

# РЕШЕНИЕ

№ 8289

гр. София, 11.06.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав,**  
в публично заседание на 19.03.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Людмила Коева**

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **10836** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, подадена от „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], представлявано от управителя С. Д. С., чрез адв.А. Г., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023 г. на ТД на НАП – С., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт (РАПРА) №Р-2222102308423-003-001/09.05.2023 г., в частта, в която е потвърден с Решение №1014/20.07.2023 г. на зам.директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП. Жалбоподателят счита направените констатации и правни изводи в РА и в решението на зам.директора на ОДОП С., в частите, в които същият е потвърден, за необосновани и направени в противоречие с процесуалния и материалния закон. Излага подробни съображения в жалбата, с които аргументира незаконосъобразността на издадения ревизионния акт. Моли за отмяна на РА в частта, в която е потвърден с решение №1014/20.07.2023 г. на зам.директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП. В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.К., който поддържа жалбата на изложените в нея съображения. Претендира адвокатско възнаграждение по представен списък.

Ответникът – зам.директор на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в решението на зам.директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022002789-020-001 от 06.06.2022 г., връчена на 08.06.2022 г., последователно изменена със Заповед №Р-22221022002789-020-002 от 07.09.2022 г., връчена на 11.09.2022 г., Заповед №Р-22221022002789-020-003 от 29.09.2022 г., връчена на 29.09.2022 г., Заповед №Р-22221022002789-020-004 от 01.11.2022 г., връчена на 01.11.2022 г. и Заповед №Р-22221022002789-020-005 от 23.12.2022 г., връчена на 29.12.2022 г., е възложено извършването на ревизия на „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. и на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. Цитираните 5 бр. ЗВР са издадени от С. С. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., определена за компетентен орган за възлагане на ревизията /О./ на основание чл. 11. ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. със Заповед №РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповед №3 - ЦУ -753 от 05.05.2022 г. на Г. Д. - зам. изпълнителен директор на НАП и Заповед №3-ЦУ-996/06.06.2022 г. на Г. Д. - зам. изпълнителен директор на НАП. С изброените 5 бр. ЗВР е определен срок за приключване на ревизията — първоначално до 3 месеца от връчването на първата ЗВР - т.е. до 08.09.2022 г., изменен до 06.03.2023 г., съгласно Заповед №Р-22221022002798-ЗИД-001 от 26.10.2022 г. и Заповед №Р-22221022002789-ЗИД-002 от 20.12.2022 г. на изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221022002789-092-001/20.03.2023 г., връчен на 23.03.2023 г. Ревизираното дружество не е упражнило правото си по чл.117. ал.5 от ДОПК и срещу издадения РД не постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023 г., издаден от С. С. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. - орган, възложил ревизията, и А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 02.05.2023 г. Установени задължения за внасяне в размер на 366 371,30 лв. в т.ч.: ДДС в размер на 140 665,80 лв., лихви - 73 356,94 лв., корпоративен данък /КД/ - 106 067,35 лв. и лихви -46 281,21 лв.

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК е издаден Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №Р-2222102308423-003-001/09.05.2023 г., с който е поправена допуснатата в РА грешка в таблица 3 при отразяването на дължимата за внасяне сума за лихви ДДС - 70 356,94 лв., вместо погрешно вписаната в РА сума в размер на 73 356,94лв. След направената поправка в таблица 3, с РАПРА окончателно са установени задължения за внасяне общо в размер на 363 371,30 лв., в т.ч.: ДДС 140 665,80 лв., лихви - 70 365,94 лв. и корпоративен данък 106 067,35 лв. и лихви 46 281,21 лв.

„ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД е регистрирано по ДОПК от 21.03.2016 г. и по ЗДДС от 12.01.2018 г. Основна дейност през ревизирания период е инвестиране в и разработване на проекти за инвестиции в недвижими имоти, дейности свързани с инвестиции в имоти с жилищно и нежилищно предназначение. Извършвана е работа по следните 2 обекта:

А. Жилищна сграда с гаражи, находища се в поземлен имот с идентификатор 68134.1006.1002, УПИ VII- 64, кв. №13, местност „М. ливади - И.“, район „Т.“ по плана на [населено място], административен адрес: [населено място], [улица]

Б. Жилищна сграда с гаражи, находища се в поземлен имот с идентификатор 68134.1006.1003 и 68134.1006.1004, планоснимачен №63 и 338, УПИ X.- 63.338, кв. №13, местност „М. ливади - изток“, район „Т.“ по плана на [населено място], административен адрес: [населено място], [улица].

Проведени са процесуални действия и са събрани доказателства, отразени и коментирани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по см. на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени 5 бр. Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/, описани на стр. 3 - 4 в РД. Представени са доказателства, отразени и коментирани в доклада.

Относно извършвани строително-монтажни работи /СМР/ са изготвени и връчени Искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения до трети лица /ИПДСПОТЛ/, описани на стр.4 - 5 в РД, на следните дружества изпълнители, преки доставчици на жалбоподателя: „СТРОЙКОМЕРС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „ИДЕАЛ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, „РИКУЕСТ ГРУП“ ООД с ЕИК[ЕИК] и „СТРОЙКОМ ПЛАСТ“ ЕООД. Представени са документи, отразени и коментирани в доклада.

Във връзка с предоставени на дружеството заеми от физически лица и начислени лихви в големи размери, са изпратени ИПДСПОТЛ, описани на стр. 5 в РД, а именно до: К. А. С.. М. К. К.. Д. С. С.. С. И. А., Т. К. М. и К. Д. С.. Представените доказателства са описани в доклада.

Относно извършеното строителство на двете жилищни сгради с административни адреси в С., [улица] №122, са изпратени ИПДСПОТЛ, описани на стр. 5 - 6 в РД, до следните 18 институции и клиенти: ДИРЕКЦИЯ ЗА НАЦИОНАЛЕН СТРОИТЕЛЕН КОНТРОЛ, СТОЛИЧНА ОБЩИНА. А. Н. Т.. Х. В. А.. И. С. Т., Н. В. Г., „АВРАМОВА - КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАКС СЪЛУШЪНС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], И. Б. Й., А. Р. Л., Ц. Ф. Обретинава - С., С. Д. П., О. М. К., В. А. М., И. К. П., Е. Р. Ц. — И., Ц. Г. Д. и „СМ КОНТРОЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Събраните доказателства са подробно коментирани в РД.

На 16.12.2022 г. на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК. на дружеството е връчено Уведомление №Р-22221022002789-113-001 от 13.12.2022 г., с което е информирано, че основата за облагане с ДДС и корпоративен данък за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 - 124 от ДОПК, поради наличие на обстоятелства по чл. 122. ал. 1, т. 2 от ДОПК - налице са данни за укрити приходи и т. 4 - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч./ или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане. В уведомлението са описани следните счетоводни операции през 2018 г.: Д-т сметка 304/К-т сметка 207 - 1 202 559.51 лв.; Д-т сметка 702/К-т сметка 304 - 539 984.92 лв. и Д-т сметка 412/К-т сметка 702 - 773 155,23 лв. Посочено е също, че през ревизирания период „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД е строител на описаните две жилищни сгради, но в счетоводството на дружеството липсва аналитичност - по сгради, по апартаменти, по приходи от клиенти. От представените документи не става ясно как е формирана себестойността - на база площообразуване, апартамент, кв.м. и др. Не е ясно за продажбата и строителството на кои апартаменти е отчетен приходът

и как е формирана изписаната отчетна стойност за този приход. Всичко това не дава представа дали вярно и точно е отчетен прихода от продажба и строителство на апартаментите и дали правилно е определена отчетната стойност на тези апартаменти. В уведомлението е посочено също, че през 2017 г. и 2018 г, не е отчетен приход от сключени разпоредителни сделки относно учредено право на строеж за следните 17 контрагенти: А. Х. М.: Д. Б. А. - М.: П. Й. С.: Р. Т. С.; Т. К. М. и М. К. К.: М. П. А.: М. А. Б.; Е. Р. Ц.: А. И. Б. - Т.: И. Б. Й.; А. Р. Л.; О. М. К.; Ц. Ф. О.: С. Д. П.: „МАКС СЪЛУШЪНС“ ЕООД: „АВРАМОВА КОНСУЛТ“ ЕООД и Н. В. Г.. С уведомлението е определен 14-дневен срок за становище, ако отговор не е представен.

На 16.01.2023 г. на дружеството са връчени и Уведомление №Р-22221022002789-139-001 от 12.12.2022 г. по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК и ИПДПОЗЛ №Р-22221022002789- 040-005 от 12.12.2022 г., за представяне на декларации почл. 124. ал. 3 от ДОПК за 2017г. и 2018 г. Същите не са представени.

Представена е обяснителна записка от 30.12.2022 г., съгласно която: „...Във връзка с исканата от Вас информация, относно сметка 702, 304 и 207:

1. Салдото по сметка дебит 304 / кредит 207 - 1 202 559,51 лв. е формирано от направени разходи по построяване на сграда №1 - прилагам подробен списък с отразените фактури.

2. С. по сметка дебит 702 / кредит 304 - 539 984,92 лв. - представлява изписана отчетна стойност на изписани имоти през 2018 г.:

- Апартамент 1 и гараж 7 - В. А. М. - 102 859,02 лв.;
- Апартамент 2 - Г. Ц. К. - 77 163,03 лв.;
- апартамент 5 и гараж 6 - Р. Т. С. - 119 957,65 лв.;
- апартамент 8 и паркомясто 8 - А. И. Т. - 67 859,70 лв.
- апартамент 10 и гараж 4 - П. Й. С. - 76 391,68 лв.;
- апартамент 15 и гараж 8 - М. П. А. - 95 748,84 лв.

1. С. по сметка дебит 412 / кредит 702 - 773 155,23 лв. - представлява стойността на продадените имоти през 2018 г.:

- Апартамент 1 и гараж 7 - В. А. М. - 140 424,44 лв.;
- Апартамент 2 - Г. Ц. К. - 92 837,08 лв.;
- апартамент 5 и гараж 6 - Р. Т. С. - 175 241,69 лв.;
- апартамент 8 и паркомясто 8 - А. И. Т. - 116 500,00 лв.
- апартамент 10 и гараж 4 - П. Й. С. - 101 845,76 лв.;
- апартамент 15 и гараж 8 - М. П. А. - 1463 06,26 лв.“

На основание чл. 63 от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза /А./ №Р-22221022002789-01-001 от 01.02.2023 г. е възложено изготвянето на експертиза, със следния предмет и задачи:

1. Да се определи фактичестката себестойност на 1 кв. м. застроена площ на извършените СМР за следните обекти:

1.1. Към 29.03.2018 г. за жилищна сграда с гаражи, находяща се в поземлен имот с идентификатор 68134.1006.1002, УПИ - VII- 64, кв. № 13, местност „М. ливади - И.“, район „Т.“ по плана на [населено място], административен адрес С., [улица] /към 29.03.2018 г. - издаден констативен акт за установяване годността на приемане на строежа /акт обр.15/. За обекта е издадено Удостоверение за въвеждане в експлоатация №22/15.01.2019 г./.

1.2. Към 18.09.2018 г. за жилищна сграда с гаражи, находяща се в поземлен имот с идентификатор 68134.1006.1003 и 68134.1006.1004, планоснимачен №63 и 338, УПИ -

Х.- 63.338, кв. №13, местност „М. ливади - И.“, район „Т.“ по плана на С., административен адрес С.. [улица] /към 18.09.2018 г. - издаден акт за приемане на конструкцията /акт. обр.14/. Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа /акт обр. 15/ е издаден на 20.06.2019 г. Удостоверение за въвеждане в експлоатация №234 е издадено на 23.03.2022 г./.

2. Да се определи пазарна оценка на отстъпено право на строеж на описаните самостоятелни обекти в двете сгради с административни адреси [населено място], [улица] №122.

С Протокол №Р-22221022002789-145-001 от 27.02.2023 г. е документирано представянето в срок на експертизата с вх. №7535-28/24.02.2023 г., изготвена от М. И. П., експерт №140 от списъка на НАП, с оценителска правоспособност за недвижими имоти, регистрационен №100100336 от 14.12.2009 г. от К. на независимите оценители в България. Резултатите от експертизата са подробно описани на стр. 43 - 49 в РД.

След анализ на събраните доказателства са констатирани следните факти и обстоятелства по видове задължения:

По ЗКПО

За ревизираните по ЗКПО периоди на финансовите 2017 г. и 2018 г. дружеството е подало Годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО. Декларирани са следните данни и резултати:

За 2017 г. е деклариран счетоводна и данъчна загуба в размер на 147 181,90 лв. и нулев размер на дължим корпоративен данък. Не са декларирани суми в увеличение и намаление за данъчно преобразуване на счетоводния резултат. Счетоводната загуба е формирана от декларирани приходи в размер на 83 552,47 лв. и разходи в размер на 230 734,37 лв. Декларираните общо приходи са от отчетени суми по счетоводни сметки, както следва: по с-ка 706 - Приходи от суперфиция - 83 546,50 лв. и по с-ка 721 - Приходи от лихви - 5,78 лв. Декларираните общо разходи са формираны от следните отчетени суми по видове разходи: разходи за външни услуги - 54 294,64 лв., разходи за заплати - 11 000,00 лв., разходи за социални осигуровки - 2 509,76 лв., други разходи - 1 8,00 лв. и финансови разходи - 162 911,97 лв.

За 2018 г. е декларирана счетоводна печалба в размер на 99 906,33 лв. След приспадане на загуба от предходната 2017 г. до размера на декларираната счетоводна печалба /99 906,33 лв./, е деклариран нулев размер на данъчен финансов резултат, респективно нулев размер на дължим корпоративен данък за периода. Счетоводната печалба е формирана от декларирани приходи в размер на 785 447,74 лв. и разходи в размер на 685 541,41 лв. Декларираните общо приходи са от отчетени суми по счетоводни сметки, както следва: по с-ка 702 - Приходи от продажба на стоки - 773 155,23 лв., 709 - Други приходи - 12 289,81 лв. и 721 - Приходи от лихви - 2,70 лв. Декларираните общо разходи са формираны от следните отчетени суми по видове разходи: разходи за външни услуги - 24 782,94 лв., разходи за заплати - 19 930,50 лв., разходи за социални осигуровки - 3 910,346 лв., други разходи - 500,00 лв., финансови разходи - 96 432,71 лв. и балансова стойност на продадените стоки - 539 984,92 лв.

Съгласно представени обяснения с вх. №Р-2222102202789-ПРД-026-И от 30.12.2022 г., описани в табличен вид на стр. 41 в РД. отчетените приходи общо в размер на 773 155,23 лв. чрез операция Д-т с-ка 412 на К-т с-ка 702, са от продажбите на обекти в сградата на [улица], на следните 6 клиенти: В. А. М. - апартамент /ап./ 1 и гараж 7 - 104 424,44 лв.; Г. Ц. К. - ап. 2 - 92 837,08 лв., Р. Т. С. - ап. 5 и гараж 6 - 175 241,69 лв., А. И. Т. - ап. 8 и паркомясто 8-116 500,00 лв.; П. Й. С. - ап. 10 и гараж 4 -101 845,76 лв.

и М. П. А. - ап. 15 и гараж 8- 146 306,26 лв. Отчетната стойност на изписаните стоки за тези обекти в размер на 539 984,92 лв., чрез операция Д-т с-ка 702 на К-т с-ка 304. по обекти е както следва: ап. 1 и гараж 7- 102 859,02 лв., ап. 2-77 168,03 лв., ап. 5 и гараж 6- 119 957,65 лв., ап. 8 и паркомясто 8-67 859,70 лв.. ап. 10 и гараж 4-76 391,68 лв., ап. 15 и гараж 8 - 95 748,84 лв.

На стр. 15-40 в РД подробно са описани всички данни и относими документи /нотариални актове, договори за извършване на СМР, издадени фактури и извършени плащания/ по клиенти на дружеството, на които са извършени продажби на обекти в двете сгради на [улица] №122.

Констатирано е, че в счетоводството на ревизираното лице липсва аналитичност - по сгради, по апартаменти, по приходи от клиенти. От представените документи не става ясно как е формирана себестойността - на база площообразуване, апартамент, кв. м. и др. Не е ясно за продажбата и строителството на кои апартаменти е отчетен приходът и как е формирана изписаната отчетна стойност за този приход. Всичко това не дава представа дали вярно и точно е отчетен приходът от продажба и строителство на апартаменти и дали правилно е определена отчетната стойност на тези апартаменти.

Установено е, че с Нотариален акт /НА/ №22 от 27.01.2017 г., том I, рег. №1519, дело 20 от 2017 г. /подробно описан на стр. 9-11 в РД/, „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД /приемател/ има учредено право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на сграда, с учредител Е. В. Д.. Правото на строеж е учредено върху недвижим имот с идентификатор № 68134.1006.1002, с адрес [населено място], район „Т.“, [улица], съгласно Разрешение за строеж №112/23.12.2016 г. на жилищна сграда с гаражи, със застроена площ /ЗП/ от 299,50 кв. м. и с разгънатата застроена площ /РЗП/ от 1 618 кв. м. Правото на строеж се учредява за срок от 5 години, без обектите в пункт II, за които учредителят си запазва правото на строеж и които ще бъдат построени от приемателя с негови средства срещу отстъпеното му право на строеж. Учредителят си запазва правото на строеж за следните обекти /4 апартаменти и 1 гараж/ в предвидената за построяване сграда: апартамент №6 със ЗП от 67,20 кв. м, заедно с 4,97% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 13,41 кв. м.; апартамент №7 със ЗП от 55,40 кв. м, заедно с 4,10% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 11,06 кв. м; апартамент №13 със ЗП от 113,80 кв. м, заедно с 7,62% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 20,57 кв. м.; апартамент №14 със ЗП от 56,60 кв. м, заедно с 3,947% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 10,64 кв. м. и гараж №2 със ЗП 28,00 кв. м., заедно с 2,01% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 5,42 кв. м. Данъчната оценка на вещното право на строеж за изграждане на гореописаната жилищна сграда за срок от 5 години е в размер на 83 546,50 лв., съгласно Удостоверение изх. №[ЕГН]/25.01.2017 г., издадено от СО, Дирекция ОП, Отдел ОП - С. - Т.. Учредителят Е. В. Д., се задължава след построяване на сградата и въвеждането и в експлоатация да прехвърли на приемателя „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, или на посочени от дружеството трети лица, прилежащите към обектите на приемателя съответни идеални части от терена, върху които се изгражда сградата, за което приемателят не дължи допълнително заплащане.

На Е. В. Д. от „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД е издадена фактура №0...01/27.01.2017 г., с предмет - учредяване право на строеж срещу

задължение за построяване на сграда, на стойност 83 546,50 лв.

Съгласно НА №197 от 13.12.2017 г., том IV, рег. №28371, дело №697 от 2017 г. /подробно описан на стр. 11 -13 в РД/ „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД /приемател/ има учредено право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на сграда, с учредител „АТЛАНТ 95“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Правото на строеж е учредено върху недвижим имот с идентификатор № 68134.1006.1003 и 68134.1006.1004. с адрес [населено място], район „Т.“, [улица], съгласно Разрешение за строеж №84/08.11.2017 г. на жилищна сграда с гаражи, със ЗП 343,10 кв. м. и РЗП 1 657,10 кв. м. Правото на строеж се учредява безсрочно, без обектите в пункт II, за които учредителят си запазва правото на строеж и които ще бъдат построени от приемателя с негови средства срещу отстъпеното му право на строеж. Учредителят си запазва правото на строеж за следните обекти /4 апартаменти и 4 гаражи/ в предвидената за построяване сграда: апартамент №9 със ЗП 85.90 кв. м., заедно с 5.39% ид. части от общите части на сградата, равняващи се на 9.64 кв. м. и заедно със съответните ид. части от правото на строеж върху мястото: апартамент №11 със ЗП 87,90 кв. м.. заедно с 5,70% ид. части от общите части на сградата, равняващи се на 10.18 кв. м. и заедно със съответните ид. части от правото на строеж върху мястото; апартамент №12 със ЗП 87,30 кв. м., заедно с 5,52% ид. части от общите части на сградата, равняващи се на 9,86 кв. м. и заедно със съответните ид. части от правото на строеж върху мястото, апартамент №14 със ЗП 87,90 кв. м.. заедно с 5.37% ид. части от общите части на сградата, равняващи се на 9,59 кв. м. и заедно със съответните ид. части от правото на строеж върху мястото; гараж №7 със ЗП 27.90 кв. м.. заедно с 1.77% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 3.16 кв. м. и заедно със съответните ид. части от правото на строеж върху мястото: гараж №8 със ЗП 29.10 кв. м., заедно с 1,84% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 3.29 кв. м. и заедно със съответните ид. части от правото на строеж върху мястото; гараж №9 със ЗП 26,60 кв. м., заедно с 1,69% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 3.01 кв. м. и заедно със съответните ид. части от правото на строеж върху мястото и гараж №10 със ЗП 29.10 кв. м., заедно с 1,84% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 3,29 кв. м. и заедно със съответните ид. части от правото на строеж върху мястото. Данъчната оценка на вещното право на строеж за изграждане на гореописаната жилищна сграда е в размер на 396 136.40 лв., съгласно Удостоверение изх. №[ЕГН]/11.12.2017 г., издадено от СО, Дирекция ОП. Отдел ОП - С. - Т.. Учредителят „АТЛАНТ 95“ ЕООД се задължава след построяване на сградата и въвеждането и в експлоатация да прехвърли на приемателя „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД или на посочени от дружеството трети лица. прилежащите към обектите на приемателя съответни идеални части от терена, върху които се изгражда сградата, за което приемателят не дължи допълнително заплащане.

За отчетеният приход през 2017 г. по издадената от жалбоподателя ф-ра №0...01 от 27.01.2017 г., с предмет - учредяване право на строеж срещу задължение за построяване на сграда, на учредителя на правото на строеж Е. В. Д. /по НА №22/27.01.2017 г./ е установено, че същият следва да бъде отчетен като такъв, когато станат известни направените разходи за

строителната услуга с оглед спазване на счетоводния принцип за съпоставимост на приходите и разходите, които надлежно могат да бъдат изчислени с издаването на Разрешение за въвеждане в експлоатация на сградата /акт обр. 16/.

Относно учредено право на строеж от „АТЛАНТ 95“ ЕООД срещу строителство на апартаменти и гаражи в жилищна сграда с гаражи, с адрес [населено място], [улица] констатирано, че от жалбоподателя не е издадена фактура, но приходът е отчетен като приход за бъдещи периоди — К-т сметка 704 — 396 136,40 лв. Същият следва да бъде отчетен като текущ приход, когато станат известни направените разходи за строителната услуга с оглед спазване на счетоводния принцип за съпоставимост на приходите и разходите, които надлежно могат да бъдат изчислени с издаването на Разрешение за въвеждане в експлоатация на сградата /акт обр. 16/.

Констатирано е, че през ревизирия период са извършени разпоредителни сделки за продажба на учредено право на строеж, върху поземлените имоти имот, в които се изграждат жилищните сгради с гаражи с административен адрес: [населено място], [улица] №122. Приходи от тези разпоредителни сделки не са отчетени от ревизираното лице.

От жалбоподателя не е представена оценка на пазарната цена на отстъпеното право на строеж и в тази връзка е възложено изготвянето на експертиза със задача да се определи пазарната оценка на отстъпеното право на строеж на самостоятелни обекти в жилищни сгради с административен адрес: [населено място], [улица] №122. С експертизата в таблици 12 и 13, подробно отразени на стр.3-4 в РА, са изведени пазарни стойности на правото на строеж, които са без ДДС. Стойностите в експертизата са определени в диапазон долна и горна граница. За целите на ревизионното производство органите по приходи са приели средна цена, определена между горната и долна граница.

Установени са неотчетени приходи от продажби на учредено право на строеж за 2017 г. в размер на 332 906,44 лв. Данните по обекти са представени в таблица на стр. 5-

Съгласно НА №22/27.01.2017 г. е учредено право на строеж върху недвижим имот с идентификатор №68134.1006.1002, с адрес: [населено място], район Т., ул. „К. водопад №120 за построяване на жилищна сграда с гаражи, със застроена площ от 299,50 кв. м. и РЗП от 1 618 кв. м. Данъчната оценка на вещното право на строеж за изграждане на гореописаната жилищна сграда е в размер на 83 546,50 лв. В счетоводството на дружеството е взета счетоводна операция: Д-т с-ка 207 на К-т с-ка 706 - 83 546,50 лв.

Изчислена е отчетната стойност на 1 кв. м. отстъпено право на строеж: 83 546,50 лв.: 1 618 кв. м. = 51,64 лв./кв. м. - 948,95 кв. м. x 51,64 лв./кв. м. = 49 003,79 лв.

Констатирано е, че през 2017 г. към датата на прехвърляне на право на строеж „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД не е регистрирано лице по ЗДДС и следователно данъкът е включен в цената на правото на строеж. Поради това при определяне на приходите от продажбата на отстъпено право на строеж на определената средна пазарна цена, извлечена от табл. 12 е включен ДДС.

Като забележка в РА е отразено, че в таблица 12 от експертизата грешно са



посочени квадратните метри на отстъпено право на строеж на ап. 10, ет. 4 и гараж 4. е купувач П. Й. С.. Посочени са общо 117,83 кв. м. с пазарна цена на отстъпеното право на строеж:  $39\,564,44 \text{ лв.} / 32\,970,37 \text{ лв.} \times 120\% = 39\,564,44 \text{ лв.}$  В тази връзка е РА е определено, че действителните кв. м. по нотариален акт са 96,43 кв. м. и пазарната цена на правото на строеж е в размер на  $32\,378,84 \text{ лв.} / 39\,564,44 \text{ лв.} : 117,83 \text{ кв. м.} \times 96,43 \text{ кв. м.}$

По аналогичен начин за 2018 г. са установени неотчетени приходи от продажби на учредено право на строеж в размер на 297 635,24 лв. Данните по обекти са дадени в таблица на стр. 6 в РА.

Съгласно НА №197/13.12.2017 г. „АТЛАНТ 95“ ЕООД учредява право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на сграда от „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД. Правото на строеж е учредено върху недвижим имот с идентификатор №68134.1006.1003. с адрес [населено място], район Т., [улица]. Издадено е Разрешение за строеж №84/08.11.2017 г. във връзка с построяване на жилищна сграда с гаражи с РЗП 1 657.10 кв. м. Данъчната оценка на вещното право на строеж за изграждане на гореописаната жилищна сграда е в размер на 396 136,40 лв.

Изчислена е отчетната стойност на 1 кв. м. право на строеж:  $396\,136,40 \text{ лв.} : 1\,657,10 \text{ кв. м.} = 239,05 \text{ лв./кв. м.}$  -  $1\,084,48 \text{ кв. м.} \times 239,05 \text{ лв./кв. м.} = 259\,244,94 \text{ лв.}$

В хода на ревизионното производство е установено, че разпоредителните сделки относно продажба право на строеж са извършени след регистрацията по ЗДДС на ревизираното лице. Някои от тях са платени преди регистрацията, а други са платени след това. Фактурите са издадени преди регистрацията по ЗДДС, макар, че за някои от тях не е налице данъчно събитие /липсва доставка и плащане/. В тази връзка в РА е посочено, че съгласно чл. 25, ал. 8 от ЗДДС. когато нерегистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрация си по този закон, смята се, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката. Поради това при определяне на приходите от продажбата на отстъпено право на строеж от таблица 13 се извлича средна пазарна цена без ДДС.

Като забележка в РА е отразено, че определената цена на право на строеж по НА №167/30.07.2018 г. /с купувач Х. В. А./ и НА №166 от 30.07.2018 г. /с купувач А. Н. Т./ е по-висока от определената такава от експерта и за целите на ревизионното производство се отчита като приход определената с нотариалните актове цена без ДДС.

На следващо място, видно от представените договори за строителство и предварителни договори за строителство и продажба на недвижим имот. че цената е окончателна и не подлежи на промяна. Включва всички разходи по проектирането, строителството, както и стойността на идеалните части от общите части на сградата и от дворното място. Поетапното заплащане на строителната услуга е обвързано с подписването на съответния договор, като това плащане включва цената на отстъпеното право на строеж, обвързано е с издаването на акт, акт и удостоверение за въвеждане в експлоатация на жилищните сгради. В тази връзка органите по приходите са посочили, че

съгласно Счетоводен стандарт /СС/ №11 - Договори за строителство, който определя реда за счетоводно отчитане на приходите и разходите, свързани с договорите за строителство, които обхващат най-малко два отчетни периода, приходите по договора се измерват по справедливата стойност на полученото или подлежащото на получаване възнаграждение. Когато резултатът от един договор за строителство може да бъде надеждно предвиден, приходите и разходите, свързани с него следва да бъдат признати за приходи и разходи чрез съпоставяне на етапа на изпълнение на договорната дейност спрямо датата на съставяне на счетоводния отчет. Признаването на приходите и разходите се извършва чрез отнасянето им към етап на завършване на договора. Този метод се определя като „Дял на завършеното строителство“, при който: а/ приходите по договора се признават като приход в отчета за приходите и разходите през отчетните периоди, когато е била извършена работата, за която се отнасят, и б/разходите по договора се признават като разход в отчета за приходите и разходите през отчетните периоди, когато е извършена работата, за която се отнасят.

В РД подробно са описани сключените договори за строителство, където са описани етапите, издадените фактури от „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЕЖЕКТ“ ЕООД и извършените плащания от клиентите. Констатирано е, че в случая приходът може да бъде надлежно изчислен, но такъв не е отчетен през ревизирания период. От представените договори може точно да се определи цената на строителната услуга към издаването на актове обр. 14 и обр. 15. В тази връзка са извършени и съответните плащания от клиентите и са им издадени съответните фактури, но приход в счетоводството на дружеството не е отчетен.

За извършените разходи е констатирано, че счетоводството на ревизираното лице не дава информация относно формираните разходи към всеки етап на строителство. Поради това е възложена експертиза със задача да се определи фактическата себестойност на 1 кв. м. застроена площ на извършените СМР за следните обекти:

1. Към дата 29.03.2018 г. за жилищна сграда с гаражи, находяща се в поземлен имот с идентификатор 68134.1006.1002, с административен адрес: [населено място], [улица] /към 29.03.2018 г. е издаден Констативен акт за установяване годността на приемане на строежа /акт обр. 15/. За обекта е издадено Удостоверение за въвеждане в експлоатация №22/15.01.2019 г./ и

2. Към дата 18.09.2018 г. за жилищна сграда с гаражи, находяща се в поземлен имот с идентификатор 68134.1006.1003 и 68134.1006.1004, с административен адрес: [населено място], [улица] /към 18.09.2018 г. е издаден Акт за приемане на конструкцията /акт. Обр. 14/. Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа /акт обр. 15/ е издаден на 20.06.2019 г. Удостоверение за въвеждане в експлоатация №234 е издадено на 23.03.2022 г./.

С експертизата е определена фактическата себестойност на 1 кв. м. застроена площ за извършените СМР.

За първата жилищна сграда с гаражи, с адрес: [населено място], [улица], в таблица №9 от експертизата е определена долна граница лв./кв. м. - 323,36 лв. и горна граница лв./кв. м. - 338,48 лв. За целите на ревизионното

производство органите по приходи са приели средна стойност на себестойността на 1 кв. м. застроена площ - 330,92 лв./кв. м. /323,36 лв. + 338.48 лв. = 661,84 лв.: 2 = 330,92 лв./

За втората жилищна сграда с гаражи, с адрес [населено място]. [улица]. в таблица №10 от експертизата е определена долна граница лв./кв. м. - 157,23 лв. и горна граница лв./кв. м. - 164,58 лв. За целите на ревизионното производство органите по приходи са приели средна стойност на себестойността на 1 кв. м. застроена площ - 160,91 лв./кв. м. /157,23 лв. + 164,58 лв. = 321.81 лв.: 2 = 160.91 лв./

Изведените стойности в таблици 9 и 10 са без ДДС.

Установени са неотчетени приходи в размер на 650 392,54 лв. от извършени строителни услуги на жилищна сграда с гаражи с административен адрес: [населено място], [улица] към 29.03.2018 г. /акт 15/. Подробни данни за изчисленията да дадени в таблица на стр. 76-77 в РД, с посочени данни за: договор/предварителен договор - дата; обект; купувач; ЗП и ид. ч. в кв. м.; неотчетен приходи; начислен ДДС и отчетна стойност.

Установени са неотчетени приходи в размер на 608 052,76 лв. от извършени строителни услуги на жилищна сграда с гаражи с административен адрес; [населено място], [улица] към 18.09.2018 г. /акт 14/. Подробни данни за изчисленията да дадени в таблица на стр. 12 в РА, с посочени данни за: договор/предварителен договор - дата; обект; купувач; ЗП и ид. ч. в кв. м.; неотчетен приходи; начислен ДДС и отчетна стойност.

Установени са и неотчетен приходи в размер на 227 055,34 лв. от извършени разпоредителни сделки за продажба на недвижими имоти в груб строеж от обекти в сградата на [улица]. Подробни данни за изчисленията са дадени в таблица на стр. 77 в РД. Отчетната стойност на натрупаните разходи до груб строеж са извлечени от таблица 9, ред 1 от извършената експертиза, където е посочено, че разходът за 1 кв. м. груб строеж е в размер на 211.38 лв./кв. м.

Общо данните за неотчетени приходи от строителни услуги и продажби в груб строеж на обекти в сградата на [улица] са дадени в обобщена таблица на стр. 9-10 в РА.

В обобщение на констатираните факти и обстоятелства с РА са установени неотчетени приходи, както следва:

За 2017 г. - в размер на 332 906,44 лв. - неотчетени приходи от продажби на учредено право на строеж към 31.12.2017 г.

За 2018 г.-в размер на 1 783 135,88 лв.. в т. ч., както следва:

- 297 635,24 лв. - неотчетени приходи от учредено право на строеж;

- 650 392,54 лв. - неотчетени приходи от извършени строителни услуги към 29.03.2018 г.;

- 608 052,76 лв. - неотчетени приходи от извършени строителни услуги към 18.09.2018 г. и

- 227 055,34 лв. - неотчетени приходи от извършени продажби на имоти, изградени в груб строеж.

Предвид установената фактическа обстановка, подробно описана в РД на стр. 6 - 49. в Раздел „Установени факти и обстоятелства“ и на стр. 49-60 в Раздел „Анализ на установените факти и обстоятелства“, с оглед установените обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК, за прилагане на особения

ред за облагане по чл. 122-124 от ДОПК. от органите по приходите е направен подробен анализ на установените относими обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Констатациите от анализа са подробно описани на стр. 60-68 в РД, в Раздел „Анализ по чл. 122 от ДОПК“.

На основание чл. 122, ал. 4 от ДОПК, с РА е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък и съответно дължим корпоративен данък за двата ревизирани периоди на финансовите 2017 г. и 2018 г., както следва:

За 2017 г. с РА е установена данъчна основа в размер на 215 302,23 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 21 530,22 лв. Изчислени са лихви за просрочие в размер на 11 134,41 лв.

Така определената данъчната основа е формирана от следните суми:

- Счетоводни приходи - 5,78 лв.;
- Неотчетени приходи от продажба на отстъпено право на строеж - 332 906,44 лв.
- Обща данъчна основа (приходи) - 332 912,22 лв.
- Счетоводни разходи - 230 734,37 лв.
- Отчетна стойност на продаденото отстъпено право на строеж - 49 003,79 лв.
- Обща данъчна основа (разходи) - 279 738,16 лв.
- Счетоводен финансов резултат /С./ - 53 174,06 лв.
- Увеличения на С. - 162 128,17 лв. - на основание чл. 42, ал. 1 от ЗКПО
- Намаления на С. - 0,00 лв.
- Данъчен финансов резултат /ДФР/ 215 302,23 лв.

По отношение на извършеното увеличение със сумата в размер на 162 128,17 лв. е констатирано, че същата представлява стойността на отчетени финансови разходи за лихви, начислени във връзка с получени заеми от физически лица. В счетоводството на дружеството са взети следните счетоводни операции:

Д-т с-ка 621 на К-т с-ка 496 - 162 128,67 лв. и

Д-т с-ка 123 на К-т с-ка 621 - 162 128,67 лв.

От посочените счетоводните данни и от получените писмени обяснения и документи от заемодателите - физически лица е установено, че през 2017 г. от дружеството не са изплащани лихви. В тази връзка органите по приходите са посочили, че на основание чл. 42, ал. 1 от ЗКПО. разходите на данъчно задължени лица, представляващи доходи на местни физически лица по ЗДДФЛ, които не са изплатени към 31 декември на текущата година, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. На основание ал. 3 от същия член, непризнатите разходи по ал. 1 се признават за данъчни цели в годината, през която доходът е изплатен, до размера на изплатения доход. Предвид установеното, на основание чл. 42, ал. 1 от ЗКПО отчетеният и деклариран разход за лихви в размер на 162 128,17 лв. не е признат за данъчни цели през 2017 г.

За 2018 г. с РА е установена данъчна основа в размер на 845 371,31 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 84 537,13 лв. Изчислени са лихви за просрочие в размер на 34 145,80 лв.

Така определената данъчната основа е формирана от следните суми:

- Счетоводни приходи - 12 292,51 лв.
- Неотчетени приходи от продажба на отстъпено право на строеж, строителни

- услуги и НИ в груб строеж - 1 783 135.88 лв.
- Обща данъчна основа (приходи) - 1 795 428.39 лв.
  - Счетоводни разходи - 145 556.49 лв.
  - Отчетна стойност на продаденото отстъпено право на строеж, строителни услуги и апартаменти в груб строеж - 826 574,43 лв. и апартаменти в груб строеж - 826 574,43 лв.
  - Обща данъчна основа (разходи) - 972 130,92 лв.
  - С. - 823 297.47 лв.
  - Увеличения на С. — 95 607.84 лв. - на основание чл. 42, ал.1 от ЗКПО
  - Намаления на С. - 73 534,00 лв. - на основание чл. 42, ал. 3 от ЗКПО
  - ДФР - 845 371.31 лв.

Относно извършеното данъчно преобразуване е констатирано, че сумата в размер на 95 607.84 лв. представлява начислени лихви за получени заеми от физически лица. В счетоводството на дружеството са взети следните счетоводни операции:

- Д-т с-ка 621 на К-т с-ка 496 - 95 607,84 лв.,
- Д-т с-ка 123 на К-т с-ка 621 - 95 607,84 лв. и
- Д-т с-ка 496 на К-т с-ка 503 — 123 534,00 лв.

От счетоводните данни и от получените писмени обяснения и документи от заемодателите - физически лица е констатирано, че от „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД през 2018 г. не са изплащани лихви. Относно осчетоводените платени лихви в размер на 123 534,00 лв. е установено, че съгласно банковите документи и представените документи от трети лица. през 2018 г. е платена лихва в размер на 73 534,00 лв. на лицето С. И. А., като тази лихва е за 2017 г. и същата на основание чл. 42. ал. 3 от ЗКПО следва да бъде призната в намаление на С.. На основание чл. 42, ал. 1 от ЗКПО отчетеният и деклариран разход за лихви в размер на 95 607.84 лв. не е признат за данъчни цели през текущия период на финансовата 2018 г.

### **По ЗДДС**

При определяне на задълженията по ЗДДС с РА са изменени резултатите за спорните 9 периоди: м. 01.2018, г. м. 03.2018 г. м. 05.2018 г., м. 06.2018 г., м. 07.2018 г., м. 08.2018 г., м. 09.2018 г., м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г., за които са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 141 221,32 лв. и лихви за просрочие в размер на 70 356,94 лв. Допълнително установените задължения по ЗДДС произтичат от начислен ДДС общо в размер на 132 440,40 лв. и корекция на правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 780,92 лв.

Извършените с РА корекции са следните:

1. С оглед установената фактическа обстановка и констатирани данни за неотчетени приходи от продажби от разпоредителни сделки за учредено право на строеж и неотчетени приходи от продажби на строителни услуги и извършени разпоредителни сделки за продажби на недвижими имоти в груб строеж, подробно описани в РД, въз основа на извършения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК и формирана данъчна основа по реда на чл. 122, ал. 4 от ДОПК, на основание чл. 86 и чл. 82 от ЗДДС, във връзка с чл. 25. ал. 8 от ЗДДС и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, с РА е начислен ДДС общо в размер на 132 440.40 лв. за периодите м. 01.2018 г., м. 03.2018 г., м.

05.2018 г., м. 06.2018 г., м. 07.2018 г. и м. 09.2018 г.

При определяне на задълженията по ЗДДС е отчетено, че „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 15.01.2018 г. Констатирано е, че преди регистрацията по ЗДДС са издадени фактури за продажба на отстъпено право на строеж и за авансово плащане на строителни услуги, като част от тези фактури са издадени неправомерно, тъй като за тях не е настъпило данъчно събитие. В тази връзка в РА е посочено, че на основание чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Съгласно ал. 2 на същия член данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. На основание чл. 25, ал. 7 от 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. На основание чл. 25, ал. 8 от 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 данъка по доставката.

Установено е, че за извършените разпоредителни сделки с отстъпено право на строеж за поземлен имот с административен адрес: [населено място], [улица], на основание чл. 25, ал. 8 от ЗДДС следва да се начисли ДДС общо в размер на 47 950,01 лв.. съответно: за периода м. 01.2018 г. - в размер на 34 950,01 лв. и за периода м. 07.2018 г. — в размерна 13 000,00 лв. Подробни данни за изчислените суми са представени в таблица на стр. 24 в РА, с посочени данни за: НА №; обект, купувач, цена на отстъпено право на строеж с ДДС, данъчна основа, ДДС.

За извършените строителни услуги и авансови плащания е начислен ДДС общо в размер на 39 079,33 лв., за периодите м. 03.2018 г. и м. 09.2018 г. Данните за начислен ДДС по обекти в двете сгради са представени в РА в 2 отделни таблици /с посочени данни за: договор/предварителен договор - дата; обект; купувач; ЗП и ид. части - кв.м.; неотчетен приходи, начислен ДДС/, съответно: в таблица на стр. 24 в РА - за обектите в сградата на [улица] към 29.03.2018 г. - за установен дължим ДДС в размер на 25 096,91 лв. за периода м. 03.2018 г. и в таблица на стр. 25 в РА - за обектите в сградата на [улица] към 18.09.2018 г. - за установен дължим ДДС в размер на 13 982,42 лв. - за периода м. 09.2018 г.

Относно извършени разпоредителни сделки за продажба на НИ в груб строеж, на основание чл.25, ал.8 от ЗДДС. с РА е начислен ДДС в общ размер на 45 411,06 лв., съответно: за периода м. 05.2018 г. в размер на 26 077,73 лв. и за периода м. 06.2018 г. - в размер на 19 333,33 лв. Данните за изчисленията по обекти са дадени в таблица на стр. 25 в РА, с посочени данни за: НА № и дата. обект, купувач, ЗП и ид.ч. - кв. м.; неотчетен приходи, начислен ДДС.

2. Корекцията на правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 8 780,92 лв., за периодите м. 05.2018 г., м. 06.2018 г., м. 08.2018 г., м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г.. произтича от следните установени обстоятелства:

2.1. Установено е дублиране на 20 фактури за доставки в дневниците за покупки на дружеството и неправомерно упражнено два пъти право на данъчен кредит. Фактурите са описани в таблица на стр. 83-84 в РД по: данъчен период, фактура № и дата. контрагент, ЕИК. данъчна основа. ДДС. Дублираните фактури са отразени за втори път в периодите м. 05.2018 г., м. 11.2018 г. и 12.2018 г. В тази връзка за тези 3 периоди с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за втори път в размер на 8 426.99 лв.

2.1. За данъчните периоди м. 06.2018 г. и м. 08.2018 г., с РА е извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 353,93 лв. Установени са неотразени в дневниците за покупки на дружеството 2 кредитни известия /КИ/, описани в таблица на стр. 84 в РД по: данъчен период. КИ № и дата. контрагент, данъчна основа и ДДС.

В съответствие с установените фактически и правни основания за корекция, с РА са изменени резултатите по ЗДДС за спорните 9 данъчни периоди. В следствие на корекциите са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 141 221,32 лв. и лихви за просрочие в размер на 70 356,94 лв.

По изложени в жалбата съображения дружеството оспорва РА изцяло.

С постановеното Решение № №1014/20.07.2023 г., зам.директорът на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП е изменил Ревизионен акт №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №Р-2222102308423-003-001 от 09.05.2023 г., издадени от С. С. А. - орган, възложил ревизията, и А. Д. С. - ръководител на ревизията, в оспорената част като установеният с РА дължим корпоративен данък за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. в размер на 21 530,22 лв. и лихви за просрочие в размер на 11 134,41 лв., е определен като дължим корпоративен данък в размер на 19 014,56 лв. и лихви за просрочие в размер на 9 833,43 лв. РА е потвърден в останалата оспорена част на установен дължим корпоративен данък за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г., ведно със съответните лихви и в частта на установени резултати по ЗДДС за периодите от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 г., от 01.03.2018 г. до 31.03.2018 г., от 01.05.2018 г. до 30.09.2018 г. и от 01.11.2018 г. до 31.12.2018 г., ведно със съответни съгласно чл. 152, ал. 2 от ДОПК.

Същото е връчено на жалбоподателя по електронен път на 01.08.2023 г. съгласно удостоверение за връчване на л. 31 от делото.

Срещу постановеното решение е подадена жалба от „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД пред Административен съд София-град на основание чл. 156, ал. 1 от ДОПК, във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство.

**При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:**

Жалбата до съда е подадена на 15.08.2023 г. в срока и по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с правен интерес от оспорване, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, и след изчерпване на административния ред за обжалване, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество, жалбата е основателна, но по различни от изложените в нея съображения.

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

РА №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023 г. е издаден като електронен документ, подписан е с квалифицирани електронни подписи на издателите му и съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ отговаря на предвидената в закона писмена форма. Същият е мотивиран с констатациите, изложени в РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна негова част. Съдържа и разпоредителна част в табличен вид с посочване на вид, основание, период и размер на установените данъчни задължения. Следователно от формална страна РА е издаден в предвидената от закона форма и има изискуемото съдържание. Същият обаче е издаден от некомпетентен орган.

В случая РА е издаден от С. С. А. - на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. и орган, възложил ревизията и от А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В.-ръководител на ревизията.

Безспорно е, че горните органи по приходите, към момента на провеждане на ревизията и издаване на РА са служители на ТД на НАП – В..

Липсва спор също така, че ревизираното лице – „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, към момента на ревизията – от възлагането ѝ до приключването ѝ с издаване на РА, а и към настоящия момент, е със седалище и адрес на управление в [населено място].

Съгласно чл. 7, ал. 1 от ДОПК „актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от *компетентната териториална дирекция*“. На основание чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридически лица е ТД на НАП, където е седалището им. Седалището на ревизираното търговско дружество е в [населено място], съгласно съответното вписване в Търговския регистър при Агенция по вписванията. Следователно в случая това е ТД на НАП – С..

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалището на търговското дружество. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки.

Предвиденото в чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган гласи, че „правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор“. В тази връзка в чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП е предвидено, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед



да нареди служители от една териториална дирекция да преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която предвижда, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

В настоящия случай са представени Заповед №РД-01-245 от 05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С., Заповед №З-ЦУ- 753/05.05.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №З-ЦУ- 996/06.06.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, с които са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите. Със Заповед №З-ЦУ- 753/05.05.2022 г. на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК е определено, че не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК относно териториално компетентния орган за извършване на ревизии по отношение на С. С. А. и А. Д. С. (т. 2 от заповедта). Със Заповед №З-ЦУ- 996/06.06.2022 г. на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП са определени С. С. А. и А. Д. С. – органи по приходите в ТД на НАП – В., като компетентни органи да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол, за които на основание чл. 8 от ДОПК е компетентна ТД на НАП – С., по отношение на посочени в приложение към заповедта лица, включително и „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД. Следователно спазен е редът за оправомощаване на органи от друга ТД на НАП да извършват ревизия по отношение на жалбоподателя.

На следващо място, възложителят на ревизията е оправомощен като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП – С. (т. 1. 4).

Нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП обаче изисква освен да се определят със заповед на изпълнителния директор на НАП компетентните органи, за които не се прилагат чл. 7 и чл. 8 от ДОПК, също така и да се обоснове причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП – В. да се възлага извършване на ревизия на дружество, регистрирано в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Нормата като изключение от общия принцип следва да се тълкува стриктно, а не разширително, тоест следва да се допуска отклонение от общите правила за компетентност на органите единствено в изключителни случаи и при доказана необходимост от това. В случая липсата на такава обосновка е достатъчна, за да бъде направен извод за неизпълнение от страна на ревизиращия екип на формалното изискване на нормата на чл. 10,

ал. 9 от ДОПК за отклоняване от общата териториална компетентност на органите по приходите, визирана в чл. 7 и чл. 8 от ДОПК. Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи. В този смисъл е постановеното от Върховния административен съд в Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС.

Липсата както на материална, така и на териториална компетентност на органа е съществен порок на акта, който води до изначална липса на такъв, т. е. до нищожност. В случая се касае за порок, който не може да бъде отстранен. За наличието му съдът следи служебно независимо от това дали жалбоподателят се е позовал на него. При констатиране на порок, водещ до нищожност на обжалвания акт, нищожността следва да бъде обявена с решението на съда, тъй като преценката за това е част от предметните предели на съдебната проверка - чл. 172, ал. 2 от АПК.

Следователно оспорваният РА е нищожен, а жалбата срещу него е основателна. След обявяване на нищожността му, на основание чл. 160, ал. 5, вр. с чл. 173, ал. 2 от АПК, преписката следва да бъде изпратена на компетентния административен орган – директора на Териториална дирекция на НАП – С., за произнасяне при съобразяване на дадените указания по тълкуване и прилагане на закона.

Съобразно изхода на делото, в полза на жалбоподателя следва да се присъдят претендираните разноски в общ размер на 12 050 лв., в т.ч. 12 000 лв. адвокатско възнаграждение и 50 лв. държавна такса. Воден от горното, съдът

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, 57-ми състав

## Р Е Ш И:

**ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА** на Ревизионен акт №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №Р-2222102308423-003-001 от 09.05.2023 г., издадени от С. С. А. - на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. и орган, възложил ревизията и от А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В.- ръководител на ревизията, изменен с Решение № №1014/20.07.2023 г. на зам.директорът на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, като установеният с РА дължим корпоративен данък за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. в размер на 21 530,22 лв. и лихви за просрочие в размер на 11 134,41 лв., е определен като дължим корпоративен данък в размер на 19 014,56 лв. и лихви за просрочие в размер на 9 833,43 лв. РА е потвърден в останалата оспорена част на установен дължим корпоративен данък за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г., ведно със съответните лихви и в частта на установени резултати по ЗДДС за периодите от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 г., от 01.03.2018 г. до 31.03.2018 г., от 01.05.2018 г. до 30.09.2018 г. и от 01.11.2018 г. до 31.12.2018 г.

**ОСЪЖДА** Национална агенция по приходите да заплати „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в размер на

12 050 (дванадесет хиляди и петдесет) лв.

**ИЗПРАЩА** на основание чл. 173, ал.2 от АПК, вр. чл. 160, ал.5 от ДОПК, делото като преписка на директора на Териториална дирекция на НАП – С..

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.