

РЕШЕНИЕ

№ 31307

гр. София, 06.08.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в
публично заседание на 22.06.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **10048** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл. 156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба от „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], представлявано от управителя Б. Т., срещу Ревизионен акт № Р-22002224001608-091-001 /19.11.2024г., издаден от Р. Б. на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Ц. Х., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, в която не е отменена с Решение № 130/06.02.2025г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (НАП) - в частта за установени допълнителни задължения на дружеството по ЗКПО за 2021г. и по ЗДДС за данъчен период м. 05.2021г.

ЖАЛБОПОДАТЕЛЯТ счита РА за неправилен, като първо съображение излага съображения за неприложимост на чл.122 ДОПК – дружеството не е укривало приходи, водело счетоводство редовно, притежавало всички необходими документи. И не са налице предвидените предпоставки за определяне на данъчната основа за облагане с ДДС и корпоративен данък по аналог. Относно облагането по ЗДДС изтъква приетото от органите по приходите за облагането на учреденото в полза на дружеството от лицата С. и Р. Д. по НА 47647/24.07.2017г. право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на сграда, като изтъква, че към датата на този нотариален акт, дружеството не е регистрирано по ЗДДС и за него не възниква задължение за начисляване на ДДС за авансово плащане за бъдещата строителна услуга. Оспорва приетото, че в хода на ревизията не е могло да се събере достатъчно информация за направените преки

разходи за извършване на строителната услуга от дружеството, поради което е определена чрез оценителската експертиза. Оспорва и самата оценителска експертиза, като дадена без да отговаря на реалността, на изискванията на закона- бланкетно посочено, и на съдебната практика – също без конкретика. Експертизата не е ползвала пазарни аналози, съпоставими по степен на завършеност ,местоположение и вид на имота. Относно облагането по ЗКПО също оспорва определянето на данъчната основа на заключението на вещото лице оп техническата експертиза на същите основания. Претендира, че дружеството не е свързано лице с никой от собствениците или купувачите на имотите. Подчертава се, че не са установени укрити приходи, не било установено нито едно плащане, което да не е отчетено и осчетоводено., поради което не са налице и основания по чл. 122 – 124 ДОПК и за този данък. Отделно претендира, че специалният ред за облагане не бил приложен последователно и стриктно, не ставало ясно за кои данъчни периоди е приложен и за кои не. По тези съображения с жалбата до съда се иска отмяната на РА.

В жалбата се оспорват като неправилни установените задължения на дружеството по ЗКПО и ДДС по реда на чл.122 ДОПК, неправилно счита твърдението в РА, че в хода на ревизията било невъзможно установяването на преки разходи за предоставената строителна услуга от оспорващия и затова била назначена експертиза, като твърди, че била предоставена такава информация Оспорва се и самата оценителска експертиза, като заключението не съответствало неа реалността, на изискванията на закона и на съдебната практика, експертизата не е ползвала пазарни аналози съпоставими като степен на завършеност, дадените оценки били завишени. В заключението не били изследвани пазарните цени на продадените имоти с оглед на тяхната степен на завършеност към датите на продажбите, не били представени никакви пазарни аналози. Претендира се, че дружеството не е свързано лице с никой от собствениците или купувачите на имотите. Подчертава се, че укрити приходи не са установени. и не са налице основания за облагане по чл.122-124 ДОПК, този ред не бил приложен и последователно и стриктно. Допълнително е допуснато изслушване на заключение на вещо лице по въпроси, поставени от дружеството.

ОТВЕТНИКЪТ, директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП .- С., чрез юрк. А., оспори жалбата изцяло, в ход по същество и в писмена защита претендира неоснователност и иска от съда да отхвърли жалбата, претендира присъждане на разноски. В писмената защита се твърди, че доставката по НА № 146/24.07.2017г. срещу учреденото право на строеж от С. Д. и Р. П. – Д. в полза на дружеството, учредителите ставали изключителни собственици на конкретни имоти – гараж 1 и апартаменти 6,7,10,11 и 15, като в случая е налице бартер, обосновава приложимост на чл.130 ЗДДС, учреденото вещно право на строеж за обекти в предстояща за изграждане жилищна сграда, изцяло за сметка на дружеството, срещу насрещно задължение, което не е свързано с прехвърляне на право на собственост или вещни права, а да построи в завършен вид посочените обекти. Съгласно приложимите правила за бартер към 24.07.2017г. - датата на нотариалния акт, определя приложим чл.130, ал. 2 и ал. 3 ЗДДС – общия правила на закона и за възникване на данъчното събитие – по-ранната дата, която се смята за авансово плащане – 24.07.2017г., на тази дата е налице и изискуемост на данъка, а предвид, че не е бил начислен от строителя , то същият дължал ДДС върху данъчна основа, представляваща преките разходи за извършената услуга – чл.26, ал.7 ЗДДС. Пзовава се на представена справка в хода на ревизията от дружеството за себестойността на сградата – на 477,35 лв. кв.м., на базата на която била определена и себестойността на всеки имот и счита за правилно начислен ДДС в размер на 60 388,23 лв. върху

данъчна основа 301 941,16 лв. на основание чл.86, ал.1 ЗДДС вр. чл. 26, ал. 7, чл.25, ал. 7 и чл. 67, ал.2 ЗДДС. За доставките към С. и Р. Д. 2 х26 735,78 лв. и към Т. М. – 6 916,66 лв.

В писмената защита се претендира законосъобразност на РА и в частта за доначислен ДДС в размер на 10 434,60 евро, представляващи разликата между начислен от дружеството ДДС в размер на 14 700 лв. и дължимия ДДС в размер на 25 134,60 лв. за извършени строителни услуги към лицата Й. В., Ш. А. и К. М., за които не е налице бартер. Тези лица не са учредители на вещно право към дружеството, за продадени имоти по нотариални актове с № 43/01.09.2017г., НА № 126/30.11.2017г. и НА № 14/22.01.2018г., с които актове дружеството продава право на строеж на лицата за посочени в актовете обекти, като се задължава да извърши построяването на имотите до степен на завършеност – въвеждане в експлоатация., съответно били издадени фактури № 4/01.09.2017г. на стойност 36 000, 00лв. с ДДС, фактура № 21/01.12.2017г. на стойност 10 000,00 лв. и № 21/04.12.2027г. на стойност 8 000,00 лв. с ДДС€, фактура № 28/22.01.2018г. на стойност 34 200,00лв. с ДДС. Също се счита за правилно определената данъчна основа по доставките по чл. 27, ал.2 ЗДДС – сумата на направените преки разходи за извършване на услугата към датата на въвеждане на сградата в експлоатация – 31.05.2021г., като в случая себестойността е определена по справка от дружеството за себестойност 477,35 лв. /кв.м. за конкретните обекти, която себестойност на кв.м. била потвърдена и от изслушаната по делото счетоводна експерти. Счита за неоснователно твърдението, че в случая е приложен чл.122 ДОПК, както и, че цените били определени по пазарна цена при облагането с ДДС. Видно било, че доначисленият ДДС е поради продажбата на строителни услуги под себестойност. По тези съображения иска от съда да отхвърли жалбата срещу РА в частта за доначислени задължения аз ДДС общо в размер на 70 822, 83 лв.

Претендира се и неоснователност на жалбата срещу РА в частта за определени допълнителни задължения по ЗКПО за корпоративен данък (КД), като иска от съда изцяло да бъдат съобразени мотивите в решението на директора. Претендира изцяло неоснователност на възраженията, представени пред съда с жалбата, нормата на чл. 16, ал.1 ЗКПО се прилагала и за необвързани лица.

По делото е изслушано заключение от вещо лице по съдебно-икономическа експертиза за себестойността на изгражданите от "Фактор М Инвест" ЕООД обекти на физическите лица С. и Р. Д. и Т. М., по НА 46/24.07.2017г. и втори въпрос - каква е общо себестойността на изграждане на цялата сграда от дружеството в [населено място], на ул. С. планина" и каква е данъчната основа на всички продажби на имоти и услуги в сградата, извършени и фактурирани от дружеството.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12-ти състав, като обсъди доводите и възраженията на страните, обсъди доказателствата по делото, извърши дължимата служебна проверка на оспорения ревизионен акт по реда на чл. 160, ал. 2 ДОПК, от фактическа и правна страна приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата до съда е подадена на дата 22.05.2025г. чрез директора на Дирекция "Обжалване и

данъчно-осигурителна практика", решението на директора е връчено на дата 08.05.2026г., с оглед на което жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал.1 ДОПК.

Решение № 130/06.02.2026г., издадено от директора на Дирекция "ОДОП", Е. П., е постановено по жалба от дата 03.12.2024г. срещу РА и същото е постановено в срока по чл. 155, ал.1 ДОПК.

Решението на директора е връчено в значителен период след издаването му, в това число след срока за оспорване на мълчаливото потвърждаване на РА. Предвид задължителната съдебна практика по националното право - Постановление № 4 от 22.09.1976г. по гр.-д. 3/1976г. на Върховния съд Пленум, и конкретно т. 8 от него : "8.Пропускането на срока за обжалване на мълчалив отказ по чл. 33, ал.2 З. не е пречка за обжалване на изричния отказ на административния орган, ако такъв е последвал след сроковете по чл. 8, ал. 1- 3 З.. Ако е била подадена жалба срещу мълчаливия отказ, тя трябва да се приеме като жалба и срещу изричния отказ."

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила при издаването на РА

РА № Р-22002224001608-091-001 от 19.11.2024г. е издаден след като на основание чл. 155, ал.4 ДОПК с Решение № 370/22.03.2024г. на директора на ОДОП е отменен РА № Р-22220222007742-091-001/20.10.2023г. издаден от Р. Б. като орган, възложил ревизията и В. П. – ръководител на ревизията. С решението на директора преписката е върната на органа, възложил ревизията за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия от друг ревизиращ екип. Производството по издаването на отменения РА е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222022207742-020-001/15.12.2022г., издадена от Р. Б. и за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 11.08. 2017г. до 31.12.2017г. и от 01.01.2019г. до 31.12.2021г. по ЗДДС и за корпоративен данък за данъчни периоди от 01.01.2017г. до 31.12.2021г. Ревизията е била възложена на В. П. – ръководител и Д. К. – главен инсп. По приходите.

След връщането на преписката, Р. Б., в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, е издала ЗВР № Р-22002224001608-020-001/01.04.2024г., с която е възложила извършването на ревизията на друг ревизиращ екип – Ц. К. Х. – ръководител и А. С. – главен инспектор по приходите. Ревизията е с обхват корпоративен данък от 01.01.2018г. до 31.12.2019г. и от 01.01.2021г. до 31.12.2021г. , както и за ДДС за данъчен период м. 05.2021г.

За компетентността на Р. Б. в качеството ѝ на началник сектор да възлага ревизии, е представена Заповед № РД-01-849/31.10.2022г. на директора на ТД на НАП – С., издадена на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, с която заповед са възложени правомощия на органи по възлагане на ревизия по посочената разпоредба, сред които по т.13 е посочен и издателят на процесната ЗВР Р. Б. .

След връщане на преписката, на ревизираното дружество са връчени Искания за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) от дата 26.04.2024г. и от 19.08.2024г., с които са изискани първични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация, с Протокол от 21.08.2024г. е удостоверено посещение в офиса, на който се води счетоводството на дружеството, с Протокол от 17.04.2024г. са приобщени доказателствата, събрани в предходното производство, приключил с отменения РА за същите данъчни периоди.

На ревизираното дружество е връчено Уведомление по чл.124 ДОПК с № Р-22002224001608-113-001/19.08.2024г. Видно от посоченото Уведомление - л. 745 от приложение 4 към делото, според ревизиращите са установени обстоятелства по чл.122, ал.1, т. 2 - налице са данни за укрити приходи и т. 4 - липсва и не е представена счетоводна отчетност, т. 8 - когато ревизираното лице не осигури достъп до подлежащите на контрол обект или до счетоводни и/или търговски данни/ поради което основата за облагане с корпоративен данък за периодите 2018, 2019 и 2021г. ще бъде определена по реда на чл. 122 - 124а ДОПК. Определен е срок за представяне на доказателства и за вземане на становище 14 дни от датата на връчване на уведомлението. Уведомлението е връчено на дата 20.08.2024г. електронно. На 21.08.2024г. е документирано посещението в описа на счетоводната къща, където се води счетоводството на ревизираното дружество - л. 747 от папка приложение 4 от делото. В Решение № 130/06.02.2025г. на директора на ОДОП е формиран извод, че в РД не било посочено дали е изискано представянето на декларации по чл.124 ДОПК, но „Въпреки това ревизията е извършена по общия ред“. В решение № 370/27.03.2024г. на ответника - л. 143 от делото, изрично е обсъдено връчено предходно уведомление по чл.124 ДОПК с № Р-22220222007742-113-01/23.03.2023г. , с което е уведомено че основата за облагане с ДДС за данъчни периоди от 11.08.2017г. и от 01.07.2019г. до 31.12. 2021г. и за корпоративен данък за периодите от 01.01.2017г. до 31.12.2021г. ще се извърши по особения ред на чл.122 ДОПК, връчено било уведомление по чл.17 ДОПК, от дата 23.03.2023г., изискано е представяне на декларации по чл.124 ДОПК, формиран е идентичен извод, че въпреки това ревизията е извършена по общия ред.

Действително няма данни в хода на второто ревизионно производство да са изискани декларации по чл. 124 ДОПК. Изводът на органа по приходите за ревизия по общия ред съответства на основанията - правни и фактически, въз основа на които са определени допълнителните задължения. Изводът на директора на ОДОП за ревизия по общия ред отрича по същество извода на органите по приходите, че са налице основания по чл.122 ДОПК. Съдът намира за недоказани изводите на органите по приходите за ревизия по особения ред по ЗКПО на основанията , посочени в уведомлението по чл.124 ДОПК. Така в нито един от нотариалните актове за продажба на апартаменти не е уговорена степен на завършеност на апартаментите и гаражите, препраща се към договори за строителство. Такива частично са представени, но в същите няма данни за завършеност до степен, готовност за ползване, както неправилно са приели органите по приходите. Всички клиенти на дружеството са отговорили на насрещните проверки, дадени са значителен брой обяснения входа на двете ревизионни производства от страна на дружеството. Вещото лице Н. по съдебно-икономическата експертиза, на въпроси на юрк. А. потвърди, че дружеството води аналитична отчетност и за всеки обект се водела отделна партида, по която можело да се установят разходи и приходи. Вещото лице е извършило проверка само въз основа на представените по делото счетоводни документи, което по същество отрича извода за непредставена или липсваща счетоводна документация - обстоятелства по чл.122, ал.1, т. 4 - липсва и не е представена счетоводна отчетност и по чл.122, т. 8 - когато ревизираното

лице не осигури достъп до подлежащите на контрол обект или до счетоводни и/или търговски данни, доколкото не е посочена конкретната хипотеза по тази разпоредба и предвид обстоятелствата за осигурен достъп до счетоводната отчетност на ревизираното лице.

Изводите за укрити приходи не съответстват на изводите в решението на директора - за продажби под себестойността и приложимост поради това на чл.16, ал.1 ЗКПО. Що се касае до неначисляване на ДДС във връзка с учреденото право на строеж по нотариален акт 146, том III рег. № 8696, дело 420/24.07.2017г., с който С. и Р. Д., то е налице правен спор, видно от възраженията на дружеството още в хода на първото ревизионно производство - не е регистрирано лице по ДДС, счита, че данъчното събитие възниква към момента на учредяване на правото на строеж- датата на нотариалния акт, а не към датата на завършване на строителната услуга, претендира приложимост на съдебната практика на СЕС Решение от 19 декември 2012 г., по дело О.-България, С-549/11. Също що се касае до задълженията по ЗКПО - продажба под себестойността и приложимост на чл.16, ал.1 ЗКПО, ревизираното дружество е изложило твърдения, в това число свързани със съществена промяна на икономическата ситуация, породена от световната пандемия с начало 2020г. Следователно, и по този въпрос е налице правен спор а не укриване на приходи.

В процесното производство съдът след като установи, че не са налице основания за облагане по особения ред на чл.122 ДОПК, на основание задължението му по чл.160, ал.2 ДОПК да реши правния спор по същество, следва да премине към облагане по материалния закон.

В хода на второто ревизионно производство е възложена експертиза за пазарни цени за строителна услуга за построяването на недвижими имоти от ревизираното дружество - за сградата на адрес [населено място], ул. С. планина, заключението е възложено с акт от 03.09.2024г. и изготвено от вещото лице М. П. - л. 1223 от приложение 6 към делото.

В хода на ревизионното производство след връщането на преписката са извършени насрещни проверки на лицата, закупили имоти в сградата на [улица] в [населено място], с цел установяване на плащанията и степента на завършеност на имотите. За резултатите от проверките са съставени протокол за извършена насрещна проверка (ПНП). Така за проверката на Й. Г. е съставен ПНП от дата 11.04.2023г. - л. 115 от приложение 1 към делото, съгласно който по заявление на проверяваното лице всички довършителни работи на закупения апартамент са извършени от съпруга й, който е строител по професия, нямала сключени договори с дружеството, и споразумения, представила е нотариален акт и доказателства за плащане на цената. За извършената насрещна проверка на Т. М., е съставен ПНП от дата 1.04.2022г. - л. 111 от приложения 1 към делото, в който също е отбелязано, че по заявление на проверяваното лице довършителните работи на ап. 16 са стартирали през 2020г. и били извършени от нея и приятели и доброволни начала,

приложила е документи за закупени материали и обзавеждане. За извършената насрещна проверка на К. М. е съставен ПНП от дата 25.04.2026г. - л. 187 от приложение 1 към делото, съгласно който по заявление на проверяваното лице довършителните работи за апартамента са стартирали през 2021г. и извършени от него и приятели на доброволни начала, не съхранявал документи, нямал сключени договори с дружеството, само подписан нотариален акт.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № Р-22002224001608-092-001/10.10.2024г., издаден от ревизиращите органи, на които е възложено със ЗВР да извършат ревизията - Ц. Х. - ръководител на ревизията и А. С. - гл. инспектор. Срещу РД е подадено писмено възражение в срока и по реда чл. 117, ал. 5 от ДОПК, преценено като неоснователно в издадения въз основа на РД Ревизионен акт № Р-22002224001608-091-001/19.11.2024г., издаден от Р. Б. - орган, възложил ревизията и Ц. Х., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, връчен електронно на 22.11.2024 г. Установени са допълнителни задължения за данък върху добавената стойност в размер на 73 213,39 лв., начислени на основание чл. 86, ал. 1 вр. чл. 26, ал. 7, чл. 25 ал. 7 и чл. 67, ал. 2 ЗДДС за данъчен период м. 05.2021г. и лихви за просрочие в размер на 29 644,48лв. и за корпоративен данък в размер на 29 426,45лв. на основание чл.16, ал. 1 ЗКПО и лихви за просрочие 10 958,40лв., като лихвите са установени на основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 63 808,03 лв.

Срещу РА е подадена жалба по административен ред, разгледана с Решение № 130/06.02.2025г. на ответника и уважена частично - в частта за корпоративен данък.

Въз основа на проверката за спазване на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила в хода на процесното ревизионно производство, съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е допустимо, предвид, че не са изтекли срокове по чл.109 ДОПК. ЗВР и за изменението й, РД и РА са издадени като електронни документи, съгласно отбелязване в същите: Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя са налични в електронния документ". На л. 15 от делото документите, издадени от органите по приходите са представени в електронен вид на магнитен носител - СД- R. Същите са представени и приети по делото като възпроизведени на хартиен носител електронни документи, по реда на чл. 184, ал.1 ГПК, вр. пар.2 на ДР на ДОПК, в това число с данни относно проверката на електронния подпис за валидността на сертификата и за

вида на подписа – л. 83 и следващите.

Видно е, че в хода на ревизионното производство актовете на органите по приходите са връчвани електронно, в хода на съдебното производство по реда на същата разпоредба не е направено искане от страна на жалбоподателя да бъдат представени оригиналните електронни документи. Съдът извърши справка на съдържанието на представения СД- R с актовете на органите по приходите, които съдържат и визуализация на екран за проверка на сертификата и за сроковете му на валидност идентични с представените разпечатки на хартиен носител. От вида на подписа в хода на съдебното производство по реда на същата разпоредба не е направено искане от страна на жалбоподателя да бъдат представени оригиналните електронни документи. Съдът извърши справка на съдържанието на представения СД- R с актовете на органите по приходите, които съдържат и визуализация на екран за проверка на сертификата и за сроковете му на валидност, идентични с представените разпечатки на хартиен носител. От вида на подписа *StampIT - G. Qualified CA* се установява, че е вид квалифициран електронен подпис, с доставчик „Информационно обслужване“ АД - дружество, вписано като доставчик на електронни удостоверителни услуги от Комисията за регулиране на съобщенията в националния доверителен списък доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги, съгласно чл. 22 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и обявен от комисията на електронен адрес <https://crc.bg/bg/rubriki/560/elektronni-udostoveritelni-uslugi>. Следователно, ЗВР и за изменението ѝ, РД и РА, като подписани с квалифицирани електронни подписи, които съответстват на изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014, съответстват на изискването да съдържат подписи на издателите им.

Изложеното обосновава извод, че издадените актове от органите по приходите в хода на процесното ревизионно производство, на първо място са издадени от компетентни органи, и второ, са издадени в съответствие с изискванията за съдържание и форма, съответно за ЗВР – по чл. 113 ДОПК, за РД по чл.117 ДОПК и за РА по чл.120, ал.1 ДОПК.

В хода на ревизионното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила и способности за събиране на доказателства, доколкото актовете на органите по приходите са връчвани на представител на дружеството, извършени са насрещни проверки и са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължени лица. На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на контрагенти на ревизирувания субект. За резултатите са съставени протоколи за извършени насрещни проверки.

Предвид изложеното, РА е издаден от компетентен орган и не са налице основания за обявяването му за нищожен, не се установяват допуснати нарушения на процесуалните правила при събирането на доказателства, предвид на което съдът цени всички представени по административната преписка доказателства.

По материалната законосъобразност на РА съдът приема следното:

ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД е построило жилищна сграда в [населено място], [улица]е обща площ 1 474,64кв.м. върху поземлен имот е идентификатор 68134.1933.2022, въз основа на учреденото в полза на дружеството право на строеж с Нотариален акт № 146, том III, рег.№ 8696, дело № 420/24.07.2017г. от собствениците на поземления имот С. Й. Д. и Р. Г. П. - Д. - за многофамилна жилищна сграда и допълващо застрояване - гаражи, пречиствателно съоръжение и плътна ограда. Учредителите стават изключителни собственици на обекти: Гараж 1, апартамент 6, 7, 9, 10, 11 и 15, учредили са и право на строеж за мезонет 16 от сградата в полза на Т. М. със същия нотариален акт. Срещу учреденото в полза на дружеството право на строеж за всички останали имоти в сградата, дружеството се е задължило да построи обектите, за които в същия нотариален акт е запазено, съответно учредено правото на строеж. Данъчната оценка на правото на строеж по нотариалния акт е 320 829,40лв.,

Видно от нотариалния акт, към момента на подписването му е издадено Разрешение за строеж № 19316.06.2017г. на СО, Район В., влязло в сила според отбелязването в нотариалния акт - стр. 1190 - на гърба от приложение 6 към делото.

Както не е спорно между страните, към датата на изповядване на нотариалната сделка, ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД не е регистрирано за целите на ДДС лице, **регистрацията на дружеството е извършена на дата 11.08.2017г.**

Сградата е завършена и въведена в експлоатация на 31.05.2021 г., съгласно Удостоверение за въвеждане в експлоатация № 477/3 1.05.2021 г. издадено от Столична община за „Многофамилна жилищна сграда, с гаражи, пречиствателно съоръжение и плътна ограда" в УПИ XVI - 1092а, кв.47, м. М. ливади -Запад, р-н В. СО, [населено място]. За сградата са съставени Актове обр. 14, обр.15 и обр.16, представени по ревизионната преписка.

При установена себестойност на кв.м. за построяването на сградата и извод за

продажби под себестойността, в хода на процесното ревизионно производство е възложено изготвянето на Експертиза с АКТ за възлагане на експертиза № Р-22002224001608-01-001/03.09.2024г. от експерта М. П., вписана в списъка на НАП под № 140. По поставените задачи да определи пазарна цена в диапазон на строителна услуга, свързани с изграждането на недвижими имоти, находящи се в жилищен сградата на адрес [населено място], [улица], акт от 03.09.2024г. , както и да определи пазарната цена в диапазон към датата на сключване на нотариалната сделка за учредяване на правото на строеж за недвижими имоти по нотариалните актове конкретно за апартаменти 5, 4 и 1 и гаражи 5 и 6, продадени на Ш. А., Й. Г. и на К. М., като пазарната цена е послужила като основание за установяване на допълнителни задължения на основание чл.16, ал.1 ЗКПО за корпоративен данък. В изпълнение на възложената задача, вещото лице е дало следното заключение за пазарни цени на правото на строеж за посочените имоти към датата на нотариалните актове както следва:

1. По Нотариален акт № 43/-01.09.2017г. , дружеството продава на К. М. правото на строеж за апартамент № 1, гаражи 5 и 6 в сградата на [улица] в [населено място], като вещото лице е установило долни граници на цените – за ап. 1 в размер на 29939,09лв. за гараж № 5 – 7827,02 и за гараж № 6 – 9470,82 лв. , общо 47 236,93лв. . При преглед на счетоводството на дружеството е установено, че за тази продажба е отчетен приход в размер на 30 000лв. без ДДС, като за разликата от 17 236,93лв. е формиран извод, че съставлява неотчетен приход-

2. По нотариален акт № 126/30.11.2017г. за продажбата на право на строеж апартамент № 4 на Й. Г., вещото лице е дало долна граница на пазарната цена за правото в размер на 23 224,38.9 лв. , при реално отчетен приход от 15 000,00 лв. и разликата до пазарната цена – 8 224,39 лв. е приета за неотчетен приход.

3. По нотариален акт 14/22.01.2018г. е продадено на Ш. А. правото на строеж за апартамент 5, вещото лице е определило минимална пазарна цена в размерна 41 862,34 лв. , при отчетени приходи в размер на 28 500,00лв. , а разликата до пазарната цена – 13 362,34 е приета за неотчетен приход.

Така е установен общ размер от 99 142,54 лв. на разликите за продажбите на право на строеж по посочените актове за продажба на право на строеж за имотите. Пазарните цени са установени към датата на подписване на нотариалните актове, но разликите са взети предвид като подлежащи на признаване приходи към датата на завършване на сградата – 31.05.2021г. от ревизиращите.

Видно от Експертното заключение на вещото лице М. П. - л. 1223 от приложение

6 към делото, след анализ на методите за оценка, вещото лице е обсъдило методът на увеличената себестойност - при определяне на пазарната цена на строителната услуга чрез съпоставка на нормата на надбавка, реализирана при продажбата на и произведени продукти или оказани услуги по контролирана и съпоставима неконтролирана доставка. Вещото лице е извършило анализ на съдържащите се по преписката доказателства, посочило е подробно в заключението степента на завършеност на обектите, изискало е допълнителни данни от дружеството, позовало се е на публични източници – на данни от Търговския регистър за нормата на печалбата, данни от действително осъществени сделки от Агенцията по вписванията.

Възраженията на жалбоподателя срещу експертизата на в.л. П. в жалбата съдът намира за неоснователни:

-Вещото лице е ползвало предвиден по пар. 1, т. 10,буква в) от ДР на ДОПК метод за оценка - методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба, като е ползвало публично оповестени данни и мотивирало заключението си за взетите предвид факти и обстоятелства. Възражението, че в нотариалните актове, ползвани за аналози няма степен на завършеност на обектите към момента на продажбата, също не е основание за дерогиране на експертното заключение, тъй като такива уговорки няма и в процесните нотариални актове, със страна дружеството, при което идентичност на имотите по вид - апартамент/жилище, съответно гараж, е достатъчно за да се приеме сделката за аналог.

- Пазарната цена на правото на строеж е определена към датата на подписване на нотариалните актове, няма данни за допълнителни споразумения за изменението ѝ, поради това относимата датата на пазарната цена е определена правилно. При сравнение, дружеството е калкулирало по-висока себестойност на строителната услуга за всеки от обектите в счетоводството си, от определената от вещото лице П. минимална пазарна стойност. Доводът на дружеството, че стойността на строителната услуга е формирана в значителен период след датата на подписване на нотариалните актове, е житейски и логически обоснован, но в случая посоченото сравнение сочи на извод за максимална обективност при изготвянето на пазарната оценка от вещото лице П.. Посоченото мотивира и съда да не изисква изготвянето на нова експертиза за пазарната цена на процесните имоти в хода на съдебното производство. Обстоятелството, че по-високата себестойност на строителната услуга се дължи и на предоставянето ѝ в значителен период от време след подписване на нотариалните актове, не променя факта, че към този момент е постигната договореност между страните за всички елементи на продажбата.

Предвид изложеното, заключението на вещото лице П., се преценява от съда като изготвено в съответствие с предвиден метод в закона и поради това следва да бъде ценено като валидно доказателство по делото.

По делото е изслушано заключение на вещо лице -Н., прието без възражение от страните, което заключение на първо място е потвърдило себестойността, отчетена от дружеството на кв.м. за сградата, а именно - 477,35лв. на кв.м. За установяване на себестойността на обекта, вещото лице е проверило и анализиало данни и таблици за площообразуване на сградата, всички отчетени преки разходи за построяването на сградата по счетоводни сметки 303 Продукция, 611 Разходи за строителство и 614 Административни разходи за периода от 01.01.2017г. — 31.05.2021 г. Вещото лице е посочило, че стойността на правото на строеж е елемент от себестойността на сградата и същата е калкулирана в разходите по строителството на обекта - счетоводна сметка 61 1 Разходи за основна дейност. Идентичен извод е направен и в решението на директора. В Таблица I от заключението е дадено изчисление на себестойността по отделни обекти и обща себестойност на сградата в [населено място], [улица], формирана от всички отчетени преки разходи за строителството по отделни години 2017г., 2018г., 2019г. и 2021 г.

Еднозначно органите по приходите и вещото лице са установили данните за издадените фактури, плащанията и начислен ДДС от страна на „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД за обектите в сградата, за които е с решението на ответника и РА са начислени допълнителни задължения за ДДС и корпоративен данък, а именно:

1. На дата 24.07.2017г. датата на Нотариален акт 146/2017г., тъй като „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД не е било регистрирано по ЗДДС лице, към собствениците на поземления имот са издадени две фактури с данъчна основа без ДДС и предмет „Имоти съгласно НА № 146“- л.796, приложение 4 от делото : фактура №1/24.07.2017г. на Р. Д. на стойност 160 414.70лв. и фактура № 2/24.07.2017г. на С. Д. на стойност 160 414.70лв., които са отчетени като приходи в счетоводството на „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД през 2017г. (Дебит сметка 411 Клиенти срещу Кредит сметка 701 Приходи от продажби на продукция "Имоти с право на строеж").

След регистрацията по ЗДДС на дата 11.08.2017г., дружеството "ФАКТОР М ИНВЕСТ" ЕООД е издало 8 фактури на С. Д., съдържащи се също в приложение 4

към делото, с обща данъчна основа 14 538,95лв. и начислен ДДС в размер на 2 907,79лв., както следва: фактура № 6/07.09.2017г. с ДО 2 099,76лв. и ДДС 419,95лв.; фактура № 9/09.10.2017г. с ДО 960,00лв. и ДДС 192,00лв.; фактура № 27/18.01.2018г. с ДО 1 985,83лв. и ДДС 397,17лв.; фактура № 37/26.03.2018г. с ДО 1 952,50лв. и ДДС 390,50лв.; фактура № 2/03.07.2018г. с ДО 2 947,50лв. и ДДС 589,50лв.; фактура № 66/19.10.2018г. с ДО 2 595,00лв. и ДДС 519,00лв.; фактура № 71/10.01.2019г. с ДО 1 032,50лв. и ДДС 206,50лв. и фактура № 11/14.02.2019г. с ДО 965,83лв. и ДДС 193,17лв. Фактурите, издадени на С. Д. след регистрацията по ЗДДС са с предмет „вноски по договор“ и същите са отчетени в счетоводството на „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД, като получени аванси по сметка 412 Клиенти по аванси и сметка 498 Други дебитори през 2017г., 2018г. и 2019г. Приходът по същите е признат през 2021 г.

Така общо отчетените приходи за периода 2017г.-2021 г. по издадени фактури на Р. и С. Д. са в размер на 335 368,35лв., която сума е равностойна на сбора от сумите 320 829,40лв. - стойността на правото на строеж на сградата + 14 538,95лв. - данъчната основа по издадените фактури с предмет „вноски по договор“. Няма спор, че върху отчетените приходи в размер на сумите 320 829,40лв. за учреденото право на строеж, дружеството „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД, не е начислило ДДС към датата на завършване на сградата - 31.05.2021г.

2.С Нотариален акт 146 от 24.07.2017 г. за учредяване право на строеж върху недвижим имот собствениците С. И Р. Д. учредяват на Т. М. право на строеж за мезонет 16, а от своя страна Т. М. като собственик на имота дължи на Фактор М Инвест ЕООД сумата от 41 500.00лв., за която сума е издадена фактура с номер № 3/26.07.2017г. на стойност 41 500.00 лв. без ДДС, а приходът по фактурата е отчетен и признат в счетоводството на „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД през 2017г. по сметка 701 Приходи от продажби на продукция.

3. С Нотариален акт 43 от 01.09.2017г. „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД продава правото на строеж на апартамент № 1, гараж № 5 и гараж № 6 на К. М. срещу цена на правото на строеж на имотите общо в размер на 36000.00лв., издадена **е фактура с номер 4/01.09.2017г. с ДО в размер на 30000.00 лв. и ДДС 6000.00 лв.** Приходът по фактурата е отчетен и признат в счетоводството на „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД през 2017г. по сметка 701 Приходи от продажби на продукция.

4.С Нотариален акт 126 от 30.11.2017г. „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД продава правото на строеж на апартамент № 4 на Й. Г., за цена в размер на 18 000.00лв., за сделката са издадени фактури № 21/01.12.2017г. с ДО 8 333,33лв. и ДДС 1 666,67лв. и № 22/04.12.2017г. с ДО 6 666,67лв. и ДДС 1 333,33лв., приходите по фактурите са отчетени и признати в счетоводството на „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД през 2017г.

5. С Нотариален акт 14 от 22.01.2018г. „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД продава правото на строеж на апартамент № 5 на Ш. А., срещу цена в размер на 34 200.00лв., за сделката е издадена фактура № 28/22.01.2018 г. на стойност 34 200.00лв. с данъчна основа 28500.00 лв. и ДДС 5700.00лв., приходът по фактурата е отчетен и признат в счетоводството на „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД през 2018г.

С изключение на двете фактури от 24.07.2017г. с предмет "имоти по НА №146" с получатели Р. и С. Д., не е спорно между страните, че по всички останали фактури са постъпили плащания в полза на „ФАКТОР М ИНВЕСТ“ ЕООД от собствениците на имотите.

Посочените установявания от вещото лице Н. по отношение на издадените фактури от дружеството и съдържанието им съвпадат с установяванията в РД на стр. 5-7.

По първи въпрос от заключението, вещото лице Н. е достигнало до извод, че себестойността на изградените от ревизираното дружество обекти на физическите лица С. Д., Р. Д. и Т. М., съгласно нотариален акт № 146/24.07.2017г., за гараж 1, апартаменти 6, 7, 9, 10, 11 и 15 и мезонет 16 от сградата, е в размер на 313 530,77лв.

За отговора на втори въпрос вещото лице Н. е проследило всички приходи по обекти и издадени фактури, обобщени в таблица 2 на л. 10 от заключението, л. 141 от делото, сумарно общата стойност на приходите от обектите по данъчна основа е в размер на 836 217, 35 лв. при отчетена общо себестойност за изграждане на цялата сграда в размер на 703 925,07 лв. Следователно, общата стойност на приходите от продажби надвишава себестойността.

Правни изводи на съда по материалната законосъобразност на РА:

В частта за установени задължения по ЗДДС:

С Решение № 130/06.02.2025г. директорът е потвърдил РА в частта за установените задължения за ДДС за м.05.2021г., произтичащ от следното:

1. Допълнително начислен във връзка със сделката по нотариален акт № 146/24.07.2017г., с който С. и Р. Д. учредяват правото на строеж върху конкретен поземлен имот с адрес [улица] в полза на "ФАКТОР М ИНВЕСТ" ЕООД, като учредителите стават изключителни собственици на конкретни имоти - гараж 1 и апартаменти 6,7,9,10,11 и 15, също собствениците на поземления имот учредяват право на строеж и на Т. М. за мезонет 16, които обекти дружеството се е задължило да построи.

В тази част правният спор по делото се свежда до приложимост на чл. 130 ЗДДС към фактите по делото. Съгласно тази разпоредба, озаглавена „Бартер“, алинея 1 от същата, когато е налице доставка, по която възнаграждението изцяло или частично е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Алинея 2 от разпоредбата в относимата редакция през 2017г. предвижда, че при бартер данъчното събитие и за двете насрещни доставки възниква по общите правила на закона, а съгласно ал. 3 от разпоредбата, доставката с по-ранна дата се счита за авансово плащане. В чл. 130, ал. 4 ЗДДС е предвидено, че за целите на ал. 3 размерът на данъчната основа за полученото авансово плащане е равен на размера на данъчната основа на доставката с по-ранна дата.

В казуса по делото учреденото право на строеж към датата на изповядване на нотариалната сделка - 24.07.2017г., е облагаема доставка, на основание посоченото в нотариалния акт издадено и влязло в сила Разрешение за строеж на сградата към тази дата, видно от съдържанието на нотариалния акт, всички обекти в сградата са описани подробно с площи, местоположение в сградата и съседи. Съгласно чл. 45, ал. 2 ЗДДС, учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на издаването на разрешение за строеж на

сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж.

Доставката на правото на строеж и доставката на строителната услуга са свързани доставки и поради това е налице бартер по смисъла на чл.130,ал.1 ЗДДС - учреденото право на строеж е насрещната престация на строителната услуга, тъй като последната се дължи само във връзка с учредяването на това право. Следователно, на датата на изповядване на нотариалната сделка по учредяване на правото на строеж 24.07.2017г. в полза на дружеството, "ФАКТОР М ИНВЕСТ" ЕООД е получател по облагаема сделка - учреденото му право на строеж с данъчна оценка 320 829,40лв., която стойност е отчетена като приходи на дружеството. Във връзка с чл.130,ал.2 ЗДДС, съдът намира за правилен изводът на ревизиращите органи и на ответника, че към датата на сключване на нотариалната сделка за учредяване на правото на строеж срещу задължение за строителство на конкретни обекти, е настъпило данъчно събитие, но данъкът за получената доставка е изискуем на по-късен етап - към датата на завършване на насрещната престация от дружеството - строителната услуга.

Преценката, към кой момент възниква данъчно събитие, следва и от решението на Съда на ЕС по преюдициално дело С-549/11, но жалбоподателят неправилно въз основа на даденото тълкуване извежда, че тъй като не е регистрирано към 24.07.2017г. лице, не дължи ДДС по издадените от него фактури на тази дата и по НА 146/2017г. За доставката с предмет учреденото право на строеж, данъчното събитие е възникнало на дата на подписването на нотариалния акт, тъй като на тази дата е прехвърлено вещното право на строеж за обектите, върху които след построяването им дружеството ще придобие изключително право на собственост.

Съгласно даденото тълкуване на членове 63 и 65 от Директива от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, с Решение от 19 декември 2012 г., по дело О.-България, С-549/11 Съдът на Европейския съюз постановил, че тези разпоредби трябва да се тълкуват в смисъл, че когато в полза на дружеството е учредено право на строеж за построяването на сграда като насрещна престация за изграждането на определени представляващи недвижима собственост обекти в сградата, които дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правото на строеж, тези разпоредби допускат данъкът върху добавената стойност за строителните услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, тоест преди предоставянето на услугите, щом към момента на учредяване на това право всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги са вече известни, поради което в частност и разглежданите услуги са точно определени и стойността на това право може да получи парично

изражение.

Също съгласно решението на този съд, чл. 65 от Директивата е приложим и когато авансовото плащане е в натура, щом са изпълнени следните условия - всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни, и стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане, както и стойността на това авансово плащане да може да има парично изражение.

Извършената корекция с ревизионния акт за м. 05.2021 г. по ЗДДС не противоречи на обстоятелството, че при съставянето на нотариален акт №146/2017г. са били налице всички релевантни елементи на бъдещата услуга, съгласно тълкуването, дадено с цитираното решение от 19.12.2012 г. по дело С-549/11 на СЕС, но фактически насрещната престация от страна на "ФАКТОР М ИНВЕСТ" ЕООД не е остойностена към този момент, тъй като дружеството не е представило предварителния договор за учредяване на правото на строеж нито други доказателства за стойности и степен на завършеност на обектите, които е следвало да предаде на носителите на правото на строеж. По аргумент от т. 1 от диспозитива по дело С-549/11, националната решаваща юрисдикция има задължението да установи дали всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги са известни към момента на учредяване на правото на строеж, като това е необходимо единствено с оглед преценка за авансова изискуемост на ДДС. В т. 29 от мотивите по дело С-549/11 изрично се посочва, че "...не е изключено съгласно член 65 от директивата за ДДС дължимият за строителните услуги данък да става изискуем още в момента, в който представляващото изцяло насрещната престация за тези услуги право на строеж е учредено в полза на дружеството, което следва да предостави услугите, щом в същия момент всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги вече са известни, поради което в частност и разглежданите услуги са точно определени.". Видно обаче от разпоредбата на чл.66 от Директивата за ДДС е предвидена възможността за дерогация от правилото на чл. чл. 63, 64 и 65 от Директивата, като предвиденото в чл.25, ал. 8 ЗДДС е в съответствие с чл.66 от Директивата. Според чл.25, ал. 7 ЗДДС, когато преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка; в тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане, а според чл.25, ал. 8 ЗДДС - когато нерегистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрацията си по

този закон, смята се, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката.

Следователно, в жалбата необосновано се поддържа, че съгласно даденото тълкуване с решението по преюдициалното дело C-549/11 на Съда на ЕС, датата на възникването на данъчното събитие и за строителната услуга възниква на датата на учредяване на суперфицията - 24.07.2017г., а тъй като дружеството е нерегистрирано за целите на ДДС лице към този момент, то не следва да начислява данъка по издадените от него фактури на същата дата.

Правилно с РА, съответно с решението на ответника е потвърдено допълнителното начисляване на ДДС по фактури №1 и № 2 от 24.07.2017г. на стойност 160 414,70 лв. всяка към С. и Р. Д. и по фактура № 3 / 26.07.2017г. към Т. М. на стойност 41 500,00 лв., за които дружеството не е начислило ДДС. Общата стойност по трите фактури е в размер на 362 329,40 лв., като данъкът се счита за съдържащ се в тази стойност, по правилото под 100 данъчната основа следва да бъде определена в размер на 301 941,16 лв. (изчислението е $362\,329,40 \text{ лв.} : 120\% = 301\,941,16 \text{ лв.}$) съответно ДДС върху получената данъчна основа е в размер 60 388,23 лв., както е прието в мотивите на РД и в решението на ответника.

Правилно е приетото от органите по приходите, че ДДС за суперфицията по НА 146/2017г. е изискуем към м 05.2021г., тъй като към този момент са настъпили всички обстоятелства за признаване на изпълнението на строителството на сградата по всички сключени договори. предвид издаденото на 31.05.2021г. разрешението за ползване на сградата. Макар и този момент да не се свързва настъпването на конкретно данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ЗДДС, то съгласно счетоводен стандарт 11 "Договори за строителство" и конкретно разпоредите на т. 6 от него определят момента на признаване на приходите и разходите по договорите за строителство - на базата на надеждно предвиждане на резултата от договора за строителство. В случаите, когато строителство е изцяло завършено, в резултат на което е издадено и разрешението за ползване на строежа, то няма никакво основание да не бъдат признати разходите и приходите. Видно и от заключението на вещото лице по съдебно-икономическата експертиза, най-късно през 2021г. в счетоводството на дружеството са признати всички приходи и разходи, свързани със строителството на сградата на [улица] в [населено място] и строителната услуга окончателно е завършена.

Съобразно допълнителното задължение за ДДС - изискуемостта на данъка за данъчен период м. 05.2021г., обосновано са начислени и лихви за забава, тъй като данъкът е следвало да бъде деклариран и внесен до 15 .06.2021г.

2.С решението на ответника са потвърдени и установените допълнителни задължения за доначислен ДДС за данъчен период м. 05.2021г. в размер на 10 434,60 лв., формиран като разлика между начисления в издадените фактури ДДС до по-високата себестойност – допълнителен ДДС върху себестойността, при установена себестойност на кв.м. – 477,35лв., която себестойност е потвърдена и от изслушаното заключение на вещото лице Н.. Въз основа на данните за площта на имотите са установени допълнителни задължения както следва:

- За собственика К. М. – за гараж 5 от 18,93 кв.м. и себестойност 9036,31лв. се следва ДДС върху себестойността – 1807,26лв. ; за гараж 6 – 21,76 кв.м. и себестойност 10 387,22 лв., ДДС 2077,44 лв. и ап. 1 от 65,19 кв.м. със себестойност 31118,70лв. ДДС 6 223,74лв. За продажбата на имотите на К. М. дружеството е издало фактура 4/01.09.2017г. с ДО 30 000,00лв. и ДДС 6 000лв., общо себестойността на имотите е 50 542,23 лв., ДДС върху себестойността е в размер 10108,45лв. или разликата между ДДС върху продажната цена и ДДС върху себестойността е в размер на 4 108 ,45 лв., който размер е допълнително начислен за данъчен период м. 05.2021г.

-За собственика Й. Г., – апартамент 4 с площ 56,16 лв., себестойността му е 26 808,19 лв. и ДДС 5361,64лв. върху себестойността, дружеството е издало фактура № 21/01.12.2017г. с ДО 8333,33 лв. и ДДС 1666,67лв. и фактура 22/04.12.2017г. Разликата между ДДС върху себестойността и ДДС по фактурите е в размер на 2361, 64лв., която съма е начислена допълнително с РА.

-За собственика Ш. А. на апартамент №5 с площ 101,23 лв., себестойността е 48 322,53 лв., ДДС -9664,51 лв. , дружеството е издало фактура № 28/22.01.2018г. с ДО 28500и ДДС 5700, Разликата между ДДС върху себестойността и ДДС по фактурата – 3964,51лв. с РА са установени допълнителни задължения.

Формиран е извод, че дружеството по описаните фактури е начислило ДДС размер на 14 700,00 лв., но е следвало да начисли ДДС в размер на 25 134,60лв. върху размера на направените разходи за изграждането на имотите .На основание чл. 86, ал.1 ЗДДС възниква задължение за начисляване на данъка върху направените преки разходи за извършване на строителната услуга, а тъй като при ревизията е установена себестойността на предоставената услуга, данъчната основа е изчислена по чл.27, ал. 2 ЗДДС, датата на данъчното събитие е определена на 31.05.2021г., съгласно представеното удостоверение за въвеждане в експлоатация, с което данъкът ставал изискуем. По изложените мотиви , потвърдени в решението на

ответника, е доначислен ДДС за данъчен период м. 05.2021г. в размер на 10 434,60 лв. (25 134,60лв. - 14 700,00 лв.).

Видно от разпоредбата на чл. 9, ал. 3, т. 2 ЗДДС, за възмездна доставка на услуга се счита и безвъзмездното предоставяне на услуга за лични нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или по-общо за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице. Предоставянето на строителни услуги под себестойността, представлява безвъзмездна доставка за разликата между цената и себестойността, която за целите на данъчното облагане се счита съгласно чл.9, ал. 3, т.2 ЗДДС за възмездна доставка. В казуса по делото не налице нито една от дерогациите за безвъзмездна доставка, предвидени по ал. 4 на същата разпоредба.

В казуса по делото по посочените фактури, издадени от дружеството на К. М., Ш. А. и Й. Г., действително е налице безвъзмездна доставка на услуга, приравнена на възмездна такава за нуждите на облагане с ДДС по чл.9, ал.3 ,т. 2 ЗДДС, поради което данъчната основа правилно е определена от ревизиращите по правилото на чл.27, ал. 2 ЗДДС – данъчната основа е сумата на направените преки разходи за извършването на доставката по чл.9, ал. 3, т.2 ЗДДС. По тези съображения, правилно е доначислен ДДС за данъчен период м. 05.2021г. в размер на 10 434,60 лв.

Предвид всичко изложено, жалбата в частта за допълнително установени задължения за ДДС за м. 05.2021г. в размер на 73 213,39лв. и лихви в размер на 29 644,48 лв. е изцяло неоснователна, и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

По определените допълнителни задължения по ЗКПО съдът приема следното:

С решението на директора РА е изменен в частта **за установения корпоративен данък за 2021г.** - от 20 376,45 лв. изменя на 9 493,60 лв., на основание извода, че данъчната основа за определяне на данъка следва да се коригира само със сумата в размер на 42 823,66 лв. за отчетени продажби под

себестойност за апартаменти и гаражи, продадени на К. О. М. на Й. В. Г. и Ш. А..

За начислените задължения по ЗКПО директорът е посочил в мотивите на решението, че в съответствие с принципа за съпоставимост на приходи и разходи, регламентиран в ЗСч, изчисляването на сумата на прихода, вероятността да бъде получена икономическа изгода и надлежно измерване на разходите, следва да бъдат отнесени към момента на получаване на Разрешение за ползване или Удостоверение за въвеждане в експлоатация. За отделни обекти директорът в решението е констатирал, че експертната стойност на пазарната цена е по-ниска от начислените от дружеството приходи от продажби и от себестойността за отделните обекти - л. 12 от решението на директора, поради което е отрекъл тезата на ревизиращите за неотчетени приходи - за обектите гараж 2 и апартамент 2 със собственик И. Д., за обектите гараж 3 и апартамент 3 със собственик Н. Д., за мезонет 16 със собственик Т. М.. Обратен извод и приложимост на чл.16, ал. 1 ЗКПО е приет за следните имоти - за апартамент 1, гараж 5 и гараж 6 със собственик К. М., за апартамент 4 със собственик Й. В. Г. и за апартамент 5 със собственик Ш. А. - продажби не само под себестойността, но и под определената по-ниска пазарна стойност - минимален праг по заключението на експерта инж. П.. Данните са следните:

- За апартамент 1, гараж 5 и гараж 6 със собственик К. М., определената пазарна цена от експерта е в размер на 47 236,93 лв. общо, а по справката за себестойността, за тези обекти дружеството е отчетло себестойност в размер на 50 542,23 лв., при отчетени продажби в размер на 30 000 лв. С разликата между продажната цена и пазарната цена в размер на **17 236,93 лв.** е извършена корекция на финансовия резултат за 2021г.

- За апартамент 4 със собственик Й. Г., определената пазарна цена за строителната услуга по експертизата е в размер на 23 224,39 лв., себестойността на обекта, отчетена от дружеството е в размер на 26 808,19 лв., а приходите за имота са в размер на 15 000 лв., отчетени през 2017г. С разликата между продажната цена и пазарната цена в размер на **8 224,39 лв.** е извършена корекция на финансовия резултат за 2021г.

- За ап. 5 пазарната цена на строителната услуга е в размер на 41 862, 34 лв., по данни от справката за себестойност дружеството е отчетло себестойност за обекта в размер на 48 322, 53 лв. при приход 28 500,00 лв., отчетени като приходи от продажби през 2018г. С разликата между продажната цена и пазарната цена в размер на **13 362,34 лв.** е извършена корекция на финнсовия резултат за 2021г.

Не е спорно по делото и се установява от доказателствата, че към момента на продажбите на посочените обекти, сградата е била в процес на строителство, но все още не е била достигнала фазата "груб строеж", поради което е продадено правото на строеж. - обяснителна записка но л. 771 , приложение 4 от делото т страна на дружеството, декларация в посочения смисъл - че сградата не е построена до груб строеж, се съдържа от страна на дружеството се съдържа и в нотариалните актове - с купувачи Й. В., Ш. А. и К. М., а именно - управителят на дружеството е декларирал, че покрива и ограждащите стени на сградата не са довършени както и, че сградата е на етап "право на строеж" - така Нотариален акт № 14, том 1 рег. № 576, дело 12 /2018г. от дата 22.01.2018г. с купувач Ш. А., л. 781 от приложение 4 към делото, представен и на л. 1187 от приложение 6 към делото, в нотариален акт № 43 том 10332 дело 506 /2017г. от дата 01.09.2017г. за продажба на право на строеж на К. М.- л. 1180 от приложение 6 към делото, и в нотариален акт 126 том V, рег. № 14 783, дело 765/2017г., от дата 30.11.2017г. с купувач Й. Г.. Също както се посочи, при извършената насрещна проверка на Й. Г., на К. М. и на съпругата на Ш. А. е установено, че довършителните работи са извършени за сметка и от собствениците на обектите.

При посочените данни за апартамент 1, гаражи 5 и 6 и апартаменти 4 и 5, в решението на директора е прието, че е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал. 1 ЗКПО, обосновал е, че продажбата под себестойност попада в посочената разпоредба, а неотчетените приходи от строителна услуга - до установената от експерта пазарна цена - в диапазона на минимума, следва да намерят отражение през 2021г. Така резултатът за 2021г. е коригиран с неотчетените приходи от СМР в размер на **42 823,66 лв. (17 236,93 лв. + 8 224,39 лв. + 13 362,34 лв.)**, въз основа на която корекция е определен допълнителен корпоративен данък в размер на 4 282,36 лв., който наред с декларирания, но невнесен корпоративен данък в размер на 5 211,24 лв. за 2021г., е определен като общо задължение по РА в размер на 9 493,60 лв. Така дружеството е декларирало за 2021г. печалба в размер на 52 112,37лв. и деклариран корпоративен данък в размер на 5 211,24 лв. , който не е внесен. При увеличение на декларирания финансов резултат на основание чл.16, ал.1 ЗКПО със сумата на неотчетените приходи в размер на 42 823,66 лв., данъчният финансов резултат за 2021г. на дружеството е печалба в размер на 94 936,03лв., за който се следва корпоративен данък 10% в размер на 9 493,60 лв. Посочените изчисления, обективирани в мотивите на решението - стр. 13 от него, л. 25 от делото, са проверени от съда, за същите няма необходимост от заключение на вещо лице.

Обосновано и в съответствие с предвиденото по СС 11 "Договори за строителство"

- разпоредбите на т. 6 от стандарта за признаването на приходите и разходите, както се посочи и по-горе, е коригиран финансовия резултат за 2021г., тъй като в тази година окончателно е завършено строителството на сградата с въвеждането ѝ в експлоатация.

Независимо от установеното от вещото лице по делото, че общо данъчната основа на отчетените приходи от всички продажби на имоти в сградата е в размер на 836 217,35 лв. при отчетени общо разходи в размер на 703 925,07 лв., т.е. реализирана печалба от строителството на сградата, за преценката дали е налице отклонение от данъчно облагане по чл. 16 ЗКПО е необходимо да се анализират обстоятелствата за всяка сделка с обект от сградата, като разпоредбата е приложима и когато не са налице данни за сделки между свързани лица. Обосновани са доводите на ответника, че продажбата на загуба - под себестойност, е отклонение от обичайната търговска практика и в противоречие на икономическата логика на самата търговска дейност, и следва да се приеме за отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал.1 ЗКПО. В случая в полза на ревизираното лице, е взета предвид установената пазарна стойност на обектите в сградата, която е по-ниска от себестойността, формирана от самото дружество, и тази пазарна стойност е сравнявана с приходите от продажби. Така в най-голяма степен от финансовия резултат за 2021г. на дружеството са премахнати всички несъответствия и отклонения от нормалните отношения, основани на икономическата и пазарна логика, заради която се извършва по принцип всяка търговска дейност.

Следователно, правилно и в съответствие с чл.16, ал.1 ЗКПО, за 2021г. с решението на ответника е изменен РА и е установено задължение за корпоративен данък в размер на 9 493,60 лв. за 2021г. При установено с РА задължение в размер на 20 376,45 лв. за корпоративен данък и начислени лихви 6093,85 лв. за 2021г. следователно, при изменението задължение за данъка на 9 493,60 лв., лихвите пропорционално на изменената главниц за данъка, следва да се определят в размер на 1822,44 лв. към датата на РА.

За 2019г. е извършено увеличение на финансовия резултат - декларирана счетоводна загуба в размер на 176 035, 61 лв. и формиран положителен данъчен резултат в размер на 623,48 лв. , полагащ се корпоративен данък в размер на 62,35 лв. който е внесен, с РА е извършена корекция в посока на увеличение със сумата в размер на 90 500 лв. по фактурите, издадени от "ТЕРУПИ" ЕООД, отчетени по сметка 602 Разходи за външни услуги. На основание ревизионен акт на

жалбоподателя с № Р-22220219004877-091-001/26.03.2020г. на доставчика била извършена насрещна проверка, при която е деклариран, че не са извършвани услуги на "ФАКТОР М ИНВЕСТ", поради което и не са издавани фактури. за периода от 01.01.2018 - до 30.06.2019г. На основание формирания извод за липса на реални доставки по фактурите от "ТЕРУПИ" ЕООД, на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит Въз основа на тези данни е прието в рамките на процесното ревизионно производство, че по сметка 602 дружеството жалбоподател е отчело разходи по фактури, по които не е получило нищо и така описаните сделки съставляват поради това отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16 , ал.2, т. 4 ЗКПО, поради което със сумата от 90 500 лв. е коригиран счетоводния резултат в посока увеличение. Така за 2019г. е установено допълнително задължение за корпоративен данък и оставащо за внасяне в размер на 9050,00 лв., за което са начислени лихви за забава с РА в размер на 4 549,92 лв.

Предвид всичко изложено, съдът намира жалбата и в частта по ЗКПО за неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

При този изход на делото, своевременно направено искане ответника за присъждане на разноски за осъществено представителство от юрисконсулт, съдът следва да присъди такива в диапазона от 130 - 450 лв., съгласно чл.24 от Наредбата за заплащането на правната помощ вр. чл. 37 от Закона за правната помощ и чл.161, ал. 1 от ДОПК, като съобразно извършените процесуални действия от юрисконсулта, правната и фактическа сложност на делото, превалутирани в евро, на ответника следва да бъдат присъдени 200 евро за юрисконсултско възнаграждение.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, Административен съд София град, Първо отделение, 12 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "ФАКТОР М ИНВЕСТ" ЕООД, ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], срещу Ревизионен акт №

Р-22002224001608-091-001 /19.11.2024г., издаден от Р. Б. на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Ц. Х., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, в която не е отменена с Решение № 130/06.02.2025г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, а именно:

-за допълнително установени задължения за ДДС за м. 05.2021г. в размер на 73 213,39лв. и лихви в размер на 29 644,48 лв.

-за установени задължения на дружеството по ЗКПО за 2019г. за корпоративен данък в размер на 9050,00 лв., и лихви за забава в размер на 4 549,92 лв. и за 2021г. за корпоративен данък в размер на 9 493 ,60 лв. и съответстващите на този данък лихви в размер на в размер на 1822,44 лв.

ОСЪЖДА ФАКТОР М ИНВЕСТ" ЕООД, ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], ДА ЗАПЛАТИ НО БЮДЖЕТА НА Национална агенция за приходите, Централно управление, Дирекция ОДОП \$ С., сумата от 200,00 евро за разноси за юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдия: