличение/ на декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат със сума в размер на 23 004 043,20 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО.

Жалбоподателят е оспорил извършените с РА корекции с жалба вх. №70-00-4965/18.05.2023 г. по

регистъра на ТД на НАП и вх. №23-22-794/22.05.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..
С Решение №1646/17.11.2023 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, ревизионния акт е потвърден изцяло.

При така установената фактическа обстановка, Административен съд - София - град направи следните правни изводи:

Предявената жалба е процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и от лице, което притежава процесуална легитимация - адресат на оспорения акт. Спазен е и задължителния административен етап на обжалването пред ответника. Разгледана по същество, жалбата се явява неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Съдът намира оспорения РА за издаден от компетентен орган - от З. Д. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П. - орган, възложил ревизията и Ф. Г. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П.. Съгласно приложените по делото заповеди от зам.изпълнителния директор на НАП и директора на ТД на НАП-С. З. Д. В. е оправомощена на основание чл.112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал.1, ал. 3 от ЗНАП по отношение на конкретното ревизирано лице. Неоснователно е оплакването за нищожност, с аргумента, че орган по приходите от ТД на НАП не може да възлага ревизия и няма компетентност по отношение на лице от друга ТД на НАП, в случая С.. Това е така, предвид изричното правомощие по чл.12, ал.6 от ДОПК на изпълнителния директор на НАП и заместника му да изключат от правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК функциите на компетентни органи по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК на изброени служители (органи по приходите). В този смисъл е Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. д. № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите на ВАС на РБ от I и II колегия: „Не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция.“ Предвид гореизложеното, съдът намира възражението за нищожност на оспорения РА за неоснователно.

Не са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна. Неоснователно се явява възражението на жалбоподателя за липса на валидни електронни подписи на органите по приходите, поради следните съображения:

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Следва да се отчете, че съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на

закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именното като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че ревизионните документи са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени доказателства във връзка с удостоверяване наличието и валидността на квалифицираните електронни подписи на служителите, които са подписали ревизионните документи. Съдът намира, че тези доказателства не са

необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от StempT Global TSA, с валидност за периода на подписване на документа.

От така представените преписи на хартиен и електронен носител, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. Ето защо съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Съдът счита наведените в жалбата доводи за ненадлежно връчване на РА за неоснователни. Съгласно чл.28, ал.2 ДОПК всяко лице има право да посочи пред органите по приходите електронен адрес за получаване на съобщения. Ако лицето е посочило такъв адрес, приложение намира нормата на чл.29, ал.4 ДОПК, съгласно която съобщенията могат да се връчват чрез изпращане по телефакс, по електронен път при използване на квалифициран електронен подпис на лицата по ал. 2, електронен печат по смисъла на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги или по реда на чл. 26 от Закона за електронното управление.

Посоченият в регистрите на НАП електронен адрес се счита за деклариран от задълженото лице електронен адрес, който е годен за получаване на съобщения съгласно чл. 28, ал. 2 ДОПК. Горепосоченото води до извода, че не е необходимо нарочно деклариране на електронен адрес за връчване на документите в ревизионно

производство, когато такъв фигурира в информационните регистри на НАП. Компетентните органи могат да осъществяват връчване по електронен път, който способ е приложим самостоятелно и е необусловен от изискването за връчването по седалище и адрес на управление. В настоящия случай ревизионният акт е изпратен по електронен път на декларирания от дружеството адрес, видно от приложените по преписката доказателства за връчване, а именно [електронна поща] и [електронна поща], откъдето на 03.05.2023 г. е изтеглен и в тази връзка същия се счита за редовно връчен по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с 30, ал. 6 от ДОПК. Като допълнение следва да се посочи, че жалбата, подадена в срок срещу РА е подписана от двамата управители на дружеството, поради което не може да се твърди, че същите не са получили РА.

Настоящата инстанция намира за неоснователни твърденията на жалбоподателя, че направените от него възражения срещу РД не са обсъдени в мотивите на издадения РА. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК, ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. Органът по приходите е обсъдил в РА направените срещу ревизионния доклад възражения и представените доказателства и приел същите за неоснователни.

Във връзка с подадената от страна на процесуалния представител на дружеството-жалбоподател молба за възобновяване на съдебното дирене по делото, съдът счита същата за неоснователна, поради следното:

От проведените четири на брой съдебни заседания, процесуалния представител на жалбоподателя не се е явил нито на нито едно от тях. Всички съдебни заседания (без последното проведено) са отлагани по молби с посочени различни причини за отсъствие на управителите на дружеството -жалбоподател, или неговия процесуален представител, като за последното съдебно заседание от 05.05.2026 г. не е подадена молба за отлагане и съдът е разгледал делото в негово отсъствие, като го е обявил за решаване. Съдът е запознал жалбоподателя с разпределянето на доказателствената тежест, който от своя страна е имал достатъчно време да представи относимите към предмета на спора писмени доказателства и да направи доказателствени искания.

В настоящия случай спорът е правен и се отнася до това следва ли дружеството да отчете като текущ приход разликата между оценката на апорта и балансовата стойност на апортираните активи, така както изискват НСС, или следва да се приеме, че дружеството е приложило МСС и ефекта от апорта да не се облага.

Апортът представлява непарична вноска (движимо и недвижимо имущество) в капитала на търговското дружество. Съгласно разпоредбата на чл. 72, ал. 2 от ТЗ непаричната вноска, т.н. aport в дружество с ограничена отговорност, акционерно дружество или командитно дружество с акции, т. е. така наречените капиталови дружества, се оценява от 3 независими вещи лица, които се назначават от длъжностното лице по регистрацията в Агенцията по вписванията.

В настоящия случай е установено, че с апортирането на описаните по-горе недвижими имоти „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД прехвърля правото на собственост върху тези активи на новоучреденото дружество „ТЪРГОВСКИ КОМПЛЕКС НАДЕЖДА“ ЕООД, поради което следва да отпише дълготрайните материални активи от баланса си и да ги трансформира в инвестиция в дъщерното дружество.

Себестойността на инвестицията се определя въз основа на справедлива стойност на прехвърлените активи към датата на придобиване на инвестицията. За справедлива стойност следва да се приеме оценката на апортирания актив, установена от вещите

лица по реда на чл.72 от ТЗ. При разлика между така определената справедливата стойност на инвестицията и балансовата стойност на апортираните активи - положителна или отрицателна, тя представлява резултат от сделка по апорт и следва да намери текущо счетоводно отчитане в отчета за приходите и разходите на предприятието вносител за периода. Т.е. когато оценката на вещите лица е по-висока от балансовата стойност на внасяните активи, апортираният отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита печалба.

Не е спорно по делото, че при апортирането на недвижимия имот, апортьорът „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД е отписал от баланса този имот и го е трансформирал в инвестиция в апортираното дружество. Определената от вещите лица справедливата стойност на апорта определя стойността на придобиване в приемащото дружество, което се явява приобретател и на инвестицията при вносителя. Внасянето на апорта, като форма на инвестиране и счетоводното отчитане е подчинено на всички изисквания за отчитане на инвестиции. Тъй като се касае до непарична вноска, следва да създаде или увеличи стойностно инвестицията срещу намаление на активите, които е внесъл, а приобретателят трябва да отчете получените /внесените/ активи и да отрази възникването на нов или увеличаването на участието на съществуващ капиталовложител.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че счетоводното отчитане на апорта е като резерв, т.е. според него той не представлява доход, който да подлежи на облагане. В тази връзка правилни се явяват констатациите на приходните органи в ревизионния акт, позовавайки се на СС-16, т. 11.2, б. „г“, според който „печалбите или загубите от отписването на дълготраен материален актив се отчитат, както следва: при трансформиране в акции или дялове - разликата между първоначалната оценка на акциите/дяловете и балансовата стойност на отписания дълготраен материален актив се счита като печалба или загуба. Предвид, че разликата между оценката на трите вещи лица на непаричната вноска и балансовата стойност на апортираните активи е положителна, то е налице печалба, която следва да се обложи с корпоративен данък.

Съдът счита, че правилно органите по приходите са приели, че печалбата или загубата от сделката следва да намери текущо счетоводно отчитане в отчета за приходи и разходи на дружеството за периода на извършването на апортирането. Съгласно разпоредбата на чл.18, ал.2 от ЗКПО положителен данъчен финансов резултат е данъчна печалба, а това води до облагането ѝ с корпоративен данък. В случая е налице инвестиция от жалбоподателя, тъй като срещу апортираното имущество, той получава дялове в капитала на новоучреденото дружество „ТЪРГОВСКИ КОМПЛЕКС НАДЕЖДА“ ЕООД. При това положение „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД е отразило счетоводно получените дялове от капитала на приемащото дружество, а последното пък е отчетло получените активи вследствие на непаричната вноска. В този смисъл наистина е налице трансформация на апортираните активи в инвестиция, която следва да бъде отчетена в счетоводствата и на двете дружества, като „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД да отпише апортираните активи и да отчете направената инвестиция, а „ТЪРГОВСКИ КОМПЛЕКС НАДЕЖДА“ ЕООД да отрази в актива си апортираното имущество.

По отношение на корекция на счетоводния финансов резултат за 2017 г., съдът счита следното:

Според разпоредбата на чл. 78 от 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. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели.

В настоящия случай е установено, че съгласно публикуваните в ТР годишни финансови отчети за 2017г. и 2018г. „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД прилага Националните стандарти за малки и средни предприятия за финансовата 2017г., като преминава към МСФО считано от 01.01.2018г. При извършена проверка в обявения от дружеството Счетоводен баланс към 31.12.2017г. е констатирано оповестяване на Дългосрочни финансови инвестиции дялове в предприятия от групата в размер на 100 000 лв. /вместо 28 240 420,00 лв./, а притежаваната сграда е отписана. Обявен е резерв от последващи оценки "- 4 780 " хил. лв. В обявения ОПР не са отчетени и финансови приходи.

За отразяване разликата между справедливата пазарна цена на инвестицията, определена чрез експертиза в състав от три независими вещи лица и балансовата стойност на апортираният актив и декларирането на приходите, от ревизиращия екип е изготвена покана по чл.103 от ДОПК. В тази връзка от ЗЛ е подадена коригираща ГДД по чл.92 от ЗКПО, в която е декларирано: общо приходи-1 038 572,57 лв.; общо разходи – 1 017 129,71 лв.; счетоводна печалба - 21 442,86 лв., всичко увеличения - 262,35 лв., всичко намаления – 4 780 110,98 лв.; данъчна загуба – 4 758 405,77 лв.; полагащ се корпоративен данък - 0,00 лв., направени авансови вноски - 2000 лв.; надвнесен данък - 2000 лв. Във връзка с подадената коригираща ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2017г. „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД е отчетело различен от посочения резултат вследствие извършения апорт, а именно загуба. Не е отчетена положителната финансова разлика между справедливата стойност на актива, оценена по реда на чл.72 от ТЗ и балансовата стойност на апортираните ДМА в съответствие с изискванията на т.11.2, б.“г“ от СС16 ДМА, която разлика е 23 004 041,20 лв. и не е деклариран корпоративен данък за периода 01.01.2017г. - 31.12.2017г. Тъй като оценката на вещите лица е по-висока от баланса на внесенния актив (5 236 378,80 лв. към датата на придобиване на инвестицията), вносителят „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД е следвало да отчете инвестицията по тази оценка, да отпише активите по балансовата им стойност и отчете печалба за 2017г.

В случая при апортиращото дружество „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД следва да бъдат отчетени в резултат на непаричната вноска (апорт) приходи в размер 23 004 041,20 лв. и да намерят текущо счетоводно отражение и съответно да участват при формирането на неговия данъчен финансов резултат за 2017г.

На следващо място съдът счита, че правилно приходните органи не са приели за меродавна подадената от дружеството коригираща ГДД, тъй като не се касае счетоводна грешка, а за смяна на счетоводната политика. Оповестяването на счетоводната политика на предприятието означава, че за съответната година то ще отчете дейността си по определен начин. В процесния случай, с подадената коригираща декларация, жалбоподателят се е опитал да смени счетоводната си политика от отчитане по НСС, в отчитане по МСФО, приемайки я като счетоводна грешка. Правилно е прието, че не се касае за счетоводна грешка, както и че след като в ГФО изрично е посочено, че той е изготвен при използване на Националните стандарти за малки и средни предприятия /НСФОМСП/ и НСС, то няма никакви данни, че дружеството е водило счетоводството си, като е прилагало МСС, т.е. не е налице прилагането на посочените международни

станданти при текущото отчитане дейността на дружеството за 2017 г.

По своето естество счетоводните стандарти – национални или международни, представляват система от правила за осчетоводяване и отчитане на дейността на стопанските субекти и осигуряват съпоставимост на резултатите. Това обаче не означава, че следва да бъде пренебрегнат материалния закон, в случая Закона за корпоративното подоходно облагане, който дава правна регламентация на начина на определяне на данъчната основа, в това число чрез преобразуване на счетоводните печалби/доходи за данъчни цели.

Предвид изложеното, настоящия съдебен състав счита за правилен извод на ревизиращите органи за увеличаване на счетоводният финансов резултат на дружеството-жалбоподател за 2017г. с разликата от 23 004 041,20 лв. между справедливата стойност по смисъла на т. 4.7, б. "б" от Счетоводен стандарт -16, във връзка с чл. 72, ал. 2 от ТЗ в размер на 28 240 420 лв. и балансовата стойност на апортираните ДМА в размер на 5 236 378,80 лв.

Правилно ревизиращия екип е приложил разпоредбата на чл. 66, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО. Съгласно цитираната правна норма, когато даден актив се отписва от счетоводния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на актива. За да се пристъпи към увеличение на финансовия резултат по този ред би следвало да е налице отписване на актив от счетоводния амортизационен план, каквото в случая е извършено. В настоящия случай е установено, че вследствие на извършения апорт на недвижим имот, същият е отписан от патримониума на жалбоподателя, поради което следва да се приложат и правилата при преобразуване на счетоводния финансов резултат, като се приложи разпоредбата на чл. 66, ал. 1 ЗКПО, съответно да се извърши увеличение със счетоводната балансова стойност и намаление с данъчната стойност на активите.

По гореизложените съображения настоящият съдебен състав приема, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с материалния закон, а жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на делото, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 130 лева на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, вр.чл.38 от Закона за правната помощ, вр. чл.24 от Наредба за заплащане на правната помощ. Предвид влизането на Република Б. в еврозоната от 01.01.2026 г. тази сума следва да бъде изчислена по курса на БНБ за едно евро - 1.95583 лева, или сумата, която следва да се присъди в полза на жалбоподателя е в размер на 66,50 евро. Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 57-ми състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], ул.“288“№7, партер, представлявано заедно от управителите В. И. Т. и П. Д. Ш., чрез адв.Д. Н., срещу ревизионен акт № Р-22221022003557-091-001/06.03.2023 г. издаден от З. Д. В. – на длъжност Началник сектор, възложил ревизията и Ф. Г. К., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение №1646/17.11.2023 г. на директор

Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „НАДЕЖДА МАРКЕТ РИТЕЙЛ“ ЕООД,[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 66,50 евро разноси по делото.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.