

РЕШЕНИЕ

№ 6124

гр. София, 16.02.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 10 състав, в публично заседание на 11.12.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мариета Райкова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **12248** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, подадена от „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от управителя С. С., чрез процесуален представител адв.А. Г., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023 г. на органи по приходите при ТД на НАП В., в частта, в която е потвърден с Решение №1014/20.07.2023г. на директор дирекция „ОДОП-С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят счита направените констатации и правни изводи в РА и в решението на директора на ОДОП С., в частите, в които същият е потвърден, за необосновани и в противоречие с процесуалния и материалния закон. Моли за отмяна на ревизионния акт в тези части.

С Решение № 8289 от 11.06.2024г. по адм. дело 10836/2023г. по описа на АССГ е обявена нищожност на Ревизионен акт (РА) №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023г. на органи по приходите при ТД на НАП В., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №Р-2222102308423-003-001/09.05.2023 г., в частта, в която е потвърден с Решение №1014/20.07.2023 г. на директор Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

С Решение № 11674 от 19.11.2025г. по адм. дело 7942/2024г. по описа на Върховен

административен съд първоинстанционното решение е отменено и делото върнато на АССГ за ново разглеждане от друг състав.

В съдебно заседание жалбоподателят не се представлява и не взема становище по жалбата.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в решението на директора на дирекция ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение по представен списък.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №P-22221022002789-020-001 от 06.06.2022 г. (връчена на 08.06.2022 г.) е възложено извършването на ревизия на дружеството „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. и на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2018г. до 31.12.2018 г. ЗВР е изменена със Заповед №P-22221022002789-020-002 от 07.09.2022 г., връчена на 11.09.2022 г., Заповед №P-22221022002789-020-003 от 29.09.2022 г., връчена на 29.09.2022 г., Заповед №P- 22221022002789-020-004 от 01.11.2022 г., връчена на 01.11.2022 г. и Заповед №P-22221022002789-020-005 от 23.12.2022 г., връчена на 29.12.2022 г., с които задълженията за корпоративен данък са обхванали и периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017г. и удължаван срока на ревизията. Цитираните заповеди са издадени от С. С. А., на длъжност началник сектор „Ревизии” в отдел „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП В..

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

Ревизията приключва с РА №P-22221022002789-091-001/20.04.2023 г., издаден от С. С. А. на длъжност началник сектор „Ревизии” в отдел „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП В. - орган, възложил ревизията, и А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 02.05.2023 г. С РА са допълнително установени задължения за внасяне в размер на 246 733.15лв. и лихвите за просрочие върху тях в размер на 119 638.15лв. (ДДС в размер на 140 665.80 лв., лихви - 73 356,94 лв., корпоративен данък /КД/ - 106 067,35 лв. и лихви -46 281,21 лв.)

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК е издаден Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №P-2222102308423-003-001/09.05.2023 г., с който е поправена допуснатата в РА грешка в таблица 3 при отразяването на дължимата за внасяне сума за лихви ДДС - 70 356,94 лв., вместо погрешно вписаната в РА сума в размер на 73 356,94лв. След направената поправка окончателно са установени задължения за довносяне са ДДС 140 665.80 лв. и лихви върху задължението 70 365,94 лв. и корпоративен данък 106 067,35 лв. и лихви 46 281,21 лв.

В хода на ревизията е установено следното:

„ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД е регистрирано по ДОПК от 21.03.2016г. и по ЗДДС от 12.01.2018г. Извършваната дейност през ревизирия период е инвестиране в и разработване на

проекти за инвестиции в недвижими имоти, дейности свързани с инвестиции в имоти с жилищно и нежилищно предназначение. Извършвана е дейност по следните два обекта:

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

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

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени 5 бр. Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ (стр. 3 - 4 от РД). Представени са доказателства, отразени и коментирани в доклада. Относно извършвани строително-монтажни работи /СМР/ са изготвени и връчени Искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения до трети лица /ИПДСПОТЛ/, на следните дружества изпълнители, преки доставчици на жалбоподателя: „СТРОЙКОМЕРСІ ЕООД, „ИДЕАЛ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, „РИКУЕСТ ГРУП“ ООД и „СТРОЙКОМ ПЛАСТ“ ЕООД. Представени са документи, отразени и коментирани в доклада.

Във връзка с предоставени на дружеството заеми от физически лица и начислени лихви в големи размери, са изпратени ИПДСПОТЛ до следните физически лица К. А. С., М. К. К., Д. С. С., С. И. А., Т. К. М. и К. Д. С., като на част от исканията са получени отговори и документи.

Относно извършеното строителство на горепосочените две жилищни сгради са изпратени ИПДСПОТЛ до институции и клиенти, посочени на л.5-6 от РД.

На 16.12.2022 г. на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК на дружеството е връчено Уведомление №Р-22221022002789-113-001 от 13.12.2022 г., с което е информирано, че основата за облагане с ДДС и корпоративен данък за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 - 124 от ДОПК, поради наличие на обстоятелства по чл. 122. ал. 1, т. 2 от ДОПК - налице са данни за укрити приходи и т. 4 - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч./ или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане. В уведомлението са описани следните счетоводни операции през 2018 г.: Д-т сметка 304/К-т сметка 207 - 1 202 559.51 лв.; Д-т сметка 702/К-т сметка 304 - 539 984.92 лв. и Д-т сметка 412/К-т сметка 702 - 773 155,23 лв. Посочено е също, че през ревизирания период „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД е строител на описаните две жилищни сгради, но в счетоводството на дружеството липсва аналитичност - по сгради, по апартаменти, по приходи от клиенти. От представените документи не става ясно как е формирана себестойността - на база площобразуване, апартамент, кв.м. и др. Не е ясно за продажбата и строителството на кои апартаменти е отчетен приходът и как е формирана изписаната отчетна стойност за този приход. Всичко това не дава представа дали вярно и точно е отчетен приходът от продажба и строителство на апартаментите и дали правилно е определена отчетната стойност на тези апартаменти. В уведомлението е посочено също, че през 2017 г. и 2018 г. не е отчетен приход от сключени разпоредителни сделки относно учредено право на строеж за 17 контрагенти (А. Х. М., Д. Берж А.-М., П. Й. С., Р. Т. С., Т. К. М. и М. К. К., М. П. А., М. А. Б., Е. Р. Ц., А. И. Б.-Т., И. Б. Й., А. Р. Л., О. М. К., Ц. Ф. О., С. Д. П., „МАКС СЪЛУШЪНС“ ЕООД, „АВРАМОВА КОНСУЛТ“ ЕООД и Н.

В. Г.) С уведомлението е определен 14-дневен срок за становище, ако отговор не е представен.

На 16.01.2023г. на дружеството са връчени и Уведомление №Р-22221022002789- 139-001 от 12.12.2022 г. по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК и ИПДПОЗЛ №Р-22221022002789- 040-005 от 12.12.2022 г. за представяне на декларации по чл. 124. ал. 3 от ДОПК за 2017г. и 2018г. Същите не са представени. От дружеството е представена обяснителна записка от 30.12.2022г.(Приложение 9 към РД), с която относно сметка 702, 304 и 207 е съобщено следното:

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

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

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

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

- Апартамент 1 и гараж 7 - В. А. М.- 140 424.44 лв.;
- Апартамент 2 - Г. Ц. К. - 92 837,08 лв.;
- апартамент 5 и гараж 6 - Р. Т. С.- 175 241,69 лв.;
- апартамент 8 и паркомясто 8 - А. И. Т. - 116 500,00 лв.
- апартамент 10 и гараж 4 - П. Й. С. - 101 845,76 лв.;
- апартамент 15 и гараж 8 - М. П. А.- 1463 06,26 лв.”

На основание чл. 63 от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза №Р- 22221022002789-01-001 от 01.02.2023г. е възложено изготвянето на експертиза, със следния предмет и задачи: да се определи фактическата себестойност на 1 кв. м. застроена площ на извършените СМР за следните обекти:

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

№22/15.01.2019 г.)

1.2. Към 18.09.2018 г. за жилищна сграда с гаражи, находяща се в поземлен имот е идентификатор 68134.1006.1003 и 68134.1006.1004, планоснимачен №63 и 338, УПИ -XIII- 63.338, кв. №13, местност „М. ливади - изток, с административен адрес С., [улица] (към 18.09.2018 г. е издаден акт за приемане на конструкцията /акт. обр.14/. Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа /акт обр. 15/ е издаден на 20.06.2019г. Удостоверение за въвеждане в експлоатация №234 е издадено на 23.03.2022 г.)

На експерта е възложено да определи пазарна оценка на отстъпено право на строеж на описаните самостоятелни обекти в двете сгради с административни адреси в [населено място], [улица] №122.С Протокол №Р-22221022002789-145-001 от 27.02.2023г. е представена експертиза с вх. №7535-28/24.02.2023 г., с която е определена фактическа себестойност на 1 кв.метър застоена площ на извършените СМР (по метода на увеличената стойност) и определена пазарна оценка на отстъпеното право на строеж на самостоятелни обекти в съответните две сгради (по метода на сравнимите неконтролируеми цени) (Приложение 42, стр. 43 - 49 в РД).

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

-за 2017г. е деклариран счетоводна и данъчна загуба в размер на 147 181,90 лв. и нулев размер на дължим корпоративен данък. Не са декларирани суми в увеличение и намаление за данъчно преобразуване на счетоводния резултат. Счетоводната загуба е формирана от декларирани приходи в размер на 83 552,47 лв. и разходи в размер на 230 734.37 лв. Декларираните общо приходи са от отчетени суми по счетоводни сметки, както следва: по с-ка 706 - Приходи от суперфиция - 83 546,50 лв. и по с-ка 721 - Приходи от лихви - 5,78 лв. Декларираните общо разходи са формиран от следните отчетени суми по видове разходи: разходи за външни услуги - 54 294.64 лв.. разходи за заплати - 11 000,00 лв.. разходи за социални осигуровки - 2 509,76 лв., други разходи - 1 8,00 лв. и финансови разходи - 162 911,97 лв.

-за 2018г. е декларирана счетоводна печалба в размер на 99 906,33 лв. След приспадане на загуба от предходната 2017г. до размера на декларираната счетоводна печалба /99 906.33 лв./, е деклариран нулев размер на данъчен финансов резултат, респективно нулев размер на дължим корпоративен данък за периода. Счетоводната печалба е формирана от декларирани приходи в размер на 785 447.74 лв. и разходи в размер на 685 541.41 лв.

Декларираните общо приходи са от отчетени суми по счетоводни сметки, както следва: по с-ка 702 - Приходи от продажба на стоки - 773 155,23 лв., 709 - Други приходи - 12 289.81 лв. и 721 - Приходи от лихви - 2.70 лв. Декларираните общо разходи са формиран от следните отчетени суми по видове разходи: разходи за външни услуги - 24 782.94 лв., разходи за заплати - 19 930,50 лв., разходи за социални осигуровки - 3 910,346 лв.. други разходи - 500.00 лв.. финансови разходи - 96 432,71 лв. и балансова стойност на продадените стоки - 539 984,92 лв.

Съгласно представено обяснение с вх. №Р-2222102202789-ПРД-026-И от 30.12.2022 г., (Приложение № 9 към РД, описани в табличен вид на стр. 41 в РД) отчетеният приход в размер на 773 155,23 лв. е стойност на продадени имоти за 2018г. на В. А. М. - апартамент 1 и гараж 7

- 104 424.44 лв.; Г. Ц. К. - ап. 2 - 92 837,08 лв., Р. Т. С.- ап. 5 и гараж 6 - 175 241,69 лв.. А. И. Т. - ап. 8 и паркомясто 8-116 500.00 лв.; П. Й. С. - ап. 10 и гараж 4 -101 845,76 лв. и М. П. А. - ап. 15 и гараж 8- 146 306.26 лв.

Установява се, че отчетната стойност за тези обекти в размер на 539 984.92 лв., чрез операция Д-т с-ка 702 на К-т с-ка 304. по обекти е, както следва: ап. 1 и гараж 7- 102 859,02 лв., ап. 2-77 168,03 лв., ап. 5 и гараж 6- 119 957,65 лв., ап. 8 и паркомясто 8-67 859,70 лв.. ап. 10 и гараж 4-76 391,68 лв., ап. 15 и гараж 8 - 95 748,84 лв.

След анализ на събраните доказателства ревизиращите са направили извод, че счетоводството на ревизираното лице липсва аналитичност - по сгради, по апартаменти, по приходи от клиенти; от представените документи не става ясно как е формирана себестойността - на база площобразуване, апартамент, кв. м. и др.; не е ясно за продажбата и строителството на кои апартаменти е отчетен приходът и как е формирана изписаната отчетна стойност за този приход. Заключено е, че всичко това не дава представа дали вярно и точно е отчетен приходът от продажба и строителство на апартаменти и дали правилно е определена отчетната стойност на тези апартаменти.

Относно учредено право на строеж:

Установено е, че с Нотариален акт №22 от 27.01.2017 г., том I, рег. №1519, дело 20 от 2017 г. /стр. 9-11 от РД/, в полза на „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД /приемател/ е учредено право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на сграда с учредител Е. В. Д.. Правото на строеж е учредено върху недвижим имот с идентификатор № 68134.1006.1002 и адрес [улица] (издадено е Разрешение за строеж №112/23.12.2016 г. на жилищна сграда с гаражи, със застроена площ /ЗП/ от 299,50 кв. м. и с разгъната застроена площ /РЗП/ от 1 618 кв. м.) Правото на строеж се учредява за срок от 5 години, без обекти, посочени в пункт II, за които учредителят си запазва правото на строеж и които ще бъдат построени от приемателя с негови средства срещу отстъпеното му право на строеж. Учредителят Д. си запазва правото на строеж за четири апартамента и един гараж в предвидената за построяване сграда, а именно апартамент №6 със ЗП от 67,20 кв. м, заедно с 4,97% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 13,41 кв. м.; апартамент №7 със ЗП от 55,40 кв. м, заедно с 4,10% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 11,06 кв. м; апартамент №13 със ЗП от 113,80 кв. м, заедно с 7,62% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 20,57 кв. м.; апартамент №14 със ЗП от 56,60 кв. м, заедно с 3,947% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 10,64 кв. м. и гараж №2 със ЗП 28,00 кв. м., заедно с 2,01% ид. ч. от общите части на сградата, равняващи се на 5,42 кв. м.)

Данъчната оценка на вещното право на строеж за изграждане на гореописаната жилищна сграда е в размер на 83 546,50 лв. (съгл. Удостоверение [ЕГН]/25.01.2017г., издадено от СО, Дирекция ОП).

Ревизираното дружество се задължава да извърши строителството изцяло за своя сметка, като по силата на сключения НА става собственик на цялата сграда, без обектите и идеалните части, описани в пункт II, за които учредителят си запазва правото на строеж, независимо от промените и преустройствата по отношение на обектите, които са настъпили по време на строителството. Дружеството се

задължава след окончателно завършване и въвеждане в експлоатация на сградата да предаде на учредителя собствените му обекти, посочени в пункт II. Учредителят Д. се задължава след построяване на сградата и въвеждането и в експлоатация да прехвърли на дружеството-приемател или на посочени от дружеството трети лица, прилежащите към обектите на приемателя съответни идеални части от терена, върху които се изгражда сградата, за което приемателят не дължи допълнително заплащане.

На Е. В. Д. от „ПЕЗЕВЕНК П.Ї ЕООД е издадена фактура №0...01/27.01.2017г. с предмет - учредяване право на строеж срещу задължение за построяване на сграда на стойност 83 546,50 лв.

Съгласно НА №197 от 13.12.2017 г., том IV, рег. №28371, дело №697 от 2017 г. /подробно описан на стр. 11 -13 в РД/ „ПЕЗЕВЕНК П.Ї ЕООД /приемател/ има учредено право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на сграда, с учредител „АТЛАНТ 95Ї ЕООД. Правото на строеж е учредено върху недвижим имот с идентификатор № 68134.1006.1003 и 68134.1006.1004. с адрес в [населено място], [улица] съгласно Разрешение за строеж №84/08.11.2017 г. на жилищна сграда с гаражи, със ЗП 343,10 кв. м. и РЗП 1 657,10 кв. м. Посочено е, че правото на строеж се учредява безсрочно, без обектите в пункт II, за които учредителят си запазва правото на строеж и които ще бъдат построени от приемателя с негови средства срещу отстъпеното му право на строеж. Учредителят си запазва правото на строеж за обекти -4 апартамента и 4 гаража в предвидената за построяване сграда, подробно индивидуализирани като площ, прилежащи идеални части и номера в НА. Данъчната оценка на вещното право на строеж за изграждане на гореописаната жилищна сграда е в размер на 396 136.40 лв., съгласно Удостоверение изх. №[ЕГН]/11.12.2017 г., издадено от Столична община. Посочено е, че учредителят „АТЛАНТ 95Ї ЕООД се задължава след построяване на сградата и въвеждането и в експлоатация да прехвърли на приемателя „ПЕЗЕВЕНК ПРОДЖЕКТ“ ЕООД или на посочени от дружеството трети лица. прилежащите към обектите на приемателя съответни идеални части от терена, върху които се изгражда сградата, за което приемателят не дължи допълнително заплащане.

Относно учреденото право на строеж от „Атлант 95“ЕООД срещу строителство на апартаменти и гаражи жалбоподателят не е издал фактура , но приходът е бил отчетен като приход за бъдещи периоди -К-т сметка 704-396 126.40лв.

Установено е, че за периода на ревизията двата обекта са достигнали следната степен на завършеност:строежа на [улица] с Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа от 29.03.2018г. / обр.15/, а строежа на [улица] с акт за приемане на конструкция от 18.09.2018г. (заб. именно към тези дати на

вещото лице е било възложено да определи пазарната стойност на отстъпеното право на строеж).

Посочено е, че тъй като определената цена на правото на строеж по двата нотариални акта е установено, че е по-висока от определената такава от експертизата, за целите на ревизионното производство е отчетена като приход определената по нотариалните актове цена без ДДС.

В хода на ревизията са представени писмени доказателства от строителя на двете жилищни сгради „Стройкомерс“ ЕООД (ИПДСПОТЛ № Р-22221022002789-041-001/13.07.2022г.) в това число договори за строителство, копие на издадените фактури, протоколи обр.19, количествено-стойностни сметки, банкови извлечения, оборотна ведомост, главно книга и хронологичен опис на сметка 411, справка за актуално състояние на действащите трудови договори към 31.12.2018г., фактури, справка за извършените СМР по Договорите с „Пезевенк Проджект" ЕООД.

Представени са писмени доказателства и от дружеството „Идеал инженеринг" ЕООД (ИПДСПОТЛ № Р-22221022002789-041-002/13.07.2022г.) във връзка със сключени с жалбоподателя договори за консултантска дейност във връзка със заявени Протоколи обр.19 , изграждане и полагане на ВиК инсталации, отполителни инсталации, полагане на топлоизолация EXPS, вертикална планировка съгласно одобрен проект, доставка и полагане на подови настилки в общите части, апартаменти и тераси, шпакловане и боядисване на стени и тавани в общите части и апартаменти на жилищна сграда на [улица].

Относно извършени СМР – изграждане на ел. инсталации от „Рикуест Груп" ООД във двата обекта (ИПДСПОТЛ № Р-22221022002789-041-003/13.07.2022г.) от последното дружество са представени договорите със жалбоподателя, фактури, банкови извлечения за извършени разплащания, справки за кадрова и техническа обезпеченост и за закупени материали.

Изискани и представени са документи и писмени обяснения относно доставка и монтаж на ПВЦ дограма от дружеството „Стройком Пласт" ЕООД ИПДСПОТЛ (№ Р-22221022002789-041-004/13.07.2022г.)

Ревизиращите са констатирани представени нотариални актове относно клиенти на „Пезевенк Проджект“ ЕООД, сключени във връзка с продажбата право на строеж за построяване на съответен недвижим имот, нотариални актове за продажба на недвижим имот и сключени договори за извършени СМР във връзка с довършване на имотите, анализът на съдържанието на които и издадените фактури са посочени на л.15-40 от РД (в жилищната сграда на [улица]: А. Х. М., Д. Берж А.-М., П. Й.

С., Р. Т. С., М. П. А., М. А. Б., Е. Р. Ц., Д. М. Т., Г. Ц. К., Т. К. К., И. К. П. и И. К. -П. и В. А. М. и Л. Б. М.-М.; в жилищна сграда на [улица]: А. Р. Л., И. Б. Й., Ц. Ф. О., О. М. К., „Макс Сълушънс“ ЕООД, С. Д. П., „Аврамова консулт“ ЕООД, И. С. Т. и Н. В. Г., А. Н. Т., Х. В. А., Т. Б. С. и В. В. карагъзов)

С оглед приходите от сключените разпоредителни сделки е посочено, че през ревизирания период дружеството декларира следните приходи: за 2017г. по счетоводна сметка 706- 83 546.50 лв. (по издадената фактура с предмет „учердяване право на строеж срещу задължение за построяване на сграда“ в полза на Е. В. Д. и за 2018г. по сметка 702- 773 155.23лв. (според писмени обяснения на ревизираното лице приход от продажба на имоти на В. А. М., Г. Ц. К., Р. Т. Ц., А. И. Т., П. Й. С. и М. П. А.)

Заклучено е, че във счетоводството на дружеството липсва аналитичност- по сгради, апартаменти, по приходи от клиенти; от представените документи не става ясно как е формирана себестойността – на база площообразуване, апартамент, кв.м. и др. Не е ясно за продажбата и строителството на кои апартаменти е отчетен приход и как е формирана изписаната отчетна стойност на тези апартаменти.

Посочено е че във връзка с неотчетен приход от сключени разпоредителни сделки относно учредено право на строеж са следните клиенти на дружеството- А. Х. М., Д. Берж А.-М., П. Й. С., Р. Т. С., М. П. А., М. А. Б., Е. Р. Ц., А. И.- Т., И. Б. Й., А. Р. Л., О. М. К., Ц. Ф. О. ,С. Д. П., „Макс Солюшънс“ЕООД, „А. консулт“ и Н. В. Г.)

В тази връзка от ревизиращия екип е назначена експертиза, която е дала отговор на въпросите каква е фактичката себестойност на 1кв.м застроена площ на извършените СМР за двете жилищни сгради с гаражи (въпрос № 1) и каква е пазарната стойност на отстъпеното право на строеж на самостоятелни обекти в сградите.

В хода на експертизата, назначена от данъчните органи, вещото лице е определило фактичката себестойност на извършените строително-монтажни работи (СМР) за двете жилищни сгради на [улица] № 122. Към датите на съставяне на съответните актовете за завършеност на сградите, себестойността на 1 кв.м застроена площ е установена в диапазона 323,36 – 338,48 лв./кв.м за сградата на [улица] 157,23 – 164,58 лв./кв.м за сградата на [улица], като стойностите са без ДДС и отразяват реално извършените СМР към съответните етапи на строителството.

По втория поставен въпрос, относно пазарната стойност на отстъпените права на строеж върху самостоятелните обекти в сградите, вещото лице е извело пазарни

диапазони на цените, посочени като базирани на сравними сделки и текущи пазарни условия. Така пазарната стойност на правата на строеж е установена в диапазона 1 067 – 1 755 лв./кв.м, което, при конкретните апартаменти и гаражи, съответства на суми между 15 000 и 40 000 лв. за апартамент и 3 500 – 10 800 лв. за гараж, без ДДС, в зависимост от площта и идеалните части от общите части на сградата.

От своя страна ревизиращите, на база на изведените пазарни стойности на правото на строеж от вещото лице (посочени в таблица 12 и 13 на РД), които имат долна и горна граница, са посочили че за нуждите на ревизията ще ползват средна цена, определена между долната и горна граница. Направили са преизчисления, които за клиентите на двете сгради са посочени в две таблици, находящи се на л. 50 и 51 от РД, в които са посочили застроена площ и идеални части, цена по НА без ДДС, пазарна цена с ДДС и отчетната стойност. (заб. прави впечатление, че лицата посочени в таблиците не се припокриват напълно с лицата, посочени на стр.41 от РД, за които се твърди да е установено) Под двете таблици е посочено и как е определена отчетната стойност на 1 кв. м. право на строеж (данъчната оценка на правото на строеж за всяка една от сградите е разделена на квадратните метри РЗП)

По нататък- на база определената от вещото лице фактическа себествойност на 1 кв. м застроена площ на извършените СМР (отново преизчислени от ревизиращите като средна стойност между посочената долна и горна граница) са преизчислили за всеки от клиентите в двете сгради какви са неотчетените приходи, съответно, неотчетени приходи за 2018г. към етап на завършеност на обекта- акт 15 за сградата на [улица] и неотчетени приходи за 2018г. към етап на завършеност на обектите -акт 14 за сградата на [улица].

Направен е извод (на стр. 62 от РД), че са налице установени допълнителни приходи:

Неотчетени приходи от продажба на учредено право на строеж към 31.12.2017г. – 332906,44лв.

- Неотчетени приходи от продажба на учредено право на строеж към 31.12.2018г. – 297635,24лв.

- Неотчетени приходи от извършени строителни услуги към 29.03.2018г. – 650392,54лв.

- Неотчетен приход от извършени продажби на НИ, изградени в груб строеж към

31.12.2018г. –227055,34лв.

- Неотчетени приходи от извършени строителни услуги към 18.09.2018г. – 608052,76лв.

Съответно за 2017г. и 2018г. са формирани данъчни основи за облагане, както следва:

За 2017г.:

Счетоводни приходи – 5,78лв.

- Неотчетени приходи от продажба на отстъпено право на строеж – 332906,44лв.
- Обща данъчна основа (приходи) – 332912,22лв.
- Счетоводни разходи – 230734,37лв.
- Отчетна стойност на продаденото отстъпено право на строеж – 49003,79лв.
- Обща данъчна основа (разходи) – 279738,16лв.
- Увеличения на С. – 162128,17лв. /на основание чл.42, ал.1 от ЗКПО/
- Намаления на С. – 0,00лв.
- Формирана данъчна основа по реда на чл.122, ал.4 от ДОПК за облагане по реда на ЗКПО

за 2017г. - 215 302,23лв.

- Дължим корпоративен данък върху формираната годишна данъчна основа за облагане – 21 530.22лв.

За 2018г.:

Счетоводни приходи – 12292,51лв.

- Неотчетени приходи от продажба на отстъпено право на строеж, строителни услуги и НИ в груб строеж – 1783135,88лв.
- Обща данъчна основа (приходи) – 1795428,39лв.
- Счетоводни разходи –145556,49лв.

- Отчетна стойност на продаденото отстъпено право на строеж, строителни услуги и апартаменти в груб строеж – 826574,43лв.
- Обща данъчна основа (разходи) – 972130,92лв.
- Увеличения на С. – 95607,84лв. /на основание чл.42, ал.1 от ЗКПО/
- Намаления на С. – 73534,00лв. /на основание чл.42, ал.3 от ЗКПО/
- Формирана данъчна основа по реда на чл.122, ал.4 от ДОПК за облагане по реда на ЗКПО за 2018г. - 845371,31лв.
- Дължим корпоративен данък върху формираната годишна данъчна основа за облагане – 84537,13лв.
- Внесен корпоративен данък и авансови вноски през годината – 0,00лв.
- Дължим корпоративен данък за внасяне – 84537,13лв.

В резултат на формираната по реда на чл.122, ал.4 ДОПК данъчна основа на извършените доставки във връзка с учредено право на строеж и строителни услуги, на основание чл.86 и 82 от ЗДДС вр. Чл.25, ал.8 е установен ДДС за начисляване и внасяне за м.януари, март, май, юни, юли август, септември, ноември и декември 2018г. в общ размер на 140 665.80лв. и лихви за забава 70 356.94лв.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023г. /л.119 и сл./, връчен по електронен път на ревизираното лице на 02.05.2023г. .

С РА за поправка № П-22221023084231-003-001/09.05.2023г. са извършени технически поправки в таблици №1 и 2 от ревизионния акт, като установените задължения за довносяне са 246 733.15лв (140 665.80 лв. задължения по ЗДДС и 106 067.35лв. задължения за корпоративен данък) и лихви в размер на 116 638.15лв

В срока по чл.152, ал. 1 от ДОПК от ревизирия субект до директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е депозирана жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния ревизионен акт

С Решение № 1014/20.07.2023г. на директор на дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] /л.16 и сл./ РА/ №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023г., поправен с РА за поправка № П-22221023084231-003-001/09.05.2023г. е изменен по отношение на дължимия корпоративен данък за периода от 01.01.2017г. до

31.12.2017г. в размер на 21 530.22 лв. и лихви за просрочие 11 134.41лв. като е определен корпоративен данък в размер на 19014лв. и лихви за просрочие 9 833.43лв. В останалата част РА е потвърден.

Приета по делото е административната преписка.

При така установената фактическа обстановка, съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал.2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия. Спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията.

Възложител на ревизията съгласно Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221022002789-020-001/06.06.2022г. е С. С. А.- началник сектор “Ревизии” в ТД на НАП В.. Правомощията на възложителя на ревизията се извеждат от представената Заповед 3-ЦУ-753/05.05.2022г., издадена на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК, на зам.-изпълнителния директор на НАП – Г. Д., съгласно която А. е посочена за орган по приходите, по отношение на който не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК.

Съгласно Заповед № 3-ЦУ-996/06.06.2022г., издадена на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП на зам.изпълнителният директор на НАП, е наредено служителите, посочени в Заповед 3-ЦУ-753/05.05.2022г. да осъществят производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентна е ТД на НАП С.. Сред изброените дружества е и „Пезевенк П.“

По делото е представена и Заповед № РД-01-245/05.05.2022г., издадена на основание чл. 11, ал. 3 ЗНАП във вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на ТД на НАП С., с която е наредено С. А. да изпълнява функциите на орган, имащ правомощията да възлага ревизии.

Съгласно решението по тълк. дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на

втората (другата) териториална дирекция.

В мотивите на тълкувателното решение се сочи, че при действието на чл. 12, ал. 6, изр. първо ДОПК правомощие на изпълнителния директор на НАП или на заместник-директор, комуто той е делегирал това правомощие, е да определи органи по приходите или публични изпълнители, за които не важат ограниченията на компетентността по място, обвързана с принадлежността им към компетентната териториална дирекция. В чл. 10, ал. 9 от устройствения ЗНАП е създадено правомощие за изпълнителния директор или за оправомощено от него лице, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, след като възложителят е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. първо ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция.

Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция с Тълкувателното решение №2/24 е възприето, че не е в противоречие с правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП. Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден съобразно чл. 5, ал. 5, т. 5 ЗНАП, като не е дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му.

С оглед изложеното, обжалваният в настоящото производство РА и РА за поправка са издадени от компетентните орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК – органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административнопроизводствените правила.

Ревизионният акт, в това число и РА за поправка, както и РД, ЗВР и ЗИЗВР са подписани с електронни подписи от органите по приходите– техни издатели.

Става въпрос за издадени електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, същите са изпратени като електронно съобщение и връчени на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. Тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени и на хартиен носител заверени преписи, с оглед възможността по чл.184, ал.1 от ГПК, приложима на основание пар.2 от ДР на ДОПК.

РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, което не се оспорва по делото, а това се установява и при извършената служебно от съда проверка. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП, което обосновава извод, че ЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал.4 на чл. 13 ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис. На основание чл. 184, ал.1 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК ответникът по жалбата е представил същите по делото в заверен препис на хартиен носител /л.41 и сл. от делото/.

С оглед изложеното, съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, чиито изявления са в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон намира следното:

Ревизионното производство се е развило по реда на чл. 122 от ДОПК, като основата за облагане по ЗКПО и ЗДДС е определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

С Уведомление № Р-22221022002789-113-001 от 13.12.2022г. година, ревизираното лице е било уведомено, че ревизионното производство ще бъде проведено по особения ред на чл. 122, ал.1, т.2 и т.4 от ДОПК. Според настоящият съдебен състав, въз основа на изложените мотиви в РА, може да се изведе законосъобразност на изводите за определяне на данъчната основа при прилагане на горепосочените законови предпоставки. За 2017г. дружеството е декларирало приходи в размер на 83 552.50лв. (83 546.50лв. от учреденото право на строеж от Е. В. и 5.78 лв. приходи от лихви), като не е декларирало като приход заплатените му суми от продадено право на строеж от нито едно от лицата, заплатили тази цена при сключване на съответния нотариален акт (всички

нотариални актове сключени през 2017г. и са със заплатена продажна цена преди или в деня на сделката) - А. Х. М., Д. Берж А.-М., П. Й. С., Р. Т. С., Г. К., Т. К. М. и М. К. К., М. П. А., М. А. Б., Е. Р. Ц., А. И. Б.-Т..

Съответно, за 2018г. са декларирани приходи в размер на 785 447.74лв., но от счетоводната отчетност на дружеството не става ясно от какво е формиран този приход- от продажба и строителство на кои апартаменти е отчетен, както и поради липсата на аналитичност не може да се определи нито формирана себестойност на продадени апартаменти /респ. осъществени СМР и въобще какви приходи от кой клиент, за кой апартамент и с каква площ са получени.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване на ревизионния акт при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал.1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи именно жалбоподателя. Следователно, в производството по съдебно обжалване на ревизионния акт, издаден по реда на чл. 122 от ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и при спазване на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

Ревизиращите са установили, че двете сгради, находящи се на [улица] [улица], са построени (при различна установена степен на завършеност на строителните дейности) на базата на учредено право на строеж, с подробно разпискани права и задължения в НА №22, том I, рег.№1519, дело 20 от 2017 (учредител Е. В. Д.) и в НА №197, том IV, рег.№ 28371, дело №697 от 2017г. (учредител „Атлант 95“ЕООД). И двата нотариални акта (№ 22/27.01.2017 г. и № 197/13.12.2017 г.) уреждат учредяване право на строеж срещу задължение за строителство, като представляват типични смесени договори с вещноправен ефект.

И при двете сделки учредителите запазват за себе си конкретно индивидуализирани бъдещи обекти (апартаменти и гаражи) и учредяват право на строеж за останалата част от сградата в полза на „Пезевенк Проджект“ ЕООД. Касае се за бартерно правоотношение, при което изрично посочени обекти са елемент от възнаграждението на учредителите. Горепосочените нотариалните актове установяват бартерно правоотношение с вещноправен ефект, при което липсва парична престация и липсва продажба на право на строеж. Запазените обекти представляват възнаграждение за строителството, а данъчните оценки имат

единствено формален характер.

От събраните доказателства по делото се установява, че „Пезевенк Проджект“ ЕООД е реализирало два различни вида сделки с клиенти на имоти в сградите, които могат да бъдат разграничени според предмета им и етапа на строителството към момента на сключването им.

В първата група попадат случаите, при които предмет на сделките е учредяване и прехвърляне на право на строеж. По тези правоотношения страните са сключвали нотариални актове за покупко-продажба на право на строеж върху конкретно индивидуализирани бъдещи самостоятелни обекти (апартаменти, гаражи и паркоместа), като паралелно с това са подписвани предварителни договори и/или договори за извършване на строително-монтажни работи. В тези хипотези купувачите придобиват ограничено вещно право върху бъдещ обект, а „Пезевенк Проджект“ ЕООД се задължава да изгради сградата и съответния обект до степен, договорена между страните, срещу възнаграждение, заплащано на етапи.

-А. Х. М. ;

– Д. Берж А. – М.;

– П. Й. С.;

– Р. Т. С.;

– М. П. А.;

– М. А. Б.;

– Е. Р. Ц.

-Д. Т. и А. Т.

-Г. К.

-Т. К. и М. К.

-А. Л.

-И. Й.

- Ц. О.

-О. К.

-„Макс Сълушънс“ЕООД

-„С. П.

-“Аврамова Консулт“ЕООД

- И. Т. и Н. Г.

- А. Т.

- Х. А..

Във втората група се включват сделките, при които предмет е продажба са вече обособени самостоятелни обекти в сградите (самостоятелни обекти в сграда в „в груб строеж“). В тези случаи към момента на сключване на нотариалните актове сградата е достигнала етап, на базата на който купувачите придобиват право на собственост върху реално съществуващи апартаменти, гаражи или паркоместа, индивидуализирани с площ, етаж и идентификатор, а не право на строеж върху бъдещ обект.

– И. П. и И. П..

-В. М. и Л. М.

При купувача В. К. е налице сключен предварителен договор за построяване и продажба на недвижим имот от 14.12.2017г. при разписани задължения за осъществяване на построяването на конкретно описан имот срещу обезпечени със срок парични вноски от страна на купувача.

С оглед изложеното съдът приема, че в зависимост от конкретния момент на сключване на сделките и стадия на изграждане на сградата, „Пезевенк Проджект“ ЕООД е действало както като носител и прехвърлител на право на строеж върху бъдещи обекти, така и като продавач на вече възникнали недвижими имоти (и в степен „груб строеж“).

При всички горепосочени сделки, независимо от етапа на строителството, предмет на съответния договор (респ.нотариален акт) са безспорно установени осъществяните от клиентите на дружеството заплащания и издадени от последното фактури. Осъществяните заплащания и съответните им издадени фактури не се оспорват от жалбоподателя.

Както бе посочено по-горе, при клиентите, а именно : А. Х. М., Д. Берж А. – М., П. Й. С., Р. Т. С., М. П. А., М. А. Б., Е. Р. Ц., Д. Т. и А. Т., Г. К., Т. К. и М. К., А. Л., И. Й., Ц. О.-С., О. К., „Макс Сълушънс“ ЕООД, С. П., „Аврамова Консулт“ ЕООД, А. Л., И. Т. и Н. Г., А. Т., Х. А., В. М. и Л. М., И. П. и И. П. освен сключеният нотариален акт за продажба на право на строеж (продажба на недвижим имот при Малинови и П.), като отделна сделка и данъчно събитие, са сключвани предварителни договори, наименовани „за построяване и продажба на недвижим имот“.

Съответно това са договорите: А. Х. М.- договор от 01.12.2016, Д. Берж А. – М.- договор от 13.03.2017г., П. Й. С.- договор от 01.12.2016г., Р. Т. С.-27.02.2017г., М. П. А.- договор от 14.03.2017г., М. А. Б.- договор от 01.02.2017г., Е. Р. Ц.- договор от 15.03.2017г., Д. Т. и А. Т.- договор от 15.03.2017г., Г. К.- договор от 30.05.2017г., Т. К. и М. К.- договор от 01.09.2017г., А. Л.- договор от 01.12.2017г., И. Й.- договор от 10.12.2017г., Ц. О.-С.- договор от 01.11.2017г., О. К.- договор от 23.11.2017г., „Макс Сълушънс“ ЕООД- договор от 12.12.2017г., С. П.- договор от 15.12.2017г., „Аврамова Консулт“ ЕООД- договор от 15.03.2018г., И. Т. и Н. Г.- договор от 20.12.2017г. и договор от 22.12.2017г., А. Т.- договор от 01.03.2018г., Х. А.- договор от 10.01.2018г., И. П. и И. П.- договор от 02.03.2017г., В. М. и Л. М.- договор от 30.05.2017г.

С В. К. е сключваен предварителен договор от 14.12.2017г. за построяване и продажба на недвижим имот- апартамент в сградата на [улица], подробно индивидуализиран в договора.

Във всички тези еднотипни договори за построяване и продажба на недвижим имот продавачът „Пезевенк Проджект“ ЕООД се е задължил да построи и продаден недвижим имот – подробно посочен апартамент (респ. и гараж), извършвайки строителството в определен срок срещу задължение на купувача да заплати на вноски цената на извършените строителни работи.

На всеки от горепосочените клиенти от дружеството са издавани фактури с различни посочени стойности и посочени еднотипни основания: или „авансово плащане по договор за построяване на апартамент“ или „авансово плащане по договор за учредяване право на строеж“

Това, което данъчните органи са констатирани и което е обосновоало производството по чл.122 ДОПК е наличие на неотчетени приходи от продажба на право на строеж и строителство на апартаменти, като в тази връзка е назначена експертиза, подробно посочена на л.41 и следващите от РД (Приложение 4, л.1079

и сл.)

Съдът обаче не възприема заключението по назначената експертиза като пълно, обосновано и изготвено при правилно приложение на относимите счетоводни и оценителски принципи. Вярно е, че вещото лице е анализирано наличните документи, свързани със строителството на двете сгради, таблици за площообразуване на обектите, предварителни договори за построяване на недвижими имоти, нотариални актове, както и извършило оглед на място и формално погледнато е приложило подходящи методи съобразно естеството на всяка от изследваните величини и отговорило на следните въпроси:

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

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

- към дата 18.09.2018 г. за жилищна сграда с гаражи, находяща се в поземлен имот с идентификатор 68134.1006.1003 и 68134.1006.1004, планоснимачен № 63 и 338, УПИ - XIII - 63.338, кв. № 13, местност „М. ливади – изток“, район „Т.“ по плана на [населено място], административен адрес: [населено място], [улица] /към 18.09.2018 г. е издаден Акт за приемане на конструкцията /акт. Обр.14/. Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа /акт обр.15/ е издаден на 20.06.2019 г. , а Удостоверение за въвеждане в експлоатация № 234 е издадено на 23.03.2022 г./

2. Да се определи пазарната стойност на отстъпеното право на строеж на самостоятелни обекти в двете сгради (за сградата на [улица] осъществени продажби на право на строеж на А. Х. М., Д. Берж А. – М., П. Й. С., Р. Т. С., М. П. А., М. А. Б., Е. Р. Ц., Д. Т. и А. Т., Г. К., Т. К. М. и М. К.; за сградата на [улица] осъществени продажби на право на строеж на Ц. О.-С., О. К., „Макс Сълушънс“ ЕООД, С. П., „Аврамова Консулт“ ЕООД, И. Т. и Н. Г., А. Т., Х. А.)

При определяне на себестойността на строително-монтажните работи и пазарната стойност на отстъпеното право на строеж обаче липсват надлежни мотиви за определянето им, като стойностите са определени като долна и горна граница, но не са изложени мотиви за този диапазон. Наредба Н-9/14.08.2006 не

съдържа забрана за определянето на долна и горна граница, но следва да се изложат мотиви за необходимостта от това реално разсейване на пазарните данни, така че да се осигури допустимост и прозрачност на заключението. Отделно от горното, по отношение на продажбите на право на строеж на крайни клиенти в двете сгради, вещото лице е посочило относно съпоставяните сделки, цит.“*Значителна част от сделките са предварителни договори, в които плащането е предвидено да бъде извършено на вноски, в зависимост от етапа на завършване на обектите...Първата вноска, която е преди акт обр.14 т.е. на право на строеж в по голямата част от случаите е $\frac{1}{5}$ от стойността на сделката...*“/л.16 от експертизата/.

Използваните сравнявани сделки са обективирани в нотариални актове и предварителни договори, описани в таблица 11 на експертизата. Приложените предварителни договори -л.1049-1012 от Приложение №4 действително установяващи плащане на вноски, но нямат договореност, че първата вноска е за заплащане правото на строеж, което означава, че е направено произволно и необективно тълкуване. Аналогичните сделки, обективирани в нотариални актове, са посочени в таблица 11 от експертизата, но индивидуализацията им там не съответства на индивидуализацията на представените нотариални актове. Отделно от това, представените към експертизата НА са с предмет продажби на недвижими имоти в груб строеж което е несъпоставимо с продажбата на право на строеж. Тези обекти са с различен правен статус, тъй като правото на строеж представлява ограничено вещно право върху бъдеща сграда, докато обектът в груб строеж е материализиран недвижим имот със значително по-висока степен на завършеност, различен профил и различна пазарна оценка. От таблица 11 от експертизата може да се предположи, че вещото лице е съпоставяло процесните сделки със сделки, обективирани в предварителни договори за продажба на недвижим имот и последващото им реализиране като нотариални актове, но липсват мотиви за така приложената съпоставимост, кои икономически данни от тези сделки са взети предвид, какъв е точния предмет и етап на реализация, има ли приложени корекции /напр. да се отчете разликата между правото на строеж и обекта в груб строеж/.

Липсата на действителна съпоставимост между използваните сделки компрометира надеждността на определените пазарни цени и води до произволно формиране на данъчната основа, което е несъвместимо с целта и смисъла на чл. 122 от ДОПК, както и с принципите, заложиени в Наредба № 9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарни цени.

На база заключението на експертизата ревизиращите са извели пазарни стойности на продаденото право на строеж на клиенти, като изведените стойности, предвид

установените неясноти на оценителната експертиза, съдът намира за необосновани (посочени в таблиците на стр. 50 и 51 от РД) Понятието „пазарна цена“ е легално дефинирано в §1, т.8 от ДР на ДОПК, а методите за нейното определяне са уредени в Наредба № Н-9. Ето защо приходната администрация е овластена да замести договорната цена с пазарна стойност, установена чрез експертиза, когато отчетените данни не отразяват действителната икономическа реалност.

Следващо процесуално нарушение, което съдът констатира в РА е, че за целите на ревизираното производство, ревизиращите са приели, че при горна и долна граница на пазарна цена на отстъпеното (продадено) право на строеж на самостоятелни обекти в сградите и за определяне на стойностите за нуждите на ревизията ще използват средна цена. Приемането на средна цена в случая не е методологически обосновано, дори и експертизата да бе приета за обоснована и валидна. За така избраната средна конкретна стойност от експертния диапазон не са изложени мотиви и не става ясно как тя съобразява принципите на икономическа и данъчна разумност.

На следващо място- макар и правилно според съда от ревизиращите да е възприето, че пазарните стойности на прехвърленото право на строеж на конкретни клиенти през 2017г., когато дружеството не е притежавало регистрация по ЗДДС, следва да се считат с включено ДДС, основанието за това не е чл.25 ал.8 ЗДДС, както е посочено на л.51 от РД. Разпоредбата на чл.25, ал.8 ЗДДС е неприложима, тъй като урежда момента на възникване на данъчното събитие при регистрирани по закона лица, приели авансово плащане преди регистрацията си. В настоящия случай доставките (продажба на право на строеж, извършено с единствената законова форма за продажба на недвижима собственост- нотариален акт) са осъществени преди регистрацията по ЗДДС, поради което следва да намери приложение чл.67, ал.2 ЗДДС, съгласно който при липса на изрична уговорка данъкът се счита включен в договорената цена. Продажбата на право на строеж при всички лица, посочени в таблиците на л.50 и 51 от РД не е авансово плащане независимо какви произволни словесни основания са били посочвани в издаваните от дружеството фактури. За вида на сделката следва да се съди не от посоченото във фактурата основание, а от съдържанието на самата сделка, още повече, че в случая е установено, че счетоводната отчетност на дружеството не е водена съобразно ЗС и в този смисъл представените фактури не могат да бъдат кредитирани като достоверно доказателство за основанието за плащане, макар и да не е оспорено самото плащане. В конкретния случай, при всички посочени в двете таблици клиенти: А. Х. М., Д. Берж А. – М., П. Й. С., Р. Т. С., М. П. А., М. А. Б., Е. Р. Ц., Д. Т. и А. Т., Г. К., Т. К. и М. К., А. Л., И. Й., Ц. О., О. К., „Макс Сълушънс“ ЕООД, С. П., „Аврамова Консулт“ ЕООД, Н. Г. (с И. Т.), А. Т. и Х. А., с нотариален акт е

извършено продажба на конкретно определено с параметри на построяване право на строеж срещу конкретна, изрично посочена цена. Във всички нотариални актове е посочена цената и че сумата е заплатена на продавача преди сключване на нотариалния акт по банков път. Следователно не се касае за авансово плащане по смисъла на чл.25, ал.8 ЗДДС, а за настъпило данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 ЗДДС, при което данъчната основа следва да се определи при приложение на чл.67, ал.2 ЗДДС, т.е. договорената, респективно определената по реда на чл.122 ДОПК пазарна цена следва да се приеме като крайна, включваща ДДС. Този извод съответства и на практиката на Съда на Европейския съюз (Решение по съединени дела C-249/12 и C-250/12 Tulicг и Plavoşin), съгласно която, когато цената на стока е определена от страните, без изобщо да се споменава данъкът върху добавената стойност, и лицето — платец на дължимия за обложената сделка данък върху добавената стойност, е доставчикът на тази стока, уговорената цена, в случай че доставчикът няма възможност да получи от клиента изисквания от данъчната администрация данък върху добавената стойност, трябва да се счита за цена с вече включен данък върху добавената стойност.

На следващо място-крайният резултат на определената пазарна стойност на продадено право на строеж (таблици на л.50 и 51 от РД съответстващи на клиентите в двете сгради) е погрешно формиран. Не е посочено как са извършени изчисленията, като се предполага, че квадратните метри на правото на строеж на всеки един клиент са умножени по средна пазарна стойност на правото на строеж съобр. изготвената експертиза и начислен ДДС, до формиране на общ посочен приход в размер на 332 906.44 лв от клиентите през 2017г. и 297 635.24 лв. от клиентите през 2018г.

На стр. 71 от РД изрично е посочено, че неотчетените приходи от продажба на право на строеж за 2017г. са в размер на 332 906.44лв., а на стр. 75, че неотчетените приходи от продажба на право на строеж за 2018г. са 297 635.24. Тези стойности обаче са с включен ДДС, което е неправилно. В производството по чл.122 ДОПК е допустимо данъчните органи да определят данъчна основа по косвен път, включително чрез пазарни цени, но е недопустимо включването на данък добавена стойност в „неотчетен приход“. В ЗКПО липсва самостоятелна легална дефиниция на понятието „приход“, като законът изхожда от принципа на първичното му счетоводно признаване. Д. финансов резултат се формира въз основа на счетоводния резултат (чл. 18 ЗКПО), поради което за приход може да се приеме единствено икономическа изгода, призната или подлежаща на признаване по счетоводните стандарти, без включен в нея данък върху добавената стойност. Съгл.чл. 26, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС данъчната основа е всичко, което представлява възнаграждение без ДДС;

Липсата на разграничение между данъчна основа и начислен данък води до неправилно определяне на данъчната основа и до незаконосъобразно завишаване на облагаемия резултат

Сходни допуснати процесуални и материалноправни нарушения съдът констатира и по отношение на неотчетени приходи във връзка с извършени СМР:

Както бе посочено по-горе, с клиенти на обекти в сградите на [улица] „К. водопад“ 122 са сключвани „предварителни договори за построяване и продажба на недвижим имот“, като по всички тези договори дружеството е издавало фактури към клиентите, но поради липсваща аналитичност в счетоводството му относно приходи, клиенти и апартаменти и невъзможност да се установи на кои обекти е отчетен приход и дали вярно и точно е отчетен в производството по чл.122 от ДОПК е използван експертния подход за определяне цена на строителната услуга, съответно, към датата на издаване на съответните актове по строителство за двете сгради: към 29.03.2018г.- датата на издаване на акт 15 за сградата на [улица] към 18.09.2018г.- датата на издаване на акт 14 за сградата на [улица].

И при тези сделки неправилно според съда данъчните органи, на база на посочената долна и горна граница, са изчислили средна себестойност на 1кв.м затроена площ, без излагане на мотиви за този подход.

Съответно, за всеки от клиентите неотчетеният приход е изчислен като се твърди да е взета предвид стойността на договорената цена на строителната услуга до съответния етап в т.число правото на строеж (акт 15 за сградата на [улица] акт 14 за сградата на [улица]), от тази стойност е извадена цената на заплатеното право на строеж и стойността на реално начисленият ДДС съобразно издадените от дружеството фактури на клиент (стр.53 и сл. от РД)

Няма изложени мотиви за така приложения подход за определяне на неотчетен приход и той е крайно неясен. Не е ясно как е установена стойността на договорената строителна услуга до съответен етап- акт 15, респ.акт 14, тъй като приложените предварителни договори за построяване и продажба на недвижим имот, предвиждат заплащане на вноски на строителната услуга, но не при всички договори вноските са обвързани с акт 14 и акт 15. Например при договора от 30.05.2017г. с В. А. М. вноските се заплащат при подписване на договора и при издаване разрешение за ползване; при договора от 01.09.2017г. с Т. М. и М. К. вноските са обвързани с конкретни дати; при договора от 13.03.2017г. с Д. Берж А. има посочени вноски без определяне на конкретен срок за заплащането им.

Не е изложено обяснение защо от стойността на така определената строителна

услуга е извадена договорената и заплатена пазарна цена на правото на строеж за всеки едни от клиентите. В случая става въпрос за две отделни данъчни събития. И за целите както на ЗДДС, така и на ЗКПО са налице две самостоятелни сделки, пораждащи две отделни данъчни събития: доставка по прехвърляне на право на строеж, осъществена със сключените нотариални актове и доставка на строителна услуга (СМР) по договорите за строителство, всяка от които е с отделна данъчна основа и момент на облагане и счетоводно признаване. Обстоятелството, че двете сделки са икономически свързани, не следва да води до данъчното им обединяване. Извършеното аритметично изваждане на цената на правото на строеж от стойността на строителната услуга не почива на договорните отношения между страните и води до изкуствено формиране на данъчна основа, несъответстваща на действително реализираните приходи.

При същите тези изчисления /стр.53 и следващите от РД/ от получената стойност като разлика между строителна услуга към определен етап и стойност на реално заплатено право на строеж, е извадена стойността на реално начисления ДДС по фактурите, издадени на клиентите, което не е надлежно обяснено като действие. При всички клиенти е посочено, че по фактурите за извършвани плащания в конкретен размер. За тези извършени плащания липсва какъвто и да било коментар в целия ревизионен доклад. След като за всеки от клиентите е установено, че е извършил реални плащания по издадените му от дружеството фактури, то тези обстоятелства представляват релевантни факти, които органът по приходите е длъжен да съобрази при определяне на данъчната основа, включително в хипотеза на ревизия по чл. 122 ДОПК. Разпоредбата на чл. 122 ДОПК предоставя възможност за корективно определяне на данъчните задължения при наличие на посочените в закона предпоставки, но не овластява органите по приходите да игнорират доказани факти, нито да заместят действително получени суми с абстрактни пазарни стойности, без анализ на направените плащания.

Не личи от направените изчисления реално извършените плащания от клиенти да са съобразени. В случаите, в които органът по приходите счита, че отчетените плащания не отразяват действителния икономически резултат, той е длъжен изрично и мотивирано да изложи причините, поради които приема, че същите са непълни, недостоверни или прикриват други приходи. Липсата на подобни мотиви води до произволно формиране на данъчната основа и нарушаване на принципите на законосъобразност и обективност.

С оглед всичко гореизложено ревизионният акт в частта на определените неотчетени приходи от продажба на право на строеж и строителна услуга следва да бъде отменен.

Относно лихвите, начислени във връзка с получени заеми от физически лица: ревизиращите са установили, че дружеството е сключило следните договори за парични заеми:

-договор за паричен заем от 23.03.2016г. със заемодател Т. К. М., с предоставен от последната на дружеството заем в размер на 50 000,00лв., с договорен срок и лихва, като се установява от момента на сключване на договора до края на ревизирия период, дружеството не е изплащало главница и лихви към заемодателя.

-договор за паричен заем от 10.07.2016г. със заемодател Д. С. С., с предоставен от последния на дружеството заем в размер на 30 000,00лв., с договорен срок и годишна проста лихва върху заемната сума. В счетоводството на дружеството е установено начисляване на лихви, както следва: за 2017г. – и 7 500,00лв., за 2018г. – 7 500,00лв.

-договор за паричен заем от 22.09.2016г. със заемодател М. К. К. и заем в размер на 30 000,00л евро, като заемателя се задължава да върне сумата в срок до 18 месеца от получаването и съгласно условията на настоящия договор. Възнаграждението на заемодателя се определя на 30% годишна проста лихва върху заемната сума.

Установява се, че по цитирания договор са начислени лихви, както следва: за 2017г. – 17 602,47лв., за 2018г. – тъй като има направени погасителни вноски по главницата, лихвата се преизчислява върху остатъка, както следва: • 01.01.2018г. – 28.02.2018г. – 2933,75лв. и • 01.03-2018г. – 31.12.2018г. – 7168,73лв. Представени са документи за окончателно връщане на заема.

-договор за паричен заем от 30.10.2016г. със заемодател К. А. С., с договорен заем в размер на 60 000,00лв., като заемателя се задължава да върне сумата в срок до 21 месеца от получаването и определена 25% годишна проста лихва върху заемната сума. Установява се, че по цитирания договор са начислени лихви, както следва: за 2017г. – и 15 000лв., за 2018г. От събраните доказателства се установява, че за ревизирия период не е връщан заем и не са плащани лихви по цитирания заем.

-договор за паричен заем от 01.02.2016г. със заемодател С. И. А. с предоставен на заемателя заем в размер на 156 466,00лв. Заемателят дължи на Заемодателя 70 % възнаградителна лихва и се задължава да върне получения заем в срок до 31.12.2017г. Установява се, че по цитирания договор са начислени лихви, както следва: за 2017г. – 109526,20лв., а през 2018г. има направени погасителни вноски по заема, поради което лихвата се преизчислява върху остатъка на главницата, както следва: • 01.01.2018г. – 31.01.2018г. – 9127,18лв. • 01.02.2018г. – 31.03.2018г. – 12421,03лв. • 01.04.2018г. – 19.07.2018г. – 20175,50лв. Установява се и че през 2018г.

има направени плащания към С. И. А. в размер на 230 000,00лв., в т.ч. главница – 156466,00лв. и лихва – 73534,00лв.

-договор за паричен заем от 27.06.2018г. със заемодател К. Д. С.: договорения размер на кредита е 30 000,00лв., за срок от една година. Установява се, че е начислена лихва за 2018г. в размер на 8781,75лв.

Ревизиращите са установили, че за 2017г. са начислени разходи за лихви по получени заеми от физически лица в размер на 162 128,67лв. – Дт сметка 621/Кт сметка 496– 162128,67лв.; Дт сметка 123/Кт сметка 621 – 162128,67лв. Не са извършвани плащания на лихвите, съгласно представените счетоводни документи.

През 2018г. са начислени лихви в размер на 95607,84лв. – Дт сметка 621/Кт сметка 496 –95607,84лв.; Дт сметка 123/Кт сметка 621 – 95607,84лв.

По счетоводни данни през 2018г. са изплатени лихви в размер на 123534,00лв. – Дт сметка 496/Кт сметка 503 – 123534,00лв. От представените счетоводни документи /банкови извлечения/ получени писмени обяснения и документи от трети лица / вх. № 7535-20/11.10.2022г. от С. И. А./ е установено, че платените лихви са в размер на 73 534,00лв.

При тези данни ревизиращият екип е приел, че на основание чл.42, ал.1 ЗКПО отчетеният и деклариран разход за лихви за 2018г. в размер на 95 607.84лв. не се признава за данъчни цели през годината, както и на основание чл.42, ал.3 от ЗКПО за данъчни цели се признава платената лихва на заемодателя С. А. в размер на 73 534 лв., която лихва е била начислена през 2017г., но заплатена през 2018г.

Съдът се съгласява с тези промени на счетоводния финансов резултат, тъй като разпоредбата на чл. 42 от ЗКПО урежда специален режим на данъчно третиране на разходи, представляващи доходи на местни физически лица, като изрично обвързва признаването им за данъчни цели с факта на действителното им изплащане. Законодателят е възприел касов принцип, който дерогира общото правило за признаване на разходите на начислителна основа, с цел да се предотврати данъчното признаване на разходи, за които не е реализиран облагаем доход при получателя.

В случая начислените лихви по получени заеми от физически лица към 31.12.2018 г. не са изплатени, което се установява от счетоводните данни, банковите документи и представените обяснения от заемодателите. При това положение правилно, на основание чл. 42, ал. 1 от ЗКПО, същите не са признати за данъчни цели за 2018 г., независимо от счетоводното им отчитане.

Същевременно, по отношение на лихвите, начислени през предходна година, но реално изплатени през 2018г., законосъобразно е приложена разпоредбата на чл. 42, ал. 3 от ЗКПО, която допуска признаването им за данъчни цели в годината на изплащането, до размера на действително платения доход. По този начин е осигурено съответствие между данъчното признаване на разхода при платеца и реализирането на облагаем доход при получателя.

В резултат на всички гореизложени фактически положения и правни изводи ревизионният акт относно дължимият корпоративен данък за 2017г. (изменен с решението № 1014/20.07.2023г. на директора на дирекция ОДОП) следва да се о изцяло в тази му част.

По отношение на дължимия корпоративен данък за 2018г., предвид изводите за незаконосъобразност на определените неотчетени приходи от продажба на отстъпено право на строеж, строителни услуги и НИ в груб строеж, формиращи данъчната основа по реда на чл.122 ал.4 ДОПК, следва да се съобразят единствено изводите на данъчните органи относно разходите за лихви по заеми, предоставени на дружеството от физически лица, обосноваващи увеличение на С.- 95 607.84лв. и намаление на С. 73534.лв. С оглед декларирания резултат от дружеството за 2018 – (счетоводна печалба в размер на 99906,33лв. и формиран данъчен финансов резултат - 0,00лв. • Деклариран корпоративен данък - 0,00лв. • Дължим годишен корпоративен данък – 0,00лв. • Авансови вноски – 0,00лв. • Надвнесен корпоративен данък – 0,00лв. Извършено е намаление на С. с приспадна за губа от 2017г. в размер на 99 906,33лв) и съобразената корекция на С. , дължимият корпоративен данък за 2018г. ще бъде 2 207.38лв. както и лихва за забава (01.04.2019г.-20.04.2023г.) в размер на 1 794. 16 лв. (917.73 евро)

Относно начисления Данък добавена стойност:

На първо място, ревизията е констатирала дублиране на фактури за доставка в дневниците за покупки на ревизираното лице и упражнено по два пъти право на приспадане кредит. Всички дублиращи се фактури са посочени в табличен вид на стр. 83 от РД, като жалбоподателят не е оспорил дублирането. Няма спор, че дублиране на фактури и отчитането им в два различни данъчни периода не е допустимо и че ако данъкоплатецът вече е упражнил данъчен кредит по дадена фактура в първия период, не може да го упражни повторно в последващ период. С оглед незапаване разпоредбата на чл.69 и 72 от ЗДДС правилно е намален декларираният от дружеството данъчен кредит, съответно, за месец май 2018г. със сумата в размер на 4506.45лв., за месец ноември 2018г. със 809.17лв. и за месец декември 2018г. със сумата в размер на 3111.37лв. Това са периодите в които втори път е било упражнено право на данъчен кредит по фактури, вече включени в СД за

предходни периоди.

Предвид гореизложеното РА по отношение на дублираните фактури и неправомерно упражненото във връзка с тях повторно право на данъчен кредит следва да се потвърди.

На следващо място, с оглед констатираната във връзка с корпоративния данък неправомерно определена данъчна основа на неотчетени приходи от облагаеми доставки (прехвърляне на право на строеж, строителни услуги, продажба на имоти в груб строеж) , следва РА да бъде отменен по отношение начисленият ДДС за 2018г., начислен на основание чл.86 и чл.82 ЗДДС и във връзка с чл.25, ал.8 ЗДДС.

Горният извод на съда се отнася до:

-разпоредителните сделки с продадено право на строеж на клиенти в сградата на [улица] през 2018г. с определена обща данъчна основа в размер на 239 749.99лв. и ДДС в размер на 47 950.01лв.

- договори за построяване и продажба на недвижими имоти с клиенти в двете сгради, съобразно етапа на осъществено строителство в ревизирия период (за сградата на [улица]- получаването на акт 15 на 29.03.2018г. и за сградата на [улица]- получаването на акт 14 на 18.09.2018г.) с определена обща данъчна основа в размер на 650 392.54лв. и ДДС в размер на 25 096.91лв.(за сградата на [улица]) и обща данъчна основа в размер на 608 052.76лв. и ДДС в размер на 13 982.42лв.(за сградата на [улица])

- продажба на недвижим имот в груб строеж от дружеството (НА 95/27.05.2018г. с купувачи И. П. и И. П., НА 122/28.06.2018г. и НА 124/28.06.2018г.(апартамент и гараж) с купувачи В. М. и Л. М., определена данъчна основа в размер на 227 005.34лв. е начислен ДДС в размер в размер на 45 411.06лв.

Няма спор, че се касае за облагаеми доставки, тъй като горепосочените са възмездни доставки на стока и услуга, извършени са от данъчно задължено лице и на територията на страната, но строителните услуги, прехвърлянето на право на строеж и продажбата на обекти в груб строеж са с определена данъчна основа, която не е законосъобразно определена.

На следващо място- корекцията, с която съдът не се съгласява за законосъобразно извършена от данъчните органи, е констатацията на ревизиращия орган за неотразени КИ в дневник покупки и СД за съответния период, както следва: КИ № [ЕГН]/07.06.2018г. с контрагент Д. ООД, с данъчна основа -1666,66 и ДДС -333,34лв. (за месец юни 2018) и КИ № [ЕГН]/02.08.2018г. с контрагент Керамо –

ГП ЕООД с данъчна основа -102,93лв. и ДДС -20,59лв. Посочено е, че съгласно чл.124, ал.5 от ЗДДС регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени, включително издадени от лица, на които е прекратена регистрацията по този закон.

Извън позоваването на законовата норма не са изложени фактически констатации относно обстоятелствата по издаването, получаването и осчетоводяването на конкретните кредитни известия. Не са изложени обстоятелства по какъв начин и кога кредитните известия са били получени от ревизираното лице; дали същите са били заведени в счетоводството му; дали е налице отказ или пропуск за отразяването им; нито как е формирана връзката между тези документи и упражненото право на данъчен кредит. При липса на такива конкретни фактически констатации не може да се направи обоснован извод, че са налице предпоставките за възникване на задължение за отразяване на кредитните известия в съответните данъчни периоди. Самото цитиране на нормата, без установяване на релевантните факти, не е достатъчно основание за извършване на корекция с неблагоприятни последици за данъчно задълженото лице.

В резултат на изводите на съда по ЗДДС, за месеците януари, март, юни, юли, август и септември се възстановяват резултатите по ЗДДС съобразно отразените в справките -декларация на дружеството. За месец май 2018г. се начислява ДДС за внасяне в размер 4 419.49лв. и лихва за забава 4 285.83лв. За месец ноември 2018 се начислява ДДС за внасяне 728.57лв. със съответната лихва за забава в размер на 317.40лв. За месец декември 2018г. се начислява ДДС за внасяне 3004.24лв. и лихва за забава в размер на 1282.92лв.

Въпреки че по голямата част от претенциите на жалбоподателя за отмяна са удовлетворени, съдът намира, че следва за пълнота на съдебния контрол да отговори на някои негови възражения, с които не се съгласява:

-представените от жалбоподателя доказателства в хода на административното обжалване не доказват, че общата себестойност на сградата на [улица] 1 105 117.49лв. За целите на определяне на данъчната основа себестойността на една изградена сграда следва да се обоснове с проверими и документално удостоверени разходи, каквито са фактури и договори за закупени строителни материали и услуги, договори за труд и външни услуги, включително изпълнители, проектанти, архитекти и надзор, както и съответните ведомости за заплати, разходи за разрешителни и такси, свързани с проектиране, строителство и присъединяване към инфраструктура, документи, удостоверяващи завършването на строежа, като Акт

16, приемо-предавателни протоколи и инвентарни описания.

В случая жалбоподателят е представил нотариалните актове относно учреденото право на строеж за двете сгради, направил е описи на заведени фактури, за които е посочил, че са във връзка със строителството на двете сгради, както и таблици с издадените фактури на клиенти.

Тези представени документи не осигуряват необходимата проверимост и конкретика, за да се приеме, че общата себестойност на сградата е 1 105 117,49 лв., поради което не могат да бъдат използвани като основа за намаляване на данъчната основа.

-не се приема за доказано и твърдението на жалбоподателя, че използваният от него подход, възможен по смисъла на СС11 е приходите и разходите по договорите за строителство да се отчетат при завършване на обекта. (цит.„Получените плащания сме натрупали в набирателна сметка, като след Акт 16 сме отчели всички приходи и разходи“)

Жалбоподателят не представя Акт 16, нито във счетоводството му са били налични счетоводни регистри с ясно разграничение на натрупаните плащания и признатите приходи към датата на ревизията, детайлни банкови извлечения, показващи движенията по твърдяната набирателната сметка, договори и приложения към договорите, които показват, че плащанията са авансови и са предназначени за строителството, без да се признават като окончателен приход. Няма и вътрешни документи или счетоводни пояснения, в които се посочва, че приходите се признават при завършване на обекта.

Това му твърдение се оборва и от следните доказателства- според представените нотариални актове за продадено право на строеж на конкретни клиентите, посочени подробно по-горе, клиентите са закупили право на строеж срещу конкретно посочена цена, преди обектът да е завършен. Отделно-сключвани са договори за строително-монтажни работи (СМР) с конкретни вноски, съобразени с напредъка на строежа. Както и сам е посочил жалбоподателя СС 11 предвижда признаване на приходи съобразно етапа на изпълнение, ако резултатът може да бъде надлежно предвиден. Фактът, че са договорени конкретни цени и вноски за отделни етапи, показва, че резултатът от договора може да бъде надлежно предвиден. Следователно, по силата на СС 11 приходите би трябвало да се признават постепенно, спрямо извършените етапи, а не еднократно след Акт 16. Натрупването на плащания „до завършване на обекта“ не отговаря на фактическата и счетоводна реалност на представените писмени доказателства, защото приходите са свързани с конкретна продажба на право на строеж и с конкретни изпълнени етапи и са били

известни още при сключването на договорите.

И в принципен план: данъчната основа, определена по реда на чл.122 ДОПК, се различава от данъчната основа, която би била налице при нормално развитие на данъчните правоотношения. Налице е процесуална възможност, по пътя на пълното насрещно доказване, задълженото лице да обори размера на определената данъчна основа, в това число като докаже наличието на действително извършени разходи във връзка с реализираните от него приходи. С оглед принципа на документална обосноваване, залегнал в чл. 3, ал. 3 ЗСч във вр. с чл. 10, ал. 1 и чл. 26, т. 1 и т. 2 ЗКПО, от ревизираното дружество е следвало да бъдат ангажирани доказателства за реалното извършване на разходите и тяхната връзка с реализираните приходи, каквито не са представени. При това положение няма как да бъде прието, че данъчната основа е определена в нарушение принципа за съпоставимост между приходите и разходите, след като недоказаността на действителното разходване на декларираните суми е изцяло резултат от процесуалното поведение на жалбоподателя. В случая РА в тази част се отменя по други, изложени по горе съображения за незаконосъобразност на определената данъчна основа.

По претенцията на ответника (претендиращ за всяка една от инстанциите юрисконсултско възнаграждение в размер на 23 054.40 лв), съдът намира, че при съобразяване на решеният в негова полза материален интерес (18 038.99лв.), за всяка от инстанциите следва да му се присъди сумата в размер на 1 142.75лв. (584.53 евро).

С тези мотиви , съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на ПЕЗЕВЕНК П.“ ЕООД, Ревизионен акт (РА) №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023 г. на органи по приходите при ТД на НАП В., потвърден с Решение №1014/20.07.2023г. на директор дирекция „ОДОП-С. при ЦУ на НАП, в частта на установеното задължение за корпоративен данък за 2017г. в размер на 19 014.56лв. и лихви за просрочие в размер на 9 833.43лв.

ИЗМЕНЯ по жалба на ПЕЗЕВЕНК П.“ ЕООД, Ревизионен акт (РА) №Р-22221022002789-091-001/20.04.2023 г. на органи по приходите при ТД на НАП В., потвърден с Решение №1014/20.07.2023г. на директор дирекция „ОДОП-С. при

ЦУ на НАП, като:

- установеното задължение за корпоративен данък за 2018г. в размер на 84 537.13 и лихви за просрочие в размер на 34 315.53 лв. ОПРЕДЕЛЯ на установено задължение за корпоративен данък в размер на 2 207.38лв и лихви за просрочие в размер на 1 794. 16 лв

-установеното задължение за ДДС в размер на 141 221.32 лв. и лихви за просрочие в размер на 70 356.94лв ОПРЕДЕЛЯ на установено задължение за ДДС в размер на 3004.24лв. и лихва за просрочие в размер на 1282.92лв.

ОСЪЖДА „Пезевенк Проджект“ЕООД да заплати на Национална агенция по приходите направените по делото разноски в размер на 1 753.59 евро / хиляда седемстотин петдесет и три евро и петдесет и девет евроцента/.

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