

# РЕШЕНИЕ

№ 6605

гр. София, 03.11.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63 състав**, в публично заседание на 18.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Димитрина Петрова**

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **4877** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Настоящото производство е образувано след постановяване на Решение № 5183 от 16.05.2023г. по адм.д. № 9005/2022г. на ВАС, Първо отделение, с дадени задължителни указания към първоинстанционния съд-за произнасяне по законосъобразността на оспорения РА.

Производството е образувано по жалба на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ап. офис 1 и електронен адрес: [електронна поща], срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020000986-091-001/13.12.2021 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията, и И. В. М.-Н. – ръководител на ревизията, в частта в която е изменен с Решение № 368 от 07.03.2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с което е прието, че се изменя РА №Р-22221020000986-091-001/13.12.2021г., в оспорената част, като установеният с РА дължим корпоративен данък за периода от 01.01.2017г. до 31.12.2017 г. в размер на 188 728,78 лв. и лихви за просрочие в размер на 70 831,38 лв., е определен дължим корпоративен данък в размер на 170 538,24 лв. и лихви за просрочие в размер на 64 099,08 лв. В останалата част РА е отменен и не е предмет на съдебно оспорване.

Жалбоподателят оспорва установеното с РА допълнително задължение за корпоративен данък за 2017г., ведно с лихвите за забава, като излага съображения за

необоснованост на РА и неправилно приложение на материалния закон. Релевира доводи, че оспореният РА е издаден в нарушение на разпоредбите на ДОПК и ЗКПО. Подробни съображения излага в депозираната жалба. Иска от съда да отмени изцяло РА, в оспорената част, като незаконосъобразен. В съдебно заседание изцяло поддържа жалбата чрез процесуален представител адв. И.. Претендира съдебно-делеводни разноски за всички съдебни инстанции по списък.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. М., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение № 368 от 07.03.2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, като се иска от съда да остави жалбата без уважение като неоснователна. Претендира разноски в размер на ДТ пред ВАС и юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на възнаграждението за адвокат на жалбоподателя.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена, не представя становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, в т.ч. приобщените по адм.д. № 3671/2022 на АССГ, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020000986-020-001 от 21.02.2020г., връчена на 26.02.2020г., последователно изменена със Заповед №Р-22221020000986-020-002 от 24.04.2020 г., връчена на 04.05.2020 г., Заповед №Р-22221020000986-020-003 от 22.05.2020г., връчена на 26.05.2020г., Заповед №Р-22221020000986-020-004 от 23.09.2020 г., връчена на 23.09.2020г., Заповед №Р-22221020000986-020-005 от 23.10.2020 г., връчена на 26.10.2020 г., Заповед №Р-22221020000986-020-006 от 12.01.2021г., връчена на 13.01.2021г. и Заповед №Р-22221020000986-020-007 от 23.04.2021 г., връчена на 29.04.2021г., всички издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определен като 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-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД. Ревизията е възложена за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2014г. до 31.12.2019г., както и на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г.

С посочените 7 ЗВР е определен срок за приключване на ревизията – първоначално до 2 месеца от връчването на първата ЗВР – т.е. до 26.04.2021г., изменен до 26.10.2021г., съгласно издадени от изпълнителния директор на НАП Заповед №Р-22221020000986-ЗИД-001/22.10.2020г., Заповед №Р-22221020000986-ЗИД-002 от 12.01.2021г. и Заповед №Р-22221020000986-ЗИД-003/23.04.2021 г., с които последователно е разрешено продължаване на срока за приключване на ревизията съответно до 26.01.2021г., до 26.04.2021г. и окончателно до 26.10.2021г.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК, във връзка с постъпила молба на дружеството с вх. №Р-22221020000986-057-001-И от 16.03.2020 г. и съгласно Определение №4066 от 05.06.2020 г. на Административен съд София-град /АССГ/ Първо отделение, 14 състав, по адм. дело №3287, по описа за 2020 г., от компетентния О. е издадена Заповед №Р-22221020000986-023-001 от 11.06.2020г., с която е

постановено спиране на ревизионното производство за срок до 11.09.2020г. Заповедта за спиране е връчена на 15.06.2020 г. На основание чл. 35 от ДОПК, поради отпаднало основание за спиране на производството, от компетентния О. е издадена Заповед №Р-22221020000986-143-001 от 14.09.2020г., с която е постановено възобновяване на ревизионното производство. Заповедта за възобновяване е връчена на 16.09.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020000986-092-001/11.11.2021г., връчен на 13.11.2021г. С доклада е направено предложение за определяне на задължения за ревизираните периоди и видове данъци общо в размер на 285 596,63 лв., при декларирани такива в нулев размер.

Ревизираният субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020000986-091-001/13.12.2021 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и И. В. М.-Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 20.12.2021г.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 287 326,20 лв., в т.ч., както следва: корпоративен данък в размер на 207 531,48 лв. и лихви в размер на 79 794,72 лв.

Въз основа на проведеното административно оспорване на РА, е постановено Решение № 368 от 07.03.2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с което е отменен частично РА, като предмет на съдебно оспорване в настоящото производство е само частта на РА, с която се изменя РА №Р-22221020000986-091-001/13.12.2021г., в оспорената част, като установеният с РА дължим корпоративен данък за периода от 01.01.2017г. до 31.12.2017 г. в размер на 188 728,78 лв. и лихви за просрочие в размер на 70 831,38 лв., е определен дължим корпоративен данък в размер на 170 538,24 лв. и лихви за просрочие в размер на 64 099,08 лв. В останалата част РА е отменен и не е предмет на съдебно оспорване, поради което и съдът не следва да изследва доказателствата относими към тази част.

В хода на ревизионното производство е установено и не е спорно между страните, че „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД е основано на 08.12.2006 г. по фирмено дело №14895 от 2006 г. на Софийски градски съд. Вписано е в Търговския регистър на 05.02.2008 г. с управител Г. К. П. и едноличен собственик на капитала /Е./ И. В. Г.. Дружеството е с регистриран внесен капитал в размер на 740 000,00 лв.

С Протокол-решение на Е. от 13.05.2014 г. е взето решение на основание чл. 149 от Търговския закон /ТЗ/ за ефективно намаляване на капитала, както следва:

- цел на намаляването: „Към 31.12.2013 г. дружеството е реализирало загуби от дейността в размер на 673 000,00 лв., съгласно обявените годишни финансови отчети /ГФО/. Реализираните загуби са на значителна стойност, като същите може да бъдат покрити за сметка на намаляване на капитала от 740 000,00 лв. на 67 000,00 лв., като със стойността на намалението от 673 000,00 лв. се покрият изцяло натрупаните загуби от дейността към 31.12.2013 г.“;

- размер на намаляването: „Намалението на капитала на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД е в размер на 673 000,00 лв., като

съответно капиталът се намалява от 740 000,00 лв. на 67 000,00 лв.;

- начинът, по който се извършва намаляването: „На основание чл. 149, ал. 3, т. 1 от ТЗ, намаляването се извършва, чрез намаляване стойността на дела на Е. със сумата от 673 000,00 лв., респективно дружествените дялове намаляват от 7 400 на 670 броя, по 100,00 лв. всеки от тях. Стойността на намалението се отнася изцяло за покриване на загубите на дружеството към 31.12.2013 г.“.

На 04.09.2014 г. вписаният капитал е 67 000,00 лв.

На 31.10.2014 г. е вписано прехвърляне на 100% на дружествените дялове от И. В. Г. /прехвърлител/ на Г. К. П. /правоприемник/. Съгласно Протокол-решение на Е. от 14.10.2014 г. е приет за нов съдружник Г. К. П.. Новият съдружник ще придобие дяловете от капитала на дружеството на основание чл. 65 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, вместо плащане на безспорно и изискуемо задължение в размер на 67 000,00 лв. съгласно тристранно споразумение от 14.09.2014 г. и запис на заповед от 10.01.2010 г.

Ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС, считано от 01.03.2007г. - регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. Декларираната дейност е с код 7012 - Покупка и продажба на собствени недвижими имоти.

Въз основа на доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство с РА, в оспорената пред съда част за 2017 г. с РА е извършено допълнително увеличение за 2017 г., на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО – със сумата в размер на 1 832 816,65 лв. Спорът по делото се свежда именно да материалната законосъобразност на това увеличение.

В хода на ревизионното производство, са установени следните факти и обстоятелства, които не са спорни и при съдебното оспорване:

Съгласно Договор за изграждане на логистичен център със складова база и административни сгради в землището на [населено място], общ. Р., Пловдивска област от 10.02.2007г., сключен между Г. К. П. и К. Г. П., в качеството им на възложители и „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД представлявано от Г. К. П., в качеството му на изпълнител, и на основание Протокол - Решение на Е. от 07.02.2007г. страните по договора се споразумяват за следното:

Възложителите имат интерес от придобиването на готов за експлоатация логистичен център с всички необходими обслужващи сгради и съоръжения, складова база и административни помещения, който да е ситуиран в близост до [населено място] на комуникативно място в индустриална зона. Изпълнителят може да осигури закупуването на подходящ терен, да измени предназначението му, да възложи проектиране и изграждане на необходимата инфраструктура и на самия логистичен център, ведно с намиращите се в него постройки. Налице е подходящ терен, определен съгласно Решение №687, Протокол №49/30.11.2006 г. на Общински съвет Р., за който е открита процедура за продажба със Заповед №99/01.02.2007 г. на Кмета на [община] - област П..

Възложителите възлагат на Изпълнителя от свое име и за своя сметка да придобие недвижими имоти с обща площ 132 203 кв. м. в землището на [населено място], [община], област П., да промени предназначението на земеделската земя в индустриална, да изготви и внесе за одобрение Подробен Устройствен план - План за Регулация и застрояване и след одобрението да изготви инвестиционен проект и изгради логистичен център и административни сгради по предварително техническо задание от Възложителите, като след въвеждането му в експлоатация прехвърли

собствеността върху терена и сградите на възложителя, срещу задължението на възложителите да заплатят договорената цена в размера, по реда и начините уговорени в договора.

Етапите за изпълнението на предмета на посочения договор се определят, както следва:

1. Участие в търг с тайно наддаване за продажба на общински терени - земеделска земя в землището на [населено място].
2. Покупка на земеделски земи, предмет на търга.
3. Сключване на предварителен договор с възложителите за прехвърляне на терените.
4. Получаване на разрешение за изготвяне на ПУП - ПЗР за процедура промяна на предназначението на земята.
5. Изработване на подробен устройствен план - план за регулация и застрояване на терените за обект „Логистичен център и административни сгради“ и провеждане на процедура по одобряването му.
6. Изработване на инвестиционен проект за Логистичен и административен център и провеждане на процедура по одобряването му. Сключване на предварителен договор с възложителите за учредяване на право на строеж върху обект Логистичен и административен център.
7. Изграждане на логистичния и административен център с всички съпътстващи инфраструктурни мрежи, довеждащи, вътрешни и отвеждащи, както и комуникационните връзки в центъра.
8. Въвеждане в експлоатация на центъра и сключване на окончателен договор за прехвърляне на правото на собственост върху терените и сградите, включени в обект Логистичен и административен център.

Цената за изпълнение по договора е 3 500 000,00 лв. В т. 5. 2 на договора е посочено, че възложителите внасят задатък по смисъла на чл. 93 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ в размер на 45% от цената в рамките на срока, определен за изпълнение на етапи от 1 до 6 включително. Част от задатъка, в размер на 10% от общата цена, следва да бъде внесен от възложителите до момента на придобиване на собствеността върху имотите на изпълнителя. Неиздължаването на задатъка в пълен обем в срока по предходната точка дава право на изпълнителя да откаже сключването на предварителен договор за учредяването на право на строеж върху обекта, предмет на договора.

Съгласно Договор за покупко-продажба на недвижим имот частна общинска собственост от 26.03.2007 г., сключен между Община „Р.“ - П., в качеството на продавач и „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, в качеството на купувач, продавачът продава на купувача въз основа на Заповед №178/23.02.2007 г. на кмета на [община] - П. за проведен общ търг на 21.02.2007 г., общински недвижими имоти, а именно: Имот №021005, находящ се в землището на [населено място], обл. П., [община], местност „С. път“ с площ 51,836 декара и имот №022016, находящ се в землището на [населено място], обл. П., местност „Капсидата“ с площ 80,367 декара. Продажната цена на недвижимите имоти е в размер на 2 222 000,00 лв., като същата е преведена по банков път с преводно нареждане от 26.03.2007 г. и 16.02.2007 г. по сметка на община „Р.“ - обл. П..

Съгласно Предварителен договор от 28.03.2007г. сключен между Г. К. П. и К. Г. П., в качеството им на купувачи, и от друга страна „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, в качеството му на продавач, продавачът в качеството си на собственик, се

задължава да продаде на купувачите, при условията по реда и начина уговорени в предварителния договор, по нотариален ред описаните по-горе имоти, закупени от [община]- П.. Продавачът се задължава да продаде, а купувачът се задължава да закупи имота за сумата от 3 500 000 лв., която цена е определена от страните в Договор за изграждане на логистичен център със складова база и административни сгради в землището на [населено място], общ. Р., Пловдивска област, сключен на 10.02.2007 г. В т. 3 на договора е посочено, че с оглед извършване на всички плащания по договора и във връзка със сключването на окончателен договор в нотариална форма, съгласно уговорките в Договора за изграждане на логистичен център, страните приемат, че задатъка по предварителния договор ще представлява равна на 45% от продажната цена или 1 575 000 лв. Към момента на сключване на предварителния договор купувачите общо са осигурили част от задатъка в размер на 366 034,38 лв. Внасянето на остатъка от задатъка се осъществява на повече от един пъти, но крайният срок за осигуряването му по сметките на продавача е 30.04.2008 г. Крайната дата за издължаване на продажната цена е 31.12.2009 г., като страните се задължават в срок от 5 работни дни от тази дата да изповядат окончателна сделка в нотариална форма.

Представено е Споразумение от 10.01.2010г., сключено между възложителите по Договор за изграждане на Логистичен център в землището на [населено място] и „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, в качеството му на изпълнител, съгласно което страните вземат предвид, че изпълнителят по договора е изпълнил етапите от 1 до 4 в установените по договора срокове. Етап 5 е изпълнен със закъснение. Етапи 6 и 8 не са изпълнени поради комплексни причини, основната от които е липса на финансови средства у изпълнителя за реализиране на задълженията му. Възложителите по Договора, явяващи се купувачи по предварителния договор, са внесли при спазване на уговорените срокове задатъка по договора в почти пълен размер. Страните се споразумяват за следното: Договор за изграждане на логистичен център със складова база и административни сгради в землището на [населено място], общ. Р., Пловдивска, област сключен на 10.02.2007 г., *се прекратява, поради по-нататъшна невъзможност за изпълнението му по вина на изпълнителя.* Предварителният договор за продажба на имоти в землището на [населено място] се *прекратява поради невъзможност за сключване на окончателен договор по вина на продавача.* Изпълнителят-продавач, като неизправна страна по договора, дължи възстановяване на целия внесен от възложителите - купувачи *задатък в размер на 1 532 816,65 лв., заедно с неустойка от общо 300 000 лв., като по този начин общата дължима сума във връзка с прекратяването на договора от страна на изпълнителя - продавач е 1 832 816,65 лв.* Посочените дължими суми изпълнителя следва да възстанови по сметка или в брой на възложителите - купувачи в срок до 31.12.2012г. Издължаването може да се осъществи наведнъж или на части. За обезпечаване на вземането на възложителите - купувачи, изпълнителя - продавач издава на възложителите Запис на заповед без протест и без разноски, с падеж датата установена в Споразумението, а именно 31.12.2012 г.

Към Споразумението е приложена и посочената Запис на заповед /без протест/ от 10.01.2010 г., съгласно която „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, в качеството на промитент, Г. К. П. и К. Г. П., в качеството на ремитенти, с оглед обезпечаване на паричните задължения по Споразумение от 10.01.2010 г. промитентът безусловно и неотменимо се задължава срещу този Запис на заповед без протест и без разноски да заплати на ремитента сума в размер на 1 832 816,65 лв. в деня на падежа 31.12.2012г. Видно от представената запис на заповед авалист: И. В. Г. руски

гражданин, [дата на раждане] авалира записа на заповед, като се задължава да изплати на ремитента сумата в размер на 1 832 816,65 лв. на датата на падежа.

Към Споразумението от 10.01.2010г. е приложено и Тристранно споразумение с дата 14.09.2014г., съгласно което Г. К. П. и К. Г. П., в качеството на кредитори, „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, в качеството на длъжник и И. В. Г., в качеството на авалист, вземат предвид че:

- задължението на длъжника за заплащане на сумата от 1 832 816, 65 лв. на кредиторите съгласно Споразумение от 10.01.2010 г. във връзка с прекратяване на договора за изграждане на логистичен център със складова база и административни сгради в землището на [населено място], Пловдивска област от 10.02.2007 г. и на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот е изискуемо, считано от 01.01.2013 г.;

- издадената като обезпечение по Споразумението запис на заповед от 10.01.2010 г. от „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД в полза на Г. К. П. и К. Г. П. за сумата от 1 832 816,65 лв., с падеж 31.12.2012 г., е предявена и приета за плащане.

- до датата на подписване на тристранното споразумение не са извършени плащания за погасяване на задължение на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД.

- страните желаят да уредят отношенията си, чрез взаимни отстъпки и компромиси, с цел да се избегне решаването на спора по съдебен ред, което би довело до допълнителни разноски на страните.

Страните се споразумяват за следното:

1. Кредиторите се съгласяват на основание чл. 65 от ЗЗД да приемат частично изпълнение на задължението за връщане на платения задатък по договор, като Кредиторът Г. К. П. получи вместо плащане собственост върху 670 бр. дружествени дялове от капитала на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, всеки един на стойност 100 лв. на обща стойност 67 000,00 лв.

1.1 Авалистът И. В. Г. се задължава да прехвърли на кредитора Г. К. П. собствените 670 бр. дружествени дялове от капитала на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, всеки един на стойност 100 лв. на обща номинална стойност 67 000,00 лв., вместо плащане за сумата от 67 000,00 лв., представляваща част от безспорно и изискуемо задължение по Запис на заповед от 10.01.2010 г.

2. Страните се съгласяват, че след изпълнението на поетото задължение от Авалиста за прехвърляне на собственост, вместо плащане, на основание чл. 65 от ЗЗД, остатъкът от задължението на Длъжника и на Авалиста по Запис на заповед от 10.01.2010 г. във връзка със задължението за връщане на целия внесен от кредиторите задатък е:

2.1. главница в размер на 1 465 816,65 лв., представляваща стойността на внесения от Кредиторите и невъзстановен задатък по договора;

2.2. неустойка в размер на 300 000,00 лв.

Приложено е и Допълнително споразумение от 15.12.2015г., съгласно което процесните задължения в размер на главницата от 1 465 816,65 лв. и неустойка в размер на 300 000,00 лв., следва да бъдат погасени в срок до 31.12.2017 г.

Приложено е и Допълнително споразумение от 15.12.2017 г., съгласно което задълженията следва да бъдат погасени в срок до 31.12.2019 г.

В мотивите на РД е посочено, че регулацията на неотписаните задължения за данъчни цели изцяло е съобразена с разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО, съгласно която при определяне на ДФР, С. се увеличава със сумата на задълженията на ДЗЛ, като увеличението се извършва в годината, в която задълженията са погасени по давност, но не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо. В тези случаи и съгласно буква „г“, т. 2 от Приложение към СС

18, при отписване на задълженията в предприятието се формира приход, който се признава при изтичане на давностния срок или при наличие на други основания за отписване на задълженията. В съответствие с принципа за съпоставимост между приходите и разходите по чл. 4, ал. 1, т. 4 ЗСч (отм., но в сила за ревизираните периоди), при отписване на задължението, лицето отчита счетоводен приход и по този начин увеличава данъчната печалба за облагане. В случай, че задължението не е отписано по този ред (срещу отчитане на приход), нормата на чл. 46 ЗКПО създава императивно основание за увеличение на С. при преобразуване за данъчни цели със сумата на задължението, за което е настъпило някое от обстоятелствата по ал. 1. Ако дружеството не осчетоводи приходи при отписване на задължението, е приложима специалната регулация по чл. 46 ЗКПО. Разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО поставя краен срок, с настъпването, на който следва да бъде извършено данъчно преобразуване в увеличение на С.. Този краен срок е дефиниран от законодателя като „не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо“.

От органите по приходите е прието, че в настоящия случай съгласно Тристранното споразумение от 14.04.2014 г. и издадената като обезпечение Запис на заповед за сумата от 1 832 816,65 лв. с падеж 31.12.2012 г., процесната сума е изискуема считано от 01.01.2013 г., поради което срокът за погасяване на задължението е изтекъл към 31.12.2017г., съгласно чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО и на основание чл. 110 от ЗЗД, във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗЗД.

Ревизиращият екип е приел, че цитираните по-горе допълнителни споразумения са изготвени за целите на ревизията, с цел икономическа изгода.

От изложените по-горе факти и след анализ на счетоводните записвания на дружеството и подадените годишни финансови отчети за 2017г. в хода на ревизията е установено и не е спорно между страните в хода на съдебното производство, че счетоводно към 31.12.2017 г. са записани задължения на ревизираното лице по с-ка 412 - Клиенти по аванси в размер на 1 465 816,65 лв. и по сметка 499 - Други кредитори в размер на 367 000,00 лв., които не са погасени и същите участват във формирането на задълженията по с-ка 412 и сметка 499 към 31.12.2017 г.

В обобщение с РА на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е увеличен декларирания С. за 2017 г. със сумата в размер на 1 832 816,65 лв.

При така изложените мотиви и правни основания, с РА е извършено допълнително увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със сумата в размер на 1 832 816,65 лв. След така извършената корекция и описаното по по-горе в т. 2 непризнато декларирано намаление в размер на 22 253,45 лв. - по реда на чл. 43, ал. 2 от ЗКПО, декларираният от дружеството данъчен финансов резултат след преобразуване в нулев размер е изменен и с РА е определена данъчна облагаема печалба след преобразуване за 2017 г. в размер на 1 887 287,75 лв. Поради изчерпване на загуби от предходни периоди, които са приспаднати с РА през 2016 г., за 2017 г. с акта не е признато приспадане на загуби по реда на чл. 71, ал. 1 от ЗКПО, в т.ч. декларирана по този ред сума в намаление в размер на 13 617,65 лв. С РА е установен дължим корпоративен данък за 2017 г. в размер на 188 728,78 лв. Изчислени са лихви за просрочие в размер на 70 831,38 лв.

В хода на административното оспорване, при изменение на РА, в оспорената част, предмет на съдебен контрол, е прието, че правилно с РА е формиран извод, че за процесното задължение с падеж 31.12.2012 г., към 31.12.2017 г. са възникнали основания за регулация по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със стойността на неплатеното изискуемо задължение, като е не са кредитирани представените 2 допълнителни споразумения от 15.12.2015г. и от 15.12.2017г., като съставени за целите на ревизията. Същите са с дати на съставяне, съответно 3 и 5 години, след датата на падежа на изискуемото задължение, която е 31.12.2012г. Горното следва и



от съдържанието на представеното Тристранно споразумение от 14.09.2014г., където е посочено, че договореното с това споразумение частично плащане в размер на 67 000,00 лв., представлява част от безспорно и изискуемо задължение по Запис на заповед от 10.01.2010 г. В цитираното тристранно споразумение не се съдържа договореност за промяна на срока на дължимата сума към кредиторите.

С изменението е съобразено, че приходните органи не са съобразили обстоятелството, че след извършеното частично плащане в размер на 67 000,00 лв., което е договорено по силата на Тристранното споразумение от 14.09.2014г., остатъкът на задължението е общо в размер на 1 765 816,65 лв., от които 1 465 816,65 лв. – главница, представляваща внесения и невъзстановен задатък по договора и 300 000,00 лв. – неустойка. Други плащания в периода до 31.12.2017г. не са установени. Прието е, че неправилно през 2017 г. с РА е извършена корекция по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със сумата общо в размер на 1 851 416,65 лв., вместо със сумата в размер на 1 765 816,65 лв., представляваща действителния размер на остатъкът към 31.12.2017г. на неплатено задължение към кредиторите на дружеството.

С оглед посоченото, съгласно решението за периода от 01.01.2017г. до 31.12.2017 г. се определя положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на загуба в размер на 1 779 434,30 лв. След приспадане на данъчна загуба от предходни периоди, на основание чл. 71, ал. 1 от ЗКПО, в размер на 74 051,91 лв. /формирана от възникнали загуби съответно за 2012 г. - в размер на 24 113,19 лв., за 2015 г. – в размер на 25 444,50 лв. и за 2016 г. – в размер на 24 494,21 лв./, съгласно решението се определя данъчна печалба след преобразуване в размер на 1 705 382,40 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 170 538,24 лв. За невнесената сума се дължат лихви за просрочие за периода от 01.04.2018 г. до 13.12.2021 г. в размер на 64 099,08 лв.

Съгласно решението данъчните загуби, след преобразуване за спорните периоди на финансовите 2016 г., 2018 г. и 2019г., с Решението на Директора ОДОП, са определени в размер на декларираните: съответно за 2016 г. – в размер на 24 494,21 лв., за 2018 г. – в размер на 20 981,68 лв. и за 2019 г. – в размер на 858,59 лв.

По делото са представени и приети с административната преписка, на хартиен и магнитен носител, постановените актове, в т.ч. удостоверения за компетентност на издателите на актовете и валидността на електронни подписи и връчвания в хода на ревизионното производство, поради което и при липса на оспорвания в тази насока, не се констатира основания за незаконосъобразност на РА на това основание.

***При така установената фактическа обстановка Административен съд София-град, в настоящия състав достигна до следните правни изводи:***

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, в частта, която е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **основателна**.

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

Въпросът относно компетентността на приходните органи издали РА, е решен с влязло в сила Решение № 5183 от 16.05.2023г. по адм.д. № 9005/2022г. на ВАС, Първо отделение, което е задължително за настоящия съд, поради което доколкото по отношение на ръководителя на ревизията - И. М. - Н. е представена Заповед

№2836/13.08.2018г. на директора на ТД на НАП С., с която същата е преназначена на длъжност „главен инспектор по приходите“ в отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., и видно от РД и РА, именно в това ѝ качество същата е участвала в ревизионното производство и е подписвала посочените актове, а в конкретния случай със Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., приложена към административната преписка, на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК И. Р. е оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, считано от 18.02.2020 г. и заповедта не е ограничена със срок и не съществува основание за съмнение относно нейното действие към момента на издаване на първата ЗВР от 21.02.2020 г. и последващите такива, както и към датата на издаване на РА - 13.12.2021г., съдът приема, че И. Р. е заемал някоя от длъжностите (изрично изброени в чл. 7, ал. 1 и сл. от ЗНАП), която му придава качеството „орган по приходите“ (виж Заповед № 2341/16.03.2016 г. на Директор ТД на НАП - [населено място], с която И. Р. е преназначен на длъжността Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП - [населено място] , считано от 01.04.2016 г.). Същият е поименно посочен в нарочна заповед, с която директорът на съответната териториална дирекция го упълномощава на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП и чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК да упражнява правомощията му по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, поради което възлагащият орган е териториално компетентен съобразно правилата по чл. 8 от ДОПК.

Въз основа на изложеното, настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че оспореният РА, е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че не се оспорват констатациите на ревизиращите органи и установяванията в хода на ревизионното и съдебното производство. Т.е. не е налице спор по фактите. Спорът е относно материалната законосъобразност на РА, в оспорената част, във връзка по отношение на установения с РА дължим корпоративен данък за периода от 01.01.2017г. до 31.12.2017 г. в размер на 188 728,78 лв. и лихви за просрочие в размер на 70 831,38 лв., който е изменен с Решение № 368 от 07.03.2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП и е определен дължим корпоративен данък в размер на 170 538,24 лв. и лихви за просрочие в размер на 64 099,08 лв.

За да достигне до този извод и съответното установяване на данък по чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО и на основание чл. 110 от ЗЗД, във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗЗД, в хода на ревизионното производство от органите по приходите е прието, че в настоящия случай съгласно Тристранното споразумение от 14.04.2014г. и издадената като обезпечение Запис на заповед за сумата от 1 832 816,65 лв. с падеж 31.12.2012г., процесната сума е изискуема считано от 01.01.2013г., поради което срокът за погасяване на задължението е изтекъл към 31.12.2017г., съгласно чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО и на основание чл. 110 от ЗЗД, във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗЗД.

Този извод на приходната администрация, е в противоречие с материалния закон, което обосновава отмяна на РА, в оспорената част, като незаконосъобразен по следните съображения:

Съдът, въз основа на установените факти, прави извод, че дори и да се приеме, че основателно не са кредитирани от приходната администрация представените в хода на ревизионното производство 2 допълнителни споразумения от 15.12.2015г. и от 15.12.2017г., като съставени за целите на ревизията, поради това, че същите са с дати на съставяне, съответно 3 и 5 години, по отношение на предоговаряне срока на

погасяване на задължението по Запис на заповед от 10.01.2010г., това не е пряко относимо към възникването на задължение за счетоводно отразяване на приход, защото това са различни правни институти на търговското, гражданско и облигационно право и това не е изследвано и анализирано от ревизиращите органи и дори и при изключването на тези договори, не са налице обстоятелства по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО и на основание чл. 110 от ЗЗД, във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗЗД.

Това е така поради следното приложение на материалния закон:

Издаденият и приет по делото Запис на заповед е за обезпечаване на вземането на възложителите по прекратени договори за изпълнение и предварителен договор за продажба и неустойки по прекратен договор, посочени мѝв фактическата акт на решението. Записът на Запис на заповед е без протест и без разноски, с падеж и датата установена в Споразумението: 31.12.2012 г. Няма спор по делото, че записът е предявен и изискуем за плащане, както от страна на издателя, така и от страна на авалиста. Съгласно чл. 497 от ТЗ, срокът за предявяване, съответно за погасяване на задълженията по менителнични ефекти е 3 г. и не може да бъде продължават, т.е. е императивен. В случая, същия изтича като погасителна давност и се погасява задължението по Записа на заповед на 01.01.2015г. Няма спор, че вземането е предявено за плащане по Записа на заповед. Същото, обаче не е погасено, поради факта, че в срока на нормативно установената погасителна давност от 3 г., е подписано Тристранно споразумение от 14.09.2014г. това споразумение елиминира задълженията по менителничния ефект, в т.ч. и давността по същия по ТЗ, защото представлява самостоятелен договор за уреждане на задълженията между страните, независимо от фактите от които произтича назад във времето по смисъла на новация по гражданското и облигационно право, т. е. самостоятелно правно основание за възникване на права и задължения, което не е анализирано и отчетено от приходната администрация. То е форма на новация на договора и по същество с оглед всички данни и доказателства по делото е самостоятелен договор, чиято валидност и давностни срокове за прекратяване и погасяване текат на ново годно основание, съгласно ТЗ, ЗЗД, считано от 14.09.2014г., съгласно което Г. К. П. и К. Г. П., в качеството на кредитори, „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, в качеството на длъжник и И. В. Г., в качеството на авалист, вземат предвид че:

- задължението на длъжника за заплащане на сумата от 1 832 816, 65 лв. на кредиторите съгласно Споразумение от 10.01.2010 г. във връзка с прекратяване на договора за изграждане на логистичен център със складова база и административни сгради в землището на [населено място], Пловдивска област от 10.02.2007 г. и на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот е изискуемо, считано от 01.01.2013 г.;

- издадената като обезпечение по Споразумението запис на заповед от 10.01.2010 г. от „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДЪСТРИС“ ЕООД в полза на Г. К. П. и К. Г. П. за сумата от 1 832 816,65 лв., с падеж 31.12.2012 г., е предявена и приета за плащане.

- до датата на подписване на тристранното споразумение не са извършени плащания за погасяване на задължение на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД.

- страните желаят да уредят отношенията си, чрез взаимни отстъпки и компромиси, с цел да се избегне решаването на спора по съдебен ред, което би довело до допълнителни разноски на страните.

Страните се споразумяват за следното:

1. Кредиторите се съгласяват на основание чл. 65 от ЗЗД да приемат частично изпълнение на задължението за връщане на платения задатък по договор, като Кредиторът Г. К. П. получи вместо плащане собственост върху 670 бр. дружествени

дялове от капитала на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДЪСТРИС“ ЕООД, всеки един на стойност 100 лв. на обща стойност 67 000,00 лв.

1.1 Авалистът И. В. Г. се задължава да прехвърли на кредитора Г. К. П. собствените 670 бр. дружествени дялове от капитала на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, всеки един на стойност 100 лв. на обща номинална стойност 67 000,00 лв., вместо плащане за сумата от 67 000,00 лв., представляваща част от безспорно и изискуемо задължение по Запис на заповед от 10.01.2010 г.

2. Страните се съгласяват, че след изпълнението на поетото задължение от Авалиста за прехвърляне на собственост, вместо плащане, на основание чл. 65 от ЗЗД, остатъкът от задължението на Длъжника и на Авалиста по Запис на заповед от 10.01.2010 г. във връзка със задължението за връщане на целия внесен от кредиторите задатък е:

2.1. главница в размер на 1 465 816,65 лв., представляваща стойността на внесения от Кредиторите и невъзстановен задатък по договора;

2.2. неустойка в размер на 300 000,00 лв.

С това тристранно споразумение, считано от 14.09.2014г., процесният запис на заповед губи правната си валидност и съществува в правния мир, само като кауза /основание/ за последващите договорености между страните, за уреждане на задълженията им. От този момент ревизираното лице „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД е длъжник по силата на новия договор, а И. В. Г., макар и формално посочен като авалист, е поръчител по договора, по смисъла на ТЗ, което поради прекратяване на действието на записа на заповед, прекратява правата и задълженията му по чл. 483-485 от ТЗ. Ревизиращите органи неправилно са приели като основание на задължението Записа на заповед и съответно давността за плащане по него.

Въз основа на тези факти, съдът прави извод, че приходната администрация като не е анализирала и приела, че Споразумението от 14.09.2014г., е именно правният акт-договор, по силата на който се новират права и задължения между ревизираното лице, кредиторите му и поръчителя по договора, за установените в споразумението размери, е нарушила материалния закон, като е приела, че задължението е погасено по давност и съответно следва да бъде отчетено като приход за ревизираното лице. Към 14.09.2014г., със споразумението се установява по безспорен начин ликвидно, установено по размер и основание вземане от главница в размер на 1 465 816,65 лв., представляваща стойността на внесения от Кредиторите и невъзстановен задатък по договора и неустойка в размер на 300 000,00 лв. Факт е, че не е посочен срок за заплащане на задължението, било от прекия кредитор У. Т. ИНДАСТРИС“ ЕООД, било то от поръчителя по вземането И. В. Г.. При тези данни, следва да се приеме, че е налице задължение, което е ликвидно, без определен срок и изискуемостта е поставена по общите правила на ЗЗД и ТЗ, от отправянето на покана от кредитора, който в тази хипотеза има право да предяви вземането си, както към прекия длъжник, така и към поръчителя, по свое решение. При тези данни от делото, такава не е представена, поради което и за периода на извършване на ревизионното производство и на съдебното оспорване, може да бъде направен категоричен извод, че безспорно е налице ликвидно вземане, но същото не е изискуемо, поради факта, че не са представени данни и доказателства за това, в размер на главница от 1 465 816,65 лв., представляваща стойността на внесения от Кредиторите и невъзстановен задатък по договора и неустойка в размер на 300 000,00 лв. Нито задълженото лице, нито поръчителят, в хода на ревизионното или съдебното производство, са направили възражение за погасителната давност на задължението, поради което и изводите на ревизиращите органи, че същата е настъпила и ревизираното лице е имало задължение да отпише тези задължения по

реда на чл.37 от ЗКПО- „по давност“, са необосновани и материално незаконосъобразни.

По същество спорът основно касае извършено преобразуване на финансовия резултат за 2017 г. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със стойността на процесното задължение.

По принцип правилно при ревизията е съобразено, че данъчното третиране на задълженията е регламентирано в чл. 46, ал. 1 от ЗКПО. Според тази разпоредба при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от обстоятелствата, посочени в т. 1 – т. 6 от същата норма. Относителната в случая разпоредба на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е изменена със ЗИД на ЗКПО /ДВ, бр. 100/2013 г., в сила от 01.01.2014 г./.

В чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО /в сила от 01.01.2014 г./ е предвидено увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: изтичане на 3 години за задълженията с тригодишен давностен срок или на 5 години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо. Задължението по тристранното споразумение от 14.09.2014г. е с пет годишен давностен срок.

В ЗКПО не са регламентирани специални правила за определяне на момента на настъпване на изискуемостта. Поради това следва да се прилагат нормативните актове, уреждащи взаимоотношенията между участниците в търговските сделки.

От жалбоподателя не се оспорва квалифицирането на задължението според общото правило по чл. 110 от ЗЗД, като такова с 5-годишна давност. Спорен е моментът, от който задължението е изискуемо.

Съгласно чл. 69 от ЗЗД, ако задължението е без срок, какъвто е процесния казус по новираното споразумение, кредиторът може да иска изпълнението му веднага. Ако е договорен друг срок за плащане, срокът следва да се брои като се вземе предвид разпоредбата на чл. 72 от ЗЗД.

По силата на чл. 70 от ЗЗД, срокът се смята уговорен в полза на длъжника, ако не следва друго от волята на страните или от естеството на задължението. Длъжникът може да изпълни задължението си предсрочно, освен ако срокът е уговорен и в полза на кредитора.

В общия случай, от датата на възникване на изискуемостта възниква и задължението, и от тази дата тече и погасителната давност (чл. 114, ал. 1 във връзка с чл. 84, ал. 1 от ЗЗД). Подробно в разпоредбите на чл. 110 – чл. 120 на ЗЗД са разписани правила относно възникване, спиране и прекъсване на давността.

Съгласно разпоредбата на чл. 114 от ЗЗД давността започва да тече от деня, в който вземането е станало изискуемо. В настоящия случай по отношение на длъжимите от ревизираното лице суми, не е изрично и писмено уговорен и отразен във представените анекси и допълнителни споразумения срок за връщане, поради което и следва да се приеме, че изискуемостта настъпва при изискване от кредитора. Доказателства за изискано плащане от кредитора, в процесния случай-не са налични, поради което и не може да се приеме за безспорно установено изискуемо задължение за ревизираното лице, по отношение на което тече давност, която е правоопоредващ факт по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО. Такива задължения за ревизираното лице-жалбоподател могат и биха възникнали в следващи отчетени периоди, а не в ревизираните такива, при безспорно установени факти и доказателства относно изискуемостта на процесното вземане по споразумението, каквито не се устаовяват в настоящото съдено производство.

Въз основа на изложеното, поради необоснованост и противоречие с материалния закон, РА, в оспорената част, седва за бъде отменен, като се уважи като основателна подадената жалба.

С оглед изхода от правния спор и направено искане от жалбоподателя, ведно с приложен списък по чл. 80 от ГПК и доказателства към него, и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените от жалбоподателя съдебно-деловодни разноски в общ размер на 16 850 лв. лева, в т.ч. ДТ-50 лв. и адвокатски хонорар-16800лв. , който с оглед материалния интерес по делото съдът намира за непрекомерен и не следва да уважава напревоното от ответната страна възражение.

**Мотивиран от изложеното, Административен съд София – град, Първо отделение, 63–ти състав**

#### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ап. офис 1, Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020000986-091-001/13.12.2021г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията, и И. В. М.-Н. – ръководител на ревизията, *в частта на* установения с РА дължим корпоративен данък за периода от 01.01.2017г. до 31.12.2017г. в размер на 188 728,78 лв. и лихви за просрочие в размер на 70 831,38 лв., *изменен* с Решение № 368 от 07.03.2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с което определен дължим корпоративен данък в размер на 170 538,24 лв. и лихви за просрочие в размер на 64 099,08 лв., *като незаконосъобразен поради противоречие с материалния закон.*

**ОСЪЖДА** Национална Агенция за приходите Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., **да заплати** на „УНИВЕРСАЛ ТУР ИНДАСТРИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ап. офис 1, сумата от 16 850 лева (шестнадесет хиляди осемстотин и петдесет лева), *представляваща съдебно-деловодни разноски.*

*Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.*

**СЪДИЯ:**