

# РЕШЕНИЕ

№ 5576

гр. София, 16.10.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 30.07.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **5915** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Постъпила е жалба от [фирма]-в несъстоятелност (с предишно наименование [фирма]), със седалище в [населено място], Софийска обл., и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22222516005090-091-001/09.02.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 609/04.05.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва отказания му от ревизията ДДС за възстановяване в размер на 2 501 433,42 лв. във връзка с непризнато разваляне на договори и издадени кредитни известия, както и извършеното преобразуване на финансовия резултат за 2014 г. със сумата 8 572 995,10 лв., вследствие на което е установен резултат по Закона за корпоративното подоходно облагане за тази година – данъчна загуба в размер на 15 277 077,91 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон (ЗДДС и ЗКПО) от ревизиращите органи, за необоснованост на констатациите им, както и за нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизията. Подателят на жалбата твърди, че между него и чуждестранни клиенти са сключени предварителни договори за продажба на недвижими имоти, за което от клиентите са постъпили авансови

плащания, но впоследствие договорите са прекратени и в тази връзка са издадени 212 кредитни известия. Настоява, че кредитните известия са издадени законосъобразно и с тях правомерно се претендира възстановяване на ДДС. Оспорва тезата на ревизията за наличие на основания за увеличаване на финансовия му резултат. Позовава се на практика на Съда на ЕС по данъчни дела и претендира отмяна на обжалвания ревизионен акт от Съда, както и присъждане на разноски. В с.з. жалбоподателят чрез адв.А. и адв.Б. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и за присъждане на разноски по приложен списък. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк. З. оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Участвалият по делото прокурор, представител на С. градста прокуратура, дава заключение за неоснователност на жалбата.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя по електронен път на 14.05.2018 г., видно от разпечатката на л.29. Жалбата е подадена 25.05.2018 г. в рамките на срока за съдебно обжалване на РА, от синдика на дружеството в несъстоятелност и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С Ревизионен акт № Р-22222515006051-091-001/28.01.2016 г. на ТД на НАП-гр.С. (прил.5, с.3251), на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.февруари до м.юни 2015 г., и за корпоративен данък по ЗКПО за 2014 г. Казаният РА е отменен с Решение № 1155/08.07.2016 г. на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП (прил.5, с.3376), и препиското и върната за нова ревизия. В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22222516005090-020-001/25.07.2016 г., издадена от Й. Д. М. - Началник отдел "Ревизии и проверки" в дирекция "Средни данъкоплатци и осигурители" при ТД на НАП-гр.С. (л.40), е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчен период м.юни 2015 г. и за корпоративен данък за 2014 г. ЗВР е връчена по електронен път на 01.08.2016 г., като е определено ревизията да завърши до 3 месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Й. Т. Й.-З. - гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, Ц. Г. Ц. - гл.инспектор по приходите, и И. П. А. - гл.инспектор по приходите. ЗВР е изменяна със ЗИЗВР № Р-22222516005090-020-002/31.10.2016 г., с която срокът за извършване на ревизията е продължен. Със Заповед № Р-22222516005090-023-001/21.11.2016 г. ревизионното производство е спряно и е възобновено със Заповед № Р-22222516005090-143-001/23.10.2017 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-132/01.02.2013 на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.30).

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-22222516005090-092-001 е изготвен на 08.01.2018 г. и е връчен по електронен път на 09.01.2018 г. Срещу констатациите на ревизионния доклад жалбоподателят не е подал възражение. Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с №

P-22222516005090-091-001 е издаден на 09.02.2018 г. от Й. Д. М., Началник отдел "Ревизии и проверки" в дирекция СДО при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Й. Т. Й.-З., гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С., дирекция СДО - ръководител на ревизията.

При ревизията е установено, че през ревизирания период дружеството-жалбоподател е извършвало строителство на жилищен и хотелски комплекс "А. бийч резидънс" - [населено място], общ.П..

Установено е, че с Решение № 13 от 28.01.2015 г. по търг.дело № 228/2011 г. на Софийския окръжен съд е открито производство по несъстоятелност на дружеството, като за начална дата на неплатежоспособността е посочена 18.09.2012 г., а за правно основание - чл.630, ал.1 от Търговския закон. С Определение от 09.03.2015 г. на СОС за постоянен синдик на дружеството е назначен Б. Л. Б.. С Определение от 17.12.2015 г. на СОС същият е освободен от длъжността постоянен синдик на дружеството, като за такъв е назначен Б. А. М..

С издадения ревизионен акт са направени следните констатации:

#### I. По ЗДДС.

За данъчен период м.юни 2015 г. е отказано е възстановяване на данъчен кредит в размер на 2 501 433,42 лв., като при деклариран от задълженото лице ДДС за възстановяване в размер на 2 501 435,38 лв. ревизията е определила ДДС за възстановяване в размер на 1,96 лв.

Ревизията е установила, че ревизираното лице е извършвало строителство на жилищен и хотелски комплекс "А. бийч резидънс", като е продавало недвижими имоти – построените в имота апартаменти. Във връзка с предстоящите продажби, с клиентите, които са чуждестранни физически лица, са сключвани предварителни договори за продажба за недвижими имоти. В договорите са посочени данни за конкретния имот – индивидуализация на апартамента, местонахождение, застроена площ, брой помещения, цена и начин на плащане, включително клауза за авансово плащане, срок за построяване и получаване на акт за установяване годността за приемане на строежа (акт обр.15), не по-късно от 30.05.2008 г. За получените авансови плащания жалбоподателят е издал фактури и е начислил дължимия ДДС.

Дружеството-жалбоподател не е изпълнило задължението си да построи недвижимия имот в уговорения срок, поради което с купувачите на апартаментите са сключени допълнителни споразумения за прекратяване на указаните предварителни договори. На основание на тях ревизираното лице е издало 212 кредитни известия на контрагентите си – чуждестранни лица.

В хода на предходното производство с вх.№ 2553-06-1620/26.08.2015 г. жалбоподателят представил копия на предварителните договори, за които са издадени кредитни известия, копия на писма от синдика на дружеството до всички клиенти, копия на издадените фактури и кредитните известия към тях, както и счетоводни разпечатки за платените суми от клиентите и определения на СОС относно одобрените от съда и синдика задължения на дружеството. Представени са месечни оборотни ведомости за първото полугодие на 2015 г., главна книга, баланс, годишна оборотна ведомост за 2014 г., разпечатки на счетоводни сметки за 2014 г. и справка за издадените кредитни известия.

Ревизията е констатирала, че на 30.06.2015 г. дружеството-жалбоподател е издало 212 кредитни известия на свои контрагенти – чуждестранни лица, с посочен ДДС в общ размер на 2 501 435,38 лв. Ревизираното лице е включило известията в дневника си за

продажби за данъчен период м.юни 2015 г. с отрицателен знак. Установено е, че с всички контрагенти жалбоподателят има сключени през периода 2006 г.-2009 г. предварителни договори за покупко-продажба на недвижими имоти.

Ревизията е установила, че кредитните известия са издадени на основание прекратяване на тези договори от синдика Б. Л. Б..

Синдикът е представил декларация, с която е декларира, че като синдик е подписал писма за прекратяване на основание чл.644, ал.1 ТЗ на договори с контрагенти на длъжника, които договори по информация на длъжника не са изпълнени изцяло или частично. В декларацията е посочено, че въпросните писма са предадени на длъжника с цел изпращането им /уведомяването/ на съответните лица, като същото е направено с цел оперативност поради обема на писмата, както и липсата при синдика на адреси на лицата, на които се прекратяват договорите. След отправено искане от синдика до длъжника за информация за връчването на писмата, са получени електронни разпечатки за изпратени електронни съобщения до лицата; електронните разпечатки са предоставени и пред ТД на НАП-гр.С. при извършваната ревизия. В заключение Б. е посочил, че не разполага с друга информация.

Съдът констатира, че 212-те писма са еднотипни и имат следното съдържание:

"Уважаеми (името на контрагента)

С решение № 13 от 28.01.2015 на Софийски окръжен съд по дело №. 228 от 2011 г., вписано в търговския регистър на 29.01.2015 г. е поставена неплатежоспособност и открито производство по несъстоятелност на [фирма].

С определение на Софийски окръжен съд от 09.03.2015 г., считано от 09.03.2015 г., аз Б. Л. Б. бях назначен за постоянен синдик на дружеството. На 06.03.2015 г. беше проведено първо събрание на кредиторите. На 27.04.2015 г. в търговския регистър беше публикуван изготвен от мен списък на предявените приети и неприети вземания на основание чл.чл.685 от ТЗ.

На 04.05.2015 г. изтече допълнителният двумесечен срок по чл.688 от ТЗ за предявяване на вземанията.

Съгласно чл.644, ал.1 от ТЗ и считано от днес 05.06.2015 г. прекратявам всички сключени с вас предварителни договори за продажба на недвижими имоти - апартаменти, собственост на [фирма].

Настоящото писмо да се счита за 15 дневно предизвестие съгласно чл.644, ал.2 от ТЗ."

Всички писма са датирани 05.06.2015 г.

С искане от 09.10.2015 г. органите по приходите са изискали от ревизираното лице представи документи, от които да е видно, че клиентите на дружеството, до които са изпратени предизвестията по чл.644, ал.2 ТЗ, са декларирали електронните си адреси за кореспонденция за всяко лице поотделно, както и документи, от които е видно на кой електронен адрес са изпратени предизвестията, датата на изпращане, прикаченият документ за всяко лице поотделно и информация за получаване на електронните съобщения от лицата. Изисканите документи не са представени.

В хода на ревизионното производство жалбоподателят е посочил, че в срока по чл.644, ал.3 ТЗ в дружеството не са постъпили искания от клиентите.

Ревизията е приела, че от представените копия на изпратени по електронен път съобщения не е видно на какъв електронен адрес са изпратени, къде е деклариран той, на коя дата са изпратени, какво е съдържанието на ел.писмо, кой документ е прикачен и изпратен, няма информация за получаване на електронните съобщения от лицата. Изведен е извод, че не са представени никакви доказателства за реално разваляне на

предварителните договори с чуждестранните физически лица, въпреки, че изрично са изискани с искания от 30.07.2015 г. и от 09.10.2015 г., които са връчени както на ревизираното лице, така и на синдика.

Предвид на това органите по приходите са формирали извод, че не са представени доказателства кога чуждестранните лица са уведомени за разваляне на сделките, както и че не са представени доказателства относно законосъобразното разваляне на доставките към датите на издаване на кредитните известия към фактурите за получени авансови плащания. Допълнително ревизиращите са изложили, че няма доказателства чуждестранните лица да са били уведомени надлежно относно прекратяването на договорите, и не е видно купувачите да са получили цялата информация относно прекратяване на договорите. В тази връзка органите по приходите са приели, че не са изпълнени условията на чл.115 ЗДДС поради липса на убедителни доказателства за реално разваляне на предварителните договори с чуждестранните лица. Ето защо ревизията е приела, че кредитните известия са издадени без да е имало основание за това, поради което извършеното намаление на размера на дължимия към бюджета ДДС е без нормативно основание и същото не следва да бъде признато. При това положение вместо претендирания за ревизирания период резултат ДДС за възстановяване в размер на 2 501 437,34 лв. е определен данък за възстановяване в размер на 1,96 лв.

## II. По ЗКПО

За 2014 г. ревизираното лице е подало ГДД с деклариран счетоводен финансов резултат - загуба в размер на 23 851 597,99 лв., формиран данъчен финансов резултат - данъчна загуба в размер на 23 850 073,11 лв. и корпоративен данък 0 лв.

Ревизията е увеличила финансовия резултат на жалбоподателя за 2014 г. със следните суми:

1. Сумата от 13 459,72 лв.

Сумата е осчетоводена при ревизираното лице по дебита на сметка 609-Други разходи.

Ревизията е констатирала, че с договор за цесия от 16.09.2014 г. вземанията към жалбоподателя в общ размер 810 359,92 лв., на чуждестранните физически лица В. З. (в размер на 107 602,40 лв.), Д. Кнеза (в размер на 147 606,49 лв.), З. Я. (в размер на 92 487,34 лв.), А. Т. (в размер на 105 825,05 лв.), В. К. (в размер на 111 218,37 лв.), Г. Р. (в размер на 139 339,47 лв.), А. К. и И. Т. (в размер на 106 279,80 лв.), са прехвърлени на [фирма]. Установено е, че процесната сума 13 459,72 лв. е част от задължението на жалбоподателя към чуждестранния гражданин А. Т. в размер на 105 825,05 лв.

С договор за цесия от 16.09.2014 г. вземането на [фирма] към жалбоподателя в общ размер 810 359,92 лв. е прехвърлено на [фирма].

С договор за цесия от 18.12.2014 г. вземането на жалбоподателя в размер на 630 446,47 лв. към ТД на НАП-гр.С., дирекция СДО, представляващо ДДС за възстановяване по СД за ДДС за м.май 2013 г., е прехвърлено на [фирма].

След анализ на представените документи и доказателства ревизията е констатирала, че процесната сума от 13 459,72 лв. представлява неотразено задължение към А. Т. от 02.08.2013 г., с оглед на това, че целият размер на задължението към това лице е 105 826,05 лв., а жалбоподателят е отразил само сумата 92 366,33 лв. В резултат на това ревизията е приела, че ревизираното лице неправилно е отразило сумата от 92 366,33 лв. като вземане на А. Т., вместо цялата сума 105 826,05 лв., която представлява реалния размер на вземането към това лице. Разликата от 13 459,72 лв. е отразена като

разход в сметка 609-Други разходи.

На основание чл.77, ал.1 ЗКПО с посочената сума е увеличен счетоводният ФР на дружеството за 2014 г.

2. Сумата от 1 142 654,42 лв.

Ревизията е констатираща, че с договор от 09.06.2009 г. дружеството-жалбоподател е получило заем от 5 600 000 лв. от [фирма] за срок от 5 години при договорена годишна лихва в размер на 0,1%.

С анекс № 1/30.03.2010 г. страните са се споразумели лихвата по кредита да е в размер на 10% годишно, считано от датата, на която е поставена обезпечителната мярка (22.12.2009 г.). Страните са се споразумели, че заетата сума в размер на 5 495 747 лв. и дължимата лихва са станали незабавно изискуеми и подлежат на връщане. Съгласно анекса заемателят се задължава в срок до 31.07.2010 г. да върне на заемодателя заетата сума в пълен размер, ведно с договорената лихва в размер на 10%, считано от 22.12.2009 г.

С анекс № 2/13.10.2010 г. страните са се споразумели, че вследствие на неизпълнението на заемателя за връщане на заетата сума, ведно с договорената лихва, общият размер на натрупаната неустойка, дължима от заемателя на заемодателя е в размер на 4 011 895,51 лв. В т.4 от анекса е посочено, че дължимата сума от ревизираното лице е 9 950 313,44 лв., в т.ч. главница в размер на 5 495 747 лв., натрупана лихва от 442 671,13 лв. и неустойка в размер на 4 011 895,31 лв. По реда на §3 от анекса, неустойката е намалена до 2 198 298,80 лв. Последната е намалена и със сумата от 900 000 лв., тъй като същата е прихваната от цената на акциите, които страните са се договорили да бъде прихваната от вземането на [фирма], като след прихващането размерът на дължимата неустойка е 1 298 298,80 лв.

Предвид на това към датата на подписване на анекс № 2/13.10.2010 г. размерът на задължението на жалбоподателя към [фирма] е в размер на 7 236 716,93 лв., в т.ч. главница в размер на 5 495 747 лв., натрупана лихва от 442 671,13 лв. и неустойка в размер на 1 298 298,80 лв. Поради липсата на други уговорки ревизията е приела, че натрупаната лихва в размер на 442 671,13 лв. е за периода от отпускането на заема до датата на анекс № 2/13.10.2010 г.

Съгласно изпълнителен лист от 04.09.2012 г. по гр.дело № 810/2012 г. по описа на Районен съд-гр.К. дружеството-жалбоподател е осъдено да заплати на [фирма] сумата от 7 236 716,93 лв. ведно със законната лихва от датата на подаване на заявлението (03.09.2012 г.) до окончателното изплащане на вземането, както и сумата от 144 735 лв., представляваща разноски по делото и адвокатско възнаграждение в размер на 3 500 лв.

С договор за цесия от 10.09.2012 г. [фирма] прехвърля на [фирма] вземането си към жалбоподателя в размер на 7 236 716,93 лв.

С договор за цесия от 19.11.2014 г. [фирма] прехвърля на [фирма] вземането си към жалбоподателя в размер 8 574 132,31 лв., в т.ч. главница в размер на 7 236 716,93 лв., лихва за периода от 10.09.2012 г. до 18.11.2014 г., в размер на 1 627 483,38 лв. и разноски в размер на 144 732 лв.

Ревизията е приела, че лихвите за забава в размер на 1 627 483,38 лв. съгласно т.4.2. от договора за цесия от 19.11.2014 г. се отнасят за периода от 10.09.2012 г. до 18.11.2014 г. Така е формиран извод, че не е спазен принципа на текущо начисляване по смисъла на чл.3 от Закона за счетоводството. Посочено е още, че сумата от 7 236 716,93 лв. съдържа главница, лихви и неустойка, изчислени до 13.10.2010 г.

Приложена е справка от частен съдебен изпълнител Т. М., издадена на [фирма] във връзка с изпълнително дело № 20128030401165, образувано въз основа на изпълнителен лист, издаден на 21.10.2011 г. от Районен съд-гр.К., в която е посочено, че задължението на жалбоподателя

към [фирма] (конституиран като взыскател на 22.12.2014 г.), е в общ размер на 9 375 574,88 лв., в т.ч. главница в размер на 7 236 716,93 лв., законна лихва за периода от 03.09.2012 до 28.01.2015 г., в размер на 1 770 527,13 лв., разноски по делото в размер на 144 725 лв. и такси в размер на 223 595,82 лв. Органите по приходите са констатирани, че не са ангажирани доказателства за текущото начисляване на лихви за периода, през който тези дружества са били собственик на вземане към жалбоподателя.

Освен това ревизията е констатирала, че на 19.11.2014 г. с мемориален ордер № 498 ревизираното лице е отнесло разходи в размер на 1 627 483,38 лв. по дебита на сметка 609, които съгласно договора за цесия от 19.11.2014 г. представляват натрупаната лихва за периода от 10.09.2012 до 18.11.2014 г.

Ревизиращите органи са изложили мотиви, понеже [фирма] не е представило доказателства за текущото отразяване на лихвите по придобитото вземане, то следва да се приеме, че съгласно анекс № 2/13.10.2010 г. натрупаната до този момент лихва по заема е 442 671,13 лв., а размерът на главницата е 5 495 747 лв. С анекс № 1/30.03.2010 г. е определена лихва в размер на 10%. С оглед на това за периода от 01.01.2014 г. до 19.11.2014 г. ревизията е определила лихва в размер на 484 828,96 лв. (1 505,68 лв. дневно за 322 дни) и разликата в размер на 1 142 654,42 лв. предствалвява разход, отчетен в нарушение на счетоводното законодателство.

На основание чл.77, ал.1 ЗКПО с посочената сума е увеличен счетоводният ФР на дружеството за 2014 г.

### **3. Сумата от 2 286 892,51 лв.**

Ревизията е констатирала, че на 28.10.2010 г. жалбоподателят е получил запорно съобщение от частен съдебен изпълнител Д. Н., в което е посочено, че по молба на взыскателите [фирма] и британския гражданин А. Ч. С. дължи сума размер на 15 939 157,85 лв., в т.ч. главница в размер на 11 799 192,56 лв., ведно с лихва от 944 686,33 лв.; неолихвена сума в размер на 2 814 443,36 лв.; такси по изпълнително дело в размер на 3 509 лв., и такса за ЧСИ в размер на 377 326,60 лв.

В счетоводството на жалбоподателя задължението към [фирма] към 31.12.2010 г. е отразено в размер на 12 739 242,54 лв., в т.ч. главница в размер на 11 799 192,56 лв. и лихви от 940 049,98 лв.

През 2011 г., 2012 г. и 2013 г. ЧСИ е извършил продажба на имущество на ревизираното лице, като с получените суми е погасена част от задълженията му. В резултат на това към 01.01.2014 г. задължението към [фирма], отразено в счетоводството на жалбоподателя, е в размер на 12 447 042,54 лв., а задължението към ЧСИ Д. Н. е в размер на 3 186 162,34 лв.

С цел изравняване на задълженията към кредиторите и съобразявайки се с Протокол № 35 на ЧСИ Д. Н., през 2011 г. дружеството-жалбоподател е прехвърлило част от задълженията си към [фирма] (в размер на 611 949 лв.) и към [фирма] (в размер на 1 541 198,28 лв.).

В тази връзка ревизираното лице е представило извлечение от сметка 401-Доставчици, подсметка [фирма] за периода от 2010 г. до 2014 г. През 2014 г. по дебита на сметката са отразени следните суми, начислени с мемориален ордер № 499/01.01.2014 г.: в размер на 611 949 лв. (цесия от 05.05.2011 г. с [фирма]), и в размер на 1 541 198 лв. (цесия от 05.05.2011 г. с [фирма]). През 2014 г. по кредита на сметката е отразена сума в размер на 3 184 162,34 лв., начислена с мемориален ордер № 499/01.01.2014 г., и сума в размер на 4 405 795,12 лв. - такси по дела, начислена с мемориален ордер № 609.

При ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], при която са събрани писмени обяснения от управителя на дружеството. От тях ревизията е установила, че с договор за цесия от 19.12.2009 г. [фирма] прехвърля на [фирма] вземането си към жалбоподателя (с тогавашно наименование [фирма]), в размер на 13 921 768,09 лв. След заведено от [фирма] арбитражно дело дружеството-жалбоподател е осъдено да заплати претендираните суми заедно с разноските по делото. На 27.10.2010 г. е отправено искане до ЧСИ Д. Н. събиране на вземането срещу жалбоподателя, образувано е изпълнително производство, което е в ход и

към момента.

Представен е договор за цесия от 19.12.2009 г. [фирма] прехвърля на [фирма] вземането си към [фирма], произтичащо от допълнително споразумение, за сума в размер на 11 761 934 лв. Към 14.12.2009 г. вземането е в общ размер 13 921 768,09 лв., в т.ч. главница в размер на 11 761 934 лв., ведно с лихва от 1 674 324,62 лв. и лихва за забава от 485 509,47 лв. Не са представени доказателства задължението да е платено.

На основание изложеното ревизията е установила, че задължението към [фирма] през 2014 г. (в размер на 12 447 042,54 лв.), е намалено с цесиите към [фирма] и [фирма], общо със сумата от 2 153 147 лв. по цесии от 2011 г., но осчетоводени през 2014 г. Същото е увеличено със сумата в размер на 3 184 162,34 лв., която представлява задължения към ЧСИ Д. Н., както и със сумата в размер на 4 405 795,12 лв., за която е прието, че представлява задължение към [фирма] с неизяснен характер.

Ревизията е установила, че натрупаните лихви по изпълнителния лист и по изпълнителното дело към 2013 г. са в размер на 3 592 738,28 лв. съгласно Протокол № 31 на ЧСИ Д. Н.; а към 2014 г. са в размер на 5 711 640,89 лв. съгласно Протокол № 35 на същия ЧСИ. В резултат на това ревизията е приела, че лихвите, относими за 2014 г., са в размер на 2 118 902,61 лв., а останалият размер на лихвите касае данъчните периоди преди 2014 г. Така ревизията е приела, че размерът на разхода за лихви, който може да бъде признат за 2014 г., е 2 118 902,61 лв., а разликата в размер на 2 286 892,51 лв. предствалва разход, отчетен в нарушение на счетоводното законодателство.

На основание чл.77, ал.1 ЗКПО с посочената сума е увеличен счетоводният ФР на дружеството за 2014 г.

#### **4. Сумата от 5 129 988,55 лв.**

Ревизията е установила, че на 30.08.2011 г. е сключен Предварителен договор между жалбоподателя като продавач и [фирма] като купувач. Страните са постигнали съгласие продавачът в срок от 1 година от подписване на договора, да продаде и прехвърли на купувача 100 % от дяловете в свое еднолично дружество с ограничена отговорност, което ще бъде учредено съгласно законодателството на РБългария. Капиталът на Дружеството ще се състои от непарична вноска (апорт) на недвижими имоти - апартаменти, находящи се в комплекс "А. Р.", разположен в УПИ 1-127, 11-128, III-129, IV- 130, V-131, VI-132, с площ от 47 047 кв.м, в [населено място], местн.Бабата, общ.П.. Общата продажна цена на дружествените дялове е 36 246 500 лв. Тъй като договореностите по указания договор не са изпълнени, същият е прекратен със споразумение от 27.06.2013 г.

Във връзка с подписания договор е издадена фактура № 134/31.08.2011 г., която е осчетоводена като приход в счетоводството на ревизираното лице към 31.08.2011 г. Същата е отразена и в ОНР на дружеството.

В ОНР за 2011 г. е посочена и сумата от 16 224 х.лв. – Намаление на запасите от продукцията и незавършено производство.

В ревизионното производство жалбоподателят е представил следните мемориални ордери:

МО № 201/31.12.2014 г., с който е съставена счетоводна статия: дебит сметка 709-Приходи от продажби - продажба ЧСИ, срещу кредит сметка 201-Земни, гори и трайни насаждения - имот К. могила 013029, като е осчетоводена сумата от 52 855,68 лв.

МО № 303 от 30.12.2014 г., с който е съставена счетоводна статия: дебит сметка 709-Приходи от други продажби - продажба ЧСИ, срещу кредит сметка 303-Продукция – Блок, като е осчетоводена сумата от 4 907 109,27 лв.

МО № 304/30.12.2014 г., с който е съставена счетоводна статия: дебит сметка 709-Приходи от други продажби - продажба ЧСИ, срещу кредит сметка 304-Стоки - кухненско оборудване – "А. Пи Би Ко", като е осчетоводена сумата от 170 023,60 лв.

Представени са и писмени обяснения от жалбоподателя, според които във връзка със сключения договор с [фирма] е отчетен разход в размер на 16 223 707,95 лв. (отчетна стойност на апартаментите по договор) и че към стойността на апартаментите следва да се



прибави и сумата от 4 907 109,27 лв. неотчетен разход от отчетната стойност; т.е. дружеството е следвало да отчете разход по отчетна стойност на продадените от ЧСИ апартаменти през 2014 г. в размер на 21 130 817,61 лв., поради това че в по-ранен период е отчетен вече разход в размер на 16 223 707,95 лв., а през 2014 г. се отчита само разликата.

Във връзка с горните твърдения не са представени първични счетоводни документи, на база на които са направени съответните счетоводни записи. Не са представени данни и доказателства относно отчетната стойност през 2011 г. и 2014 г. на отписаните имоти, които са предмет на апорт в капитала на бъдещото дружество, което е следвало да се учреди по силата на подписания предварителен договор.

По осчетоводените по дебита на сметка 709-Приходи от продажби суми в размер на 52 855,68 лв. и 170 023,60 лв. не са представени като доказателства никакви първични счетоводни документи, на база на които са направени съответните счетоводни записи.

Ревизията е приела, че със сумата в размер на 5 129 988,55 лв., представляваща сбора от сумите по трите МО, е намален размерът на прихода по сметка 709-Други приходи, тъй като същата е намерила отражение по дебита на същата сметка.

На основание чл.78 ЗКПО с посочената сума е увеличен счетоводният ФР на дружеството за 2014 г.

В рекапитулация, след извършените преобразувания на ФР е определен данъчен финансов резултат за 2014 г. данъчна загуба в размер на 15 277 077,91 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 609/04.05.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, същият е потвъррен.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице П. К., която даде основно заключение по следните задачи:

I. Поставени от Съда:

1. Във връзка с кои договори са издавани 212-те процесни кредитни известия и на каква стойност са същите; издавани ли са по договорите фактури и на какви стойности, вкл. ДДС и налице ли е обвързка между издадени в предишни данъчни периоди фактури и издадените 212-те процесни кредитни известия.

2. Имало ли е разваляне на доставки по смисъла на чл.115 от ЗДДС и по какъв начин е ставало това; по какъв начин и на кои дати са били уведомявани клиентите за развалянето на договорите.

3. По какъв начин при жалбоподателя са отчетени издадените фактури и издадените впоследствие 212 процесни кредитни известия.

4. С кои разходи които ревизията е увеличила финансовия му резултат по ЗКПО за ревизираните периоди, като същите се групират по видове (пера); какви несъответствия със счетоводното законодателства е открила ревизията при отчитане на същите разходи.

5. С кои периоди и разходи ревизията е увеличила финансовия му резултат по ЗКПО за ревизираните периоди, като същите се групират по видове (пера); какви несъответствия с изискванията на относимите нормативни актове е открила ревизията при отчитане на същите приходи и разходи.

6. Редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя.

II. Поставен от жалбоподателя:

[фирма] (н.) издало ли е процесните кредитни известия по предварителни договори за продажба на недвижими имоти. Същите отразени ли са в счетоводството на дружеството и по кои счетоводни сметки.

При разпита му в с.з. на 12.12.2019 г. в.л. направи следните пояснения: В.л. е направило обвързка между кредитното известие и фактурата, като водещ е бил предметът, описан в самото кредитно известие. Има фактури, към които не е открила кредитни известия и затова не са описани, затова в заключението полето е празно. Има и записани по няколко кредитни известия към една фактура. Ако се приеме, че клиентът има задължение да плаща по

фактурата, парите трябва се върнат от дружеството-жалбоподател на клиента. Установеното от в.л. на стр.60 съвпада с това, което е установено от ревизията на стр.34 в РД. Несъответствията, които са описани в таблица – "други увеличения", представляват разходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство по чл.77, ал.1 от ЗКПО. Общата сума, описана на стр.60, е 3 443 006.65 лв. и е от два различни вида нарушения. На стр.19 от РД е 1 142 654.42 лв., описано на предходните две страници, и това, което е констатирано като нарушение, като по повод лихвата за периода 01.01.2014 г. – 15.12.2014 г., като е увеличен финансовият резултат в този размер. Другото нарушение, описано на стр.24 от РД, е 2 286 892.51 лв. установена разлика във връзка със счетоводните записи, където са отразени като разход в счетоводна сметка "други разходи", такси по дела, като частично се признава разход - това е разликата между осчетоводеното и установеното от проверяващите. При сбора от двете суми се получава резултатът на стр.60 от заключението. Кредитното известие за сторниране на цялата сума касае все едно кредитиране на още поне една сделка, която е свързана с последващи плащания очевидно. Фактически само за задатъка има кредитно известие.

В хода на съдебното производство беше допусната **допълнителна съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице П. К., която даде заключение по следните задачи, поставени от Съда:

1. Има ли реално внасяне на суми от клиентите на дружеството съгласно сключените договори между тях и дружеството, по които договори е уредена схема за плащане, включваща: първоначално задатък – 40%; междинно плащане при уведомяване за завършен груб строеж – 20% и окончателно плащане при предаване на недвижимия имот – 40%, както и реално връщане на суми от дружеството въз основа на издадените кредитни известия.
2. На какво се дължат разликите (там, където са налице такива) между сумите по фактурата и кредитното известие и каква е връзката на сключените договори с кредитните известия.
3. С издадените кредитни известия достигнало ли се е до сторниране на сумите по договора или на сумата по фактурата (там, където има сторниране на сумата по фактурата).

При разпита му в с.з. на 15.07.2020 г. в.л. направи следните пояснения:

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-техническа експертиза** с вещо лице Д. С., която даде заключение по следните задачи, поставени от жалбоподателя:

1. Налице ли са данни за изпращане на уведомявания от жалбоподателя до съконтрагенти за прекратяване на договори през ревизирания период. Какво е съдържанието на съобщенията. Кога и до кои получатели за изпратени съобщенията.
2. Налице ли са данни (а) за успешно получаване и (б) за прочитане на съобщенията от техните адресати и за кои конкретно. Има ли върнати известия-потвърждения за прочетени писма и кога. Има ли репорти за недоставена поща и кога. Има ли отговори на контрагенти, кога и от кои конкретно. Отговорът да се даде в табличен вид.
3. Използвал ли е жалбоподателят други информационни системи (софтуер) за кореспонденция с клиенти. Кои са тези системи и по какъв начин са функционирали. До кои клиенти са изпращани по този начин. Използването им позволява ли да се изведе информацията, аналогична на тази по т.2 от настоящите задачи.

При разпита му в с.з. на 12.12.2019 г. в.л. направи следните пояснения: Относно "мейл адрес" става въпрос за имейл адреси, които в съдържанието си съдържат текст, изпратен през системата, обслужваща цялостната дейност на жалбоподателя, а останалите са изпратени през мейл клиент на жалбоподателя - това са абв поща; майкрософт приложение; мозила и други, които са инсталирани на компютъра и се отварят като програми. В една част дружеството е използвало своята програма, която автоматично се свързва мейла и са използвали точно да отворят само имейл през автоматична програма. Когато изпратеното писмо достигне ответния сървър и достави до своя абонат писмото, ответният сървър изпраща ароматичен отговор, че писмото е доставено успешно. Ако ответният сървър не успее да получи писмото, той изпраща отговор до изпращача от М.-Д. със заглавие "Недоставена поща". Когато пристигне потвърждение за получаване на писмо, потвърждението носи в себе си всички атрибути и

всички сървъри, през които е преминало, и IP адрес на изпращача. Всички потвърдителни имейли съдържат тази информация в себе и може да се заключи, че те са достоверни. Намерени са 128 писма с идентично съдържание в изходящата пощенска кутия, изпратени до клиенти на жалбоподателя. Съдържанието е: "Уведомление за прекратяване на договор". Софтуерната система, с която е работило дружеството-жалбоподател по онова време, е била свързана с имейл клиента и всички писма, изпращани през системата, са получавали този предварително зададен текст. Системата на дружеството е база данни, но в.л. не е видяло реална работа с нея. Някои от клиентите са върнали отговор, описани в заключението.

Съдът ще коментира експертните заключения при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя: опис на всички спорни кредитни известия, както и пълния комплект от търговска кореспонденция със съконтрагентите му за тези кредитни известия, в 5 бр. червени класъора. (л.206 – прил.3-7); документи във връзка с процесните доставки (л.242) - трудов договор между Н. Г. П. и [фирма]; справка за приети и отхвърлени уведомления по чл.62, ал.4 от КТ от 01.02.2009 г. във връзка със сключване на на трудов договор № 38/01.02.2009 г.; справка за приети и отхвърлени уведомления по чл.62, ал.4 от КТ от 02.12.2010 г. във връзка с прекратяване на трудов договор № 38/01.02.2009 г.; справка за адресите на пощенски кутии, декларирани от купувачите по предварителни договори при подписване, на които са изпратени предизвестия за прекратяване на договорите; кореспонденция между [фирма] (н.) и Ж. В., купувач по предварителен договор РКЕ 05417/07.08.2008 (апартамент L4-48); отговор на купувач по предварителен договор АСК 05169/23.04.2008 (апартамент N5-13) по повод получено уведомление за прекратяване на предварителния договор; известие (потвърждение за прочетено писмо) от купувач по предварителен договор А. 05491/26.08.2008 - А. П. (апартамент K2-32) по повод получено уведомление за прекратяване на предварителен договор, изпратено от синдика; известие (потвърждение за прочетено писмо) от купувач по предварителен договор А. 05414/07.08.2008 - М. П. (апартамент N6-03) по повод получено уведомление за прекратяване на предварителен договор, изпратено от синдика; известие (потвърждение за прочетено писмо) от купувач по предварителен договор А. 03879/03.05.2007 А. Г. (апартамент P5-16) по повод получено уведомление за прекратяване на предварителния договор, изпратено от синдика; известие за успешно доставен имейл, съдържащ уведомление за прекратяване на предварителен договор А. 04293/23.07.2007 - Д. С. (апартамент K1-57); известие за успешно доставен имейл, съдържащ уведомление за прекратяване на предварителен договор PRE 03682/13.06.2006 - Д. К. (апартамент L3-10); известие за успешно доставен имейл, съдържащ уведомление за прекратяване на предварителни договори PRE 04280/11.12.2007, PRE 04281/11.12.2007, PRE 04282/11.12.2007, PRE 04283/11.12.2007 Д. кнстръкшън (апартаменти K3-25, K3-26, K3-27, K3-31, K3-36); известие за успешно доставен имейл, съдържащ уведомление за прекратяване на предварителен договор А. 03464/05.03.2007 Е.-К. Ф. (апартамент L6-11); известие за успешно доставен имейл, съдържащ уведомление за прекратяване на предварителен договор А. 03285/11.01.2007 Д. Д. Д. (апартамент L6-13); превод на документи от чужд език на български език от заклет преводач (л.271, л.297); опис на клиентите на [фирма], до които дружеството е изпратило уведомления за прекратяване на предварителни договори в периода 04.08.2015-11.08.2015 г. (опис на доказателствата, представляващи Приложение № 2 към СТЕ) – л.666.

Представени от ответника: разпечатка от информационната система на НАП и на електронен носител относно компетентността на органите, подписали документи по ревизията с ел.подпис (л.208); първоначалния издаден на жалбоподателя РА № P2222215006051-091-001/28.01.2016 г., РД, ЗВР и ЗИЗВР и целия доказателствен материал, събран по първата ревизия, както и справка за доставчика на удостоверителни услуги, в четиринадесет папки приложения (л.226 – прил.8-21); информацията относно органите, възложили ревизията на жалбоподателя (л.774); документите, присъединени към

ревизионното производство от първоначалната ревизия на жалбоподателя (л.775 – прил.25-27).

Представени от доставчици на удостоверителни услуги [фирма] и [фирма] доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата (л.170, л.230).

Представени от третото неучастващо лице [фирма] за нуждите на ССЕ (л.688 – прил.23).

По делото беше разпитан **свидетелят** Н. Г. П., който сподели, че контактите му с жалбоподателя са от 2010 г., когато е бил мениджър продажби в дружество "П. девелопментс България", което е имало договор за последничество при продажбите на апартаментите на "А. Р." в [населено място]. Свидетелят е отговарял за продажбите на апартаментите и за цялата кореспонденция с клиентите-чужденци, които са били около 500 души. Отговарял е за деветдесет процента от клиентите. При посредника е имало онлайн система, чрез която е била водена комуникацията до продажбата на съответния купувач. В системата са били качвани всички документи и взаимоотношения на паспортни данни, предварителни договори, търговската кореспонденция. Посредникът е координирал комуникацията с купувачите. Системата е имала секции "администратор" и "портал за клиенти", където е имало достъп до всички бележки и документи за информираност. Свидетелят сподели, че когато е настъпила световната икономическа криза, се е наложило тази система да бъде закрыта, тя е била много скъпа за поддържане, тъй като свързът ѝ е бил в чужбина. След закриването ѝ система е позволявала да се видят електронните адреси на клиентите и служителите на посредника са прасявали съобщенията ръчно, на регистрираните имейли на купувачите. Свидетелят допълни, че в системата са били вкарани всички данни за купувача - телефон за контакти, адрес и имейл. До лятото на 2015 г., когато са били прекратени договорите, цялата комуникация е минавала през тази система. Според свидетеля базата данни е архивирана и съществува, просто през 2011 г. е била спряна онлайн. Посредникът е изпращал информация чрез прикачен файл, на който е имало горна част на български език и част на английски език, със съобщение за прекратяване на предварителен договор. В отговор на тези съобщения е имало много дебати, като клиентите са питали къде са им парите, какво става с тях, сочили са банкови сметки, по които да им бъдат възстановени. Имало е имейли с репорт за "доставено" писмо и голямо количество за "прочетено" писмо. Имало е няколко несъществуващи или закрыти имейли, при тях репортът е бил за недоставени писма. Свидетелят е участвал само с изпращането на електронните съобщения.

Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

### **При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:**

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и да са налице такива, това не води до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Съдът констатира, че в случая ревизията се явява повторна в изпълнение на Решение № 1155/08.07.2016 г. на ДД"ОДОП", с което е бил отменен предходният РА № Р-22222515006051-091-001/28.01.2016 г. В този смисъл следва да се има предвид, че при повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл.155, ал.6 ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановения РА. Втората ЗВР по чл.155, ал.6 ДОПК не изменя обстоятелството, че производството е висящо. Следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл.109 ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР №

P-2222515006051-020-001/23.07.2015 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съдът трябва да извърши проверка относно компетентността на органите, възложили ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, или Изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според чл.7, ал.1, т.3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. В тази връзка, Съдът намира за неоснователни релевираните доводи за нищожност. Това е така, защото, безспорно в чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заема издателят на ЗВР и РА. Предвид представената по делото Заповед № РД-01-132/01.02.2013 на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.30), касаеща Й. Д. М. - Началник отдел "Ревизии и проверки" в дирекция "Средни данъкоплатци и осигурители" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил първоначалната и повторната ревизия и издател на първоначалния и повторния РА, следва изводът, че ЗВР по първоначалната и повторната ревизия са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа дължимите реквизити, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. Оспореният акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая издателите на РА не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл.119, ал.2 ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като първоначалната ревизия е възложена на 12.02.2015 г., при действието на чл.119, ал.2 ДОПК /И., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./ След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията. Възприетите констатации дават основание на съда да приеме, че при извършване на ревизията не са допуснати нарушения на административнопроизводствените правила, че ревизията е проведена и РА е издаден от лица, разполагащи с компетентност за това, както и че е спазена нормативно изискуемата форма на РА.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от

името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен 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. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] и [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които

правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство; а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА Q., с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията - Й. Д. М. - Началник отдел "Ревизии и проверки" в дирекция "Средни данъкоплатци и осигурители" при ТД на НАП-гр.С., както и че Й. Т. Й.-З. - гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, Ц. Г. Ц. - гл.инспектор по приходите, и И. П. А. - гл.инспектор по приходите, служители и органи по приходите в ТД на НАП-гр.С., са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма] и [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът формира извода си, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

#### **I. По ЗДДС.**

Наличието на основание за издаване на данъчен документ по чл.112, ал.1 ЗДДС, и в частност по т.2 от този текст, съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от издаването му, претендирайки приспадане на ДДС, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно

от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че са били налице основанията за издаване на кредитните известия.

С разпоредителното заседание от 28.09.2018 г. Съдът указа на жалбоподателя, че негова е доказателствената тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително по ЗДДС обстоятелството, че договорите с неговите клиенти са развалени, че издаването на 212-те процесни кредитни известия е станало във връзка с развалянето на доставки, за които са издадени фактури, обвързката им с издадени в предишни данъчни периоди фактури, както и обстоятелството, че клиентите му са надлежно уведомени за разваляне на договорите.

Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципите на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението за Съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или отчасти ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят и последиците, които материалноправната норма свързва с неговото проявление.

Съдът намира, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно наличието на основания за издаване на кредитните известия.

Това е така, защото приложимата норма на чл.115, ал.1 ЗДДС определя задължението на доставчика при изменение данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, да издаде известие *към фактурата*. Страните не спорят, че за получените авансови плащания на всеки един от контрагентите – чуждестранни граждани, са издадени фактури. По неизвестни причини обаче ревизираното лице е издало известията не към фактурите, а към *договорите*. Това прави изключително трудно, дори невъзможно да се проследи към коя фактура следва да се отнесе дадено кредитно известие, за да се направи обвързка с цел проследяване връзката с издадени в предишни данъчни периоди фактури. Служебно поставените от Съда задачи към ССЕ трябваше да внесат повече яснота по този въпрос. За да направи обвързка между дадено кредитното известие и фактурата, вещото лице се е ръководело от предмета, описан в самото кредитно известие. В.л. е установило, че има фактури, към които не се откриват кредитни известия и затова в заключението има празни полета, като има и записани по няколко кредитни известия към една фактура. При това положение липсва яснота около основанията за издаване на кредитните известия - към кои точно фактури са издадени същите, а това е пречка за индивидуализацията на доставката.

Следва да се има предвид и обстоятелството, че прочитът на кредитните известия разкрива тяхната изключителна неинформативност. Описан като "прекратен предв.договор от синдик", предметът на известията не дава задоволителен отговор на такива съществени въпроси, като: за кой договор иде реч и от коя дата е същият, по отношение на кой имот е сключен, как може да се индивидуализира последният с местонахождение, площ, ид.ч. от сградата, и базисното изискване за указване на фактурата, която се сторнира с известието. Дори самите получатели на известията са индивидуализирани само с техните имена (а в предварителните договори



фигурират и клиенти, посочени с едно единствено име), като срещу всеки отделен клиент стои безизразен 9-цифрен код, повтарящ се видани като [ЕИК]. Срещу клиентите не са посочени държавите им на произход, не са описани техни адреси – нито физически, нито електронни. Неясно е при това положение как и къде издателят на известията към момента на тяхното издаване е възнамерявал да им ги изпрати за връчване. Горното навежда по-скоро на мисълта за фиктивно издаване на данъчни документи, за което не стои реално намерение те да предизвикат ефекта на разваляне на договори, каквото е законното изоскване. Очевидно с издаване на известията е преследвана различна цел в аспекта на данъчното олбагане, и тази цел е реализирана с включването им в СД за ДДС за ревизирия данъчен период.

Несъстоятелно е поддържаната от жалбоподателя теза в писмената му защита, че заключението на ССЕ сочи единствено невъзможността на вещото лице да обоснове експертни изводи. Тъкмо напротив – издаването на известия към договорите вместо към издадените преди това фактури е *единствената* причина задачата по обвързката да не може да се изпълни с необходимата прецизност. Самият жалбоподател в лицето на двамата си процесуални представители пред съда също не успя да направи търсената обвързка – очевидно и за него тази задача се оказва непосилна.

В тази връзка на жалбоподателя следва да се припомни правилото, че той не може да черпи права от собственото си неправомерно поведение. Именно затова следва напълно да се възприемат изводите на ССЕ за това, че когато някои преводи касаят повече от един имот, и няма уточнение каква част от сумата е за всеки имот, не може да се прецизира за всеки конкретен имот каква точно сума е заплатена. Когато пък са налице хипотезите на един общ наредител – посредник, а не конкретния купувач, и когато е направено плащане за повече от един имот, задачата за прецизиране на плащанията по конкретните имоти остава неизпълнима. При плащанията не се установява да е посочен номер на издадена от жалбоподателя фактура, по повод на която са направени плащанията, поради което е невъзможно да се направи обвързка на съответното плащане с някоя фактура, по повод която впоследствие да е издадено и търсеното кредитно известие, като липсват отбелязвания и в плащанията, систематизирани от банковите извлечения.

С оглед на изложеното Съдът кредитира основното и допълнителното заключение на ССЕ като компетентно изготвени и даващи отговор на поставените задачи. Същите са мотивирани, съответстват на събраните доказателства и следва да се приемат и за обосновани, предвид представените по делото писмени доказателства, които са послужили за формиране на експертните изводи на вещото лице и непредставляващи част от административната преписка. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорите си е дал след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти.

Съдът намира, че от най-съществено значение за разрешаване на спора е неизпълнението на фактическия състав по чл.115, ал.1 ЗДДС, според който, за да може доставчикът правомерно да издаде известие към фактурата, следва да е налице изменение данъчната основа на доставка или развалянето на доставка, за която е издадена фактура. В случая не може да има място изменение на данъчната основа, защото казусът не е такъв. Единствената мислима хипотеза е *разваляне* на доставките, за които са издадени фактурите за авансови плащания. Тя обаче не е изпълнена, защото синдикът е подписал писма за *прекратяване* на договорите на основание чл.644, ал.1 ТЗ. Указаният нормативен текст сочи, че в производство по несъстоятелност синдикът може да прекрати всеки договор, по който длъжникът е страна, ако този договор не е изпълнен. При прекратяването на договора синдикът отправя предизвестие от 15 дни, като липсата на отговор е основание да се смята, че договорът е прекратен.

Развалянето е уредено в чл.87 от Закона за задълженията и договорите и е регламентирано така: когато длъжникът по един двустранен договор не изпълни задължението си поради причина, за която той отговаря, кредиторът може да развали договора, като даде на длъжника подходящ срок за изпълнение с предупреждение, че след изтичането на срока ще смята

договора за развален.

Между прекратяването и развалянето на договор следва да се направи съпоставка и разграничение.

Прекратяването на договор е едно общо понятие, което обхваща всички случаи, при които се стига до прекъсване на договорната връзка и преустановяване на нейното действие. Виновното неизпълнение на една от страните не е елемент от фактическия състав на прекратяването. При развалянето на договора същият прекратява своето действие със съответни правни последици заради виновно неизпълнение на една от страните по договора.

Прекратяването и развалянето се различават и по правните последици спрямо страните и евентуалното възникване на допълнителни задължения и отговорност.

Прекратяването на договора може да настъпи при условия, които може да са както уговорени от страните, така и при обстоятелства, с настъпването на които договорът се прекратява по силата на закона. Най-често договорът се прекратява при настъпване на някое от следните условия: смърт на лицето/заличаване на търговец, с изпълнение на договора, с изтичането на уговорения срок, с настъпване на форсмажорни обстоятелства, по взаимно съгласие, едностранно с предизвестие или без предизвестие.

Развалянето слага край на договора, но най-често това се дължи на виновно неизпълнение на една от страните по договора.

Прекратяването на договора обикновено има действие напред, докато развалянето има обратно действие.

Съдът намира, че ревизираното лице не е имало основание да издаде кредитните известия, доколкото те се издават при разваляне на договора, и това става по инициатива на кредитора при неизпълнение от длъжника, а в случая длъжникът едностранно е решил не да развали договорите, а да ги прекрати съобразно чл.644, ал.1 ТЗ. Писмата на синдика до чуждестранните съконтрагенти дори не обективират и прекратяване на договорите, а представляват декларации за отказ от изпълнение на същите. Длъжникът е получил парите, обаче впоследствие отказва да построи имотите и да прехвърли собствеността върху тях, както се е задължил по предварителния договор. При всяко положение обаче в случая няма разваляне на договори по смисъла на ЗДДС, което единствено може да даде основание за издаване на кредитните известия. Това налага извода, че същите са издадени неправомерно, при липса на основание и поради това не могат да предизвикат целените данъчни правни последици, в частност възстановяване на ДДС.

По-нататък следва да се има предвид разпоредбата на чл.115, ал.2 ЗДДС, в приложимата ѝ редакция (доп. - ДВ, бр.94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.). Разпоредбата предписва известието задължително да се издаде не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал.1. Не е ясно как е установено възникването на съответното обстоятелство по прекратяването на договорите и по-конкретно защо жалбоподателят е решил да издаде процесните 212 кредитни известия точно на 30.06.2015 г. Несъстоятелно е позоваването му в писмата на отделни действия, извършени в производството по несъстоятелност: решението за откриване на производство по несъстоятелност, събрание на кредиторите, публикуване списък на предявените приети и неприети вземания, изтичане на срок за допълнително предявяване на вземания. Тези обстоятелства по никакъв начин не кореспондира с решението за прекратяване на всички предварителни договори за продажба на недвижими имоти.

На следващо място Съдът намира, че е безспорно задължението на чуждестранните клиенти да заплатят сумите по предварителните договори, за което са им издадени фактури, и те са сторили това. На това задължение кореспондира задължението на дружеството-жалбоподател да върне на клиентите внесените от тях суми при разваляне на доставките. Както ревизията, така и експертизата не са установили данни за възстановени суми на клиентите по издадените кредитни известия.

Най-сетне, ССЕ даде отрицателен отговор и на въпроса за редовността на воденото от жалбоподателя счетоводство. Вещото лице се аргументира с установените пропуски при

воденото му счетоводство, посочени от ревизията и цитирани в констативно-съобразителната част на експертизата, от което следва, че не може да се направи категоричен извод за редовно водено счетоводство от жалбоподателя. Ревизията е констатирала, че не са спазени принципите на Закона за счетоводството и не може да бъде проследено вярно и точно както отразяването на разходите и приходите от лихви, така и отразяването на главниците по дълга. Изложеното дотук мотивира Съда да приеме, че процесните 212 кредитни известия са издадени без основание, което означава, че те са издадени неправомерно. Поради това същите не са в състояние да предизвикат ефект на жалбоподателя да бъде възстановен декларираният в справката-декларация данък за възстановяване.

Издаването на известията не е негодно основание – прекратяване на договорите вместо тяхното разваляне прави излишно обсъждането на въпроса за изпращанията на предизвестията от синдика по електронна поща. Все пак, за пълнота на изложението Съдът ще се спре накратко и на този въпрос. От заключението на СТЕ се установява, че са налице данни за успешно получаване и за прочитане на съобщенията от техните адресати. Има върнати потвърждения за прочетени писма и отговори на контрагенти, както и репорти за недоставена поща. Всички тези установявания обаче не сочат на предприети действия за разваляне на договорите по смисъла на чл.87 ЗЗД във вр.с чл.115, ал.1 ЗДДС, а за прекратяване на същите, което е различен правен институт, както се изясни по-горе. Вещото лице е установило наличие назад във времето на автоматизирана ел.система, за комуникация с клиентите, но не е виждало реална работа с нея. освен това същата вече не функционира и от нея не може да се извлече информация нито за съобщенията, нито за подадени от клиентите ел.адреси. Съдът констатира, че в договорите чуждестранните клиенти не са посочили ел.адреси, нито пък страните са се споразумели да водят кореспонденция по ел.система.

Показанията на св.П., който сподели, че е изпращал имейли на клиентите посредством данните от автоматизираната система, не водят до различен извод, доколкото не е спорно, че от името на жалбоподателя са предприемани действия за уведомяване на чуждестранните граждани, но само за прекратяване на договорите, а не за тяхното разваляне. Освен това свидетелските показания са дискредитирани от обстоятелството, че свидетелят двукратно посочи сегашното наименование на дружеството-жалбоподател "А. Р." вместо актуалното към онзи момент "Т.". След като твърди, че конктува с дружеството от 2010 г., е логично да му е познато именно тогавашното му наименование.

Каза се по-горе, че съобразно разпределението на тежестта на доказване по чл.154 ГПК всяка страна следва да докаже фактите, на които основава своите твърдения и връзките между тях, като тя е указана на жалбоподателя с разпоредителното заседание. На това съответства и установеното в практиката на СЕС разпределение на тежестта на доказване за целите на облагането с ДДС. Например в Решението от 29 март 2012 г. по дело С-414/10, т.32: Лицето, което иска приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама, има право да поиска с обратно действие плащането на приспаданите суми. Националният съд следва да откаже прилагане правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.

Макар да не се твърди и да не се установява длъжностно лице на дружеството-жалбоподател да е знаело или да е трябвало да знае за измама, Съдът счита, че в този случай е необходимо да се изследва въпроса дали ревизираното лице е направило всичко, за да избегне участието си в измама. Жалбоподателят не е положил дължимата грижа да докаже възникнало данъчно събитие и при анализа на доказателствата следва изводът, че представените не могат да се свържат с обективно осъществили се факти от действителността, които ги потвърждават. Поради това представените доказателства не са достатъчни, за да се направи извод, че ревизираното лице е положило дължимата грижа и е взело всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама.

Кредитните известия като частни писмени документи нямат обвързваща Съда

доказателствена сила, като доказват единствено, че изявлението е направено от съответното лице. Следва да се има предвид и разпоредбата на чл.55, ал.1 от Търговския закон, съгласно която редовно водените търговски книги и записванията в тях могат да се приемат като доказателство между търговци за установяване на търговски сделки. Спорните известия като частни документи по смисъла на чл.180 ГПК без материална доказателствена сила, и преценени в съвкупност с останалите доказателства по делото – за плащане и счетоводното им отразяване, не обосновават извод за връзката им с действителни факти, които са осъществени обективно.

На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните кредитни известия - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително са били налице основания за разваляне на договорите.

От анализа на събраните документи в хода на ревизията и тяхната преценка в съвкупност, Съдът следва да приеме, че задълженото лице не участва реално в стопанския оборот, тъй като самите кредитни известия са издадени без основание.

Констатацията за отказано възстановяване на претендирания ДДС по разглежданите известия е законосъобразна и подлежи на потвърждаване.

## **II. По ЗКПО.**

Ревизията е увеличила финансовия резултат на жалбоподателя поради непризнаване за данъчни цели на осчетоводени от него разходи. Спорът в тази част се свежда до това правилно ли ревизията е увеличила финансовия резултат за 2014 г. с указаните разходи.

**Първото** посочено от ревизията основание за увеличението на ФР е чл.77, ал.1 ЗКПО. Нормата предвижда да не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане такива разходи, които са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Указаната разпоредба се намира в пряка корелация с редица разпоредби на отменения Закон за счетоводството, в сила към ревизираната 2014 г.

В закона са регламентирани основополагащите счетоводни принципи:

1. за текущо начисляване по чл.4, ал.1, т.1 и чл.2. Принципът изисква приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, да се начисляват в хронологичен ред, съответстващ на извършването им и към момента на тяхното възникване.
2. за действащо предприятие по чл.4, ал.1, т.2. Принципът изисква да се приеме, че предприятието е действащо и ще остане такова в предвидимо бъдеще, като няма нито намерение, нито необходимост да ликвидира или значително да намали обема на своята дейност.
3. предпазливост по чл.4, ал.1, т.3. Принципът изисква оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат.
4. съпоставимост между приходите и разходите по чл.4, ал.1, т.4. Принципът изисква разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване.
5. предимство на съдържанието пред формата по чл.4, ал.1, т.5. Принципът изисква да се сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма.
6. запазване на счетоводната политика по чл.4, ал.1, т.6. Принципът изисква да се постигане съпоставимост на счетоводните данни и показатели през различните отчетни периоди.
7. независимост на отделните отчетни периоди чл.4, ал.1, т.7. Принципът изисква всеки отчетен период да се третира счетоводно сам за себе си независимо от обективната му връзка с предходния и със следващия отчетен период.
8. документална обосновааност по чл.4, ал.3. Принципът изисква да се спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство.

При конкретното облагане по ЗКПО част от тези принципи са приети от ревизията за нарушени и в съдебния процес Съдът следва да подложи на проверка законосъобразността на изводите, направени от приходните органи.

И в тази част на спора следва да се приеме, че щом ревизията е навела като основание за увеличението на ФР неизпълнение на счетоводни принципи и отчитане на разходи в разрез с изискванията на относимите нормативни актове, то жалбоподателят е страната, вълху която тежи доказателствената тежест да установи положителния факт на спазване на счетоводните принципи и нормативните изисквания. Отново следва да се припомни, че всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. И в частта по ЗКПО това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже, че е спазил счетоводните и другите нормативни изисквания при отчитане на разходите. В тази връзка с разпоредителното заседание указани че разходите, с които ревизията е увеличила финансовия му резултат за ревизираните периоди, са отчетени в съответствие със счетоводното законодателство, и че през ревизираните периоди приходите и разходите, с които ревизията е увеличила финансовия му резултат, са били отчитани съгласно изискванията на относимите нормативни актове.

По първото основание са извършени корекции със сумите 13 459,72 лв., 1 142 654,42 лв. и 2 286 892,51 лв.

По отношение на сумата в размер на 13 459,72 лв.

Съдът споделя подхода на ревизията да възприеме процесната сума като неотразено при жалбоподателя задължение към А. Т. от 02.08.2013 г. с оглед на това, че целият размер на задължението към това лице е 105 826,05 лв., а при жалбоподателя е отразена само сумата 92 366,33 лв. Правилно органите по приходите са приели, че ревизираното лице неправилно е отразило сумата от 92 366,33 лв. като вземане на А. Т., вместо цялата сума 105 826,05 лв., която представлява реалния размер на вземането към това лице. Нарушен е счетоводният принцип за текущо начисляване по чл.4, ал.1, т.1 и чл.2 ЗСч (отм.), доколкото спорната част от цялото вземане не е начислена в момента на възникването им.

Неотносимо към текущия спор е оплакването за необходимост от коригиране на ФР и за 2013 г., тъй като тази година не предмит на обжалвания по делото РА.

Констатацията е правилна и подлежи на потвърждаване.

По отношение на сумите в размер на 1 142 654,42 лв. и 2 286 892,51 лв.

Правилно ревизията е приела, че лихвите за забава в размер на 1 627 483,38 лв. съгласно т.4.2. от договора за цесия от 19.11.2014 г. се отнасят за минал период (от 10.09.2012 г. до 18.11.2014 г.), поради което следва да се приеме за законосъобразен формираният извод за неспазване на принципа за текущо начисляване. Същият изисква приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, да се начисляват в хронологичен ред, съответстващ на извършването им и към момента на тяхното възникване.

Правилен е подходът на ревизиращите органи да съобразят анекс № 1/30.03.2010 г. в частта на определената лихва в размер на 10%. При това положение те са изчислили само относимата към този период (от 01.01.2014 г. до 19.11.2014 г.), попадащ в обхвата на ревизията, като са изчислили дневна лихва и са я приложили към броя на дните, за които се отнася - 1 505,68 лв. дневно за 322 дни. Резонно разликата в размер на 1 142 654,42 лв. е приета за разход, отчетен в нарушение на счетоводното законодателство.

Съдът споделя извода на ревизията, че щом натрупаните лихви по изпълнителния лист и по изпълнителното дело към 2013 г. са в размер на 3 592 738,28 лв. съгласно Протокол № 31 на ЧСИ Д. Н.; а към 2014 г. са в размер на 5 711 640,89 лв. съгласно Протокол № 35 на същия ЧСИ., то следва да се вземат предвид само лихвите, относими за ревизираната 2014 г. Техният размер е изчислен на 2 118 902,61 лв., а останалият размер на лихвите касае данъчните периоди преди 2014 г. Ето защо е законосъобразен изводът, че разликата в размер на 2 286 892,51 лв. предствалва разход, отчетен в нарушение на счетоводното законодателство.

И тези констатации са правилни и следва да бъдат потвърдени.

**Второто** посочено от ревизията основание за увеличението на ФР е чл.78 ЗКПО. Нормата предвижда счетоводният ФР 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; когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели. Указаната разпоредба се намира в пряка корелация с чл.4, ал.3 ЗСч (отм.), който регламентира документалната обосновааност на стопанските операции и предвижда да се спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство.

По това основание е извършена корекция със сумата 5 129 988,55 лв. Същата представлява сбор от сумите по трите МО (4 907 109,27 лв., 52 855,68 лв. и 170 023,60 лв., които са отразени по дебитата на сметка 709-Други приходи, поради което същите не са отразени като приход на жалбоподателя за 2014 г. и представляват неотчетен приход. С тази сума е намален размерът на прихода по сметка 709.

В писмените си обяснения жалбоподателят признава, че във връзка с договора с [фирма] е отчетел разход само с отчетната стойност на апартаментите, в размер на 16 223 707,95 лв., но е пропуснал да прибави и сумата от 4 907 109,27 лв. (първата съставляваща на сумата, с която е увлеличен ФР), която се явява неотчетен разход от отчетната стойност. Същевременно обаче не са представени първични счетоводни документи, на база на които са направени съответните счетоводни записи. Не са представени доказателства относно отчетната стойност през 2011 г. и 2014 г. на отписаните имоти, на основание апорт в капитала на бъдещото дружество. По останалите съставляващи на сумата, с която е увлеличен ФР, а именно - в размер на 52 855,68 лв. и 170 023,60 лв., също не са представени никакви доказателства. Ясно е при това положение, че не е спазена документалната обосновааност на стопанските операции и изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство.

Съдът споделя мотивите на ответника, изложени в потвърдителното му решение, че след като не са ангажирани доказателства за извършени през 2014 г. продажби на активи от ЧСИ, по кредита на сметка 709 не са отразени постъпления от продажби във връзка отразената себестойност на активите и стоките, посочена по дебитата на същата сметка. Щом през 2014 г. са отразени само дебитни обороти на сметка 709, при нейното приключване същите са отнесени по дебитата на сметката, и в резултат със себестойността на активите ревизираното лице е увеличило счетоводната си загуба.

Не е спорно, че сметка 709-Други приходи се кредитира при отразяване на постъпления от продажби срещу кредитиране сметки от гр.41-Клиенти и 498-Други дебитори. Когато сметка 709 се приключва при загуба, същата се кредитира срещу дебитиране на сметка 123-Печалби и загуби от текущата година.

Не е спорно и че в предходното производство е констатирано, че ревизираното лице е осчетоводило през 2014 г. разходи в размер на 46 209 557,20 лв. по дебитата на сметка 609-Други разходи, а по дебитата на сметка 709-Приходи от други продажби е осчетоводило сума в размер на 5 129 988,55 лв., като с последната е извършено увеличение на разходите, респ. на счетоводната загуба на дружеството за 2014 г.

Налага се изводът, че жалбоподателят не спазил и принципа за съпоставимост между приходите и разходите по чл.4, ал.1, т.4 ЗСч (отм.). Ясно е, че разходите във връзка с определена сделка, не са отразени във ФР за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите не са отразени в периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване.

И тази констатация е законосъобразна и подлежи на потвърждаване.

Съдът намира, че следва да бъдат споделени и мотивите на ответника, развити в отменителното му решение, за неоснователност на поддържаните оплаквания от жалбоподателя, че е налице противоречие при определянето на задълженията по ЗДДС и ЗКПО, с оглед на това, че не извършено преобразуване на финансовия резултат по ЗКПО с

данъчната основа на издадените кредитни известия. Действително в случая няма противоречие, доколкото кредитните известия са издадени през м.май 2015 г., а този период е извън обхвата на ревизията по ЗКПО – същата е възложена само за 2014 г.

Поради изложените дотук съображения жалбата следва да се приеме за изцяло неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и следва да се уважи. Това възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.6 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 19 606,20 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА** на [фирма]-в несъстоятелност (с предишно наименование [фирма]), със седалище в [населено място], Софийска обл., и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22222516005090-091-001/09.02.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., с който му е отказано възстановяване на ДДС в размер на 2 501 433,42 лв.; и е извършено преобразуване на финансовия резултат за 2014 г. със сумата 8 572 995,10 лв., вследствие на което е установен резултат по Закона за корпоративното подоходно облагане за тази година – данъчна загуба в размер на 15 277 077,91 лв., който акт е потвърден с Решение № 609/04.05.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** [фирма]-в несъстоятелност (с предишно наименование [фирма]), със седалище в [населено място], Софийска обл., и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 19 606,20 лв. (деветнадесет хиляди шестстотин и шест лева и 20 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба или протест пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: