

РЕШЕНИЕ

№ 34091

гр. София, 01.09.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав, в
публично заседание на 02.06.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **894** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] ет. 3, офис 6, представлявано от М. Х. Ч. и А. Н. А., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221023007101-091-001/21.08.2024 г., издаден от Й. Н. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 1580 от 06.12.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) при ЦУ на НАП - [населено място].

С жалбата РА се оспорва в частта, потвърдена с Решение № 1580/06.12.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място]. Твърди се, че РА е необоснован поради непълнота и неправилност на установените факти и обстоятелства и направените фактически и правни изводи, по отношение на допълнителни задължения в размер на 292 235,72 лв., на основание чл. 16, ал.1 от ЗКПО, чл. 34, ал. 1 от ЗКПО, както и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. В частта на извършената обезценка на поземления имот се сочи липса на мотиви. Счита, че разходът следва да се признае за 2019 г., а не за 2020 г., както са приели ревизиращите. По отношение на допълнителните преобразувания на счетоводния финансов резултат, на основание чл.16, ал.1 от ЗКПО, жалбоподателят оспорва използвания метод за определяне на пазарни цени - методът на сравнимите неконтролирани цени. Твърди, че за целта на експертизата са използвани неточни пазарни аналози. Не са взети под внимание вида, местоположението, степента на завършеност и годината на построяването на процесните обекти.

Вещото лице е посочило, че значителна част от извършените плащания са преди датата на нотариалните актове, т.е. на практика е прехвърляно право на строеж, но това не е отчетено при определянето на пазарната цена на обектите. Възражава се, че пазарната оценка е изготвена към момента на изповядване на сделките с нотариален акт, а не към момента, когато е договорена продажната цена между страните. Оспорва се определянето на „долна“ и „горна“ граница на пазарната цена, с аргумент, че задачите на експертизата не са изпълнени по този начин. На следващо място, се сочи, че не са изследвани най-подходящите пазарни аналози, които най-много се доближават до вида и характеристиките на процесните недвижими имоти, а са взети предвид избирателно сделки, които са с параметри, целящи да обосноват отклонение от пазарните цени. Соочи се, че в случая не е налице договор за строителство по смисъла на СС 11 (МСС 11) и съответно приходите, които реализира строителното предприятие не са приходи от строителни услуги в контекста на СС 11, а са приходи от продажба на продукция (апартаменти), които следва да се признават при издадено разрешение за въвеждане в експлоатация на обекта. Т.е. в края на всяка от процесните 2018, 2019 и 2020 години трябва да се признае приход в размер на извършените до момента разходи, а едва след приключване на строителството (въвеждане на сградата в експлоатация) ще се осчетоводят пълните приходи от продажбата на апартаментите, т.е. на готовата продукция. С тези аргументи жалбоподателят мотивира извод, че извършената корекция на финансовия резултат през 2018, 2019 и 2020 година не е коректна и е в нарушение на цитирания НСС 18.

Иска се отмяната на РА в оспорваната част и присъждане на направените по делото разноски.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от адв. К., който поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Представя писмени бележки и списък на претендирани разноски за производството.

Ответникът – директор на ДОДОП – [населено място], се представлява от юрк. А., която оспорва жалбата с аргументи, подробно изложени в представени писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не се представлява по делото и не излага становище по жалбата.

Административен съд София-град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221023007101-020-001 от 01.12.2023 г., връчена по електронен път на 05.12.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221023007101-020-002/01.02.2024 г., № Р-22221023007101-020-003/26.02.2024 г. и № Р-22221023007101-020-004/28.03.2024 г., издадени от Й. Н. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-654/05.07.2023 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2017 г. до 31.12.2022 г. и по ЗКПО за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221023007101-092-001/04.06.2024 г., срещу констатациите на който е подадено писмено възражение, прието е прието за процесуално допустимо, но по същество - неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221023007101-091-001/21.08.2024 г., издаден от Й. Н. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. – възложител, и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 15.09.2024 г.

Установени са допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 1 210.85 лв., в резултат на допълнително начислен данък, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 от с.з., и по ЗКПО в размер на 189 701,05 лв., произтичащи от извършени корекции на декларираните финансови резултати за периодите от 2018 г. до 2020 г. с разликата между определената с експертиза пазарната цена на недвижими имоти /апартаменти, офиси, ателиета, складове, гаражи, подземни и външни паркоместа/ в две нови жилищни сгради, находящи се в [населено място], [улица], спрямо отчетения от дружеството приход при тяхната продажба в размер на 1 719 617,22 лв., както и с непризнатите за данъчни цели разходи за обезценка на поземлен имот в размер на 194 422.89 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ), са начислени лихви в размер на 99 865.02 лв.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) с изх. № Р-22221023007101-040-001 от 09.02.2024 г., в отговор на което са представени документи, описани в РД. Същите са анализирани и са взети предвид при формиране на крайните изводи на ревизиращия екип. Проверена е счетоводната и търговска документация на дружеството.

С протокол № Р-22221023007101-ППД-001/01.02.2023 г. са приобщени доказателства, събрани при извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ на жалбоподателя, приключила с протокол № П-22221023123127-073-001/30.11.2023 г.

Всички процесуални действия и събраните във връзка с тях писмени доказателства са подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

Установено е, че основна дейност на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД е строителство и продажба на недвижими имоти.

С НА № 137/11.09.2017 г. дружеството е придобило от „САСА ЕСТЕЙТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], поземлен имот с идентификатор 68134 1007 1601, находящ се в [населено място], [улица], в който е изградило жилищна сграда с подземен паркинг. Последната е въведена в експлоатация с Разрешение за ползване №СТ-05-544 от 25.04.2019 г., издадено от Министерство на регионалното развитие и благоустройството, Дирекция за национален строителен контрол /ДНСК/. С НА № 9/12.09.2018 г. от „САСА ЕСТЕЙТ“ ООД е учредено за имот с идентификатор 68134 1007 1603 право на строеж на сграда за обществено обслужване и офиси с подземен паркинг, в полза на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД. Сградата е въведена в експлоатация на 26.05.2020 г.

През периодите от 2018 г. до 2020 г. „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД е извършило продажби на апартаменти, офиси, ателиета, складове, гаражи, подземни и външни паркоместа, в т.ч. идеални части от поземления имот към тях, описани подробно на стр. 12-15, стр. 18-19 и стр. 22-24 от РД.

Във връзка с извършените сделки въз основа на събраните и представените от задълженото лице писмени доказателства е установено следното:

I. В частта на установени задължения по ЗКПО:

1. За 2018 г. дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 91 835,88 лв., данъчен финансов резултат печалба в размер на 71 121,71 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 7 112,17 лв., който е внесен.

За 2019 г. „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД е подало ГДД, с която е деклариран данъчен финансов резултат печалба в размер на 226 887,22 лв., съответно дължим корпоративен данък от 22 688,72 лв., който е внесен от дружеството.

В подадената за 2020 г. ГДД по чл. 92 от ЗКПО жалбоподателят е декларирал данъчен финансов резултат загуба в размер на 2 441,65 лв.

През посочените по-горе периоди за извършените продажби на недвижими имоти дружеството е

отчело приходи по счетоводна сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“.

За установяване на пазарната цена на процесните недвижими имоти, на основание чл. 60 от ДОПК, с Акт за възлагане на експертиза № Р-22221023007101-01- 001/02.04.2024 г. е възложено на М. И. П., притежаваща оценителска правоспособност №100100334/14.12.2009 г., издадена от К. на независимите оценители в България, да определи пазарната стойност на продадените от ревизираното лице имоти /в диапазон от - до/. Експертизата е приета с Протокол № Р-22221023007101-145-001/30.04.2024 г. За определяне на пазарната цена на имотите вещото лице е ползвало метода на сравнимите неконтролирани цени. Определена е пазарна цена в диапазон /от-до/ на продадените недвижими имоти без ДДС.

След анализ на ангажираните нотариални актове и продажни фактури е констатирано, че обектите са реализирани на цени, по-ниски от пазарните такива, определени с възложената експертиза.

Позовавайки се на резултатите от оценката на вещото лице, органите по приходите са приели, че е налице отклонение от данъчно облагане, тъй като сделките за покупко-продажба на процесните обекти са осъществени на цени, по-ниски от пазарните. В резултат на това, на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, данъчните основи за облагане с корпоративен данък за периодите от 2018 г. до 2020 г. са увеличени с разликата между долната граница на определената при експертизата пазарна цена на всеки от недвижимите имоти и тази, по която са изповядани сделките с НА без ДДС, както следва: в размер на 819 435,75 лв. през 2018 г., в размер на 564 618,21 лв. през 2019 г. и в размер на 335 563,26 лв. през 2020 г.

2. През 2019 г. след проведена инвентаризация „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД е извършило обезценка на закупения с НА № 137/11.09.2017 г. от „САСА ЕСТЕЙТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], поземлен имот в размер на 194 422,89 лв. Тази сума е отразена по сч. сметка 609 „Други разходи“. В резултат на това и за определянето на местни данъци и такси през 2020 г. за идеалните части от земята, които не са прехвърлени към собствениците на апартаментите в сграда С и собственици на външни паркоместа, е извършено предеклариране в Столична община.

Органите по приходите са приели извършената преоценка на земята за неоснователна и са преобразували счетоводния финансов резултат за 2019 г., на основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО, като не са признали отчетените разходи в размер на 194 422,89 лв.

В резултат на извършените корекции са определени следните финансови резултати:

- за 2018 г. декларираната за периода данъчна печалба в размер на 71 121,71 лв. е увеличена на 890 557,46 лв. Определен е корпоративен данък в размер на 89 055,75 лв., от който след приспадане на внесения за периода данък в размер на 7 112,17 лв. е определен остатък за внасяне в размер на 81 943,58 лв. и лихва за забава в размер на 48 734,96 лв.;

- за 2019 г. декларираната за периода данъчна печалба в размер на 226 887,22 лв. е увеличена на 985 928,32 лв. Определен е корпоративен данък в размер на 98 592,83 лв., от който след приспадане на внесения за периода данък в размер на 22 688,72 лв. е определен остатък за внасяне в размер на 75 904,11 лв. и лихва за забава размер на 37425,52 лв.;

- за 2020 г. декларираната за периода данъчна загуба в размер на 2 441,65 лв. е преобразувана в данъчна печалба в размер на 333 121,61 лв. Определен е корпоративен данък в размер на 33 312,16 лв. и лихви за забава в размер на 13 047,25 лв.

II. В частта на установените задължения по ЗДДС

През м. 06.2019 г., м. 09.2019 г. и м. 09.2020 г. „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД е продало собствени недвижими имоти, за част от които е установено в хода на ревизията, че не са издадени данъчни документи или е налице разлика между продажната цена, вписана в нотариалния акт /НА/ спрямо фактурираната както следва:

- с НА № 104/12.06.2019 г. „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД продава на С. Л. С. апартаменти 306 + 307, находящи се в [населено място], [улица], със застроена площ от 119,73 кв. м., в т.ч. с 3,354% ид. части от общите части на сградата, заедно със склад № 11 от 4,78 кв. м. за сумата от 89 561,00 евро с ДДС /левава равностойност - 175 165,89 лв./, която е изплатена по банков път на продавача преди изповядване на сделката. Издадена е фактура № 0...10110/15.11.2017 г. с предмет „плащане на вноска по договор за покупко-продажба на недвижим имот и СМР за ап. 306 и ап. 307“, ДО в размер на 132 932,71 лв. и ДДС - 26 586,54 лв. За разликата в размер на 1 825,06 лв. е прието, че не е издаден данъчен документ с начислен ДДС;

- с НА № 4/24.09.2019 г. „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД продава на С. Л. С. 0,9577% идеални части от поземлен имот, находят се в [населено място], [улица], с площ по скица АГКК от 1 557,00 кв. м., съответстващи на външно паркомясто № П7 с площ от 14,94 кв. м. и 0.8692% идеални части от поземлен имот, находят се в жилищна сграда в [населено място], район „Т.“, [улица], с площ по скица АГКК от 1 557,00 кв. м., съответстващи на външно паркомясто № П8 с площ от 13,56 кв. м. за сумата от 2 400,00 евро с ДДС /левава равностойност 4 694,00 лв./, която е изплатена по банков път на продавача преди изповядване на сделката. Посочено е, че няма издадена фактура във връзка с извършената продажба на описаните имоти;

- с НА № 24/16.09.2020 г. „ВИТОША ВЮ ПРОДЖЕКТ“ ООД, ЕИК[ЕИК] продава на В. М. Г. 26,64/993 идеални части от поземлен имот, находящ се в [населено място], [улица], с площ по скица АГКК от 1 557,00 кв. м., съответстващи на външно паркомясто № П7 с площ от 14,94 кв. м. и 0.8692% идеални части от този имот с площ по скица АГКК от 933,00 кв. м., съответстващи на[ЕИК], 64 кв. м., прилежащи към ателие № 402 за сумата от 746,03 лв. с ДДС, която е изплатена в брой на продавача преди изповядване на сделката. Според ревизиращите от жалбоподателя не е издадена фактура във връзка с извършената продажба.

Установените несъответствия са обосновавали извод за наличие на недекларирани продажби на недвижими имоти. Позовавайки се на разпоредбата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, според която прехвърлянето на право на собственост върху недвижим имот представлява доставка на стока, датата на данъчното събитие за която е датата на издаване на НА, с който е документирана продажбата, органите по приходите са приели, че към датата на изповядване на сделките дружеството е следвало да издаде фактури на стойност, съответстваща на договорената в НА продажна цена. В резултат на изложеното, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 от с.з. за констатираните разлики с РА е начислен допълнителен ДДС, както следва:

- през м. 06.2019 г. в размер на 304,18 лв.;

- през м. 09.2019 г. в размер на 782,33 лв.;

- през м. 09.2020 г. в размер на 124,34 лв.

На основание чл. 152 от ДОПК жалбоподателят оспорил РА по административен ред пред директора на ДОДОП – С., в резултат от което е постановено Решение № 1580 от 06.12.2024 г. от същия орган. С решението е отменен РА за установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.06.2019 г. и м. 09.2020 г., ведно с начислените лихви за забава; изменен е в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 09.2019 г., като ДДС за внасяне в размер на 2 996,05 лв. и лихва в размер на 422,65 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 2 213,72 лв. и лихви за забава в размер на 19,31 лв., както и в частта на установения с РА корпоративен данък по ЗКПО за 2020 г., като установеният данък в размер на 33 312,16 лв. и лихви за забава в размер на 13 047,25 лв. е определен на 14 051,87 лв. и лихви за забава в размер на 5 503,64 лв. В останалата част относно установените резултати по ЗКПО за данъчни периоди 2018 г. и 2019 г., ведно с начислените лихви за забава, РА е потвърден.

Съгласно мотивите на решението са приети за неоснователни възраженията на жалбоподателя

досежно извършените на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО увеличения на счетоводните финансови резултати за 2018 г. 2019 г. и 2020 г. с разликата между определената при експертизата долна граница на пазарните стойности на продадените недвижими имоти спрямо тази, по която са изповядвани сделките. За установяване размера на пазарната цена на имотите е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. Органът сочи, че същият е предвиден като метод за определяне на пазарни цени за данъчни цели съгласно § 1, т. 10, буква „а“ от ДР на ДОПК. Като краен резултат е определена пазарна стойност в диапазон на имотите, продадени от „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД през ревизираните периоди. Посочено е, че при избора на съпоставими сделки е необходимо да се извърши преценка на обстоятелствата, свързани с конкретни сделки и фактори, отчитащи характеристиката на продукта, условията на сделката, пазарни условия, бизнес стратегии и др. и при наличие на съществени различия, се изискват корекции, които отразяват ефекта от различията върху цената или печалбата. Органът е приел, че тези условия са спазени при изготвяне на експертизата, тъй като вещото лице е извършило оглед на място, изследвани и анализирани са данни за редица реално осъществени аналогични сделки, вписани в Служба по вписванията - [населено място] за имоти, които са разположени в същия район като процесния, отчетени са различни специфични показатели, като местоположение и предназначение на обектите. Отделно от горното при изчисленията са направени корекции с коефициент за степен на завършеност, отразяващ сравнението с аналози на обекти, при които са налице извършени довършителни работи и коефициент за период на изграждане, отразяващ момента на строителство на сградата, в която се намира обектът към датата на първото авансово плащане. В тази връзка е прието за неоснователно възражението, че пазарните цени са изчислени към момента на изповядване на сделките, а не към подписване на предварителните договори. Посочено е също така, че приемането на най-ниската цена от редицата от пазарни стойности е в полза на жалбоподателя.

На следващо място, по отношение на възражението, че от експерта не е съобразено, че практически е прехвърлено право на строеж, а не е налице продажба на обекти, тъй като същите още не са били изградени, е посочено, че не се приема за основателно, тъй като липсва предвидената в закона форма на сделката, с която се учредява такова право.

В резултат на това е прието, че на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО данъчната основа за облагане с корпоративен данък по ЗКПО за всеки от процесните периоди законосъобразно е увеличена с разликата между определената при експертизата долна граница на пазарните стойности на продадените недвижими имоти и тази, вписана в съответните НА.

Прието е за неправилно включването на сумата от 621,69 лв., представляваща данъчната основа на извършената продажба по НА № 24/16.09.2020 г., за която в частта по ЗДДС ревизиращите неоснователно са приели, че е реализирана от жалбоподателя вместо от действителния продавач на имота - „ВИТОША ВЮ ПРОДЖЕКТ“ ООД. Предвид това с посочената сума е намалена формираната по реда на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО данъчната основа за облагане с корпоративен данък за 2020 г.

Предвид горното декларираните от дружеството счетоводни финансови резултати са преобразувани с размера на неотчетените приходи в размер на 819 435,75 лв. за 2018 г., на 564 618,21 лв. за 2019 г. и на 334 941,57 лв. за 2020 г.

По отношение на извършената на основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО корекция на финансовия резултат за 2019 г. със сумата в размер на 194 422,89 лв., представляваща отчетената по сметка 609 „Други разходи“ обезценка на земята /поземления имот придобит по НА № 137/11.09.2017 г./, която не е прехвърлена в ид. части към собствениците на апартаментите в сграда С и собственици на външни паркоместа, през 2019 г., органът е приел, че съгласно чл. 34, ал. 1 от ЗКПО приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки по реда на ЗКПО се признават за данъчни цели в годината на отписване на съответния пасив или актив /чл. 35, ал. 1 от ЗКПО/. Т.е. формираната данъчна временна разлика от направената преоценка по реда на чл. 34, ал. 1 от ЗКПО ще има обратно

проявление по чл. 35, ал. 1 от ЗКПО в годината на отписването, респ. продажбата на идеални части от поземления имот към собствениците на апартаментите и паркоместата. С оглед на това е посочено, че правилно и законосъобразно органите по приходите са извършили преобразуване на счетоводния финансов резултат за съответния данъчен период с отчетените по сметка 609 разходи за обезценка в размер на 194 422,89 лв.

Прието е възражението на жалбоподателя, че така извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат за периода е в нарушение на принципа на обратно проявление на корекцията от преобразуването с размера на обезценката през следващ данъчен период /2020 г./, когато е извършена продажбата на всички активи, в т.ч. и на земята. Посочено е, че ревизиращите, след като не са признали разходите за обезценка по чл. 34 от ЗКПО за 2019 г., е следвало да отчетат дали през 2020 г. е налице тяхното обратното проявление, съобразно разпоредбата на чл. 35 от ЗКПО, тоест да установят налице ли е условие за намаление на финансовия резултат с тази сума през 2020 г. При това положение счетоводният финансов резултат за 2020 г. следва да бъде коригиран в посока намаление с непризнатите през 2019 г. разходи за обезценка в размер на 194 422,89 лв., което води до изменение на РА в тази част.

При съобразяване с горното относно финансовият резултат за 2020 г. е изменен корпоративен данък за внасяне в размер на 33 312,16 лв. на корпоративен данък за внасяне в размер на 14 051,87 лв. и лихви за забава в размер на 5 503,64 лв.

В частта по ЗДДС за м. 06.2019 г., м. 09.2019 г. и м. 09.2020 г., когато „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД е извършило продажби на недвижими имоти и идеални части към тях с НА № 4/24.06.2019 г. и № 24/16.09.2020 г., за които не е издало и включило в отчетните си регистри по чл. 124, ат. 1, т. 2 от ЗДДС фактури, ответният орган е приел, че за м. 06.2019 г. целият дължим данък е начислен от дружеството, а за м. 09.2020 г. липсва основание за начисляване на ДДС, тъй като за продавач в НА е вписано дружество „ВИТОША ВЮ ПРОДЖЕКТ“ ООД, а не „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД. За периода м.09.2019 г. е прието, че фактурата не е издадена и отразена в СД за съответния месец на извършване на доставката, поради което за по-късното начисляване на данъка с фактура № 0... 10220/24.09.2019 г. се дължат лихви за забава в размер на **19,31 лв.**, изчислени от 15.07.2019 г. /денят, следващ крайната дата за подаване на справката декларация /СД по ЗДДС за м. 06.2019 г./ до 10.10.2019 г. – датата, на която е подадена СД за периода /м. 09.2019 г./, през който е включена процесната фактура.

В потвърдената с решението на директора на ДОДОП – С. част РА е оспорен по съдебен ред пред АССГ, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото е приобщена административната преписка по издаване и обжалване на процесния РА, както и допълнително представени от страните писмени доказателства.

По доказателствени искания на страните са допуснати и изготвени експертизи.

По допуснатата съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ) назначеното вещо лице С. К. е представила заключение в срок. Съгласно изразеното експертно становище, е представена справка, предоставена за сграда С, съгласно вписаните в която дати на депозити платени още през 2016 показва, че купувачите физически лица платили през 2016 и през 2017 до датата на придобиване с НА от 11.09.2017 г., са плащали на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД за стоп капаро и вноски по предварителни договори за покупко-продажба, а до дата 11.09.2017 „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД има само предварителни договори със собствениците учредители на правото на строеж – „Саса Естейт“ ООД. Сочи се, че приложимият счетоводен стандарт при отчитането дейността на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД като предприятие инвеститор в строителството на сгради, обхващаща повече от един отчетен период е Счетоводен стандарт 11 Договори за строителство, защото „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД е инвеститор-предприемач, който формира себестойност при построяване на обекти и ги продава. Посочено е, че предвид това че „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД отчита приходи и разходи, за които разходи (не са изследвани в ревизионното производство) не са предоставени първични документи и справки за начина на формиране на себестойност на обектите в построените сгради, не може да се определи прилаган счетоводен стандарт за отчитане на приходите в неговия чист вид. По третия

поставен въпрос предвид липсата на достатъчно информация експертът не е в състояние да отговори към кой период и в какъв размер следва да се признае приходът, а излага само общите правила.

По отношение на спора относно това в коя година следва да намери отражения обезценката на земята вещото лице сочи, че загубата от обезценка се регулира от ЗКПО като непризната за данъчни цели. Това означава, че даже и осчетоводена на разход за счетоводни цели, същото не се признава за данъчни цели, докато не е налице реализиране на обезценен обект - актив. Това правило се прилага, когато за обезценката е използван разходен подход, а не капиталов. „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД използва разходен подход и тогава ефектът от признаване за данъчни цели на обезценената земя е в годината на продажбата и и отписването от патримониума на дружеството.

По отношение на установяванията в частта по ЗДДС вещото лице е приела за правилни изводите на директора на ДОДОП – С..

На въпроси четири и пет експертът не дава категорични отговори, които да са относими към решаване на спора между страните. Соци се липсата на представени първични счетоводни документи и поради това в тази част експертизата не може да се ползва при формиране на съдебното решение.

Жалбоподателят възразява срещу становището на експерта С. К., че счетоводният стандарт, който следва да прилага дружеството е СС 11.

По доказателствено искане на жалбоподателя е допуснато изготвянето на нова съдебно-счетоводна експертиза с поставени въпроси, съгласно молба от адв. К.. Назначеното вещо лице О. Т. е представила заключение в срок. Съгласно същото, въз основа на изложените в констативно-съобразителната част данни може да се изведе извод, съгласно счетоводните записи за 2018 г., 2019 г. и 2020 г., „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД извършва дейността си при прилагане на СС 18, като реализира приходи от продажба на продукция. В заключението е обосновано, че са налице всички условия да се прилага от дружеството посочения стандарт, като: сумата на прихода е надеждно изчислена и е потвърдено нейното получаване от продавача; сумата на разходите е надеждно изчислена към датата на продажбата; „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД има икономическа изгода от сделката; продавачът „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД е прехвърлил на купувача значителни рискове и изгоди, свързани със собствеността. В заключение се обобщава, че приходите по СС 18 „Приходи“ се признават, когато рисковете и изгодите от собствеността са прехвърлени на купувача. Съгласно МСФО 15 „Приходи от договори с клиенти“ - ако не може да се измери разумно степента на изпълнение, приходът се признава в размер на извършените до момента разходи. Всички тези обстоятелства са в съответствие със СС № 18.

По втория въпрос е посочено, че при продажба на недвижими имоти приходът се признава, след като правото на собственост бъде прехвърлено на купувача. Когато участието на клиента в собствеността при определени обстоятелства му бъде прехвърлено, преди да му бъде прехвърлено правото на собственост и доставчикът няма да извършва никакви други значими действия, приходът се признава веднага. Ако следва да се извършват други значими действия, приходът се признава след извършването им. „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД разглежда договорите за покупко-продажба на имоти /апартаменти, ателиета, гаражи и др./ като договори за готова продукция, предназначена за продажба и прилага СС 18 при продажба на недвижими имоти, съгласно който признаването на прихода се отлага до момента, до който изградения обект се предостави на купувача, което обичайно съвпада с въвеждането му в експлоатация с Акт 16. Получените аванси от „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД в процеса на изграждане на обектите са осчетоводявани като приход за бъдещ период и тези приходи са признавани, както следва: при издаване на НА; с признаване на текущ приход директно от приход за бъдещ период; в НА № 9/12.09.2018 г. за учредяване и приемане на право на строеж за Сграда Д, между: „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД и „Саса Естейт“ ООД е вписано в т.4, че „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД се задължава да извърши строителството на Сграда Д за обществено

обслужване и офиси с подземен паркинг, както и да построи обектите на учредителя, съгласно т.6 от същия НА. Този НА е от 2018 г. за Сграда Д, но е видно по счетоводни данни, че са получени депозити от купувачи още през 2016 г. Тази констатация е валидна и за купувачи, платили депозити през 2016 г. за Сграда С. Разходите за изграждане на двете сгради са осчетоводявани в Незавършено производство по с/ка 611. Разходите са отчитани по елементи /с/ка 601 „Материали“ и с/ка 602 „Разходи за външни услуги“, като са налични партии и за двете сгради.

Органите по приходите, нито в ревизионния доклад, нито в ревизионния акт са констатирали неправилно прилагане на счетоводен стандарт и не са направили констатации за корекции на счетоводния финансов резултат, въз основа на неправилно приложение на счетоводен стандарт. Според отговорите на въпроси 3 и 4, всички разходи за строителството на процесните имоти за 2021 г. са признати от органите по приходите и няма извършени корекции на счетоводния и данъчния финансов резултат на дружеството за тази година. За 2022 г. няма отчетени разходи, съответстващи на приходите от продажба на продукция и няма извършени корекции от органите по приходите на счетоводния и данъчния финансов резултат на дружеството.

На последния въпрос вещото лице отговаря, че допълнително начислените данъци от проверяващите органи са свързани с установяването на по-ниски цени от пазарните за продадените от дружеството недвижими имоти, което няма нищо общо с прилагане на един или друг счетоводен стандарт. Отделно от това, органите по приходите нито в ревизионния доклад, нито в ревизионния акт са констатирали неправилно прилагане на счетоводен стандарт и не са направили констатации за корекции на счетоводния финансов резултат, въз основа на неправилно приложение на счетоводен стандарт.

По делото са допуснати две оценителни експертизи. Представено е заключение от вещото лице Б. Т., което не е оспорено от страните. При изготвяне на експертизата експертът е ползвал метода на сравнимите неконтролирани цени, като е приложил коефициент за местоположение и коефициент за съпоставимост за елиминирание на различията между контролираната и съпоставимите неконтролирани сделки. Средните пазарни цени са определени от използвани аналози, за които са приложени нотариални актове от Агенция по вписванията на реално сключени сделки. В заключението липсват данни дали е съобразен от вещото лице етапът на завършеност на продадените самостоятелни обекти към датата на продажбата.

Тук следва да се отбележи, че съдът намира за относими като дати на договаряне на продажната цена между страните датите на сключване на предварителни договори, ако такива са налични и представени по делото. Това е така, тъй като предварителните договори за продажба на недвижим имот, каквито безспорно са процесните, са разновидност на предварителен договор, който е уреден в чл. 19 от ЗЗД. Сключването на такъв има определени в закона правни последици, сред които е правото на всяка от страните да го обяви за окончателен при предварително договорите в него условия, включително продажната цена. В този ред на мисли, ако не са сключени предварителни договори, не може да се приеме, че е уговорена конкретна цена, на която дружеството е задължено да прехвърли собствеността върху подлежащите на изграждане обекти. Съгласно чл. 19, ал. 1 от ЗЗД, предварителният договор за сключване на определен окончателен договор, за който се изисква нотариална или нотариално заверена форма, трябва да се сключи в писмена форма. Следователно, в настоящия случай предварителният договор с предмет недвижим имот следва да бъде сключен в писмена форма, която е форма за действителност. При липсата на представени по делото предварителни договори в писмена форма, релевантна за определяне на пазарната цена на имотите следва да бъде датата на сключената сделка в нотариална форма. Именно това е причината съдът да не кредитира изготвената от вещото лице Т. експертиза. В случая са ползвани аналози на сключени сделки от 2016 г., а процесните имоти са продадени от дружеството жалбоподател считано от 2018 г. Освен това експертизата не е обективна в случая, доколкото сравнява сделки между жалбоподателя и купувачи за обекти, които не са завършени и въведени в експлоатация с неконтролирани сделки, част от които за завършени обекти, които са въведени в експлоатация.

При това положение се получава комбиниране на цени, което е в противоречие с Наредба № Н-9/14.08.2006 г.

Представено е заключение на съдебно-техническа експертиза от вещото лице К. Д., чиято задача, формулирана от жалбоподателя, е да оцени прехвърленото право на строеж, като съобрази и поетото задължение да се изградят обектите до степен на завършеност „на шпакловка и замазка“ според счетоводните данни на дружеството. Така формулираната задача настоящият съдебен състав намира за неотнормима към предмета на спор, доколкото той е свързан с формираната по ЗКПО печалба на дружеството от продажбата на самостоятелни обекти в процесните сгради. Експертизата отговаря единствено на въпроса какви са разходите на дружеството за изпълнение на поетото задължение за изграждане на самостоятелните обекти, но не и на въпроса каква е печалбата на дружеството от тази дейност, предвид това че същото извършва строителство по занятие с цел реализиране на печалба, следователно продажната цена на обектите не съвпада с разходите за изграждането им. С оглед на това съдът не кредитира заключението на експертизата, няма да я анализира по същество и да я ползва при формиране на съдебното решение. Заключение е оспорено от процесуалния представител на ответника.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК срещу ревизионен акт в частта, в която е обжалван по административен ред и жалбата не е уважена, от лице с право и интерес от оспорване като неблагоприятно засегнато, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

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

По компетентността на органа, спазване на процесуалните правила и формата на РА:

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК, а именно от възложителя на ревизията Й. Н. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-654/05.07.2023 г. на директора на ТД на НАП С., и ръководителя на ревизията, определен със ЗВР и ЗИЗВР. Ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в сроковете по чл. 114, ал. 1, във вр. с ал. 2 от ДОПК, и преди да е изтекъл преклузивният срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл. 120 от ДОПК - РА е мотивиран от фактическа и правна страна, има диспозитивна част с посочване на вид, основание, размер и период на установените задължения, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕП. Именното електронно удостоверение, подписано от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. От така представените преписи

на хартиен носител - ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи, съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. За извършените процесуални действия са съставени съответни протоколи от органите по приходите в писмен вид. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

По материалната законосъобразност на акта:

Предмет на жалба в настоящото производство е РА № Р-22221023007101- 091-001/21.08.2024 г., издаден от Й. Н. И. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1580/06.12.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С. относно:

- установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 09.2019 г. - ДДС за внасяне в размер на 2 213,72 лв. и лихви за забава в размер на 19,31 лв.;
- установения корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г. в размер на 81 943,58 лв. и лихви в размер на 48 734,96 лв.;
- установения корпоративен данък по ЗКПО за 2019 г. в размер на 75 904,11 лв. и лихви в размер на 37 425,52 лв.;
- установения корпоративен данък по ЗКПО за 2020 г. в размер на 14 051,87 лв. и лихви за забава в размер на 5 503,64 лв.

Допълнително установените задължения са в резултат от извършени корекции на декларираните финансови резултати за периодите от 2018 г. до 2020 г., с разликата между определената с експертиза пазарната цена на недвижими имоти /апартаменти, офиси, ателиета, складове, гаражи, подземни и външни паркоместа/ в две нови жилищни сгради, находящи се в [населено място], [улица], и отчетения от дружеството приход при тяхната продажба в размер на 1 719 617,22 лв., както и с непризнатите за данъчни цели разходи за обезценка на поземлен имот в размер на 194 422,89 лв.

Не е спорно, че дружеството жалбоподател извършва по занятие дейност по строителство и продажба на недвижими имоти – самостоятелни обекти в сграда. През периодите от 2018 г. до 2020 г. жалбоподателят е извършил продажби на физически и юридически лица на апартаменти, офиси, ателиета, складове, гаражи, подземни и външни паркоместа, в т.ч. идеални части от сградата и поземления имот, описани подробно на стр. 12-15, стр. 18-19 и стр. 22-24 от РД.

Въз основа на извършена в ревизионното производство оценителна експертиза органите по приходите са приели, че е налице отклонение от данъчно облагане и на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО данъчните основи за облагане с корпоративен данък за периодите от 2018 г. до 2020 г. са увеличени с разликата между долната граница на определената при експертизата пазарна цена на недвижимите имоти и тази, по която са изповядани сделките с НА без ДДС, както следва: в размер на 819 435,75 лв. през 2018 г., в размер на 564 618,21 лв. през 2019 г. и в размер на 335 563,26 лв. през 2020 г.

С оглед на изложеното в случая спорът между страните е относно размерите на пазарните цени на процесните имоти, обуславящи корекциите на финансовите резултати на ревизираното дружество за периодите 2018 – 2020 г.

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно § 1, т. 11 от ДР на ЗКПО, "пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Следователно, това

е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. В разпоредбата на т. 10 от § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс са посочени "методи за определяне на пазарните цени", въз основа на които се определя пазарната цена. Това са:

- а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци;
- б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба;
- в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба;
- г) методът на транзакционната нетна печалба;
- д) методът на разпределената печалба.

Нормата предвижда, че редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на министъра на финансите. Това е Наредба МН-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (отменена), която е приложима в случая.

В случая при определяне на пазарни цени на процесните имоти в хода на ревизията е изготвена експертиза, която ползва метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци.

В глава Трета от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. е уреден методът на сравнимите неконтролирани цени. Съгласно чл. 18, ал. 1 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г., методът на сравнимите неконтролирани цени съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия.

За целите на метода на сравнимите неконтролирани цени, неконтролирана сделка е съпоставима с контролирана, ако е изпълнено едно от следните две условия:

1. нито едно от различията /ако съществуват такива/ между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, не би могло да повлияе съществено върху цената на свободния пазар; или
2. могат да се извършат достатъчно точни корекции за елиминирание на съществените последиствия върху цената от тези различия.

Когато в резултат на анализа на съпоставимостта се установят съществени различия между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, при прилагане на съответния метод се извършват корекции на резултатите от неконтролираната сделка, с цел постигане на достатъчна степен на съпоставимост между сравняваните сделки, по реда на чл. 11 от цитираната наредба. В чл. 20 от наредбата са описани онези фактори, които влияят върху цената. Това са характеристиките на продукта или услугата, условията на сделката, пазарни условия, бизнес стратегии и други.

Следователно, при избора на съпоставими сделки е необходимо да се извърши преценка на обстоятелствата, свързани с конкретни сделки и фактори, и при наличие на съществени различия, да се извършат корекции, които отразяват ефекта от различията върху цената или печалбата.

В хода на ревизията е определена пазарна цена в диапазон от-до. Във връзка с условията за прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени, на първо място, вещото лице е извършило оглед на място на сградата, общите части, подземните паркоместа, за удостоверяване на което са приложени снимков материал и подробно описание. На следващо място са изследвани и анализирани данни за редица реално осъществени аналогични сделки, вписани в Агенция по вписванията, за имоти, находящи се в [населено място], които освен това са разположени в същия район като процесния. Приложени са и копия на съответните НА. За определяне на сравнителна стойност са отчетени различни специфични показатели, като местоположение и предназначение на обекта. Отделно от горното, при изчисленията са

направени корекции с коефициент за степен на завършеност, отразяващ сравнението с аналози на обекти, при които са налице извършени довършителни работи, и с коефициент за период на изграждане, отразяващ момента на строителство на сградата, в която се намира обектът, към датата на първото авансово плащане.

Настоящият съдебен състав намира, че изготвената експертна оценка от М. И. П., която има необходимата професионална квалификация и лиценз за оценител, е в полза на жалбоподателя. На първо място, въпреки гореизложените мотиви на съда относно приемане на датата на предварителния договор за дата на договаряне на продажната цена, а при липса на такава – на датата на сключване на сделката във формата на нотариален акт, експертът е ползвала като критерий за сравнение датата на първото плащане между страните, а когато липсва такова – годината на плащане съвпада с годината на нотариалния акт. Последното е в съответствие с изискванията на закона относно формата за действителност на предварителния договор и в тази връзка беше посочено по-горе, че при липсата на представени писмени предварителни договори, то не може да се приеме, че условията на сделката, включително цената са договорени между страните преди прехвърляне на собствеността с нотариален акт. Предвид изложеното, въпреки липсата на представени предварителни договори, експертът е приел по-ранната дата на извършено първо плащане между страните за дата на сделката, съответно за подбор на съпоставими сделки, което е в полза на дружеството жалбоподател.

На следващо място, както изрично е посочено в констативната част на експертизата и безспорно се установява от извършените изчисления, представени в табличен вид, експертът е приложил коефициент, с който е намалена определената пазарна цена, наречен отбив от цената, в две направления – за период на изграждане /етап от строителството/, който отразява момента от строителство, в който се намира обектът към датата на първото авансово плащане, както и за завършеност, който отразява сравнението с аналози с извършени довършителни работи в обектите. Определена е долна и горна граница на средните пазарни стойности, като към долната са приложени посочените коефициенти за отбив със стойности от 10 % до 25 % за всеки. Така за някои имоти, предвид етапа на строителство и степента на завършеност на конкретния обект в сградата, е приложен отбив от цената общо в размер на 45 %. Наред с това като изходно ниво за определяне на пазарната цена е приета долната граница, с оглед различните особености на използваните съпоставими сделки, което е в полза на дружеството жалбоподател.

Предвид изложеното съдът намира, че с експертизата са спазени изискванията на Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. с оглед прилагането на корекционни коефициенти спрямо съпоставимите сделки с цел елиминиране на различията в сравнявания обект и ползваните аналози, като посочените от експерта проценти отразяват разликата в цената и риска при договаряне на много ранен етап от строителството. В тази връзка жалбоподателят не е ангажирал доказателства, с които да обори така определените от експерта проценти за отбив, включително предварителни договори.

Следва да се отбележи в тази връзка, че съгласно експертизата не са открити съпоставими сделки в релевантните периоди с предмет право на строеж, което е наложило извършените корекции. От друга страна, в случая сключените от жалбоподателя не са за учредяване или прехвърляне на право на строеж, а за извършване на услуга по строителство на обект с конкретни характеристики и прехвърляне на собствеността върху него след изграждането му. Тоест този договор може да се характеризира като комплексен договор, включващ услуга и продажба на бъдеща вещ, но не и като сделка с предмет право на строеж, още повече че не е спазена формата за действителност за тази сделка, която следва да бъде сключена във формата на нотариален акт, съгласно чл. 18 от ЗЗД.

Предвид всичко гореизложено съдът намира, че правилно и законосъобразно е определена пазарната цена на процесните имоти въз основа на представената експертиза, извършена в хода на ревизията. Същата е изготвена от правоспособен оценител, ползван е един от уредените в наредбата методи, като са спазени всички изисквания за максимална съпоставимост и близост на избраните аналози спрямо предмета на оценка, които освен това са в полза на ревизираното

лице. Съпоставимите сделки са реално извършени, за което експертът се е снабдил с вписани в Агенция по вписванията нотариални актове.

Следователно установено е отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, поради което на основание чл. 78 ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат следва да 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 тази връзка правилно е преобразуван счетоводният финансов резултат в посока увеличение с неотчетените приходи от продажбата от страна на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД на процесните недвижими имоти като разлика между осчетоводената такава и установената въз основа на горепосочената експертиза. Тази разлика представлява недеklarиран приход, с който следва да бъде увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството за процесните периоди от 2018 г. до 2020 г., като въз основа на това е определен данъчен финансов резултат данъчна печалба, както следва:

- за 2018 г. – деклариранията за периода данъчна печалба в размер на 71 121,71 лв. е увеличена на 890 557,46 лв. Определен е допълнителен корпоративен данък в размер на 89 055,75 лв., от който след приспадане на внесения за периода данък в размер на 7 112,17 лв. е определен остатък за внасяне в размер на 81 943,58 лв. и лихва за забава в размер на 48 734,96 лв.;

- за 2019 г. – деклариранията за периода данъчна печалба в размер на 226 887,22 лв. е увеличена на 985 928,32 лв. Определен е допълнителен корпоративен данък в размер на 98 592,83 лв., от който след приспадане на внесения за периода данък в размер на 22 688,72 лв. е определен остатък за внасяне в размер на 75 904,11 лв. и лихва за забава размер на 37425,52 лв.;

- за 2020 г. – деклариранията за периода данъчна загуба в размер на 2 441,65 лв. е преобразувана на данъчна печалба в размер на 333 121,61 лв. Определен е допълнителен корпоративен данък в размер на 33 312,16 лв. и лихви за забава в размер на 13 047,25 лв.

На следващо място, през 2019 г. след проведена инвентаризация дружеството е извършило обезценка на закупения с НА № 137/11.09.2017 г. от „САСА ЕСТЕЙТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], поземлен имот в размер на 194 422,89 лв. Тази сума е отразена по сч. сметка 609 „Други разходи“. В резултат на това и за определянето на местни данъци и такси през 2020 г. за идеалните части от земята, които не са прехвърлени към собствениците на апартаментите в сграда С и собственици на външни паркоместа, е извършено предекларирание в Столична община. Органите по приходите са приели извършената преоценка на земята за неоснователна и на основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО са извършили данъчна регулация на финансовия резултат за 2019 г., като не са признали отчетените разходи в размер на 194 422,89 лв.

Предвид изложеното между страните се спори през кой данъчен период следва да се отразят отчетените разходи от обезценката.

Съгласно чл. 34, ал. 1 ЗКПО, приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. На основание чл. 35, ал. 1 ЗКПО, непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели в годината на отписване на съответния актив или пасив. Следователно, разходите от обезценка на активи се признават за данъчни цели в годината на прехвърляне на актива, а не в годината на обезценката. В този смисъл са и двете приети по делото експертни заключения на ССЧЕ. В тях се сочи, че не е налице идентичност между счетоводно отчитане и признаване на разхода за данъчни цели. Вещото лице К. сочи, че загубата от обезценка се регулира от ЗКПО като непризната за данъчни цели. Това означава, че даже и осчетоводена на разход за счетоводни цели, същото не се признава за данъчни цели, докато не е налице реализиране на обезценен обект - актив. Следователно за данъчни цели разходът следва да се признае в годината на прехвърляне на актива, в настоящия случай – през данъчен период 2020 г. Същото се потвърждава и от становището на вещото лице Т.. С оглед на това

правилно и законосъобразно органите по приходите са увеличили счетоводния финансов резултат на дружеството за 2019 г. с тези разходи, тъй като последното неправилно ги е включило в резултата за периода, а не за 2020 г.

С решението на директора на ДОДОП – С. е отчетено това обстоятелство, като разходът е признат през 2020 г. и е намален счетоводният финансов резултат с неговия размер - 194 422,89 лв., което е довело до намаляване на данъчната печалба и съответно на установения корпоративен данък от 33 312,16 лв. и лихви за забава в размер на 13 047,25 лв. на 14 051,87 лв. и лихви за забава в размер на 5 503,64 лв.

Във връзка с възраженията на жалбоподателя относно ползвания счетоводен стандарт следва да се отбележи, че същите са неоснователни, тъй като органите по приходите не са извършили корекции в тази насока. Липсват констатации, че не е прилаган от дружеството относимия към дейността му счетоводен стандарт. Освен това не са извършвани корекции във връзка с прилагане на СС 11. Освен това вещото лице О. Т. е изразила становище, че това не се отразява на предмета на спор между страните по делото, конкретно на определянето на пазарни цени за имотите, което становище съдът кредитира.

На следващо място, липсва констатация на вещото лице, че приходът от продажбата на НИ се признава след въвеждането им в експлоатация, както твърди жалбоподателят в писмените бележки. Напротив, вещото лице изрично е подчертала, че приходът се признава, след като правото бъде прехвърлено на купувача или когато рисковете и изгодите от собствеността са прехвърлени на същия. Последното няма директна връзка с въвеждането на сградата в експлоатация, доколкото прехвърлителни сделки могат да бъдат извършвани и преди този момент, поради което не са налице основания за корекции в направените от директора на ДОДОП С. изчисления.

В частта по ЗДДС директорът на ДОДОП – С. е отменил РА относно допълнително начисления данък за периоди м. 06.2019 г. и м. 09.2020 г. Относно м. 09.2019 г. е изложил следните мотиви:

С оглед НА №4/24.06.2019 г. е извършена продажба на външни паркоместа № П7 и № П8 на обща стойност 4 694,00 лв., с купувач С. Л. С., след извършена справка в информационната система на НАП е установено, че в дневника за продажби за м. 06. 2019 г. е отразена фактура № 0... 10220/24.09.2019 г. с ДО в размер на 3 911.67 лв. и ДДС в размер на 782,33 лв., издадена във връзка със спорната доставка. Съгласно данни от приложената счетоводна сметка 411 „Клиенти“ стопанската операция е намерила отражение в счетоводните регистри на дружеството, поради което неоснователни се явяват твърденията на ревизиращите, че липсва издаден данъчен документ. Доколкото обаче данъчното събитие по доставката е настъпило на датата на прехвърляне на собствеността върху паркоместата /24.06.2019 г./, то в този период ревизираното лице е следвало да издаде фактура, с която на основание чл. 86, ал. 1 да начисли дължимия ДДС и да я включи в дневника си за продажби за м. 06.2019 г.

За по-късното начисляване на данъка с фактура № 0... 10220/24.09.2019 г. се дължат лихви за забава в размер на 19,31 лв., изчислени от 15.07.2019 г. /денят, следващ крайната дата за подаване на справката декларация /СД; по ЗДДС за м. 06.2019 г./ до 10.10.2019 г. – датата, на която е подадена СД за периода /м. 09.2019 г./, през който е включена процесната фактура.

Видно от изложеното, не се оспорва, че фактура за продажбата е издадена и отразена от жалбоподателя в регистрите по ЗДДС за м.09.2019 г., съответно същата е включена при определяне на резултата за периода. С решението на ответника е прието, че следва да се начислят единствено лихви за закъснялото отразяване на фактурата в размер на 19,31 лв., поради което отразеното в диспозитива на решението не съответства на изложените мотиви и установените факти. С оглед на това за период м. 09.2019 г. с РА следва да бъдат начислени единствено лихви в размер на 19,31 лв., поради което в останалата част РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

При тези съображения съдът намира, че РА е законосъобразен и обоснован в частта на установените задължения по ЗКПО, съгласно направените корекции с решението на ответника, а именно:

- за 2018 г. – декларираната за периода данъчна печалба в размер на 71 121,71 лв. е увеличена на 890 557,46 лв. Определен е допълнителен корпоративен данък в размер на 89 055,75 лв., от който след приспадане на внесения за периода данък в размер на 7 112,17 лв. е определен остатък за внасяне в размер на 81 943,58 лв. и лихва за забава в размер на 48 734,96 лв.;

- за 2019 г. – декларираната за периода данъчна печалба в размер на 226 887,22 лв. е увеличена на 985 928,32 лв. Определен е допълнителен корпоративен данък в размер на 98 592,83 лв., от който след приспадане на внесения за периода данък в размер на 22 688,72 лв. е определен остатък за внасяне в размер на 75 904,11 лв. и лихва за забава размер на 37425,52 лв.;

- за 2020 г. – декларираната за периода данъчна загуба в размер на 2 441,65 лв. е преобразувана на данъчна печалба в размер на 333 121,61 лв. Определен е допълнителен корпоративен данък в размер на 33 312,16 лв. и лихви за забава в размер на 13 047,25 лв.

В частта по ЗДДС РА е законосъобразен единствено по отношение на задълженията за лихви в размер на 19,31 лв., а в останалата част следва да бъде отменен за данъчен период м. 09.2019 г.

По разностите:

При този изход на делото на ответника се следват разноски за юрисконсултско възнаграждение, на основание чл. 161, ал. 1 изр. второ от ДОПК, във вр. с чл. 37 от Закона за правната помощ и чл. 24 от Наредба за заплащането на правната помощ, в размер на 153,40 евро.

На жалбоподателя се следват разноски с оглед уважената част на жалбата в размер на 139,16 евро.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД, ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221023007101-091-001/21.08.2024 г., издаден от Й. Н. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 1580 от 06.12.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], **В ЧАСТТА** на установените задължения за лихви по ЗДДС за данъчен период м. 09.2019 г. **за сумата над 19,31 лв.**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221023007101-091-001/21.08.2024 г., издаден от Й. Н. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 1580 от 06.12.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], **В ОСТАНАЛАТА ЧАСТ.**

ОСЪЖДА „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото за юрисконсултско възнаграждение в размер на 153,40 (сто петдесет и три евро и четиридесет цента) евро.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ВИТОША ВЮ РЕЗИДЪНС“ ООД, ЕИК[ЕИК], разноски по делото в размер на 139,16 евро (сто тридесет и девет евро и шестнадесет цента).

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд, подадена чрез Административен съд София-град в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ:

