

РЕШЕНИЕ

№ 3318

гр. София, 16.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 18.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **12930** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба от [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление:[жк], [улица], представлявано от управителя Г. С. И., против Ревизионен акт (РА) № Р-22221718007664-091-001 от 12.04.2019 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция по приходите (НАП) – С., потвърден с Решение № 1655 от 01.10.2019 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика (ОДОП)" – С. при Централно управление на НАП, в частта на установените с РА задължения за: корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2016 г. и 2017 г.; данък по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за м. декември 2017 г. (произтичащ от отказано право на данъчен кредит по фактура № 0...08 от 20.12.2017 г., издадена от [фирма]).

Жалбоподателят оспорва допълнително установените по реда на чл. 16, ал. 1 ЗКПО задължения за корпоративен данък за 2016 г. и 2017 г. с твърдения за негодност на приетата в хода на ревизията оценителна експертиза, въз основа на която счита, че незаконосъобразно е извършено преобразуване на финансовия резултат с установената разлика между цените на продадените недвижими имоти по нотариални актове и пазарните цени на същите. Твърди, че експертът не е направил оглед на оценяваните имоти, не е установил конкретните им характеристики, а продадените от дружеството паркоместа неправилно е оценил като самостоятелни гаражи. Счита, че

при изготвяне на оценката формално е посочено прилагането на метода на сравнимите неконтролирани цени, но фактически не е ползван нито един от методите по Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба № Н-9/2006 г.). Акцентира, че приложените към експертизата справки са съставени въз основа на направени оферти на агенция за недвижими имоти, а не конкретно посочени неконтролирани сделки, при това без да е ясно за какво строителство се касае - ново или старо строителство, местоположение и други фактори, които влияят върху пазарните цени. Оспорва и съдържащите се в експертизата констатации за наличие на луксозни довършителни работи - настилки гранит и оникс, като заявява, че такива са посочени от експерта, не само в оценяваните апартаменти, но и в паркоместата.

С жалбата се оспорва извършеното на основание чл. 78 ЗКПО преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2016 г. със сумата от 337 138 лв., представляваща неотчетен приход от разликата между балансовата стойност и пазарната оценка на апортиран актив. В противоречие с приетото в РА, жалбоподателят счита за неприложим СС 16 и се позовава на Международен счетоводен стандарт 28 /М. 28/. Аргументира се с обстоятелството, че [фирма] притежава 50 % от капитала на [фирма] и съгласно определението, съдържащо се в т. 5 от М. 28 последното се явява асоциирано предприятие. В тази връзка твърди, че съгласно М. 28 инвестицията в асоциирано предприятие се признава по себестойност, а балансовата стойност се увеличава или намалява, за да се признае дялът на инвеститора в печалбите или в загубите на предприятието, в което е инвестирано. Твърди, че само в случай на получени от него парични или непарични активи като допълнение към получения дял от капитала на асоциираното предприятие, би следвало да признае изцяло в печалба или загуба частта от печалбата или загубата по непаричната вноска, свързана с тези парични или непарични активи. Сочи, че тъй като не е получил такива като допълнение към дяловото му участие, то и не дължи отчитане на печалбата от непаричната вноска. Цитира съдържащото се в стандарта определение на метода на собствения капитал, който в процесния случай счита за приложим.

С жалбата се оспорва извършеното по реда на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО увеличение на счетоводния финансов резултат за 2017 г. със сума в размер на 71 000 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма]. Твърди се, че фактическите констатации и правни изводи на ревизиращия екип са формирани при неизяснена фактическа обстановка, без да е направена насрещна проверка на доставчика и без да е изследвано обстоятелството ползвал ли е същият подизпълнители.

Аргументите във връзка с отказаното право на данъчен кредит за данъчен период м. декември 2017 г. са аналогични с тези, изложени в частта по ЗКПО досежно реалността на доставките по фактурите, издадени от [фирма].

Претендира се отмяна на РА в оспорената част, ведно с присъждане на сторените съдебно-деловодни разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. М., оспорва жалбата, като в с.з. процесуалният представител препраща към съображенията изложени от решаващия орган в постановеното от него потвърждаващо РА решение. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 326 лева.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221718007664-020-001 от 11.12.2018 г. (л. 35), връчена електронно по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 ДОПК на 12.12.2018 г., (л. 37), изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221718007664-020-002 от 05.03.2019 г. (л. 32), връчена на 06.03.2019 г. (л. 34), е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения, както следва: корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г.; данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.07.2016 г. до 30.09.2016 г. и от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г.; данък върху добавената стойност за периодите от 06.01.2016 г. до 31.12.2017 г.

Заповедите са издадени от В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221718007664-092-001 от 26.03.2019 г., връчен електронно на същата дата (л. 57), срещу който не е подадено възражение.

Ревизията е приключила с процесния РА, издаден от В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 15.04.2019 г. (л. 77).

Установено е в хода на ревизията, че извършваната от [фирма] дейност е изграждане на водопроводни, канализационни и отоплителни системи и инсталации, проектиране и строеж на недвижими имоти. За целта дружеството ползва собствени и наети обекти.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на задълженото лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221718007664-040-001 от 12.12.2018 г. В отговор са представени документи по електронен път. На основание чл. 115 ДОПК е направена проверка на място в счетоводния офис на обслужващото дружество [фирма]. С Протокол №Р-22221718007664-П73-001 от 09.01.2019 г. са присъединени документи, събрани при извършена на жалбоподателя проверка, предхождаща възлагането на ревизионното производство.

Въз основа на събраните доказателства и приобщените такива ревизиращият екип е приел, че са налице основания за коригиране на декларираните от жалбоподателя данъци по ЗКПО, ЗДДФЛ и ЗДДС.

I. В частта на облагането с корпоративен данък по ЗКПО:

1. За данъчен период 2016 г.:

Дружеството е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. №2217И0107319 от 20.06.2017 г. Деклариран е данъчен финансов резултат след преобразуване - печалба, в размер на 25 240,57 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 2 524,06 лв.

Ревизиращите са установили, че са налице следните основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за 2016 г., общо със сума в размер на 532 329,39 лв., от които:

1.1. На основание чл. 16. ал. 1 ЗКПО - със сума в размер на 189 648,87 лв.

Установено е, че дружеството е извършило продажби на недвижими имоти - апартаменти, гаражи, ателиета и паркоместа, находящи се в [населено място], район „Т.“,[жк]бл. 10Б и в [населено място] -[жк], бл. 180 и комплекс „Лазур“, бл. 160. За продажбите са съставени Нотариални актове /НА/ № 161 от 13.12.2016 г.. № 104 от 07.11.2016 г., № 106 от 07.11.2016 г. и № 187 от 06.12.2016 г. За извършените през 2016 г. продажби лицето е издало фактури, както следва:

- фактура №10... 018 от 13.12.2016 г. и фактура №10...019 от 13.12.2016 г., на обща стойност 40 500,00 лв. с ДДС /данъчна основа общо в размер на 33 750,00 лв./ за апартамент №16А, със застроена площ 64.14 кв. м. с административен адрес [населено място],[жк]бл. 10Б;

- фактура №10...013 от 25.10.2016 г. и фактура №10..014 от 07.11.2016 г.. на обща стойност 34 000,00 лв. /данъчна основа общо в размер на 28 333,33 лв./ за апартамент № 27, със застроена площ 68,87 кв. м и два гаража, със застроена площ общо 25.00 кв. м. с административен адрес [населено място],[жк], бл. 180;

- фактура №10...015 от 07.11.2016 г. на стойност 1 000,00 лв. /данъчна основа в размер на 833,33 лв./ за гараж, със застроена площ 12.50 кв. м, с административен адрес: [населено място],[жк], бл. 180;

- фактура №10. ..017 от 06.12.2016 г. на стойност 26 233,20 лв. /данъчна основа в размер на 21 861,00 лв./ за 1/2 офис /ателие/, със застроена площ 90,63 кв.м с административен адрес: [населено място], комплекс „Лазур“, бл. 160. Въз основа на НА № 187 от 06.12.2016 г., съставен за продажбата офис/ателие №2, е констатирано, че вписаната в документа цена, по която е изповядана сделката, е в размер на 40 000,00 евро, с легова равностойност 78 233,20 лв., вкл. ДДС. Като продавачи са посочени ревизирианият субект - за 1/3 от имота, и физическите лица Т. А. Ц. и П. И. Ц. за останалите 2/3.

Всички фактурирани имоти са продадени с идеални части от правото на строеж, правото на собственост върху идеална част от общите части от сградата и правото на собственост върху идеална част от съответния урегулиран поземлен парцел /УПИ/.

С цел установяване на пазарната цена на имотите на основание чл. 60 и сл. ДОПК ревизирианият екип е възложил извършване на експертиза (Акт за възлагане № Р-22221718007664-01-001/18.01.2019 г.) със задача да се определи в диапазон от/до пазарната стойност на продадените от задълженото лице недвижими имоти. Експертизата е изготвена от инж. Н. О. със сертификат за оценителска правоспособност рег. №100101608 от 30.07.2010 г. Вещото лице е взело предвид представените към фактурите нотариални актове, справка за цените на продажбите на база реализирани сделки за продажби на имоти и удостоверения за въвеждане в експлоатация на обектите № 995 от 21.10.2016 г. - за обекта в [населено място],[жк]бл. 10Б. №151 от 17.08.2015 г. - за обекта в [населено място],[жк], бл. 180 и № 142 от 23.08.2012 г. - за обекта в [населено място], комплекс „Лазур“, бл. 160. Пазарната цена е определена към момента на извършване на продажбите. Експертът е ползвал метода на сравнимите неконтролирани цени и метода на увеличената стойност по Наредба №Н-9/2006 г. Формирана е пазарна стойност на всеки от описаните по-горе обекти в диапазон от/до.

Съпоставяйки определената от експертизата най-ниска пазарна цена за съответните имоти и цената, по която са извършени продажбите, ревизирианият са констатирани, че реализираните от жалбоподателя продажби са на цени значително по-ниски от

минималните пазарни цени на аналогични по вид и местоположение обекти. Обосноваха са извод за наличие на отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16. ал. 1 ЗКПО, като със сбора от сумите, представляващи разлика между минималните пазарни цени и фактурираните цени на недвижимите имоти, възлизащо общо на 189 648,87 лв., е увеличен декларираният от дружеството за периода счетоводен финансов резултат.

1.2. На основание чл. 78 ЗКПО - със сума в размер на 337 138,00 лв.

Установено е, че на 28.07.2016 г. в Търговския регистър /ТР/ е вписано направено от жалбоподателя апортиране на имот /непарична вноска/ в капитала на [фирма]. Апортът представлява урегулиран поземлен имот, находящ се в [населено място], район „В.“,[жк]с площ 1 318.00 кв. м., оценен съгласно чл. 72, ал. 2 от Търговския закон /ТЗ/ за сумата от 683 850 лв. Констатирано е, че счетоводно имотът е заведен от жалбоподателя с балансова стойност в размер на 346 712 лв. След апортирането му е осчетоводен като инвестиция по сметка 222 „Дългосрочни инвестиции в асоциирани предприятия“ за сумата от 347 212 лв. Органите по приходите са приели, че е налице основание за преобразуване на финансовия резултат на дружеството по реда на чл. 78 ЗКПО, т.к. са нарушени изискванията за осчетоводяване на печалби или загуби съгласно т. 11.2, б. „г“ от Счетоводен стандарт 16 - Дълготрайни материални активи /СС 16/. Корекцията е със сумата от 337 138 лв., представляваща разлика между балансовата стойност на апортирания актив и цената на получените дялове, определена по реда на чл. 72 ТЗ.

1.3. На основание чл. 26, т. 1 ЗКПО - със сума в размер на 5 542,52 лв.

Установено е, че дружеството е осчетоводило разходи за командировки в чужбина съгласно Заповед №1 от 12.05.2016 г. за командировка на управителя Г. С. И. във Франция за периода от 29.06.2016 г. до 03.07.2016 г. Посочена е цел на командировката - среща с клиенти. Пътуването е извършено със самолет по направлението С. - Н. - С.. Към заповедта са приложени фактура №0... 06651 от 12.05.2016 г., издадена от [фирма] на стойност 1 388,34 лв. и фактури за настаняване в хотел, издадени от [фирма] на стойност 3 469,64 лв. Осчетоводената сума за пребиваване за пет дни е в размер на 684,54 лв.

Ревизиращите са приели, че липсват доказателства за изпълнение на задачата по заповедта за командировка. Посочено е, че дружеството няма взаимоотношения с чуждестранни контрагенти, освен декларирано вътреобщностно придобиване /В./ от Гърция. Счели са, че направеният от лицето разход не е свързан с дейността и като такъв попада в хипотезата на чл. 26, т. 1 ЗКПО.

2. За данъчен период 2017 г.:

Дружеството е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 ЗКПО с вх. №2217И0132977 от 28.03.2018 г. Деклариран е данъчен финансов резултат след преобразуване - загуба, в размер на 79 718,41 лв. и дължим корпоративен данък в размер на нула лв.

Ревизиращите са установили, че са налице основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2017 г. общо със сума в размер на 178 150,66 лв., от които:

2.1. На основание чл. 16, ал. 1 ЗКПО - със сума в размер на 88 161 лв. във връзка с извършени от задълженото лице продажби на недвижими имоти по цени, значително по-ниски от пазарните стойности.

За продажбите са съставени НА №122 от 08.11.2017 г. и НА № 1 от 20.12.2017 г. Задълженото лице е издало фактури, както следва:

- фактура №0...0186 от 08.11.2017 г., на обща стойност 3 600,00 лв. с ДДС /данъчна основа в размер на 3 000.00 лв./ за подземно паркомясто. със застроена част в размер на 23.40 кв. м. с административен адрес в [населено място].[жк], бл. 10Б;
- фактура №10...027 от 20.12.2017 г.. на обща стойност 6 000.00 лв. /данъчна основа в размер на 5 000,00 лв./ за три гаража №1. №2 и №3, със застроена площ общо 45.00 кв. м. с административен адрес в [населено място], комплекс „Лазур“, бл. 160.

Всички имоти са продадени с идеални части от правото на строеж, правото на собственост върху идеална част от общите части от сградата и правото на собственост върху идеална част от съответния У ПИ.

С експертизата, възложена в хода на ревизията, е определена пазарна цена на имотите, неколккратно превишаваща тази, посочената в НА и фактурите. По аналогични съображения, изложени в частта на облагането за 2016 г., със сбора от сумите, представляващи разлика между минималните пазарни цени на процесите имоти и фактурираните цени, възлизащ общо на 88 161 лв., е увеличен декларираният от дружеството за периода счетоводен финансов резултат.

2.2. На основание чл. 26, т. 1 ЗКПО - със сума в размер на 18 989,66 лв.

Установено е, че дружеството е осчетоводило разходи за командировки в страната въз основа на заповеди за командировка, подробно описани в РД, в които е вписана цел на командировката - среща с клиенти. Предвид обстоятелството, че ревизираното лице не е доказало наличие на клиенти на посочените в командировките дестинации и не е отчетло резултати от срещи с такива органите по приходите са приели, че се касае за разходи, несвързани с дейността. На основание чл. 26, т. 1 ЗКПО с осчетоводените разходи е увеличен счетоводният финансов резултат на жалбоподателя.

2.3 На основание чл. 16. ал. 2, т. 4 ЗКПО - със сума в размер на 71 000,00 лв.

Установено е, че за 2017 г. дружеството е осчетоводило разходи по фактури № 0...08 от 20.12.2017 г. и № 0...09 от 29.12.2017 г., издадени от [фирма], с данъчна основа общо в размер на 71 000,00 лв. и ДДС в размер на 14 200,00 лв. Фактурите са с предмет „консултантски услуги при продажба и рекламиране на недвижими имоти за периода м. 01-м. 09.2017 г.“ и „консултантски услуги при продажба и рекламиране на недвижими имоти за периода м. 10-м. 12.2017 г.“ Представени са договори от 02.01.2017 г. и от 02.10.2017 г., приемо-предавателни протоколи №1 от 20.12.2017 г. и № 2 от 29.12.2017 г., както и банкови извлечения за направени плащания по банков път.

Установено е също, че [фирма], като изпълнител, е поело задължение да консултира ревизираното лице с цел продажба на жилища и да организира евентуални промени по желание на бъдещи купувачи в архитектурата и интериора на обектите, да узаконява извършени промени, да консултира изпълнителя за цветове, материи, цялостно обзавеждане, да рекламира обектите чрез билбордове, видео- и аудиоклипове. изработване на интериорен дизайн, заснемане на обекта, пространствено разпределение, проектиране и изграждане на преградни стени, инсталации и др. В договорите са посочени обекти, в които е следвало да се извършат договорените дейности, и находящи се в [населено място], район „В.“,[жк], „Масивна жилищна и офис сграда с подземен гараж“. Установено е, че описаните в договорите обекти - апартаменти, офис и фризьорски салон, не са собственост на жалбоподателя, тъй като считано от 28.07.2016 г. парцелът, върху който е извършено строителството, е апортиран от задълженото лице в капитала на [фирма]. Съответно от датата на вписване на апорта собственик на имота е апортантът. След посочената дата

жалбоподателят е загубил качеството на лице, извършващо СМР в собствен парцел и е придобил качеството на изпълнител на СМР.

С цел удостоверяване на наличието на реално извършени услуги по договорите, сключени с [фирма], задълженият субект е представил Акт обр. 19 от 28.06.2017 г., съгласно който собственикът на парцела - [фирма] приема от изпълнителя [фирма] извършени СМР, включително за преработка на обекти. Описани са обектите, фигуриращи в подписаните с [фирма] договори за консултантски услуги. Ревизиращият екип е констатирал, че подписването на акт обр. 19 предхожда по време приемането на резултатите от извършената работа по договорите за консултантски услуги.

Относно включените в тези договори ангажименти на „изпълнителя“ за рекламиране на обектите на ревизираното лице органите по приходите са посочили, че след апортиране на имота тези обекти са собственост на друго дружество и извършените за рекламирането им разходи са извън обхвата на определението по т. 33 от §1 на ДР на ЗКПО. Освен това, при справка в интегрираната информационна система на НАП е установено, че имотите, описани в договорите за консултантски услуги, не са били обект на прехвърлителни сделки с купувачи, с изключение на един апартамент, продаден на 08.02.2018 г.

Направено е заключение, че спорните фактури, издадени от [фирма], не обективират реално извършени доставки. Като допълнителен аргумент в подкрепа на този извод ревизиращите са посочили, че "доставчикът не е имал работници и служители, наети по трудово или извънтрудово правоотношение, а управител и на двете дружества - страни по договора за консултантски услуги, е Г. С. И".

II. В частта на облагането по ЗДДС.

В хода на ревизията органите по приходите са направили корекции на декларираните от жалбоподателя резултати по ЗДДС, както следва:

1. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 800,00 лв. за данъчен период м. декември 2017 г. по фактура № 0...08 от 20.12.2017 г.. издадена от [фирма], с предмет „консултантски услуги при продажба и рекламиране на недвижими имоти за периода м. 01-м. 09.2017 г.“ и включена в дневника за покупки на ревизирания субект за месец декември 2017 г.

Органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставка по спорната фактура. За да формират този извод ревизиращите са анализирали постигнатите между страните договорености, данните, съдържащи се в приемо-предавателните протоколи и установените фактически обстоятелства. Преценили са, че липсват такива, които да доказват реално предоставяне на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС. С оглед това са приели, че данъкът е начислен неправомерно от доставчика и на основание чл. 70. ал. 5 ЗДДС са отказали претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

2. Начислен данък върху добавената стойност общо в размер на 5 274.52 лв. по издадени на ревизираното лице фактури за хотелски услуги (фактура №0...018115 от 22.01.2017 г., издадена от [фирма], фактура №10...06723 от 14.02.2017 г. и фактура №10...067235 от 14.02.2017 г издадени от [фирма], клон Б., фактура №10...092975 от 24.09.2017 г., издадена от [фирма] и фактура №50...026680 от 29.01.2017 г.. издадена от [фирма]), както и по фактура № 0...0545 от 07.12.2017 г., издадена от [фирма] за закупен „измервателен уред“.

По съображения, изложени в частта на облагането по ЗКПО, ревизиращият екип е

приел за несвързани с дейността осчетоводените от жалбоподателя разходи за командировки. Посочено е, че липсват доказателства да са извършени посочените в заповедите за командировка работи, а именно да са проведени срещи с клиенти. Жалбоподателят не е дал обяснение и не е доказал какви срещи и провел командированият управител, с кого, какви договорености са постигнати, които да са от значение за икономическата дейност на дружеството. Направен е извод, че разходите са били предназначени за лични нужди на представляващия, в който случай се дължи данък на основание чл. 9, ал. 3, т. 1, във връзка с чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС.

По отношение на фактурата от [фирма] ревизиращите са констатирани, че уредът е заведен от жалбоподателя като дълготраен материален актив по сметка 204 — Машини и оборудване. За 2017 г. не са осчетоводени разходи за начислени амортизации. На лицето е указано да представи гаранционна карта и доказателства за местонахождение на актива. Представена е фактура и документ за плащане. За гаранционната карта е дадено обяснение, че не е намерена. Предвид обстоятелството, че липсват доказателства стоката да е била предназначена за икономическата дейност на жалбоподателя ревизиращият екип е приел, че е налице фактическият състав на чл. 6, ал. 3, т. 1, във връзка с чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК жалбоподателят е оспорил РА в частта на допълнително установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г. и 2017 г., произтичащи от извършеното преобразуване по реда на чл. 16, ал. 1, ал. 2, т. 4 и чл. 78 с.з., както и в частта на определените задължения по ЗДДС за м. 12.2017 г. по издадените от [фирма] фактури.

За останалите ревизирани периоди и вид данъчни задължения РА не е оспорен по реда на чл. 155, ал. 1 ДОПК и е влязъл в сила.

Решаващият орган е приел жалбата за допустима, но неоснователна, считайки, че констатациите и заключенията на ревизиращите органи са правилни, обосновани и законосъобразни. В резултат на това е потвърдил РА в оспорената част.

Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ - С. е връчено на жалбоподателя на 03.10.2019 г., по електронен път (л. 28). Жалбата до съда е подадена чрез решаващия орган на 14.10.2019 г.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с административната преписка писмени документи и електронен носител. По искане на жалбоподателя са допуснати и приети като неоспорени по делото съдебно-оценителна и съдебно-счетоводна експертиза.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок по чл. 156, ал. 1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт, след проведено задължително административно обжалване, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Оспореният РА е издаден от органи по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа,

възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от ЗВР № Р-22221718007664-020-001 от 11.12.2018 г. (л. 35) ревизията на [фирма] е възложена от В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112. ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. РА е издаден от органът, възложил ревизията и ръководителят на ревизията – П. Т. П., т. е. от лица, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК.

РА, РД и ЗВР са подписани с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР и РД - съответно по чл. 113, ал. 1 и чл. 117, ал. 1 ДОПК. Актовете са надлежно връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до неговата незаконосъобразност и необоснованост. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица. Съставени са съответните протоколи.

По материалната законосъобразност на РА:

I. В частта на облагането с корпоративен данък по ЗКПО:

1. По отношение на извършеното по реда чл. 16. ал. 1 ЗКПО преобразуване на счетоводния финансов резултат със сума в размер на 189 648,87 лв. за данъчен период 2016 г. и със сума в размер на 88 161.00 лв. за 2017 г.

В чл. 16, ал. 1 ЗКПО е регламентирано, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

В разглеждания случай е установено, че са налице сделки, сключени при условия, различни от пазарните. Това е довело до отчитане от страна на жалбоподателя на по-малко приходи от тези, които биха били отчетени от него при извършване на сделката при пазарни условия. При извършване на корекцията органите по приходите са ползвали изчисленията на назначената в ревизията оценителна експертиза, като със сбора от сумите, представляващи разлика между дадените от експерта минимални пазарни цени и фактурираните цени на недвижимите имоти, е увеличен декларираният за периода счетоводен финансов резултат.

Съдът намира, че ползваната в хода на ревизионното производство оценителна експертиза не е изготвена в съответствие с § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО във връзка с § 1, т. 8 и т. 10 от ДР на ДОПК. Експертът се е позовал на предоставени от агенция за недвижими имоти данни за реализирани сделки за продажба единствено на апартаменти, а само два от оценяваните имоти представляват такива. Освен това, не може да се приеме, че ползваните за аналог сделки са сходни по характеристика с процесните продажби. Вещото лице не е направило оглед на сградите и обектите,

предмет на оценка. Липсват конкретни установявания за местоположение, площ, функционалност, предназначение, вид строителство или други определящи цената особености, които да показват сходство, а оттам и съпоставимост на оценяваните имоти с тези предмет на ползваните от експертизата покупко-продажби. Средните продажни цени на имотите по справката на Агенция М. са диференцирани по жилищните квартали, без да се отчита, че в рамките дори на един жилищен квартал различните имоти имат различна пазарна стойност - например с оглед транспортната обезпеченост и социалната инфраструктура. В извадката не фигурират данни за средните продажни цени на ателиета, офиси и самостоятелни гаражи, поради което не става ясно на каква база са направени изчисленията за пазарната стойност на находящите се в [населено място], ж. к. С., бл. 180 обекти - ГАРАЖ В СГРАДА № 3 и ГАРАЖ В СГРАДА № 4, продадени по НА № 104, том IV, рег. № 12339, дело № 576/07.11.2016 г., ГАРАЖ В СГРАДА № 14 по НА № 106, том IV, рег. № 12351, дело № 577/07.11.2016 г., ОФИС /АТЕЛИЕ/ № 2, находящо се в [населено място], к/с „Лазур“, ба. 160, предмет на сделката по НА № 187, том IV, рег. № 13622, дело № 642/06.12.2016 г., ПОДЗЕМНО ПАРКОМЯСТО № 14, находящ се в [населено място], район Т., ж. к. М. ливади, бл. 10 Б, продаден с НА № 122, том V, рег. № 7216, дело № 667/08.11.2017 г., трите гаража (№ 1, 2 и 5) в [населено място], к/с „Лазур“, [жилищен адрес] продадени по НА № 1, том VI, рег. № 16375, дело № 681/20.12.2017 г.

В съдебното производство е изслушана и приета без оспорване от страните съдебно-оценителна експертиза (основна и допълнителна), изготвена по предвидените в Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. методи за оценка. С оглед осигуряване на максимално близки аналогови сделки, вещото лице е използвало за сравнение реализирани сделки, сключени между строител/инвеститор и трето несвързано лице, като сравнимите сделки са в същия район на сравняваната сделка, при степен на завършеност като сравняваната. За да направи изчисленията си, вещото лице се е снабдило с нотариални актове за сключени сделки с имоти в сградите, в които се намират оценяваните обекти. Същите са посочени в приложението към СОЕ - „Използвани пазарни аналози“. Предвид наличието на съпоставими сделки е приложен метода на сравнимите неконтролирани цени, който съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставими неконтролирани сделки, осъществени при съпоставими условия. По искане на жалбоподателя е изготвена допълнителна /коригираща/ СОЕ, която е отговорила на първоначално зададения в молбата със задачи (л. 113) въпрос, като имотите по т. 2.6 (трите гаража предмет на сделката по НА № 1, том VI, рег. № 16375, дело № 681/20.12.2017 г.) са оценени при използване на сравними сделки за подземни паркоместа. Вещото лице е използвало сделки с подземни паркоместа в Б., без гаражи, като е коригирало първоначално дадените стойности на тези конкретно обекти.

В СОЕ, на стр. 10 (л. 198), в табличен вид, са отразени предлаганите от експерта справедливи пазарни цени на закупените имоти. Така както са описани в таблицата, за имота по НА № 161/13.12.2016 г. (Апартамент № 16А) вещото лице предлага цена – 102 884 лв.; за имота по НА № 122/08.11.2007 г. (Гараж в сграда № 14) вещото лице предлага цена – 12 535 лв.; за имота по НА № 187/06.12.2016 г. (Офис/ателие № 2) вещото лице предлага цена – 117 124 лв.; за всеки един от трите гаража по НА № 1/20.12.2017 г. (Гараж № 1, № 2 и № 5) вещото лице предлага цена – от по 9 212 лв.; за имота по НА № 104/07.11.2016 г. (Апартамент № 27) вещото лице предлага цена – 81 387 лв.; за всеки един от двата гаража по 104/07.11.2016 г. (Гараж № 3 и № 4) вещото

лице предлага цена – от по 9 524 лв.; за имота по НА № 106/07.11.2016 г. (Гараж № 14) вещото лице предлага цена – 8 892 лв.

Експертът е обосновал оценката си с данните от сключени сделки с имоти в сградите, в които се намират оценяваните обекти, при степен на завършеност като сравняваната, а именно изпълнени следните довършителни работи: Фасади и общи части на сградата - напълно завършени; стени на машинна мазилка, инсталации до ключ и тапа; изпълнени подови замазки, монтирани прозорци и входна врата. Подземно паркомясто - на циментова замазка.

Съдът намира, че приложеният от СОЕ метод на оценка е в съответствие с § 1, т. 14 от ДП на ЗКПО във връзка с § 1, т. 8 и т. 10 от ДР на ДОПК и изискванията на Наредба № Н-9/2006 г. и като най-точно, следва да бъде кредитирано заключението на приетата в съдебната фаза експертиза.

Що се отнася до обектите по НА № 1/20.12.2017 г., където е най-голяма разликата с цената по РА и тази посочена от вещото лице, съдът съобразява, че тази сделка касае продажба на „паркоместа“, които обекти нямат отреден самостоятелен статут (за разлика от гаражите). Съгласно чл. 37, ал. 4 от Закон за устройство на територията (ЗУТ) в сграда в режим на етажна собственост необходимите места за паркиране се осигуряват с инвестиционния проект във: 1. паркинг - гараж със статут на самостоятелен обект в сградата, или 2. паркинг - гараж със статут на обща част в сградата, или 3. отделни места за паркиране със статут на принадлежност към съответните самостоятелни обекти в сградата. При извършения оглед вещото лице е установило, че обектите представляват подземни паркоместа в общо помещение и независимо, че са описани в НА като „самостоятелен обект“, те нямат такъв статут, а са идеални части от общите част на сградата. Дали статутът на продадените обекти е съобразен със ЗУТ е ирелевантно за настоящия спор, който касае тяхната пазарна цена и наличието на реализирано от жалбоподателя отклонение от данъчно облагане.

С оглед направените от експерта изчисления, съдът намира, че декларираният от [фирма] счетоводен финансов резултат за 2016 г. на основание чл. 16, ал. 1 ЗКПО следва да се коригира със сумата от 166 084, 26 лв. (вместо възприетата с РА 189 648,87 лв.), която се явява сбор от сумите, представляващи разлика между пазарните стойности по СОЕ и декларирания приходи по нотариални актове и фактури за този период. Тук следва да се посочи, че съдът не възприема изчисленията на ССЧЕ по задача № 8 за определяне на стойността на увеличението за 2016 г., т.к. експертът К. не е отчела наличието на съсобственост върху ателието, предмет на сделката по НА № 187, том IV, рег. № 13622, дело № 642/06.12.2016 г., оценено от СОЕ на 117 124 лв. Продавачи по тази сделка са физическите лица Т. А. Ц. и П. И. Ц. и ревизираното лице [фирма], при което дружеството е получило като приход 33 % (26 233.20 лв.) от договорената цена, която е в размер на 78 233.20 лв. За този имот СОЕ е посочила пазарна стойност – 117 124 лв. 33 % от тази сума се равнява на 38 650,92 лв., която сума формира релевантната за спора пазарна цена.

След преизчисленията за 2016 г. данъчният финансов резултат на дружеството е в размер на 534 005.35 лв., съставляващ разликата между увеличението финансов резултат – 781 727,01 (формиран при корекция по чл. 16, ал. 1 ЗКПО със сумата от 166 084.26 лв., вместо възприетата с РА 189 648,87 лв.) минус намаленията от 197 081,23 и деклариранията счетоводна загуба в размер на 50 540.43 лв. При това положение годишният корпоративен данък е в размер на 53 400.54 лв.

Съответно за 2017 г. корекцията следва да е в размер на установената от ССЧЕ

разлика от 32 171 лв., а не приетата от ревизиращия екип - 88 161.00 лв. След преизчисленията за 2017 г. данъчният финансов резултат на дружеството е в размер на 42 442.25 лв., съставляващ разликата между увеличения финансов резултат – 380 030,75 (формиран при корекция по чл. 16, ал. 1 ЗКПО със сумата от 32 171 лв., вместо възприетата с РА 88 161 лв.) минус намаленията от 124 876.49 лв. и декларираната счетоводна загуба в размер на 212 712.01 лв. При това положение годишният корпоративен данък е в размер на 4 244,22 лв.

2. По отношение на извършеното за 2016 г. преобразуване по реда на чл. 78 ЗКПО във връзка с неотчетени приходи от непарична вноска в капитала на [фирма].

Съгласно цитираната разпоредба при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Страните не спорят, че на 28.07.2016 г. в ТР е вписано направено от жалбоподателя апортиране на имот /непарична вноска/ в капитала на [фирма]. Апортът представлява урегулиран поземлен имот, находящ се в [населено място], район „В.“, ж.к. „М. ливади - площ 1 318.00 кв. м., оценен съгласно чл. 72, ал. 2 от Търговския закон /ТЗ/ за сумата от 683 850 лева (л. 313 от Приложение № 3). Счетоводно имотът е заведен от ревизираното лице с балансова стойност в размер на 346 712 лева. След апортирането му е осчетоводен като инвестиция по сметка 222 „Инвестиции в асоциирани предприятия“ за сумата от 346 712 лева, а формираният приход от инвестицията до стойността на оценката на апортираното имущество в размер на 337 138 лева, не е отчетен при жалбоподателя в неговото счетоводство – обстоятелство, което се потвърждава и от приетата ССЧЕ (задача № 1).

Спорът се свежда до това следва ли дружеството да отчете като текущ приход разликата между оценката на апорта и балансовата стойност на апортираните активи, така както изискват Н., или следва да се приеме, че дружеството е приложило М. и ефекта от апорта да не се облага.

Непарична вноска в капитала на търговско дружество е всяко право, оценимо в пари, наречено още апорт. Внасянето на непарична вноска /апорт/ в капитала на търговско дружество е регламентирано в чл. 72 ТЗ. Обект на непарични вноски могат да бъдат различни вещни права върху движими и недвижими вещи, имущество на търговско дружество, право върху ценни книги, права на вземане, права на интелектуална собственост и др. /с изключение на бъдещ труд или услуги/. Тъй като това са вноски в капитала на търговско дружество, но в специфична форма, те могат да се правят както при учредяването на дружество, така и при последващо увеличение на капитала му, като се спазва начина на регистриране или увеличаване на капитала, посочени в чл. 148, чл. 192, чл. 193 и др. от ТЗ.

При апортирането на дълготраен материален актив, апортърът – [фирма] прехвърля правото на собственост на този актив на приемащото дружество - [фирма], като отписва от баланса си апортирания имот и го трансформира в инвестиция в апортираното дружество. Т.е. една и съща сума – справедливата стойност на апорта, определена от вещите лица, определя стойността на придобиване в асоциираното дружество, което се явява приобретател и на инвестицията при вносителя. Внасянето на непарична вноска /апорт/ в капитала на търговско дружество по същество е форма на инвестиране и счетоводното ѝ отчитане е подчинено на всички изисквания за отчитане на инвестициите. Това засяга както приобретателят, така и вносителят,

когато е търговец, както е в разглеждания случай. Вносителят на апорта е инвеститор и трябва да отчете своята вноска като създаване или увеличаване на балансовата стойност на инвестицията. Тъй като се касае до непарична вноска, следва да създаде или увеличи стойностно инвестицията срещу намаление на активите, които е внесъл. Приобретателят трябва да отчете получените /внесените/ активи и да отрази възникването на нов или увеличаването на участието на съществуващ капиталовложител. При апорта една и съща сума определя стойността на придобиването на имуществото и стойността на инвестицията при вносителя. Като такава справедлива стойност следва да се приеме оценката на апортираните активи, установена от вещи лица по реда на чл. 72 ТЗ. При разлика между така определената справедлива стойност на инвестицията и балансовата стойност на апортирания актив – положителна или отрицателна, тя представлява резултат от сделката по апорт и трябва да намери текущо счетоводно отчитане в отчета за приходите и разходите в предприятието на вносителя за дадения период. Когато оценката на вещите лица е по-висока от балансовата стойност на внесенения актив, какъвто е разглеждания казус, апортьорът отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита печалба.

Съгласно т. 11.2, б. "г" от СС 16 "Дълготрайни материални активи" /ДВ бр. 86 от 2007 г. в сила от 01.01.2008 г./ печалбите или загубите от отписването на дълготраен материален актив се отчитат, както следва: при трансформиране в акции или дялове /както е в настоящия казус/ - разликата между първоначалната оценка на акциите/дяловете и балансовата стойност на отписания дълготраен материален актив се отчита като печалба или загуба. Следователно, когато оценката на вещите лица е по-ниска от балансовата стойност на внесените активи, апортьорът отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита загуба. Ако обаче оценката на вещите лица е по-висока от балансовата стойност на апорта, апортьорът отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита печалба. Настоящият случай попада във втората хипотеза. Оценката на непаричната вноска в [фирма], извършена от вещите лица по реда на чл. 72 ТЗ е в общ размер от 683 850 лв. и е по-висока от общата балансова стойност на апортирания имот, която е в размер на 346 712 лв. Следователно жалбоподателят [фирма] е трябвало да отчете инвестицията /апорта/ по тази оценка от 683 850 лв., да отпише дълготрайните материални активи по балансовата им стойност от 346 712 лева и да отчете печалба в размер на 337 138 лв., върху която сума да начисли 10% корпоративен данък или 33 713.80 лева за 2016 г.

Като не е съобразил поведението си с изискванията за отчитане съгласно т. 11.2 б. "г" от СС 16, законосъобразно с РА е извършено преобразуване в посока увеличение на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за 2016 г. на основание чл. 78 ЗКПО със сумата от 337 138 лева, която е разликата между оценката по чл. 72, ал. 2 ТЗ в размер на 683 850 лева и балансовата стойност на апортирания дълготраен материален актив в размер на 346 712 лева. При неоспорената от жалбоподателя фактическа обстановка и съобразяване на приложимия СС 16 "Дълготрайни материални активи", съдът намира, че процедурането на ревизиращия екип отговаря на изискванията по СС 16, както и на разпоредбата на чл. 78 ЗКПО, посочена като правно основание на извършената корекция.

Несподелима е защитната теза на жалбоподателя за приложимост на Международните счетоводни стандарти 28.

Приетият на 01.01.2016 г. Закон за счетоводството значително стеснява приложното поле на М. - те остават задължителни за прилагане единствено от предприятията от обществен интерес по смисъла на т. 22 от § 1 на ДР на ЗСч (чл. 34, ал. 1 ЗСч - ДВ, бр. 95 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г.). Съгласно приложимата редакция на чл. 34, ал. 2 с.з. годишните финансови отчети на микропредприятията, малките, средните и големите предприятия се съставят на базата на Националните счетоводни стандарти (в същия смисъл е сегашната ал. 1), като законодателят е допуснал възможност отчетите да се съставят и на база М., при условие че не е извършвана промяна на счетоводната база (чл. 34, ал. 3 ЗСч - ДВ, бр. 95 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г.). За да се установи какъв избор е направило лицето обаче не е достатъчно да е налице само твърдение за това, неподкрепено с каквито и да е документи, изхождащи от ревизираното лице, а е необходимо предприятието действително да е изготвило финансовите си отчети в съответствие с изискванията на М.. В случая, след справка на публикувания в ТР годишен финансов отчет на дружеството, ССЧЕ е установила, че ГФО е изготвен в съответствие със Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти, утвърдени от Министерски съвет с ПМС № 46/21.03.2005 г., в сила от 01.01.2005 г., изменени с ПМС № 251/17.10.2007 г., в сила от 01.01.2008 г., изменени с ПМС № 394/30.12.2015 г., в сила от 01.01.2016 г. Изрично е посочено, че дружеството изготвя своите официални финансови отчети в съответствие с българското счетоводно законодателство. Това е констатирано и в РД. Жалбоподателят не е доказал, че счетоводството му се е водело текущо и редовно, прилагайки изискванията на М., поради което ирелевантно е дали инвестицията е направена в асоциирано предприятие. Неприложима към настоящия спор е и цитираната от жалбоподателя съдебна практика. Видно от фактическата обстановка по административно дело № 11000/2008 г. по описа на ВАС, дружеството-жалбоподател е прилагало като счетоводна база М., а не Н., както е в настоящия случай.

3. Относно извършеното преобразуване за 2017 г. със сумата от 71 000 лв. на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО.

Горепосочената сума е заплатена от жалбоподателя по фактури № 8/20.12.2017 г. и № 9/29.12.2017 г., издадени [фирма] с предмет „консултантски услуги при продажба и рекламиране на недвижими имоти“ - за периода м.01 - м.09.2017 г. (фактура № 8) и за периода м.10-м.12.2017 г. (фактура № 9). Към фактурите са представени доказателства за извършени плащания, както и Договори от 02.01.2017 г. и 02.10.2017 г. със съответните протоколи към тях за приета работа - № 1/20.12.2017 г. към фактура № 8/20.12.2017 г. и № 2 от 29.12.2017 г., съставен към фактура № 9/29.12.2017 г. Договорите са сключени между [фирма], в качеството му на възложител, и [фирма] /свързано лице по смисъла на § 1, т. 3 ДР на ДОПК/, в качеството му на изпълнител. Двата договора са с идентичен предмет, описан в раздел I, т. 1 (л. 93 – 103 от Приложение № 2) - „извършване на услуги и дейности, лично или чрез подизпълнители, а именно: да консултира изпълнителя с цел продажба па жилища, описани подробно по-долу, да организира евентуални промени по желание на бъдещи купувачи в архитектурата и интериора на обектите, да узаконява извършените промени, да консултира изпълнителя за цветове, материи, марки, видове: мебели, осветителни тела, бои в стени и тавани, подови настилки, цялостно обзавеждане на бани и кухни, пердета , щори и др., както и да извършва реклама на обектите на възложителя чрез билбордове и видеоклипове и аудиоклипове по телевизия и/или радио, изработване на интериорен дизайн, както и изготвяне на идейни проекти и

разпределение: заснемане на обекта, зонироване на помещенията, пространствено разпределение, варианти за разпределение на обекта, проектиране и изграждане на преградни стени; инсталации: СМР промени, позиции за ВиК и Ел, настилки, бани, варианти за цветове, осветление, пердета, завеси и текстил; дизайн и проектиране: дизайн и проектиране на мебели, избор на материали, изготвяне на работни чертежи и детайли, подбор на мебели включени в проекта от други фирми, триизмерни проекти и визуализация".

С договорите е уговорено е, че описаните дейности ще се извършват в самостоятелни обекти, находящи се в новострояща се „Масивна жилищна и офис сграда с подземен гараж" в поземлен имот в [населено място], Столична община, район В., [жк], а именно: Апартамент № 2а, Апартамент № 4а, Апартамент № 10а, Апартамент № 11а и офис № 36.

Както се установи по-горе, въпросният поземлен имот е апортиран в капитала на [фирма] с дата на вписването 28.07.2016 г., от което следва, че обектите, предмет на сключените с [фирма] договори (които към датата на сключването им са в процес на изграждане), са собственост на възложителя [фирма], а [фирма] е строител съгласно Договор за строителство 17.08.2016 г. и именно като такъв е вписан в Констативния акт (обр. 15) от 27.04.2018 г. (л. 344 от Приложение № 3).

Видно от съставения Протокол за приета работа № 1/20.12.2017 г., [фирма] приема без възражение следните услуги: „1. Консултантски услуги във връзка с организиране промени по желание на бъдещи купувачи в архитектурата и интериора на обектите, узаконяване извършените промени; 2. Консултантски услуги във връзка с избор на цветове, материи, марки, видове мебели, осветителни тела, бои за стени и тавани, подови настилки, цялостно обзавеждане на бани и кухни, пердета, щори и др.; 3. Реклама на обектите на възложителя чрез билбордове и видеоклипове и аудиоклипове по телевизия и/или радио; 4. Изработване на интериорен дизайн; 5. Изготвяне на идейни проекти и разпределение".

Същите дейности, с изключение на изготвянето на идейни проекти и разпределение, са описани в протокола към фактура № 9/29.12.2017 г.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 ЗКПО повелява, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Доказването на осчетоводените разходи във връзка с разпоредбите на чл. 10 ЗКПО и ЗСч става освен с фактури, с търговска кореспонденция, документи за плащане, протоколи за приемане и предаване на извършената работа, доказателства за използвани материали, приложения съгласно договора за условията на възложителя и други документи с подобен характер, които могат да послужат за доказване на извършените услуги.

В случая жалбоподателят разполага с фактури, но те не отразяват вярно стопанските операции и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за 2017 г. по процесните фактури, по които не е налице документална обоснованост на стопанските операции. Следва да се посочи, че фактът на реално осъществени доставки е от съществено значение както за признаването правото на приспадане на данъчен кредит, така и за признаването на разходи за дейността. Документирането на стопанска операция, за която няма безспорни данни, че е извършена, налага увеличаване на финансовия резултат с осчетоводените незаконосъобразно разходи.

Реалното извършване на фактурираните услуги е положителен факт от обективната действителност, с който жалбоподателят обосновава твърденията си за извършени

разходи и от който ще черпи изгодни за него правни последици. Поради това и доказателствената тежест за възникването на този факт – действителното извършване на процесните услуги, е на ревизирия субект.

Безспорни доказателства за това в хода на съдебното производство не се ангажираха. Твърдението, че ревизирият екип не е направил насрещна проверка на доставчика [фирма] е вярно, но от това не следва необоснованост на констатациите за нереалност на доставките. Пред настоящата инстанция, която е съд по същество с оглед нормата на чл. 160, ал. 2 ДОПК, жалбоподателят е могъл да представи всички документи, установяващи реалността на доставените от [фирма] услуги, респ. тяхното извършване от подизпълнители. Следва да се отбележи, че доставчикът [фирма], представлявано от Г. С. И. (същият законен представител на [фирма]) е едноличен собственик на капитала на оспорващото дружество. Освен това, [фирма] притежава дружествени дялове в [фирма] – инвеститор и собственик на обектите предмет на фактурираните от [фирма] услуги. При установената свързаност на страните по договора за услуга, съдът намира, че в случай на превъзлагане, както се твърди в жалбата, то тогава при ревизирият лице следва да е налице документална следа за това.

Процесните дейности изискват специфичен труд на наети по трудови или граждански договори лица, помещения, техническо оборудване. В ревизионното производство е установено и не се оспорва от жалбоподателя че, [фирма] не разполага с персонал за извършване на съответните дейности. Наред с това, липсват каквито и да било доказателства, че обективно са изпълнени описаните в протокола за приемане дейности. Няма данни за осъществени контакти с бъдещи купувачи. Липсва информация къде и кога са извършени дейностите, по какъв начин е организирано преустройството, интериора, обзавеждането на обектите, изпращани ли са оферти, ползвани ли са каталози на влаганите материали, как е осъществяван подборът им, от кого са приемани дейностите, как е калкулирана цената. За всички тези обстоятелства обичайно следва да има някаква документална следа при възложителя, поради което неизвършването на проверка на доставчика, при данни че дружествата са свързани лица, не би могло да разколебае извода за нереалност на доставените от [фирма] услуги.

Прави впечатление и друго. С оглед предмета на извършваните дейности (по същество СМР) необяснимо е защо [фирма] (чиито предмет на дейност са всякакви СМР, включително проектиране, доставка, монтаж и сервизно обслужване, и е обезпечено с наети специалисти, включително зидаромазач, кофражист, работници по подови облицовки и настилки, бояджии, строителни техници и др.), възлага на дружество, което не разполага с такава обезпеченост, извършването на дейности, които възложителят по занятие изпълнява.

Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на вознаграждения за услуги, без те да са реално осъществени. Именно в тази хипотеза попада установеното от органа по приходите в настоящия случай относно отчетените като разход суми за услуги, без същите реално да са осъществени от посочения доставчик във фактурираната им стойност. Предвид това, с извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, т. е. стойността по тези фактури не е взета под внимание.

След като не е доказана доставка на извършена услуга (доказателствената тежест, за което е на ревизирания), респ. вярна стопанска операция по смисъла на чл. 10, ал. 1 ЗКПО, правилно органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за м. 12. 2017 г. на основание чл. 70, ал. 5, във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС и не са признали осчетоводени от дружеството разходи за външни услуги в размер на 71 000 лв. за отчетната 2017 г. на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО.

Във връзка с определените задължения по ЗДДС следва да се припомни разбирането на СЕС, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци - решение от 13 декември 1989 г., G. Н. С-342/87, решение от 19 септември 2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу F. В. и М. S. срещу F. E. С - 454/98, решение по дело С-152/02 на С. и т. 49 от решението по дело С-285/09 на СЕС, т. 44 от решение по съединени дела № С-80/11 и С-142/11.

Формалните предпоставки за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит са многократно дефинирани от СЕС, който в Решението от 15 Септември 2016 г. по дело С-516/14 на СЕС /т. 41 и сл. / припомня, че "от член 178, буква а) от Директива 2006/112 следва, че упражняването му зависи от притежаването на фактура, съставена в съответствие с член 226 от тази директива (вж. в този смисъл решения от 1 март 2012 г., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W. №siewicz, С-280/10, ЕУ: С: 2012: 107, т. 41 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, С-277/14). Наред с това Съдът подчертава, че принципът на неутралитет на ДДС налага да се допусне приспадането дори и при неизпълнението на някои от формалните изисквания, стига да са изпълнени материалноправните предпоставки, но когато данъчната администрация безспорно разполага с цялата необходима й информация, за да установи последните.

В случая спорът се концентрира именно върху материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. В Решението от 13 февруари 2014 г. по дело С-18/13 СЕС посочва, че "от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице."

В съответствие с тълкувателно приложимата практика на СЕС действителното извършване на доставките подлежи на доказване и преценка от националния съдия съобразно съответните процесуални и материално правни норми – арг. от т. 31 от Решението на СЕС по дело С-285/11 г. В точка 37 от Решението по дело С-78/12 СЕС сочи, че лицето, което иска да приспадне ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това, като в тази връзка наличието на издадена данъчна фактура и коректното ѝ отразяване в счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките. Същевременно, съставянето на документи /фактури/, които не отразяват реални стопански операции, е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчни измами или злоупотреба с право.

В случая съдържанието на събраните в хода на ревизионното производство частни диспозитивни и свидетелстващи документи не се подкрепя от останалите писмени

доказателства. По вече изложените в частта за ЗКПО съображения съдът намира за неустановено извършването на спорните услуги и предаването на резултата от тях от издателя на фактурите на ревизириания субект.

При неустановеност на извършването на услугите и предаването на резултата от тях от доставчика на получателя ирелевантни за дължимата преценка са и отговорите на вещото лице по ССчЕ, т.к. те касаят единствено формалните предпоставки за упражняване на претендираното данъчно предимство. След като не са налице всички кумулативно изискуеми материално правни условия за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, то правомерно с оспорения РА е отказано неговото признаване.

С оглед всичко изложено съдът намира, че оспорения РА е незаконосъобразен **в частта на определения данък по ЗКПО:**

- за 2016 г. за размера над **53 400,54 лева** – главница и за размера над **10 516,50 лева** – лихва (след извършено увеличение на финансовия резултат по чл. 16, ал. 1 ЗКПО за този период със сума 166 084,26 лв., вместо с посочената в РА сума 189 648,87 лв.);

- за 2017 г. - за размера над **4 244,22 лева** – главница и за размера над **444.50 лева** – лихва (след увеличение на финансовия резултат по чл. 16, ал. 1 ЗКПО за този период със сума 32 171 лв., вместо с посочената в РА сума 88 161,00 лв.)

В останалата обжалваната част РА е законосъобразно издаден.

Общият размер на главницата в отхвърлената част на жалбата с настоящото решение е 73 339,67 лв. при отменени 7 955,45 лв. от общо установени с РА в обжалваната част (данък по ЗКПО за 2016 г., 2017 г. и ДДС за м. 12.2017 г.) - 81 295,12 лева. Общият размер на лихвата в отхвърлената част на жалбата с настоящото решение е 11 890,35 лв., при отменени 2 121,23 лв. от общо начислени (ЗКПО за 2016 г., 2017 г. и ДДС за м. 12.2017 г.) - 14 011,58 лв.

При този изход на спора своевременно заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултското възнаграждение на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК е основателно до размера от 3086,90 лева съобразно отхвърлената част на жалбата (общо 85 230.02 лв. – главница и лихви), определено на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. С оглед уважената част от жалбата (общо 10 076,68 лв.) на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК и приложените разходо-оправдателни документи за заплатена държавна такса и депозити за експертизи в общ размер на 1630 лв., дължимите разноски за жалбоподателя са в размер на 172,34 лв. След прихващане на насрещните вземания юрисконсултското възнаграждение за ответника е в размер на 2 914,56 лева. Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75-ти състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221718007664-091-001 от 12.04.2019 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция по приходите – С., потвърден с Решение № 1655 от 01.10.2019 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика " – С. при Централно управление на НАП, в частта както следва:

- за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2016 г.

- за размера над 53 400.54 лева – главница и за размера над 10 516,50 лева - лихва;
- за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2017 г. - за размера над 4 244.22 лева – главница и за размера над 444.50 лева - лихва.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] против Ревизионен акт № Р-22221718007664-091-001 от 12.04.2019 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция по приходите– С., потвърден с Решение № 1655 от 01.10.2019 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика " – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, **в останалата обжалвана част.**

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление:[жк], [улица], представлявано от управителя Г. С. И., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 914,56 лева /две хиляди деветстотин и четиринадесет лева и 0,56 ст./.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: