

РЕШЕНИЕ

№ 1553

гр. София, 04.03.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в публично заседание на 11.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Милена Чунчева и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **7071** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение №591/4.4.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, в частта, с която е изменен и потвърден ревизионен акт №Р-2222171007553-091-001 от 27.12.2018 г., като е определен следният резултат по ЗКПО: за период 2014 г. данъчна загуба от 75 639,22 лв. е определен на 93 681,82 лв.; за период 2015 г. – данъчният финансов резултат от 128 366,08 лв. е определен на 81 484,20 лв., ведно с лихви за забава; за период 2016 г. данъчен финансов резултат 38 142,59 лв. е определен на 16 619,61 лв., ведно с лихви за забава. Посочено е, че РА се потвърждава в останалата оспорена част.

Жалбоподателят твърди, че решението е незаконосъобразно, като го оспорва в частта, с която се установяват допълнителни задължения по ЗКПО – за 2013 г. е определен допълнително корпоративен данък от 18,17 лв. и са начислени лихви за забава; за 2014 г. е определена посочената по-горе данъчна загуба; за 2015 г. е установено допълнително задължение за внасяне на корпоративен данък от 81 484,20 лв. и лихви за забава, а за 2016 г. – допълнително задължение за корпоративен данък от 16 619 лв. и лихви за забава. Жалбоподателят твърди, че незаконосъобразно процесната ревизия е по реда на чл. 122 и сл. ДОПК – жалбоподателят води редовна счетоводна отчетност. Не са обсъдени всички счетоводни документи, като органите по приходите носят доказателствена тежест относно установяване на предпоставките на посочената

норма. Незаконосъобразно е преобразуван финансовият резултат. Жалбоподателят е извършвал множество продажби на недвижими имоти за процесните периоди, които са осчетоводени съобразно закона. Финансовият резултат е увеличен без каквито и да е аргументи. Еwentуално, поддържа, че установената стойност на кв.м. е много под реалната и не отговаря на действително вложените разходи. Корекцията е на основание чл. 16 ЗКПО, като ревизиращите органи не са установили размер на пазарна лихва по смисъла на § 1, т. 32 ЗКПО чрез методите по Наредба № Н-9/14.8.2006 г. Счита, че сделките по договорите за предоставени заеми не са сключени в отклонение от данъчното законодателство и по тях не са налице неотчетени приходи. Следва да се приложи § 1, т. 32 ДР на ЗКПО. За 2015 и 2016 г. твърди, че ДФР е незаконосъобразно определен, във връзка с апортиране на ДМА и последваща продажба на дялове в новоучреденото дружество [фирма].

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноски.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Процесното решение е съобщено на 17.4.2019 г., а жалбата срещу него е постъпила на 25.4.2019 г., поради което следва да се приеме, че е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

По същество.

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 материално-правните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия №Р-22221717007553-020-001/03.11.2017 г., изменена със Заповеди №Р-22221717007553-020-002/02.02.2018 г., №Р-22221717007553-020-003/07.02.2018 г. и №Р-22221717007553-020-004/08.03.2018 г., издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена със заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне задълженията на дружеството за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/

№Р-22221717007553-092-001/25.09.2018 г. Ревизията е приключила с РА №Р-22221717007553-091-001/27.12.2018 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор 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.

С оспорвания РА е установен резултат за ревизираните периоди -корпоративен данък и лихви в общ размер на 226 240,88 лв., при деклариран от задълженото лице резултат за същите периоди - корпоративен данък от 24 702,12 лв. Разликата произтича от допълнително установени задължения за корпоративен данък в общ размер на 160 486,50 лв. и лихви за забава в общ размер на 41 052,26 лв. за данъчните периоди 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г.

Установено е, че основен предмет на дейност на [фирма] е покупко-продажба и строителство на недвижими имоти. През ревизирания период - изграждане на жилищна сграда с паркоместа и гаражи „А.“, находяща се в комплекс „ДОН ПАРК“, к.к. Слънчев бряг, продажба на отделни обекти от нея и предоставяне на услуги по поддръжка на недвижими имоти и общи части.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени общо 5 искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИДПОЗЛ/, с които са изискани счетоводни документи /годишни оборотни ведомости, главни книги, счетоводни регистри на сметки 411, 412, 503, 504, 262, 221, 151, 159, 499, 495 и 609/, първични счетоводни документи, договори за получени и предоставени заеми, нотариални актове, писмени обяснения. В отговор от ревизираното дружество са представени документи, анализирани в РД.

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК с искане за представяне на документи и писмени обяснения до трети лица №Р-22221717007553-041-001/21.08.2018 г. от Агенция по вписвания [населено място] са изискани документи относно вписани сделки по покупко-продажба на недвижими имоти, страна по които е [фирма]. В отговор са получени писма с вх. № 53-00-2698#2/07.09.2018 г., вх. №53-00-2698#3/10.09.2018 г., вх. №53-00-2698#4/10.09.2018 г., вх. №53-00-2698#5/10.09.2018 г., вх. №53-00-2698#6/11.09.2018 г. и вх. № 53-00-2698#7/11.09.2018 г.

Въз основа на представените документи е установено, че през ревизирания период [фирма], като заемодател, е сключило договори за заем. За всички заеми е уговорена лихва. Заемите са осчетоводени по сметка 262 „Дългосрочни вземания и предоставени заеми“. [фирма], като заемодател е предоставило парични средства по договори, както следва:

- договор от 11.11.2013 г. с [фирма] за паричен заем от 13 000,00 лв., с уговорена годишна лихва 10%. Паричните средства са предоставени на 11.11.2013 г. На 21.12.2013 г. е върната сума от 9 500,00 лв. Към 31.12.2013 г. остатъкът по заема е 3 500,00 лв. През следващите 2014 г., 2015 г. и 2016 г. няма погасяване по заема.

- договор от 05.03.2014 г. с [фирма] за паричен заем от 198 895,75 лв., с уговорена годишна лихва 5 %. Паричните средства са предоставени на два транша: на 06.03.2014 г. - 150 000,00 лв. и на 26.06.2014 г. - 48 895,75 лв. До края на ревизирания период 31.12.2016 г. няма погасяване на заема.

- договор от 01.05.2015 г. с [фирма], за паричен заем в общ размер на 617 617,99 лв., при уговорена годишна лихва 1%. Паричните средства, са предоставени на няколко транша през 2015 г. и 2016 г., описани по размер и дати на предоставяне на стр. 19 и 28 от РД. По заема през 2015 г. е върната сума от 33 200,00 лв., а през 2016 г. – от 181

174,74 лв.

- договор от 15.12.2015 г. с [фирма] за паричен заем в общ размер на 132 900,00 лв., при уговорена годишна лихва в размер 3%. Паричните средства са предоставени на отделни траншове през 2015 г. и 2016 г., описани по размер и дати на предоставяне на стр. 20, 29 и 30 от РД. През 2016 г. е извършено частично погасяване по заема от 12 900,00 лв.

- През 2015 г. на [фирма] е предоставен паричен заем от 17 300 лв., при годишна лихва 3%. Паричните средства са предоставени на два транша: на 01.01.2015 г. от 10 000,00 лв. и на 31.12.2015 г. - 7 300,00 лв. Заемът е погасен в изцяло на 16.06.2016 г.

- На 09.10.2015 г., на [фирма] е предоставен паричен заем от 1 000,00 лв. при годишна лихва 3%. Заемът е погасен изцяло на 06.01.2016 г.

- На [фирма] на 02.12.2015 г. е предоставен паричен заем 8 000,00 лв., а на 16.06.2010 г. - 210 000,00 лв., при договорена годишна лихва от 3%. През 2016 г. по посочените договори за заем са върнати суми в общ размер от 18 000,00 лв., описани по дати на връщане и размер на стр. 30 от РД.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] не е отчетло счетоводно приходи от лихви във връзка с предоставените заеми. В резултат, са определени годишни лихви за 2013 г. от 181,64 лв., за 2014 г. - 7 800,86 лв., за 2015 г. - 11 261,97 лв. и за 2016 г. - 22 290,03 лв. Съобразно СС 18 е прието, че тези лихви е следвало да бъдат признати като текущи приходи съответно през 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г. На основание чл. 78 от ЗКПО с неотчетените приходи от лихви са увеличени счетоводните финансови резултати на дружеството за посочените периоди.

В съдебното производство са представени три бр. анекси към договори за заем, сключени с [фирма], [фирма], [фирма], сключени съответно на 5.1.2015 г., на 4.1.2016 г. и на 3.7.2016 г., целящи да удостоверят, че е постигнато съгласие лихвата да бъде променена на 1 % годишно. Посочените договори нямат достоверна дата. Не се сочи, а и не се установява защо не са представени при поискването им от данъчните органи. НЕ са представени други доказателства /официални удостоверявания или други доказателства, от които да може да се направи извод за наличието на фактите по чл.181, ал. 1 ГПК /, от които да може да се направи извод, че анексите са били сключени именно на посочените дати. С оглед на изложеното съдът намира, че не могат да се ценят като доказателства относно процента на уговорена лихва.

За сградата в к.к. Слънчев бряг са издадени разрешения за строеж №285/29.10.2013 г. и №337/05.12.2013 г. Строителството на сградата е започнало на 05.11.2013 г. Разходите по строителството на сградата са осчетоводявани по сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“. През 2015 г. след издаване на удостоверение за въвеждане в експлоатация на сградата №202/28.08.2015 г., натрупаните разходи, възлизащи от 1 028 195,02 лв., са отнесени по сметка 203 „Сгради и конструкции“ - 940 671,63 лв. и сметка 201 „Земи и терени“ - 87 523,39 лв.

Въз основа на представените нотариални актове от дружеството и при извършена справка в Имотен регистър към Агенция по вписванията е установено, че през 2014 г., 2015 г. и 2016 г. [фирма] е извършило продажба на отделни обекти от сградата. През 2014 г. ревизираното лице е извършило една продажба на недвижим имот с цена по нотариален акт 29 337,45 лв., описана на стр. 15 от РД. През 2015 г. дружеството е извършило продажби на недвижими имоти, описани на стр. 21-22 от РД, чиято обща цена по нотариални актове възлиза на 1 085 833,04 лв. Счетоводно са отчетени приходи от продажба на продукцията от 289 133,00 лв. През 2016 г. дружеството е

извършило продажби на недвижими имоти, описани на стр. 30-31 от РД, чиято обща цена по нотариални актове е 625 934,71 лв. За годината счетоводно са отчетени приходи от продажба на продукцията от 252 857,76 лв.

Органите по приходите са приели, че несъответствието между цената на продадените недвижими имоти по нотариалните актове и счетоводно отчетените приходи от продукцията се дължи на това, че не са отчетени приходи от всички продажби на недвижими имоти. Разликата между общата цена на продадените недвижими имоти съгласно нотариалните актове и счетоводно отчетените приходи от продажба на продукцията е възприета като укрита приходи от продажби.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК на 10.08.2018 г. на [фирма] е връчено уведомление №Р-22221717007553-113-001/06.08.2018 г., с което дружеството е уведомено, че за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2016 г. са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, поради което основата за облагане с корпоративен данък за посочените периоди ще бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Независимо от връченото уведомление, в РД не е посочено, че основата за облагане с корпоративен данък е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, нито е извършен анализ на относимите обстоятелства от т. 1 до т. 16. Същевременно, в мотивите на РА е посочено, че неотчетените приходи от продажби на недвижими имоти представляват укрита приходи – обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. За определяне на основата за облагане по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е приета т. 4 - официални документи и документи с достоверни данни- при определяне на приходите от продажби на недвижими имоти следва да се вземат предвид нотариалните актове.

Въз основа на фактическите констатации относно неотчетените приходи от продажби и установено превишение на пазарните цени /въз основа на назначена експертиза/ над цените по нотариалните актове е прието, че сделките по покупко-продажба на недвижимите имоти са сключени в отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО. На основание чл. 78 от ЗКПО с неотчетените приходи от продажби и на основание чл. 16 от ЗКПО с разликата между продажната цена по нотариални актове и определената с експертната пазарна цена са увеличени счетоводните финансови резултати на дружеството, както следва:

За 2014 г. с 18 042,60 лв., представляваща разлика между продажна цена по нотариален акт и определена с експертната пазарна цена.

За 2015 г. със 796 700,04 лв. - разлика между счетоводно отчетените приходи от продажба от 289 133,00 лв. и общата продажна цена по нотариалните актове от 1 085 833,04 лв., възприети като неотчетени приходи. Също така за годината е извършено увеличение с 199 086,93 лв. -разлика между определените с експертната пазарни цени и продажните цени по нотариалните актове.

За 2016 г. - с 373 076,95 лв., представляваща разлика между счетоводно отчетените приходи от продажба на продукцията от 252 857,76 лв. и общата продажна цена на същите по нотариалните актове от 625 934,71 лв.

В хода на ревизията е установено и, че към 31.12.2016 г. по сметка 412 „Клиенти по аванси“ са налице неприключени авансови плащания от лица, на които през 2015 г. е извършена продажба на недвижими имоти. Прието е, че разликата от платения аванс и стойността на сделките в общ размер на 51 923,92 лв., следва да бъде призната като приход поради факта, че сделките по покупко-продажба са приключени /собствеността върху недвижимите имоти е прехвърлена/, а няма връщане на платените суми над продажната цена по нотариален акт. С посочената сума е

увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството за 2016 г.

Установено е, че за 2015 г. приходите по оборотна ведомост и отчет за приходите и разходите надвишават с 500,00 лв. декларираните приходи в подадената за същата година годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО. Несъответствието е възприето като недеklarирани приходи. С размера му е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството за 2015 г.

Установено е, че през 2015 год. ревизираното дружество е апортирало свои собствени недвижими имоти в капитала на новоучредено дружество [фирма], на което е едноличен собственик на капитала през периодите от 14.09.2015 г. до 23.12.2016 г. Предмет на апорта са всички земи, четири апартамента, придобити на търг и част от апартаментите в построената жилищна сграда с паркоместа и гаражи „А.“, находяща се в к.к. Слънчев бряг. Оценката на непаричната вноска, направена по реда на чл. 72, ал. 2 от Търговския закон /ТЗ/, е от 1616 700,00 лв. Тя е осчетоводена по сметка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“ по оценка на вещите лица, срещу отписване на апортираните имоти по балансова стойност от 1 398 843,27 лв. /земи от сметка 201 по балансова стойност 859 872,89 лв. и сгради и конструкции от сметка 203 по балансова стойност 538 970,38 лв./. Разликата между оценката на непаричната вноска и балансовата стойност на активите от 217 856,73 лв. е отчетена по сметка 751 „Нефинансови приходи за бъдещи периоди“. Приходът от инвестицията от 217 856,73 лв. е признат през следващата 2016 г.

Органите по приходите са заключили, че положителната разлика между направената непарична вноска и балансовата стойност на активите представлява печалба от инвестицията, която е следвало да бъде отчетена и призната като текущ приход в годината, в която е извършен апорта, а не в следваща година. Основание за това е т. 11. 2 б. „г“ от СС 16 „Дълготрайни материални активи“. Когато оценката на вещите лица е по-висока от балансовата стойност на апорта /какъвто е настоящия случай/, апортбюрът отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита печалба. Доколкото в случая оценката на непаричната вноска е по-висока от общата балансова стойност на апортираните имоти, разликата от 217 856,73 лв. представлява печалба от инвестицията, която [фирма] е следвало да отчете и признае като текущ приход през годината, в която е направена инвестицията. На основание чл. 78 от ЗКПО счетоводният финансов резултат е увеличен с 217 856,73 лв., представляваща печалба от инвестицията на дружеството за 2015 г., а счетоводният финансов резултат за 2016 г. е намален с 217 856,73 лв., която [фирма] неправилно е отчел като приход през годината.

В резултат на извършените преобразувания на счетоводните финансови резултати на дружеството са установени данъчни финансови резултати и корпоративен данък, както следва:

За 2013 г. с ГДД е деклариран счетоводен финансов резултат счетоводна печалба - 207,82 лв., данъчен финансов резултат – данъчна печалба от 207,82 лв., корпоративен данък - 20,78 лв. Извършено е увеличение на счетоводния финансов резултат с 181,64 лв., представляваща неотчетени приходи от лихви по заеми. Определен е данъчен финансов резултат от 389,46 лв. и годишен корпоративен данък от 38,95 лв. Допълнително установеният корпоративен данък е 18,17 лв.

За 2014 г. с ГДД е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба от 101 482,68 лв. и данъчен финансов резултат – данъчна загуба от 101 482,68 лв. Извършено е увеличение на счетоводния финансов резултат с 25 843,46 лв., формирани от неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми от 7 800,86 лв., както и 18 042,60 лв. - разлика между пазарната цена при продажба на недвижим имот и цената по нотариалния акт. Установен е данъчен финансов резултат - данъчна загуба от 75 639,22 лв., вместо декларираната данъчна

загуба от 101 482,68 лв. Доколкото жалбоподателят е упражнил правото си на приспадане на декларираната данъчна загуба, е прието, че загубата от 75 639,22 лв. подлежи на приспадане до изчерпването ѝ през следващите 5 г.

За 2015 г. с ГДД е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба от 133 894,30 лв., данъчен финансов резултат – данъчна печалба от 3 241,62 лв., годишен корпоративен данък от 3 241,16 лв. Извършено е увеличение на счетоводния финансов резултат с 1 225 405,67 лв., формирана от: установеното несъответствие от 500,00 лв. между декларираните приходи по ГДД и приходи по оборотна ведомост и ОПР; неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми от 11 261,97 лв.; неотчетени приходи от продажба на продукция - 796 700,04 лв.; превишението от 199 086,93 лв. на определените с експертната пазарни цени и цените на продадените недвижими имоти по нотариални актове; неотчетена печалба от 217 856,73 лв. от извършената инвестиция в капитал на [фирма]. Приспаданата е данъчна загуба 75 639,22 лв. В резултат на преобразуванията е установен данъчен финансов резултат данъчна печалба - 1 283 660,75 лв. и годишен корпоративен данък - 128 366,08 лв. при деклариран от задълженото лице корпоративен данък 3 241,16 лв.

За 2016 г. с ГДД е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба от 279 991,80 лв., данъчен финансов резултат – данъчна печалба от 27 991,80 лв., корпоративен данък от 2 799,18 лв., авансови вноски от 1 000,00 лв. Извършено е увеличение на счетоводния финансов резултат с 571 290,90 лв., формирана от: неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми от 22 290,03 лв.; неотчетени приходи от продажба на продукция от 373 076,95 лв.; признати като приходи авансови плащания от 51 923,92 лв.; непризнат разход от 124 000,00 лв. от продажба на дружествени дялове. Счетоводният финансов резултат е намален с непризнатия приход от 217 856,73 лв., отчетен в резултат на извършената инвестиция в капитала на [фирма]. В резултат на преобразуванията е установен данъчен финансов резултат данъчна печалба от 381 425,97 лв. и годишен корпоративен данък от 38 142,59 лв. при деклариран от задълженото лице корпоративен данък от 2 799,18 лв.

При оспорването на РА пред по-горестоящия административен орган е прието, че жалбата е частично основателна. Прието е, че законосъобразно е извършено увеличение на счетоводните финансови резултати на дружеството за 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г. с неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми, описани по-горе. Приета е за основателна извършената корекция в посока увеличение на данъчния финансов резултат за 2015 г. с 500,00 лв., представляваща по-малко декларираните приходи в ГДД по чл. 92 от ЗКПО от отчетените приходи по оборотна ведомост и ОПР за същата година. Правилно и законосъобразно органът по приходите е коригирал данъчните финансови резултати за 2015 г. в посока увеличение и за 2016 г. в посока намаление със сума от 217 856,73 лв., представляваща резултат от извършената инвестиция – апорт в капитала на [фирма]. Приети са за основателни изводите на органите по приходите, че жалбоподателят не е отчетел всички приходи от извършените продажби на недвижими имоти през 2015 г. и 2016 г.

Същевременно е прието, че неправилно органът по приходите е увеличил счетоводния финансов резултат за 2015 г. и 2016 г. с цялата сума, представляваща разлика между продажната цена по нотариалните актове и отчетения приход по сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“. Не е взет предвид разходът във връзка с извършените продажби, а именно отчетната стойност /себестойността/ на продадените недвижими имоти. Не следва да се извършва корекция на финансовия резултат въз основа на назначените експертизи, по отношение на продажните цени по договорите за покупко-продажба на недвижими имоти и договорите за продажба на дялове. Прието е, че неправилно органът по приходите е увеличил счетоводния финансов резултат за 2015 г. и 2016 г. с цялата сума, представляваща разлика между продажната цена по нотариалните актове и отчетения приход по сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“. Незаконсъобразно е извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството през 2016 г. с 51 923,92 лв., представляваща неприключени

авансови плащания във връзка с продажби на недвижими имоти.

Предвид всичко изложеното са извършени следните корекции на данъчните финансови резултати и корпоративен данък:

За 2013 г. не са налице основания за промяна на установения с РА допълнителен корпоративен данък от 18,17 лв.

За 2014 г. данъчният финансов резултат следва да се увеличи с 7 800,86 лв., представляваща неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми. В резултат на преобразуването е определен данъчен финансов резултат данъчна загуба от 93 681,82 лв., подлежаща на приспадане по реда на чл. 70, ал. 1 от ЗКПО.

За 2015 г. данъчният финансов резултат следва да се увеличи с 774 629,50 лв., формирана от неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми от 11 261,97 лв., 500,00 лв. недекларирани в ГДД приходи, 545 010,80 лв. неотчетени приходи от продажба на недвижими имоти и 217 856,73 лв. неотчетени приходи от инвестиция. В резултат на преобразуването е определен данъчен финансов резултат преди пренасяне на загуба – данъчна печалба от 908 523,80 лв. и след пренасяне на данъчна загуба от 2014 г. от 93 681,82 лв. – данъчен финансов резултат от 814 841,98 лв. Годишният корпоративен данък за периода е от 81 484,20 лв.

За 2016 г. данъчният финансов резултат е увеличен с 356 061,31 лв., формирана от неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми - 22 290,03 лв. и 333 771,01 лв. неотчетени приходи от продажба на недвижими имоти и да се намали със сума от 217 856,73 лв., представляваща неправилно отчетен приход от инвестиция. В резултат на преобразуването е определен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер 166 196,11 лв. и годишен корпоративен данък от 16 619,61 лв.

С оглед на така установеното следва да се направи извод, че предмет на съдебното производство по обжалване на процесното решение са корекциите на финансовия резултат, направени във връзка с лихвите по договорите за заем, както и договорите за покупко-продажба на недвижими имоти и апорт, описани по-горе, както и корекцията с 200 лв. за 2015 г. За останалите корекции е прието, че са неоснователно извършени, като са извършени нови корекции и е изменен РА. Те не следва да са предмет на това производство.

Правни изводи.

По възражението за неправилно приложение на чл. 122 ДОПК. Действително, в РА органът по приходите е посочил, че неотчетените приходи представляват обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК и на ревизираното лице е било връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, но ревизията не е протекла по реда на чл. 122 от ДОПК, както и основата за облагане не е определена по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК, доколкото данъчната основа не е определена при анализиране на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от т. 1 до т. 16. В случая, увеличението на счетоводния финансов резултат с неотчетените приходи от продажба на недвижими имоти е извършено на основание материалноправната норма на чл. 78 от ЗКПО.

Относно корекциите въз основа на предоставените заеми. Жалбоподателят и пред настоящата инстанция не оспорва факта на сключване на тези договори. Тези факти се установяват и от доказателствата по делото. Видно от договорите за заем, всички заеми са лихвени, при изрично договорен лихвен процент. Следва да се има предвид и това, че жалбоподателят е търговец и като такъв по отношение на него и съконтрагентите му – също търговци, следва да се прилага чл. 294, ал. 1 от Търговския закон, предвиждащ, че между търговци се дължи лихва, освен ако е уговорено друго. С други думи, при сключване на търговски договори, търговците следва да включат изричната уговорка /което не се установява по делото/, че няма да се дължи лихва.

На следващо място, съдът намира за правилно приложението на т. 8.2, б. „а“ от СС 18, предвиждащ, че приходите от лихви се признават текущо пропорционално на времева база, която отчита ефективния доход от актива, независимо от начина на договаряне на падежа на лихвите /месечен, годишен или еднократно на датата на падежа на главницата/. Задължението

за текущо отчитане на приходи от лихви следва и от чл.4, ал.1, т. 1 от ЗСч /отм/, съгласно който всички приходи и разходи, произтичащи от сделки и събития, следва да се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

Налице е спор и относно приетия от органите по приходите лихвен процент. В случая приходите от лихви по предоставените заеми са определени при прилагане на **договорения** между страните по заемите лихвен процент. И в настоящото производство жалбоподателят прави възражения относно начина на изчисляване на лихви, като съдът намира, че тези твърдения са неоснователни. Няма нормативно основание за начисляване на размер на „пазарна лихва“ по смисъла на § 1, т. 32 ЗКПО и чрез методите по Наредба № Н-9/14.8.2006 г. Посочената норма от ДР на ЗКПО дава единствено легално определение на термина за целите на данъчното облагане, в случаите на сделки между свързани лица /каквато предпоставка не се установява/ и то когато са уговорили условия, отличаващи се от условията между несвързани лица. В процесния случай не са налице посочените предпоставки. Ответникът не твърди, че лихвата по предоставените заеми се отличава от пазарната, а че не са отчетени приходи от лихви, съобразно договорената между страните лихва и съобразно изискванията на ЗСч и приложимият счетоводен стандарт СС 18 „Приходи“. Органите по приходите са приели лихвения процент, който самият жалбоподател е договорил, като са отчетени всички релевантни обстоятелства, а именно периодите и размерите, в които паричните средства са били на разположение на заемополучателите, пропорционално на времето за предоставяне на заемите, при прилагане на договорения от страните лихвен процент. Същевременно, видно от изложеното по-горе, съдът намира, че не следва да се ценят новопредставените доказателства – анекси към договори за заем относно промяната в лихвения процент предвид липсата на достоверна дата на тези договори по смисъла на чл. 181, ал. 1 ГПК.

Правилно е приложена и правната норма на чл. 78 от ЗКПО, съгласно която 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. Доколкото за жалбоподателя е съществувало задължение да отчете приходи от лихви по предоставените заеми, но не го е сторил, правилно на основание чл. 78 от ЗКПО органът по приходите е коригирал в посока увеличение счетоводните финансови резултати с неотчетените в нарушение на нормативен акт приходи от лихви.

По отношение на извършената корекция в посока увеличение на данъчния финансов резултат за 2015 г. с 500,00 лв., представляваща по-малко декларирани приходи в ГДД по чл. 92 от ЗКПО от отчетените приходи по оборотна ведомост и ОПР за същата година. Органът по приходите е признал всички отчетени приходи от жалбоподателя, намерили отражение в оборотната ведомост. След като жалбоподателят е отчетел приходите и те са намерили отражение в оборотната ведомост, то е следвало да бъдат декларирани в ГДД. Недекларирането в ГДД на приходите в пълен размер, които самият жалбоподателят е отчетел в счетоводните си регистри, е довело до неправилно определяне на годишния корпоративен данък.

Правилно и законосъобразно органът по приходите е коригирал данъчните финансови резултати за 2015 г. в посока увеличение и за 2016 г. в посока намаление за сумата от 217 856,73 лв., представляваща резултат от извършената инвестиция – апорт в капитала на [фирма]. При апорт на вещи, апортиращият отчита инвестицията по оценката на вещите лица, направена по реда на чл. 72, ал. 2 от ТЗ, а активите, предмет на апорта, се отписват по балансовата им стойност. Когато оценката на вещите лица е по-висока от балансовата стойност на активите, тогава се отчита печалба от инвестицията. Когато оценката на вещите лица е по-ниска от балансовата стойност на активите, тогава се отчита загуба от инвестицията. Печалбата и загубата се признават текущо като приходи и разходи в годината.

в която е извършена инвестицията и следва да намерят отражение в отчета за приходите и разходите за същата, а не следваща година. Ето защо приложение следва да намери т. 11. 2 б. „г“ от СС 16 „Дълготрайни материални активи“ /ДВ бр.86 от 2007 г. в сила от 01.01.2008 г./, съгласно която при трансформиране на ДМА в акции или дялове, разликата между първоначалната оценка на акциите/дяловете и балансовата стойност на отписания ДМА се отчита като печалба или загуба. [фирма] не е признало печалбата от инвестицията като текущ приход през 2015 г. - годината, в която е направена инвестицията и са отписани ДМА. Положителният резултат от инвестицията /печалба/ неправилно е отнесен като приходи за бъдещи периоди и неоснователно е признат като текущ приход в следваща 2016 г. Ето защо правилно и на основание чл. 78 от ЗКПО следва да се извърши увеличение на данъчния финансов резултат през 2015 г. с неотчетения приход от инвестицията, съответно да се извърши намаление на данъчния финансов резултат 2016 г. с неправилно отчетения приход.

По отношение на спора относно неотчитане на всички приходи и разходи от извършените продажби на недвижими имоти през 2015 г. и 2016 г. Безспорно се установява, че през 2014 г., 2015 г. и 2016 г. жалбоподателят е извършвал продажби на множество недвижими имоти.

През 2014 г. е извършил една продажба на недвижим имот с цена по нотариален акт 29 337,45 лв., описана на стр. 15 от РД.

През 2015 г. - продажба на недвижими имоти с обща цена съгласно нотариалните актове от 1085 833,04 лв. Отчело е приходи от 289133,00 лв. Разликата между продажната цена и отчетените приходи от 796 700,04 лв. е възприета като неотчетени приходи и с нея е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството за 2015 г.

През 2016 г. [фирма] - продажба на недвижими имоти с обща продажна цена съгласно нотариалните актове от 625 928,71 лв. /погрешно изчислена и посочена в РД и РА от 625 934,71 лв./ От продажбата на дружеството е отчело приходи 252 875,76 лв. Разликата между продажната цена и отчетените приходи от 373 076,95 лв. е възприета като неотчетени приходи и с нея е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството за 2016 г.

[фирма] е получавало авансови плащания от купувачите въз основа на сключени предварителни договори по смисъла на чл. 19 от **Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/** още от 2013 г., за което е издавало фактури. Те са отразени счетоводно по сметка 412 „Клиенти по аванси“. Към 31.12.2013 г. сметка 412 „Клиенти по аванси“ е с крайно кредитно салдо 675 450,82 лв., към 31.12.2014 г. – с крайно кредитно салдо 2 544 186,96 лв., към 31.12.2015 г. – с крайно кредитно салдо 2768 455,46 лв. и към 31.12.2016 г. с крайно кредитно салдо 1 923 973,33 лв.

Изграждането на сградата, за което са получени авансовите плащания, е започнало през 2013 г. Разходите по строителството за отчитани по сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“. Видно от счетоводните регистри, след въвеждането на сградата в експлоатация през 2015 г., натрупаните разходи по сметка 613 от 1 028,195,02 лв. са отнесени по сметка 203 „Сгради“ /940 671,63 лв./ и по сметка 201 „Земни“ /87 523,39 лв./. От сметка 203 „Сгради“ сумата от 523 618,51 лв. е отнесена към сметка 303 „Продукция“, а сумата от 538 970,38 лв. по сметка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“. Отчетените разходи по сметка 613 „Разходи по придобиване на ДМА“ представлява себестойността на сградата.

Жалбоподателят е представил справка за извършените продажби, която съдържа данни за себестойността на всеки отделен обект от сградата-на квадратен метър и обща себестойност. Общата себестойност на всички обекти от сградата, в това число и недвижимите имоти, предмет на апорт, възлиза на 940 671,63 лв. и съответства на счетоводните записи по сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“, по която са отчитани разходите за построяване на сградата и сметка 203 „Сгради“, по която е заприходена сградата след въвеждането ѝ в експлоатация. Впоследствие, от сметка 203 „Сгради“ в сметка 303 „Продукция“ е отнесена сума от 523 618,51 лв. по отношение на тези недвижими имоти, предназначени за продажба.

През 2015 г. от [фирма] са продадени имоти на обща стойност 1 085 833,04 лв. Тази сума е следвало да намери счетоводно отражение по кредитна сметка 701 „Приходи от продажба на

продукция“ срещу дебитиране на сметки 411 „Клиенти“/412 „Клиенти по аванси“. Вместо това, от жалбоподателя е отчетена сумата 289 133,00 лв. Ето защо [фирма] не е отчетел приходи от всички извършени продажби на недвижими имоти.

По отношение на приходите от продажби през 2016 г. Продажната цена на продадените през годината недвижими имоти е от 625 928,71 лв. Ревизираното лице е отчетело приходи от продажби на продукция от 252 857,76 лв. /по дебита на сметка 412 „Клиенти по аванси срещу кредит сметка 701 „Приходи от продажба на продукция/. Към 31.12.2016 г. сметка 412 „Клиенти по аванси“ е с крайно кредитно салдо от 1 923 973,33 лв.

Предвид така изложените факти ответникът, в обжалваното решение е приел, че неправилно органът по приходите е увеличил счетоводният финансов резултат с цялата сума, представляваща разликата между продажната цена по нотариалните актове и отчетения приход по сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“ Следва да се приспаднат и разходите, направени във връзка с продажбите, като е приспаднал този разход.

Ето защо, за продадените през 2015 г. недвижими имоти с обща цена от 1085833,04 лв. е прието, че следва да бъде признат разход общо от 356 413,97 лв. /следвало е да се признае допълнително разход в размер на 251 689,24 лв./. За продадените през 2016 г. недвижими имоти с обща цена от 625 928,71 лв. следва да бъде признат общо разход от 157 966,94 лв. /прието е, че органите по приходите е следвало да признаят разход в размер на още 39 299,94 лв./.

Жалбоподателят в съдебното производство е представил протоколи за извършена работа, както и приложения към тях РКО за заплатени суми – разходи във връзка със строителството на сградата. Същевременно, твърди в жалбата, че установената от ответника себестойност на кв.м. в оспореното решение е много под реалната и не отговаря на действителните разходи за това.

Съдът намира, че жалбата в тази ѝ част е неоснователна. Посочените по-горе изводи на ответника са взети въз основа на представените от *самия* жалбоподател – ревизирано лице доказателства, в хода на ревизионното производство, след като от него са изискани всички относими документи, както и въз основа на счетоводните записвания на дружеството за съответните периоди. Не се установява защо чак в съдебното производство се представят тези доказателства и нови ли са те. Не се установява дали те са намерили счетоводно отразяване и ако не са намерили – поради каква причина. Документите нямат и достоверна дата, за да се изключи съмнението, че са изготвени за целите на това производство.

Същевременно, на основание чл. 182 ГПК вписванията в счетоводството, установени от ответника, следва да се считат като доказателство, удостоверяващо съответните разходи. Ето защо и при съвкупната преценка на събраните доказателства, съдът намира, че не може да се направи извод за основателността на твърденията на ответника, че следва да се признаят разходи в по-голям размер от вече признатите в оспореното решение.

Предвид изложеното съдът намира, че обжалваното решение следва да бъде изцяло оставено в сила.

По разноските. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалваемия интерес – общо 98 121,98 лв., което възнаграждение следва да се изчисли в размер на 3473,66 лв. Ето защо следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение до посочения размер.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение №591/4.4.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, в частта, с която е изменен и потвърден ревизионен акт

№Р-2222171007553-091-001 от 27.12.2018 г., като е определен следният резултат по ЗКПО: за период 2014 г. данъчна загуба от 75 639,22 лв. е определена на 93 681,82 лв.; за период 2015 г. – от 128 366,08 лв. годишният корпоративен данък е определен на 81 484,20 лв., ведно с лихви за забава; за период 2016 г. от 38 142,59 лв. годишният корпоративен данък е определен на 16 619,61 лв., ведно с лихви за забава.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП сумата от 3473,66 лв. разноси.

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

СЪДИЯ: