

РЕШЕНИЕ

№ 388

гр. София, 24.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 20.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **1874** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД срещу РА № Р-22221018000236-091-001/11.6.2019г., потвърден с Решение № 2030/04.12.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП. С РА на дружеството са определени задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в общ размер на 211 331,15 лв. и лихви за забава в общ размер на 59 958,33 лв.

Жалбоподателят оспорва РА в частта, потвърдена с решението на ответника, като незаконосъобразен с аргументи по отделните преобразувания, предмет на обсъждане по нататък в решението. Иска отмяна на обжалвания акт, претендира разности по списък.

Ответникът оспорва жалбата, в подробни писмени бележки излага съображения за законосъобразност на РА. Предвид заключението на вещото лице П., поддържа оспорването на корпоративния данък за 2016г. над 5 579, 58 лв. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 5226, 52 лв., съобразно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/2004г. за минималните адвокатски възнаграждения.

Факти:

Обжалваният ревизионен акт е издаден след провеждане на ревизия, възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018000236-020-001 от 12.01.2018 г., връчена лично на управителя на 22.01.2018 г. и изменена със ЗВР №Р-22221018000236-020-002 от 17.04.2018 г. и №Р-22221018000236-020-003/16.05.2018 г., връчени по електронен път, за определяне

на задълженията на „АМРИТА ДИВЕЛЪПМЪНТС“ ЕООД за корпоративен данък за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г. Заповедите са издадени от съответните служители на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., са оправомощени със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК. С Решение №Р-222210180000236-098-001/18.04.2019 г. на ид директор на ТД на НАП С., производството е иззето от Д. Д., поради трайна невъзможност да изпълнява задълженията си, и е възложено на Р. Г. Я., като е определен срок за приключване на ревизията до 22.06.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018000236-092-001 от 29.03.2019 г., връчен на 02.04.2019 г. по електронен път. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество е подадено писмено възражение срещу направените предложения в РД, което е прието за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018000236-091-001/11.06.2019 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 17.03.2019 г.

С РА е извършено увеличение на финансовите резултати за ревизираните години както следва: за 2012 г. на основание чл. 16 и чл. 77 от ЗКПО с отписано вземане от свързано лице - „АМРИТА БИЛДИНГ“ ЕООД, в размер на 61 565,90 лв.; с отчетените разходи за лихви по получен заем от свързано лице, за които е прието, че е приложима разпоредбата на чл. 43, ал. 3 от ЗКПО за регулиране на слабата капитализация в размер на 290 876,70 лв. за 2012 г., в размер на 243 402,69 лв. за 2013 г. и в размер на 157 164,83 лв. за 2014 г.; на основание чл. 78 от ЗКПО с неотчетени приходи във връзка с извършените строително-монтажни работи /СМР/ за построяване на имотите на учредителите на правото на строеж общо в размер на 2 164 682,93 лв. за 2013 г. и непризнати разходи, отчетени във връзка с формиране на себестойността на продадените имоти и на себестойността на имотите, с които са обезщетени учредителите на правото на строеж в размер на 745 301,37 лв. за 2013 г. на основание чл. 77 от ЗКПО. С РА е извършена и корекция на декларираните от жалбоподателя намаления на финансовите резултати за 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г. както следва: с разходите за амортизации на имоти, които жалбоподателят е квалифицирал като инвестиционни съгласно чл. 54, ал. 1 от ЗКПО в размер на 85 835,70 лв. за 2013 г., в размер на 103 187,96 лв. за 2014 г., в размер на 96 533,64 лв. за 2015 г. и в размер на 30 011,97 лв. за 2016 г. На основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО с обратното проявление на временната разлика от отчетените лихви във връзка със прилагане на режима на слабата капитализация е извършено увеличение на отчетеното намаление на финансовите резултати в размер на 186 342,62 лв. за 2015 г. и в размер на 507 006,85 лв. за 2016 г.

Установено е, че през ревизирания период основна дейност на дружеството е консултантска дейност, строителство, отдаване под наем на собствени недвижими имоти - търговски обекти в [населено място], [улица]. Дружеството е инвеститор в сграда - недвижим имот включващ жилища и търговски обекти.

РА е обжалван по административен ред като с Решение № 2030/04.12.2019г. на ответника е изменен, като установеният с РА данъчен финансов резултат за данъчен

период 2012 г. в размер на 0,00 лв. след приспадната загуба в размер на 50 848,04 лв. определям на данъчна загуба в размер на 10 717,86 лв.; установения с РА корпоративен данък за 2013 г. в размер на 28 194,94 лв. е определен на 27 123,16 лв., ведно със съответните лихви за забава и потвърден в оспорена част на установения корпоративен данък за данъчни периоди 2014 г., 2015 г. и 2016 г., ведно със съответните лихви за забава.

Пред съда РА се обжалва потвърдената от ответника част: корекция на отчетените разходи за лихви по получен заем от свързано лице в размер на 290 876,70 лв. за 2012 г., в размер на 243 402,69 лв. за 2013 г. и в размер на 157 164,83 лв. за 2014 г.; корекция с неотчетени приходи във връзка с извършените СМР за построяване на имотите на учредителите на правото на строеж общо в размер на 2 164 682,93 лв. за 2013 г. и непризнати разходи, отчетени във връзка с формиране на себестойността на продадените имоти и на себестойността на имотите, с които са обезщетени учредителите на правото на строеж в размер на 745 301,37 лв.; корекция на намаленията на финансовите резултати за 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г. с разходите за амортизации на инвестиционни имоти, в размер на 85 835,70 лв. за 2013 г., в размер на 103 187,96 лв. за 2014 г., в размер на 96 533,64 лв. за 2015 г. и в размер 30 011,97 лв. за 2016 г. и увеличение на отчетеното намаление на финансовите резултати в размер на 186 342,62 лв. за 2015 г. и в размер на 507 006,85 лв. за 2016 г. В хода на съдебното производство са приети писмени доказателства и заключения по ССЧЕ, които съдът кредитира като компетентни и обосновани в съответната част и обсъжда по нататък в решението.

Правни изводи:

Жалбата е допустима: същата е подадена след изчерпване на възможността за оспорване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА предвид установените с него допълнителни данъчни задължения и в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

По отношение на изискванията за форма, компетентност и процедура за издаване на РА съдът не намери нарушения, които да обуславят отмяната му. Ревизията е възложена и извършена от компетентни органи по приходите, спазени са изискванията за форма, като констатациите на РА са мотивирани с РД, спазени са и административнопроизводствените правила при издаване на акта.

Предвид горното съдът обсъжда подробно възраженията на жалбоподателя относно материалната законосъобразност на РА.

Констатациите на ревизията, доводите на страните, събраните доказателства и правните изводи на съда по оспорените при съдебното обжалване задължения, неотменени с решението на ответника, са както следва:

1. Преобразуване на счетоводните финансови резултати за ревизираните години с разходи за лихви.

Ревизията установява, че „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД отчита през 2012г., 2013г., 2014г. разходи за лихви по сметка 621 „Разходи за лихви“ по договор за

кредитна линия, сключен с О. АД и по договори със свързани лица и на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО преобразува за съответната финансова година счетоводния резултат за данъчни цели в увеличение със сумите от отчетените разходи за лихви. Ревизията приема, че за отчетените разходи за лихви по договора за кредитна линия от 11.09.2007г., сключен с О. АД не е приложима разпоредбата на чл.43, ал.3 от ЗКПО, съгласно която в разходите за лихви, които подлежат на регулиране не се включват разходите за лихви по финансов лизинг и банков кредит, освен когато страните по сделката са свързани лица или лизингът, съответно кредитът, е гарантиран или обезпечен от или отпуснат по нареждане на свързано лице. В случая отчетените разходи за лихви са по договор за кредитна линия от 11.09.2007г., сключен с О. и свързани лица, като съгласно чл. 6, ал. 2 от договора кредитополучателят издава и депозира пред банката запис на заповед, издадена в полза на О. АД на предявяване в срок до 11.12.2009 г. за сума, включваща главницата, заедно с дължимите лихви за шест месеца, авалирана от Р. Н. Р. и Е. Н. Н., които са съдружници в „АМРИТА ДИВЕЛЪПМЪНТС“ ЕООД. Въз основа на така установеното е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО, като е извършено увеличение с отчетените разходи за лихви по кредитната линия за 2012 г. в размер на 290 876,70 лв., за 2013 г. в размер на 243 402,69 лв. и за 2014 г. в размер на 157 164,83 лв. или общо в размер на 691 444,22 лв.

Решаващият орган потвърждава тези констатации като правилни.

Жалбоподателят счита изводите на ревизиращите органи за неправилни. Позовава се на доказаното, че дадената по договора за кредитна линия ипотека като обезпечение покрива почти три пъти размера на отпуснатия кредит и поради това според него не е налице основание да се приеме, че кредитът е обезпечен или отпуснат по нареждане на свързано лице. Това, че е издаден запис на заповед в полза на банката, авалиран от съдружниците Р. Р. и Е. Н. не води до промяна на даденото в полза на банката обезпечение под формата на ипотека. Напротив - издаденият запис на заповед в полза на Банката и авалирането му от съдружниците е единствено с цел Банката да осигури личната ангажираност на самите съдружници е дружеството-кредитополучател - това е обичайна практика в инвестиционното финансиране, но обезпечението, което фактически има и най-точна парична оценка, и което изцяло покрива размерът на кредита, е именно ипотеката. Позовава се на съдена практика на ВАС на РБ, която приема, че не е налице предвиденото в нормата на чл. 43, ал. 1, т.3 ЗКПО изключение от регулиране на слабата капитализация, когато привлеченият капитал е обезпечен наред с обезпечение от свързани лица и с имущество на дружеството.

Вещото лице Д. П. в заключението си посочва, че даденото от жалбоподателя обезпечение (право на строеж на стойност 7,702,058 лв. за договор за кредитна линия на стойност 2 233 745 лв.) под формата на ипотека, покрива в пълен размер кредита, отпуснат от О. АД (л.273 по делото) и че процентното съотношение между покрити задължения с учредената ипотека е 262, 53 %, т.е. няма непокрити от ипотеката задължения.

Вещото лице по повторното заключение Л. П. констатира, че дадените обезпечения във формата на ипотеки покриват в пълен размер задълженията по кредита към 31 декември на 2012, 2013 и 2014г.

Съдът намира следното:

Съгласно чл. 43, ал. 3, т. 1 ЗКПО (изм.), в разходите за лихви не се включват разходите за лихви по финансов лизинг и банков кредит, освен когато страните по

сделката са свързани лица или лизингът, съответно кредитът, е гарантиран или обезпечен от или е отпуснат по нареждане на свързано лице.

Не се спори, че в случая, договорът за кредитна линия с „ОББ“ АД е обезпечен както с издаден запис на заповед в полза на банката, от Р. Р. и Е. Н., съдружници в „АМРИГА ДИВЕЛЪПМЪНТС“ ЕООД, т.е. свързани лица, съгласно §1, т. 3 от ЗКПО, но и със ипотека, която според вещите лица покрива целият дълг.

Изхождайки от клаузите на договора за кредитна линия – чл.6, ал.1 (учредена ипотека на право на строеж върху недвижимия имот за обезпечаване на всички вземания на кредитора по договора на стойност 7 702 058 лв.) и ал.2 (запис на заповед за сумата на главницата и лихвите за 6 м., авалиран от Р. Р. и Е. Н.), както и заключенията на вещите лица се установява, че кредитът не е изцяло и само гарантиран от свързани лица - от една страна, и от друга – обезпечен е с ипотека на право на строеж на жалбоподателя.

Не следва да се сподели като правилно становището на ответника, че обстоятелството, че кредитът е обезпечен с активи на предприятието съгласно учредена договорна ипотека върху тях, е неотнормосимо към спора и че законовият текст на чл. 43, ал. 3 от ЗКПО не съдържа запис „обезпечени, гарантирани или отпуснати по нареждане само на свързани лица“, напротив. Разбирането на ответника, че нормативните разпоредби на ЗКПО определят, че са налице условия за участие на разходите за лихви при изчисленията по чл. 43 от ЗКПО във всички случаи, при които е налице гарантиране или обезпечаване на заемите от свързани лица, не се споделя и в трайната практика на ВАС на РБ – решение № 4801/28.04.2015г. по адм. дело № 1513/2015г., решение № 10179/12 г. по адм.дело № 5309/2012 г. на ВАС, както и решение № 15766/18.12.2020г. по адм.дело № 7446/2020г., решение № 2664/28.02.2018г. по адм.дело № 5495/2017г. на ВАС на РБ. Настоящият състав не намира основателно съображение от тезата на ответника да не сподели тази трайна съдебна практика по приложението на чл.43, ал.3, т.1 от ЗКПО (изм.).

ВАС на РБ в посочените решения приема, при съответната редакция на разпоредбата на чл.43, ал.3, т.1 от ЗКПО, „волята на законодателя е била, че подлежат на регулация разходите за лихви, тогава когато целият размер на кредита е обезпечен или гарантиран или отпуснат по нареждане на свързано лице“, както и че е неоснователно възражението на органите по приходите, че в цитираната законова разпоредба не е упоменато, че кредитът трябва да изцяло гарантиран от свързано лице, тъй като такова разширително тълкуване на данъчна норма, свързана с данъчна регулация на разходи е недопустимо, тъй като е във вреда на данъчнозадълженото лице.

Следователно, основателно жалбоподателят поддържа, че в случая понеже кредитът му е обезпечен не само от свързани лица чрез подписаните запис на заповед, но и от негово имущество с ипотека, която го покрива изцяло, то не е изпълнена хипотезата на чл. 43, ал. 3, т. 1 ЗКПО – отчетените разходи за лихви по банковия кредит са данъчно признати и не подлежат на регулиране по реда на чл. 43 ЗКПО. Както се посочи вече, утвърдено и в съдебната практика е становището, че когато кредитът е обезпечен само частично от свързаното лице или чрез имущество, което не принадлежи на свързаното лице, разходите за лихви са данъчно признати и не подлежат на регулиране по чл. 43 ЗКПО.

С оглед изложеното съдът счита, че РА, в частта в която е увеличен счетоводният финансов резултат за 2013 г. със сумата в размер на 243 402,69 лв. и за 2014 г. със сумата в размер на 157 164,83 лв. и извършеното намаление на счетоводния финансов

резултат за 2015 г. и 2016 г., е издаден в несъответствие с разпоредбите на чл. 43 от ЗКПО и следва да бъде отменен.

Основателно е обаче отбелязването от ответника, че тъй като органите по приходите, прилагайки слабата капитализация за лихвите по кредитната линия, са се съобразили и с изискванията на чл. 43, ал. 2 от ЗКПО, като за формираната данъчна временна разлика от прилагането на режима на слабата капитализация за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. общо в размер на 691 444,22 лв., са отчели нейното обратно проявление през 2015 г. и 2016 г., като със сумата в размер на 186 342,62 лв. за 2015 г. и със сумата в размер на 507 006,85 лв. за 2016 г. или общо 693 349,77 лв. са извършили намаление на счетоводните финансови резултати. Е. защо, след като се отменя корекцията с РА в посока увеличение с непризнатите разходи за лихви по кредитната линия следва съответно да отпадне извършеното пак с РА намаление на декларирания от жалбоподателя резултат с приложеното от ревизията обратно проявление на временната разлика - 186 342,62 лв. за 2015 г. и със сумата в размер на 507 006,85 лв. за 2016 г. или общо 693 349,77 лв. и да остане декларираното от жалбоподателя в тази част.

2. Преобразуването на счетоводния финансов резултат на основание чл. 78 от ЗКПО с неотчетени приходи във връзка с извършените строително-монтажни работи /СМР/ за построяване на имотите на учредителите на правото на строеж общо в размер на **2 164 682,93 лв. за 2013 г. и непризнати разходи, отчетени във връзка с формиране на себестойността на продадените имоти и на себестойността на имотите, с които са обезщетени учредителите на правото на строеж **в размер на 745 301,37 лв. за 2013 г.** на основание чл. 77 от ЗКПО.**

Във връзка с извършваните през финансовата 2013г. от ревизираното лице строителство, отдаване под наем на инвестиционен имот и продажба на сгради, при ревизията е констатирано, че на 18.02.2013 г. на сградата, изградена от ревизираното лице е издадено разрешение за ползване на строеж - акт 16. Наличен е етап на завършеност, в който следва да бъдат признати приходите и разходите по обекта. В тази връзка СС 40 определя, че първоначалното оценяване на инвестиционен имот се извършва на датата, когато строителството или разработването е завършено. Това е моментът, в който ревизираното лице следва да обезщети собствениците, да предаде продадени помещения „на зелено“ и да класифицира активите, които остават в негово разпореждане.

При анализ на счетоводната отчетност е установено, че към датата на издаване на акт 16 на изграждания обект по счетоводна сметка 613 - разходи за придобиване на ДМА е натрупана сума в размер на 10 110 432,86 лв.

Ревизиращият екип е констатирал, че разходите за придобиване на ДМА не са разпределени по обекти коректно, както и самите активи не са квалифицирани съобразно приложимото счетоводно законодателство. В РД (л.51 по делото) подробно са описани счетоводни операции, които следвало да отчете ревизираното лице към 18.02.2013 г. Според органите по приходите ревизираното лице е отчетло разходи за дейността в размер на 7 531 076,75 лв. за придобиване на имоти в нарушаване на счетоводното законодателство. Ревизиращият екип е констатирал, че следвало да се отчетат и признаят разходи в размер на 6 785 775,38 лв. В тази връзка на основание чл. 77 от

ЗКПО не се признават разходи в размер на 745 301,37 лв.

Съгласно чл. 78 от ЗКПО 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. В РА е прието, че в хипотезата попада неотчетен приход по бартерна сделка във връзка с право на строеж и компенсация с изграден имот. При прилагане на 26, ал. 7 във връзка счл. 130, ал.1 и 2 от ЗДДС РЛ е следвало да извърши корекция за застроена площ на база себестойност на имота. На база цитираното нарушение не е отчетен приход в размер на 2 164 682,93 лв.

Органите по приходите са констатирани, че във връзка с учреденото право на строеж за построяването на жилищна сграда, находяща на адрес [населено място], [улица], съгласно нотариален акт /НА/ за учредяване на право на строеж върху недвижим имот №68 от 2007 г. е договорено, че собствениците следва да бъдат обезщетени с част от имотите в новостроящата се сграда. Установено е, че преди ревизирия период във връзка с учреденото право на строеж от жалбоподателя са издадени фактури на учредителите на обща стойност 749 241,49 лв. и е начислен ДДС в размер на 149 848,31 лв. Посочено е, с че промяната на чл. 130, ал. 2 и 3 от ЗДДС от 01.01.2013 г., данъчното събитие по доставките, свързани с учредяването на правото на строеж възниква по общите правила на закона, като доставката с по-ранна дата на възникване на данъчното събитие се смята за авансово плащане /цялостно или частично/ по втората доставка. Прието е, че в този случай датата на възникване на данъчното събитие за договора за замяна /бартер/ на недвижим имот или вещи права върху него за застроената площ, която строителят поема ангажимент да предаде на собственика на земята като „плащане“ за право на строеж, ще бъде при съставяне на акт 16 за завършен строеж и издаване на разрешение за ползването. В тази връзка е отбелязано, че разрешението за ползване е от 18.02.2013 г. и към тази дата жалбоподателят е следвало да приложи чл. 26, ал. 7 от ЗДДС и да определи пазарната цена на имотите, които дава в замяна и ако има разлика спрямо данъчната основа по авансовото плащане, да издаде дебитно или кредитно известие. Установено е, че ревизираното дружество след получаването на разрешението за ползване е издало фактури само за разлика в размер на данъчна основа 26 950,51 лв. и е начислило ДДС в размер на 5 390,09 лв. Органите по приходите са приели, че е следвало да бъде отчетен приход в размер на разлика между издадените фактури на учредителите на правото на строеж през 2007 г. и действително формираните и отчетени по сметка 611 „Разходи за основна дейност“ разходи за построяването на тези имоти. Посочено е, че през 2013 г. осчетоводените разходи за построяването на обектите, с които са компенсирани собствениците, са в размер на 3 197 556,00 лв. и са отчетени по сметка 611, като са признати за текущ счетоводен разход. За правилното определяне на разходите за строителството на имотите, с които са обезщетени учредителите, органите по приходите са използвали данни от изготвена справка от инж. Й. К., предоставена от жалбоподателя и тези данни са съпоставени с направените счетоводни записвания в неговото

счетоводството. Установено е, че нито разходът за отчетеното право на строеж, нито разходите по отделни обекти, отговарят на изискванията на счетоводното законодателство. Органите по приходите са посочили, че за да се установят разходите за СМР за обекти, които строителят дава на собствениците на правото на строеж в замяна, следва общата сума на разходите, осчетоводени за изграждане на жилищната сграда, да бъдат разделени на разгънатата застроена площ на сградата и така получената сума за 1 кв. м. да бъде умножена по площта на имотите, предназначени за замяната. Констатирано е, че съгласно посочената по-горе справка от инж. Й. К., общата застроена площ на сграда е 10 190,27 кв. м., а по нотариалния акт за учредяване на правото на строеж е 10 109 кв. м. Установено е, че натрупаните разходи за построяването на цялата жилищна сграда по счетоводна сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“ са общо в размер на 10 110 432,86 лв., без довършителните разходи за СМР на СПА център.

При така посочените данни е определена единична цена на кв. м. разгънатата застроена площ в размер на 1 000,14 лв. /себестойност на направените разходи за построяване на 1 кв. м./. Съгласно данните от нотариалния акт за учредяване на правото на строеж органите по приходите са посочили, че разгънатата застроена площ на имотите, с които следва да бъдат обезщетени учредителите е 2 437,30 кв. м., малко над 24% от РЗП. Установено е, че съгласно представената от инж. Й. К. справка застроената площ на всички имоти в жилищната сграда е 8 369,90 кв. м., а общите части и светлата част на складовите помещения са размер на 1 820,37 кв. м., което представлява 21,74978 % от застроената площ на всички обекти в сградата. За да определят какъв е размерът на полагаемата се част от общите части на имотите, които ще бъдат прехвърлени на учредителите, органите по приходите са приложили така определения процент съотнесен към застроената площ на тези имоти и са изчислили сумата в размер на 530,11 кв. м. При така направените изчисления е определена обща застроена площ на имотите, с които ще бъдат обезщетени учредителите в размер на 2 967,41 кв. м. /2 437,30 кв. м. + 530,11 кв. м./ или 29,67 % от РЗП. Общата застроена площ на тези имоти е умножена с изчислена единична цена на кв. м. застроена площ 1 000,14 лв. и е определена стойността на направените разходи, свързани с построяването на имоти предназначени за обезщетение на учредителите общо в размер на 2 967 825,44 лв. Както бе посочено по-горе, общата стойност на издадените фактури към учредителите на правото на строеж е в размер на 776 192,00 лв., като върху тази данъчна основа е начислен ДДС. При така определената стойност на направените разходи за построяването на тези имоти в общ размер на 2 967 825,44 лв. органите по приходите са приели, че жалбоподателят не е признал приходи от продажби, получени като разлика между определената себестойност на тези имоти 2 967 825,44 лв. и данъчна основа на издадените фактури в размер на 776 192,00 лв. или 2 164 682,93 лв. С тази сума е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2013 г.

В РА е извършен анализ на продадените имоти с нотариални актове преди и по време на извършване на ревизията, както и на имотите, които остават във владение на жалбоподателя в резултат на учреденото му право на строеж,

като е установено, че разходите за строителството на жилищната сграда не са отчетени съобразно приложимото счетоводно и данъчно законодателство и не са разпределени коректно по отделните обекти. Във връзка с продадените имоти „на зелено“ от 2007 г. до 2012 г. преди получаването на разрешението за ползване е установено, че същите са с обща застроена площ 3 135,48 кв. м. и общи части 681,9355 кв. м. или общо 3 817,4155 кв. м., а както бе посочено по-горе общата застроена площ на имотите, с които са обезщетени собствениците е в размер на 2 967,41 кв., тоест общата застроена площ на тези имоти е 6 784,826 кв. м. При определена себестойност на извършените разходи за строителство на цялата жилищна сграда в размер на 1 000,14 лв. е посочено, че ревизираното дружество е следвало да отчете себестойност на имотите предназначени за продажба в размер на 3 817 949,94 лв. и на тези по бартерната сделка в размер 2 967 825,44 лв. или общо в размер на 6 785 775,38 лв. Посочено е, че останалите имоти, чиято обща застроена площ е 3 405,444 кв. м., следва да са заведени в счетоводството на дружеството със себестойност 3 324 657,48 лв. Изтъкнат е аргументът, че тези имоти, предвид факта, че не е налице договореност за тяхната продажба, следва да бъдат отчетени като инвестиционни имоти, а не като амортизируеми дълготрайни материални активи, използвани в дейността на строителя, както изисква счетоводен стандарт СС №40 „Отчитане на инвестиционни имоти“, още повече, че се касае за жилищни имоти, които не могат да бъдат използвани пряко в строителната дейност на жалбоподателя.

Предвид така изложената фактическа обстановка, органите по приходите са приели, че при общо отчетени от дружеството разходи за строителство на жилищната сграда в размер на 10 110 432,86 лв., за имотите, държани за продажба, е следвало да бъде отчетена себестойност 3 324 657,48 лв., а за имотите, предмет на обезщетението към учредителите на правото на строеж, следвало да бъде отчетена себестойност 2 967 825,44 лв. При преглед на направените счетоводни записвания е отразено, че жалбоподателят е отчетел през 2013 г., като текущи разходи за построяването на имотите за учредителите в размер на 3 197 556,00 лв. и 4 333 620,75 лв. за продадените собствени имоти или общо 7 531 076,75 лв., които са осчетоводени по дебита на счетоводна сметка 611 „Разходи от основна дейност“, срещу закриването на счетоводна сметка 613 „Разходи придобиване на ДМА“, а по сметка 203 „Сгради“ са заведени имоти на обща стойност 2 644 878,37 лв., които продължават да бъдат собственост на дружеството

Въз основа на тези аргументи ревизиращите органи са приели, че дружеството е следвало да отчете като текущи през 2013 г. направените разходи за построяване на имотите, предназначени за продажба, и на тези, с които са обезщетени собствениците на правото на строеж общо 6 785 775,38 лв., вместо 7 531 076,75 лв., както е сторено. Така установената разлика в размер на 745 301,37 лв., издателите на РА, приемат за отчетена в нарушение на счетоводното законодателство, поради което на основание чл. 77 и 78 от ЗКПО с нея е увеличен счетоводният финансов резултат за 2013 г.

Тезата на жалбоподателя е, че неправилно е извършено увеличение на финансовия резултат със сума, произтичаща от неосчетоводен приход в размер на 2 164 682,93 лв., както и със сума, произтичаща от непризнаване на

разходи в размер на 745 301, 37 лв. на основание чл.78 и чл.77 от ЗКПО.

„АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД е придобило право на строеж съгласно Нотариален акт № 68 от 22.02.2007 г. Към датата на учредяване на правото на строеж дружеството е издало фактури с данъчна основа на обща стойност 749 241.49 лева и ДДС в размер на съответно 149 848.31 лева., което стойността на строителната услуга. Фактурите са издадени, доколкото съгласно редакцията на ЗДДС към 2007 г. при бартер данъчното събитие и изискуемостта на данъка за строителната услуга, представляваща насрещна престация за правото на строеж, възниква на датата на учредяването на това право.

Разрешението за ползване на обекта е издадено на 12.10.2011 г., а не на 18.02.2013 г., както неправилно е посочено в констатациите на ревизиращия екип. „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД е приключило своите взаимоотношения със собствениците на земята, респективно учредители на правото на строеж, на 18.02.2013 г., видно от споразуменията, подписани на 20.12.2012 г., когато са прехвърлени и идеални части от застроен недвижим имот в изпълнение на поето задължение и във връзка с чл. 38 от Закона за собствеността. Това е видно от нотариален акт № 122/20.12.2012 г., приложен към подадената по административен ред жалба. Позовава се на указания на НАП при прехвърляне на правото на строеж от строител на клиент е реалното предаване на обекта, съгласно договорните взаимоотношения между страните.

Към 18.02.2013 г. „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС “ ЕООД е издало фактури с данъчна основа на обща стойност 26 950, 51 лв. и ДДС в размер на съответно 5 390.09 лв., които отразяват увеличението на стойността на строителната услуга, като фактурите са издадени по имоти и техните собственици, както е описано и в ревизионния доклад. При издаването им те са съобразени с изготвена „Пазарна оценка на недвижими имоти, обект на право на строеж“, изготвена от лицензиран оценител, предадена на дружеството с писмен протокол на 19.12.2012 г. и приложена с жалбата до ответника. Позовава се на разяснения на НАП относно определяне на данъчната основа при бартер и чл.26, ал.7 от ЗДДС, в редакцията ѝ към 31.12.2013 г., че данъчната основа на всяка от доставките е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата на възникване на данъчното събитие за нея.“

Възражава срещу определянето на стойността на строителната услуга по себестойност на част от обектите в сградата, съобразно средна стойност на кв.м., приложена към площта застроена площ, предоставена на прехвърлителите на правото на строеж, тъй като този метод бил неприложим, получава се осреднена стойност на 2 437.30 кв.м. застроена площ, но не и стойност на строителната услуга. Подчертава, че подобни изчисления биха могли да се направят единствено на базата на пазарната цена на строителната услуга, каквото е законовото изискване, а осреднената цена по себестойност на имотите е ирелевантен фактор, както поради различния характер на обекта на оценка, така и поради неточността на осреднената цена на имоти при строителство, където влияние оказват редица обстоятелства (етаж, последователност, степен на завършеност, лукс на извършваните работи и т.н.), които водят до различна себестойност на всеки обект.

Жалбоподателят обобщава, че органите по приходите не са извършили оценка на строителната услуга, която представлява престацията на „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС " ЕООД и че неправилността на използвания метод за остойностяване на направени разходи за строителство на базата на себестойност на квадратен метър води до неправилност и на непризнаването за данъчни цели на разходи за придобиване на имоти в размер на 745 301.37 лв.

Позовава се на експертите, които отчитали, че следва да бъде отразени разходи за придобиването на правото на строеж, като намира, че следва да се кредитира изцяло второто (повторно) заключение на вещото лице, изготвено от Л. П. - дипломиран експерт счетоводител. Аргументира се с достигнатото заключение и от двете лица, че при бартерната сделка двете насрещни престации са равни по стойност. Счита обаче, че вещото лице по първата експертиза, както и органът по приходите, допускат грешка като приемат, че тази стойност е само размерът на фактурата, която жалбоподателят е издал на учредителите към момента на сключване на договора, както и размерът фактурата при уравниването след завършване на строителството. Позовава се на вещото лице по втората експертиза, което посочва, че цялата стойност на правото на строеж е в размер на 3 052 217,83 лв. (отговора на задача 4), както и че само част от нея е отразена (отразена като разход е само сумата от 904103,62 лева - отговора на задача 5). С отговора на задача 7 по втората експертиза вещото лице посочва, че сумата от 2 276 025,83 лв. представлява неотчетен приход и разход за учреденото право на строеж, същата следва да се отрази като приход и като разход, което няма да доведе до промяна на финансовия резултат. Практически грешката, която допускат органът по приходите и вещото лице по първата експертиза е, че не отчитат пълната стойност на правото на строеж като разход, а само онази част от нея, за която е издадена фактура (което е неправилно).

От правна гледна точка ревизираното лице нямало право да издава фактура и да получава допълнително заплащане от учредителите. Това е така, тъй като срещу правото на строеж жалбоподателят се е задължил да построи сграда, от която около 3000 кв.м. да са за учредителите - фактически изпълнението на това задължение представлява цената, която доверителят ми плаща за учреденото право на строеж.

Заключенията на вещите лица по отношение на приходите и разходите за правото на строеж и построените обекти са както следва:

Вещото лице Д. П. на въпрос за стойността на правото на строеж, учредено на ревизираното лице с Нотариален акт № 68/22.02.2007 г. отговаря следното:

По Нотариален акт № 68/22.02.2007 г. данъчната оценка на правото на строеж е 2,126,051.90 лв.

Съгласно чл.6 от Договор за кредитна линия от 11.09.2007 г., сключен от „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД с О. АД, правото на строеж, с което е обезпечен кредита, е на стойност 7,702,058 лв.

От друга страна, предвид характера на сделката по учредяване правото на строеж, а именно бартер, по счетоводни данни на „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД според вещото лице П. следва, че справедливата стойност на получения актив е еквивалентна на справедливата стойност на

отдадения актив, коригирана с всички прехвърлени парични средства (т.5.1. от СС № 16). При това положение следва, че стойността на правото на строеж е равна на себестойността на предоставената строителна услуга под формата на готови обекти в сградата.

Посочва чл.26, ал.7 от ЗДДС за данъчна основа на доставката пазарната цена, а предвид л.130, ал.3 от закона, в случая преотстъпването на право на строеж, се счита за авансово плащане по доставката на строителна услуга. Пазарната цена, респ. данъчната основа на втората доставка – предоставянето на строителната услуга е нейната себестойност към момента на предаването ѝ към учредителите на правото на строеж (по фактури е към м.02.2013 г., а по Споразумение между съсобствениците на земята и строителя е към 20.12.2012 г.).

Съгласно анализирания счетоводна информация на база на предоставените счетоводни справи, експертизата на П. установила, че през 2011 г. натрупани разходи по дебита на сметка 613/1 „Разходи за строителство“ в размер на 489,197, 51 лв. са прехвърлени в дебита на сметка 611/2 „Разходи за основна дейност – строителна дейност“. След това сметка 611/2 „Разходи за основна дейност – строителна дейност“ е приключена в сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. Това означава, че разходи за сградата са участвали във формиране на финансовия резултат на дружеството, без да са включени в себестойността на сградата.

Констатира се, че през 2011 г. са взети сторнировъчни операции по дебита на сметка 613/1 „Разходи за основна дейност – строителна дейност“ и по кредита на сметка 304 „Стоки“ в размер на 693,943.59 лв. Оборътът на сметка 304 „Стоки“ за 2011 г. е кредитен отрицателен (693,943.59 лв.), следствие на което салдото е дебитно положително от 693,943.59 лв. Въз основа на тези операции резултатът е, че има заприходени стоки по дебита на сметка 304 „Стоки“ на стойност 693,943.59 лв., т.е. има построена готова площ на имоти, която е прехвърлена като стока.

Констатирала е, че през 2012 г. са отчетени приходи от продажби на ДМА по кредита на сметка 706 „Приходи от продажби на ДМА“. Отчетната стойност на продадените имоти/имот е изписана като е дебитирана сметка 706 „Приходи от продажби на ДМА“ и е кредитирана сметка 613/1 „Разходи за основна дейност – строителна дейност“ със сумата от 124,451.60 лв.

Тъй като от страна на жалбоподателя не са предоставили данни за продадените имоти, нещата лице приема, че себестойността на строителната услуга или справедливата стойност на имотите, дадени като обезщетение следва да се формира на база на разходите, разпределени на остатъчната площ от сградата (без продадената и без прехвърлената като стока).

Предвид липсата на данни за продадените и изписаните площи, експертизата е изчислила себестойността на извършената строителна услуга, като е взела предвид дебитното салдо на сметка 613/1 „Разходи за основна дейност – строителна дейност“ на 01.01.2013 г. и го е разделила на общата застроена площ на сградата от 10 190.27 кв.м. Така е получена себестойност на СМР в размер на 3,352,594.93 лв.

На въпрос дали стойността на учреденото право на строеж е отразена в счетоводството на ревизираното лице като разход, респективно включена ли е

в общата стойност на разходите в размер на 10 112 346,78 лв. за изграждане на сградата както е установена от ревизиращият екип, вещото лице П. посоча следното:

Себестойността на построените готови обекти, дадени като обезщетение срещу учреденото право на строеж, е формирана на база отчетените в счетоводството на „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД разходи за придобиване на ДМА, натрупани към 01.01.2013 г. по дебита на сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“ в т.ч. осчетоводени разходи по придобиване право на строеж – 904,103.62 лв.

Както е споменала в отговора на въпрос 4 стойността на учреденото право на строеж би била доста по-висока, ако не били приключени разходи, натрупани по дебита на сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“ в дебита на сметка 611/2 „Разходи за основна дейност – строителна дейност“, както и това, че себестойността на СМР е формирана на база на общата площ на сградата, без да се вземе предвид това, че има продадени площи и такива, прехвърлени като стоки.

Стойността, която е фактурирана от „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД към съсобствениците на земята, като обезщетение за полученото право на строеж, е на обща стойност 942,229.20 лв.:

- През м.05.2007 г. – 899,089.80 лв. с ДДС
- През м.02.2013 г. – 43,139.40 лв. с ДДС

Стойността, която е осчетоводена като разход, който е включен в общата стойност на разходите за изграждане на сградата от 10,112,346.78 лв. е в размер на 904,103.62 лв.

На въпрос за разликата между себестойността на строителната услуга за имотите, получени от учредителите на правото на строеж и стойността на правото на строеж вещото лице отговаря следното:

Данъчната оценка правото на строеж е на стойност 2,126,051.90 лв.

Съгласно чл.6 от Договор за кредитна линия от 11.09.2007 г., сключен от „Амрита Дивелъпмънтс“ ООД с О. АД, правото на строеж, с което е обезпечен кредита, е на стойност 7,702,058 лв. Съгласно чл.26, ал.7 от ЗДДС, към датата на възникване на първото данъчно събитие – учредяването правото на строеж, би трябвало пазарната му оценка да е тази, посочена в договор за кредитна линия от 11.09.2007 г., сключен с О. АД – **7,702,058 лв.** За втората доставка предоставяне на строителната услуга, към датата на възникване на данъчното събитие – м.02.2007 г. няма изготвена пазарна оценка на авансово платената СМР, но „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД е издало фактури през м.05.2007 г. към учредителите на правото на строеж на обща стойност от 899,089.80 лв. с ДДС. По счетоводни данни себестойността на строителната услуга към 18.02.2013 г. е 3,352,594.93 лв., в т.ч. осчетоводено право на строеж в размер на 904,103.62 лв. В случай, че се вземе предвид стойността на правото на строеж, посочена в Договор за кредитна линия от 11.09.2007 г., сключен с О. АД, а именно – 7,702,058 лв., то тогава разликата между себестойността на СМР и правото на строеж е отрицателна величина -4,349,463.07 лв.

За нуждите на изчисленията на експертизата, за база е взета себестойността на СМР по счетоводни данни от 3,352,594.93 лв., от която стойност са

приспаднати фактурираните суми към учредителите на правото на строеж, в размер на 749,241.49 лв. (приход, отнесен през 2013 г. по кредита на сметка 709 „Други приходи от дейността“). Разликата е положителна величина 2,603,353.44 лв. Оттук и отговорът на следващия въпрос от вещото лице П. - неотчетеният приход от ревизираното лице във връзка с бартерната сделка, вещото лице е изчислило резултатът след изваждане на стойността на фактурите, които ревизираното лице е издало на учредителите на правото на строеж и неотчетеният приход от „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТС“ ЕООД, във връзка с бартерната сделка, е на стойност 2,603,353.44 лв.

Въз основа на отговорите, които е дало в заключението си вещото лице е изчислило счетоводния и данъчен финансов резултат и корпоративен данък на ревизираното лице за периода 2013-2016 г. вкл. (л.344 -347 по делото).

Второто вещо лице Л. П. по отношение на въпроса за стойността на правото на строеж посочва (л.391 по делото), че е равна на себестойността на извършените строителни услуги за построяване на имотите за обезщетение, предоставени на собствениците, като себестойността на извършените строителни услуги за предоставените като обезщетение 3378, 44 кв.м. на собствениците по 903, 44 лв. за 1 кв.м. себестойност на строителните услуги 3 052 217, 83 лв. за изграждане на жилищата, предоставени за обезщетение за учреденото право на строеж. Вещото лице П. заключава, че цялата стойност на учреденото право на строеж не е включена в общата стойност на разходите на жалбоподателя, а е отразена само частично, 904 103, 62 лв. в общата стойност на разходите в счетоводството на жалбоподателя. Експертната е констатирала, че стойността на учреденото право на строеж е отразена само частично, а именно само 904103, 62 лв. в общата стойност на разходите в счетоводството на жалбоподателя. Разликата между себестойността на строителната услуга а имотите и стойността на правото на строеж е 2 276 025, 83 лв. Заключава, че следва да се осчетоводи приход и разход в размер на 2 276 025, 83 лв., което няма да доведе до отчитане на промяна на финансовия резултат, формиран от бартерната сделка. Вещото лице П. е изчислила счетоводния и данъчен финансов резултат и корпоративния данък за периода 2013г.-2016г. (л.395-406 по делото).

Съдът намери следното:

2.1.Относно увеличението с неотчетени приходи във връзка с извършените СМР за построяване на имотите на учредителите на правото на строеж общо в размер на 2 164 682,93 лв. за 2013 г.

Според настоящия състав правилно е извършеното увеличение на финансовия резултат за 2013г. на основание чл. 78 от ЗКПО с приходите, съответстващи на направените разходи за изграждането на имотите, с които са обезщетени собствениците на правото на строеж.

Съгласно посочената като правно основание разпоредба на чл.78 от ЗКПО 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.

В случая видно и от Нотариален акт № 68/22.02.07г. се касае за правоотношения, които включват учредяване от физически лица,

собствениците на поземлен имот на адрес [населено място], [улица] имот, на жалбоподателя право на строеж върху собствения им имот, като запазват за себе си правото на строеж върху съответните обекти в предвидената да се построи сграда, срещу задължението дружеството да им построи и предаде владението и собствеността на въведени в експлоатация жилищни и нежилищни обекти, подробно индивидуализирани в акта. В случая насрещната престация на жалбоподателя е изграждане на въпросните обекти от сградата, за които продавачите, физически лица, са си запазили правото на строеж, и върху които „АМРИТА ДИВЕЛЪПМЪНТС“ ЕООД следва да изгради и предаде резултата от строителната услуга на учредителите. Правилно органите по приходите определят, че е налице бартерно уреждане на отношенията между страните, при което едната сделка е с предмет учредяване право на строеж в полза на дружеството, а престацията по нея - строителна услуга. В случая е налице само една стойност в нотариалния акт – на учреденото право на строеж. Стойността на строителната услуга не е определена в нотариалния акт. Не се спори, че едва при завършване на строителните работи и окончателното уреждане на взаимоотношенията със собствениците на правото на строеж през 2013 г., дружеството е осчетоводило като разход себестойността на обектите от сградата, които придобиват физическите лица.

От ревизиращите органи се установява неправилно осчетоводяване на разходите като текущи и липсата на осчетоводяване на правото на строеж като отделен актив.

Правилен е изводът, че доколкото построените имоти в сградата в резултат на придобитото право на строеж се използват за продажба или отдаване под наем за отчитане на правото на строеж следва да се приложи СС 2 и съответно правото на строеж да намери отражение при формиране на себестойността на актива, за който е учредено и придобито. Съгласно СС 18 „Приходи“ т. 3.4. При продажба на стоки или извършване на услуги в замяна на несходни стоки или услуги размяната се разглежда като сделка, която създава приход. Приходът се определя по справедливата стойност на получените стоки или услуги, коригирана със сумата на всички преведени парични средства. Съгласно СС 2 т. 8.1. и т. 8.2. себестойността на продукцията се определя от стойността на употребените материали, разходите за преработка и другите разходи, свързани с производството на съответната продукция. В себестойността на произведената продукция не се включват административните, финансовите, извънредните разходи и разходите по продажбите. Тези разходи се отчитат като текущи през периода, в който са направени.

Жалбоподателят е отчетел като текущ разход направените разходи /себестойност/ за изграждане на имотите, предмет на обезщетение на собствениците на правото на строеж, общо в размер на 3 197 556,00 лв. При липса на документи за формиране на себестойността при изграждането на имотите, както и по какъв начин е формирана справедливата стойност на строителната услуга, дадена в замяна на получено право на строеж, подходът на органите по приходите е обективен като е формирана **себестойност на строителната услуга общо в размер на 2 967 825,44 лв.** (л.49 по делото) въз

основа изчислената единична цена на направените разходи за СМР за изграждане на цялата жилищна сграда, която е умножена по разгънатата застроена площ на имотите, с които са обезщетени собствениците на правото на строеж и от тази стойност е извадена стойността на издадените фактури в размер на 749 241,49 лв. към собствениците на правото на строеж и с получената разлика в размер на **2 164 682,93 лв. е увеличен** счетоводния финансов резултат за 2013 г. на основание чл. 78 от ЗКПО.

Следва да се има предвид, че двете вещи лица са изчислили различни себестойности от тези посочени в РА, така вещото лице П. 3 352 594 594, 93 лв. (л.28 от заключението) и съответно след изваждане на фактурираните суми към учредителите на правото на строеж в размер на 749 241, 49 лв. неотчетен приход във връзка с бартерната сделка 2 603 353, 44 лв., а вещото лице П. е изчислила себестойност 3 052 217, 83 лв. (903, 44 лв. на 1 кв.м, предоставени на учредителите 3 378, 44 лв. кв.м.) на строителните услуги за изграждане на жилищата, предоставени за обезщетение за учреденото право на строеж и след приспадане на 776 192 лв., в това число авансово плащане през 2007г., 2 276 025, 83 лв. приходи от продажби на продукцията (л.385 по делото).

Съдът намира, че като най-благоприятна за ревизираното лице се явява изчислената от ревизиращите органи себестойност на строителната услуга в размер на 2 967 825,44 лв. и съответно въз основа на нея следва да се определи неотчетен приход 2 164 682,93 лв., с който е увеличен счетоводния финансов резултат 2013 г. на основание чл. 78 от ЗКПО.

По повод възражението на ответника, че при бартерна сделка двете насрещни престации са равни по стойност и че ревизиращите органи и вещото лице П. са допуснали грешка като не отчитат пълната стойност на правото на строеж като разход, само онази част от нея, за която е издадена фактура, следва да се има предвид, че дружеството е отчело разходи за придобиване на актива, но тъй като ревизията правилно е констатирала, че описаното счетоводно отчитане на разходите за придобиване на ДМА не е извършено съобразно приложимото счетоводно законодателство, в РД е дадено подробно описание на това какви счетоводни операции следва да отчете ревизираното лице – л.51 по делото. Жалбоподателят не установява при ревизията и по делото, че не е отчел разходите за построяването на имотите, напротив. Както вече се посочи, ревизията е констатирала, че жалбоподателят е отчел като текущ разход направените разходи /себестойност/ за изграждане на имотите, предмет на обезщетение на собствениците на правото на строеж, общо в размер на 3 197 556,00 лв. и тази констатация не се оспорва.

По въпроса за стойността на придобиване на правото на строеж като разход. Съгласно вещото лице П. (л.26 по делото) разходи за сградата са участвали във формирането на финансовия резултат на дружеството, без да са включени в себестойността на сградата. Второто вещо лице П. посочва в експертизата, че другата страна на бартера (освен отчитането на приход от продажбата) следвало да се акумулира в разходите на строителя за останалите площи, предназначени за продажба и за собствени нужди, считайки че пазарната цена на правото на строеж е разход за жалбоподателя и е на стойност, толкова колкото е продажната цена на имотите за

обезщетение съгласно чл.222 на ЗЗД, което ревизиращият орган не е съобразил и не е калкулирал при установяване на данъчния финансов резултат и корпоративен данък за 2013г. Съдът не се съгласява с тази теза, тъй като видно от установеното от ревизията разходи на тази стойност са отчитани текущо.

Що се отнася до възражението, че изчисленията на ревизията, би могло да се направят единствено на базата на пазарната цена на строителната услуга, съдът счита, че подходът на органите по приходите е правилен, като справедлива стойност на строителната услуга е приета изчислената себестойност в размер на 2 967 825,44 лв. без да се начисли печалба. Съгласно §1, т. 3 от ДР на ЗСч. „справедлива цена“ е „сумата, за която един актив може да бъде заменен или един пасив може да бъде погасен при пряка сделка между информирани и желаещи осъществяване на сделката купувач и продавач“. В случая следва да се отчете и изискването за еквивалентност на справедливата стойност на продадената стока или услуга с тази на придобитата стока или услуга актив, което не е налице в случая. От една страна правото на строеж е фактурирано от жалбоподателя на собствениците на стойност 749 241,49 лв., а от друга страна е формирало себестойност на строителната услуга общо в размер на 3 197 556,00 лв. Тоест не се установява еквивалентност между цената за придобиване на правото на строеж и отчетената фактическа себестойност на строителната услуга, която е значително по висока. Следва да се сподели становището на ответника, че справедливата стойност на строителната услуга следва да бъде най-малко нейната себестойност, за да се постигне тази еквивалентност на престациите. Ето защо правилна е корекцията с 2 164 682,93 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО за 2013 г. за увеличение на счетоводния финансов резултат, представляваща стойността на направените разходи за строителството на имотите, с които са обезщетени собствениците на прехвърленото правото на строеж и неотчетен приход.

2.2. Относно непризнати разходи, отчетени във връзка с формиране на себестойността на продадените имоти и на себестойността на имотите, с които са обезщетени учредителите на правото на строеж **в размер на 745 301,37 лв. за 2013 г.** на основание чл. 77 от ЗКПО.

Съгласно посочената като правно основание за корекция разпоредба на чл.77 от ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

Установено е, че жалбоподателят е отписал като текущи разходи в размер на 7 531 076,75 лв. през 2013 г., от които 3 197 556,00 лв. - разходи за придобиването на имотите, с които са обезщетени учредителите на правото на строеж и 4 333 620,75 лв. разходи за придобиването на имотите, които са продадени. Предвид липсата на данни за определяне на отчетната стойност на имотите, органите по приходите са определили стойността на направените разходи за строителство на имотите на 1 кв. м., като са разделили общо осчетоводените разходи за строителството на жилищната сграда на общата застроена площ на същата, след това са умножили със съответстващата част на застроената площ на имотите, предназначени за продажба, за тези останали в собственост на дружеството, и тези с които са обезщетени

учредителите на правото на строеж и са изчислили размера на направените разходи за строителството на тези имоти. При съпоставка на направените счетоводни записвания по сметки 613 и 611 ревизията е установила, че жалбоподателят е отчетел със 745 301,37 лв. повече разходи за придобиваните на имотите, които са продадени и тези които са предназначени за обезщетение на учредителите на правото на строеж. При обжалването жалбоподателят не излага отделни конкретни съображения за неправилност на непризнатите разходи, като се позовава общо на неправилност на използвания метод за остойностяване на направените разходи за строителство на базата на себестойност на квадратен метър. Не са представени и допълнителни документи за начина на формиране на себестойността на тези имоти и на каква база са отчетени разходите в размер на 7 531 076,76 лв. при отписването на имотите, държани за продажба, и тези на собствениците на правото на строеж. Както правилно отбелязва решаващият орган, поради липса на заведено счетоводство по начин, който да позволява да се направил анализ на така направените счетоводни записвания от жалбоподателя, органите по приходите са подхождали обективно, а направените от тях изчисления са последователни и обосновани и не са оборени с доказване на конкретна друга стойност на разходите. Ето защо правилно е извършена корекцията на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 745 301,37 лв. за 2013 г., представляваща отчетени разходи в нарушение на счетоводното законодателство и РА следва да бъде потвърден в тази част.

3. Увеличение на финансовия резултат със суми, произтичаща от непризнаване на амортизации.

Ревизиращите органи намират, че имотите, на които ревизираното дружество е станало собственик, предвид учреденото му право на строеж за построяване на жилищна сграда, находяща на адрес [населено място], [улица], е следвало да се квалифицират съобразно приложимото счетоводно законодателство на датата на получаване на Разрешението на ползване, т.е. на 18.02.2013 г., а жалбоподателят за 2013 г. неправилно е завел като амортизируеми дълготрайни активи (ДМА) по счетоводна сметка 203 „Сгради“, имотите, които са собственост на дружеството след получаването на Разрешението за ползване. Прието е, че тези имоти е следвало да бъдат заведени или като инвестиционни, или като такива държани за продажба, съгласно изискванията на счетоводен стандарт №40, но не и като амортизируеми. В резултат на това е посочено, че нарушаването на счетоводното законодателство и неправилното третиране на спорните имоти като амортизируеми ДМА е довело до отчитане от жалбоподателя на счетоводни и данъчни разходи за амортизация на активите, които не следва да се отчитат, ако същите бяха осчетоводени правилно като инвестиционни имоти или стоки. Като аргумент добавят това, че още с придобиването на правото на строеж от жалбоподателя е бил нает посредник във връзка с продажбата на имотите, които ще станат негова собственост от посочената жилищна сграда, тоест не се предполага използването им в дейността му.

Предвид това е направен изводът, че за данъчни цели на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО не следва да бъдат признати отчетените разходи за данъчни

амортизации на посочените имоти в размер на 85 835,70 лв. за 2013 г., в размер на 103 187,96 лв. за 2014 г., в размер на 96 533,64 лв. за 2015 г. и в размер на 30 011,97 лв. за 2016 г.

Ревизиращият екип е констатирал, също така че през 2014 г. и 2015 г. са продадени имоти и във връзка с продажбата им са издадени фактури, по които е начислен ДДС. Предвид изложените аргументи в предходната точка, е прието, че поради неправилното квалифициране на продадените имоти като амортизируеми дълготрайни материални активи и тяхното отчитане по счетоводна сметка „203 Сгради“, вместо като инвестиционни имоти, при продажбата на тези имоти не следва на бъде приложена разпоредбата на чл. 66 от ЗКПО. Посочено, че съгласно чл. 66, ал. 1, когато активът се отписва от счетоводния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на актива. Съгласно чл. 66, ал. 2 от ЗКПО, когато активът се отписва от данъчния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява с данъчната стойност на актива. Предвид направените изводи органите по приходите, не са признали извършеното от жалбоподателя увеличение на счетоводния финансов резултат за 2014 г. със сумата в размер на 194 658,16 лв. – счетоводна балансова стойност, и намаление на счетоводния финансов резултат със същата сума, представляваща данъчната стойност на актива, а за 2015 г. не са признали извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 1 603 858,26 лв. – счетоводната балансова стойност на актива и намаление със сумата в размер на 1 605 961,45 лв. - данъчната балансова стойност на актива.

Жалбоподателят счита, че в хода на настоящото производство безспорно се доказало, че притежаваните от дружество недвижими имоти са именно инвестиционни имоти, като начисляването на амортизации е изцяло съобразно приложимото законодателство и приложимите счетоводни стандарти, конкретно Счетоводен стандарт № 40 „Отчитане на инвестиционни имоти“. Позовава се на това, че и двете експертизи установяват това обстоятелство, като счита, че следва да се кредитира заключението на повторната експертиза за точния размер на годишните амортизации, който е пряка функция от стойността на активите, за които се прилагат. Позовава се на чл.55, ал.1 от ЗКПО (1. категория 1: масивни сгради, включително инвестиционни имоти "). От изложеното се налага изводът, че данъчната амортизация на инвестиционните имоти, собственост на дружеството, следва да бъде призната като намаление на финансовия резултат за всяка финансова година в ревизирувания период от 2012 г. до 2016 г. Тъй като е спорен началният момент на начисляване на данъчни амортизации, не следва фискалният подход при съмнение да не е в полза на данъчните субекти. Нормата на чл. 58, ал. 1 ЗКПО, за документално обосновано въвеждане в експлоатация на актива, за да бъде начислявана амортизация не следва да бъде тълкувана формално при хипотезата на инвестиционни имоти, като отново следва да се изходи от съдържанието на института на амортизиациите. При инвестиционните имоти полезният им икономически ефект се поражда не от

пряката експлоатация, а от потенциалната пазарна реализация. Съответно, според жалбоподателя при тях не е необходимо да има директно въвеждане в експлоатация или по-точно — те са въведени в експлоатация с факта на придобиването си и съответно законосъобразно е начислявал амортизации от този момент. С оглед неправилността на констатациите относно невъзможността да се начисляват амортизации, неправилен е и изводът за невъзможност да се приложи реда на чл. 66 ЗКПО при отписване на данъчен амортизируем актив.

Първото вещо лице П. посочва, че за сградата, в която се намират описаните в РД недвижими имоти, за които е отказано признаването на разходи за амортизации за ревизирия период 2013 – 2016 г. вкл., Акт е издаден на 12.10.2011 г. По отношение на това кога е започнало използването на имотите, уточнява, че по данни на жалбоподателя използването на имотите е започнало след въвеждане на сградата в експлоатация и след приключване на взаимоотношенията с учредителите на правото на строеж. Конкретните дати на въвеждане на всеки един актив са посочени в Инвентаризационни описи за всяка от процесните години, предоставени на вещото лице, като конкретните дати са посочени в таблици за начислените данъчни амортизации, колона „Дата на въвеждане в експлоатация“. Горепосочените имоти са заприходени в счетоводството на „Амрита Дивелъпмънтс“ ООД по счетоводна сметка 203 „Сгради“. Експертната е анализираща подробно счетоводните операции по сметка 203 „Сгради“, които са представени по години, в табличен вид, в констативно-съобразителната част на настоящото заключение. Данъчните амортизации са изчислени от експертната и са посочени в таблици към заключението, като обобщено, начислените годишни данъчни амортизации по години са, както следва: За 2013 г. – 88,162.88 лв.; За 2014 г. – 102,683.12 лв.; За 2015 г. – 103,245.94 лв.; За 2016 г. – 32,420.62 лв.

Вещото лице П. дава заключение, че всички описани в РД имоти, са въведени в експлоатация на 18.02.2013г., с изключение на Спа центъра, който е въведен в експлоатация на 01.10.2014г. Носенето на икономическа изгода от имотите започва на дати, посочени в колона „дата на придобиване“, в Приложение № 1 към заключението, в което са изчислени амортизациите. И второто вещо лице е изчислило данъчните амортизации както следва (л.391 по делото) - За 2013 г. – 88,162.89 лв.; За 2014 г. – 102,682.56 лв.; За 2015 г. – 103.271.45 лв.; За 2016 г. – 32,420.62 лв.

Жалбоподателят е представил по делото договори за наем от 18.12.2012г., 20.12.2013г. за две ателиета от сградата и договори за наем от 01.06.2012г., 01.08.2014г. и от 01.12.2017г. относно сутеренно помещение СПА център.

Съдът намери следното:

Следва да се има предвид, че ответникът в решението си не оспорва, че няма пречка жалбоподателят да заведе придобитите от него активи по счетоводна сметка 203 „Сгради“, като счита за спорен въпросът за тези имоти, кой е началният момент за начисляване на данъчни амортизации и за ползване на намаление на финансовия резултат на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО. Имотите са третиращи като инвестиционни имоти и е прилаган СС №40, което не е спорно по делото.

За данъчни цели амортизация на инвестиционни имоти е предвидена според

чл. 48, т. 3 от ЗКПО - инвестиционните имоти, с изключение на земята, винаги се третират като данъчни амортизируеми активи. Съгласно чл. 58, ал. 1 от ЗКПО начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващия месец. Датата на въвеждане в експлоатация следва да е документално обоснована.

Споделя се и в съдебната практика (например решение № 1222/04.022015 по адм.дело № 3258/2014 г., VIII отд. на ВАС; решение № 5619 от 09.06.2022 г. по адм.дело № 12386/2021 г., VIII отд. на ВАС) становище, че разрешението за ползване на сградата, в която се намират, не е достатъчно доказателство за въвеждането на активите в експлоатация. Наистина, чл. 58, ал. 2 ЗКПО предвижда, че когато в нормативен акт е предвиден ред за въвеждане в експлоатация, въвеждането в експлоатация на актива за данъчни цели не може да бъде по-рано от установеното в нормативния акт, но това не означава, че моментът на издаване на разрешението за ползване на сградата, във всички случаи, е този, от който следва да се начисляват амортизации върху актива, в случая отелни обекти в сградата. Разрешението за ползване прави възможно ползването на цялата сградата без нарушения, но не се отнася до фактическото ѝ ползване, което е относимо към извода за въвеждането ѝ в експлоатация за данъчни цели и нещо повече за извличане на икономически ползи от активите. Начисляването на данъчни амортизации на дълготрайни активи е свързано с икономическата изгода от тях, какъвто е смисълът на т. 1, б. "г" от Счетоводен стандарт /СС/ 4 "Отчитане на амортизациите", съгласно която неупотребяваните в дейността на предприятието активи се считат за неамортизируеми. Това следва и от разпоредбата на чл. 58, ал. 1 ЗКПО, която е свързана с материално правното основание за процесното облагане. На въпроса, дали процесните активи са употребявани в дейността на предприятието за периода на начисляване на амортизации върху стойността им и отчитането им като разход, жалбоподателят е този, който следва да докаже това ползване. В хода на ревизията жалбоподателят е заявил в обяснителна записка от 27.04.2018г. (л.142 по делото), че отдава под наем два обекта – спа център и химическо чистене, като сочи, че договорите за наем и справките за счетоводен и платен наем са приложени във файлове (не са налични към приложението). Приложен е на хартиен носител договор за наем от 01.12.2017г. за СПА център, което е извън ревизирания период. В хода на съдебното производство се представят договори за наем, които не са били посочени на ревизията, за други обекти, извън описаните спа и химическо чистене. Предвид, че не е заявено на ревизията, жалбоподателят да е отдал под наем други обекти, освен за спа центъра и химическото чистене и че договори за наем на други обекти се представят едва пред съда, без да са придружени от доказателства за плащане на наем, следва да се сподели становището на ответника за некредитирането им, поради което жалбоподателят не е надлежно доказал въвеждането в експлоатация и използването на тези активи, за да начислява за данъчни цели амортизация съгласно чл.58, ал.1 от ЗКПО. Що се отнася за начислените амортизации за имотите ползваните за спа и химическо чистене, същите са заявени като използване и отдаване под наем още при

ревизията и за тях може да се приеме, че жалбоподателят доказва характеристиките им на инвестиционни имоти, които се използват и начислените за тях амортизации следва да се признаят за данъчни цели. Следва да се съобрази изложеното в заключенията на вещите лица, като в Приложение № 1 на л. 393 в заключението на вещото лице П. са дадени начислените амортизации по години и обекти, така следва да се признаят разходите за амортизации **за 2013г. –2327,30 лв.** за магазин химическо чистене, **за 2014 г. общо 6439, 28 лв.**, от които 2 792, 76 лв. за магазин за химическо чистене и 3646, 52 лв. за СПА център; **за 2015г. общо 24504, 13 лв.**, от които 2 766, 36 лв. за магазин за химическо чистене и 21737,77 лв. за СПА център и **за 2016 г. общо лв. 20407, 40 лв.**, от които 2 303,30 лв. за магазин за химическо чистене и 18104, 10 лв. за СПА център.

За останалите обекти, предвид непредставянето на доказателства, че са въведени в експлоатация, правилно ревизиращите органи са извършили корекция на приспаднатите разходи за амортизации и жалбата следва да се отхвърли в тази част.

Разноски са претендирани от страните и следва да им се присъдят съобразно уважената и отхвърлена част от жалбата: на жалбоподателя следва да се присъдят разноски по делото в размер на 3268 лв. (за адвокатско възнаграждение депозит за вещи лица и държавна такса) съразмерно на уважената част от жалбата и на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 3384 лв., съразмерно на отхвърлената част от жалбата (претендира разноски в размер на 5226,52 лв.) съобразно действащата към приключване на устните състезания редакция на Наредба №1/2004г.

Воден от гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221018000236-091-001/11.06.2019г. на органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 2030/04.12.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, в следните части:

1. Увеличение на финансовия резултат със сумите: за 2012 г. 290 876, 70 лв., за 2013 г.- 243 402,69 лв. и за 2014 г. 157 164,83 лв. (общо 691 444, 22 лв.), отчетени разходи за лихви по договор за кредитна линия и съответстващото на увеличението, при обратно проявление на данъчната временна разлика намаление на финансовия резултат със сумите за 2015г. - 186 343, 22 лв. и за 2016г. - 507 006,85 лв.

2. Увеличение на финансовия резултат със сумите: за 2013г. – 2327,30 лв.; за 2014 г. - 6439, 28 лв.; за 2015г. - 24504, 13 лв. и за 2016 г. - 20407, 40 лв. на непризнати разходи за амортизации и съответните на тази частична отмяна части от корпоративния данък за съответната година и лихви за забава.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТ“ ЕООД, в останалата обжалвана част – корекции на финансовия резултат за 2013г. с неотчетени приходи в размер на 2 164 682,93 лв. и с непризнати разходи в размер на 745 301,37 лв.; с непризнати разходи за начислени амортизации за 2013г. – 85835, 59 лв.; за 2014 г. – 96243, 28 лв.; за 2015г. -78767, 32 лв. и за 2016 г. –

11999,6 лв. и съответните им части определен корпоративен данък и лихви за забава.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ - С. да заплати на „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] разноси по делото в размер на 3268 лв.

ОСЪЖДА „АМРИТА ДИВЕЛЪМПЪНТ“ ЕООД да заплати на Дирекция „ОДОП“ - С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 3384 лв.

Решението може да се обжалва пред ВАС на РБ с касационна жалба в 14 дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: