

# РЕШЕНИЕ

№ 4061

гр. София, 19.06.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 10 състав,**  
в публично заседание на 11.05.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мариета Райкова**

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **8607** по описа за **2022** 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 „СМ-2“ЕООД с ЕИК[ЕИК] (уточнена с молба от 18.11.2023г.-л.121) срещу ревизионен акт (РА) № 22221720003924-091-001/15.04.2022г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-С., в частта, потвърдена с решение №1171/27.07.2022г. на директора на Дирекция “ОДОП”-С. при ЦУ на НАП, с която ревизионният акт е изменен по отношение на корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2016г. (от размер на 25 310.27 лева в размер на 18 787.77 лева ведно със съответните лихви) и по отношение на корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2017г. (от размер 59 000.34 лева в размер на 47 494.72 лева ведно със съответните лихви).

Жалбоподателят обжалва РА по съображения за незаконосъобразност и необоснованост и като постановен при съществено нарушение на административно-производствените правила. На кратко доводите са следните:

-допуснато нарушение по чл.117, ал.4 от ДОПК- несвоевременно връчване на доказателства на РЛ, което е нарушило правото му на защита срещу обжалвания РА още във фазата на адм. обжалване;

-неправилно прилагане от ревизиращите органи на нормата на чл.78 от ЗКПО по отношение на спорните договори за продажба на недвижими имоти, както и договори

за наем без да има данни или доказателства да са получени дължими суми в по-голям размер от отчетените приходи и без да е доказано основание за начисляване на такъв приход съгласно нормативен акт /позоваването е на Счетоводен стандарт № 18 „Приходи“/.

-липса на правно основание за преобразуване на финансовия резултат по чл.16, ал.1 от ЗКПО, като посоченият в РД и РА такъв е позоваване на пазарните цени, изведени от вещото лице по изготвена експертиза в хода на ревизонното производство/назначена с Акт за възлагане №Р-22221720003924-01-001/19.04.2021г. и приета с Протокол № Р-22221720003924-145-001/09.06.2021г./, която е негодна да установи пазарна цена на продадените имоти;

- оспорване изводите на горепосочената експертиза с позоваване на следните пороци: приложеният метод за определяне на пазарни цени е в противоречие с изискванията на Наредба № Н-9/14.08.2006; не са взети предвид реално извършени сделки с техните параметри, а е извършена съпоставка на процесните сделки на „СМ2“ЕООД с обобщена статистическа информация; не са отчетени индивидуалните характеристики на конкретните оценявани имоти; при определяне на пазарните цени по сключените договори за наем вещото лице е приложило коефициент за провеждане на офертата към реална сделка, чието основание, размер и нормативна уредба са напълно неизвестни;

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя поддържа изложените доводи, като отново акцентира на липсата на отклонение по смисъла на чл.16 от ЗКПО, тъй като и двете приети в съдебното производство експертизи не отчитат индивидуалните характеристики на имотите, което според него е съществен белег за определяне на продажна цена. Алтернативно посочва, че ако съдът възприеме заключенията, то следва да отчете, че за част от процесните сделки разликата в реализираната продажна цена от „СМ 2“ЕООД е 20-15%, което не представлява отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16 ЗКПО, а в други случаи пазарната цена е по-висока от установената от НАП, поради което не следва да се влошава положението на жалбоподателя. В писмени бележки поддържа изложените доводи.

Ответникът моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна по съображенията, изложени в решението на директора на ОДОП. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, не изпраща представител и не взема становище по делото.

Съдът счита жалбата за допустима. Подадена е от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред и изменен в обжалваната пред съда част.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният в настоящото производство РА е издаден от компетентните орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК – органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по

чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Не се констатираха съществени процесуални нарушения, които да обосноват незаконосъобразност на РА на процесуално основание. Ревизията е надлежно възложена и проведена, без да са допуснати съществени нарушения на процедурата, които да засегнат правото на защита на жалбоподателя и обективното установяване на данъчните му задължения.

РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, което не се оспорва по делото, а това се установява и при извършената служебно от съда проверка.

Съдът не споделя възражението на жалбоподателя относно неизпращането на приложенията към РД своевременно и ведно с него. Макар и формално да представлява нарушение на чл.117, ал.4 от ДОПК, не може да се квалифицира като съществено такова, водещо до нищожност на РА. Видно от удостоверението за извършено връчване по електронен път РД е връчен на РЛ на 24.02.2022г., като дружеството не е подало възражение срещу същия. Изготвеният РА е връчен на дружеството на 10.05.2022г., а приложенията към ревизионния доклад на 23.05.2022г., видно от посочването в жалбата на РЛ до съда. Съдът намира, че неспазването на инструктивния срок по чл.117, ал.4 от ДОПК в настоящия случай не е пречило правото на защита на ревизираното лице, което е депозирало жалба срещу ревизионния акт пред съответния административен орган, имайки възможност да възрази и срещу обстоятелствата, установени като доказателства чрез приобщените към РД писмени доказателства /приложения/, както и в хода на съдебното производство е имало възможност да изложи основните си възражения и в частност-срещу изготвената в хода на рев.производство оценителна експертиза.

От друга страна, в нормата на чл.117 от ДОПК няма вменено задължение на органите по приходите да връчват заедно с ревизионния доклад и всички събрани доказателства в хода на ревизионното производство /в този смисъл и Решение № 1770 от 13.02.2017 г. по адм. д. № 1794/2016 на ВАС/. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу ревизионния доклад (от която не се е възползвало), съответно жалба срещу РА.

Обжалваният ревизионен акт е след проведена ревизия, възложена на „СМ-2“ЕООД със ЗВР №Р-22221720003924-020-001/01.07.2020, изменена със ЗВР от 09.10.2020г., 07.12.2020 и 10.06.2021г. по отношение срока на извършване. Същата е с обхват корпоративен данък за периода 01.01.2014г.-31.12.2019г. и данък добавена стойност за периода 01.01.2014г.-31.12.2019г.

Ревизията приключва с РА № 22221720003924-091-001/15.04.2022г. издаден от С. Й. К. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ към отдел „Ревизии“ на дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /орган, възложил ревизията/ и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/. Със същия на жалбоподателя са определени допълнителни задължения за довносяне- корпоративен данък по ЗКПО общо в размер на 54 679.90 и лихви за просрочие 24 461.93 лева, като за данъчните периоди 2016г. и 2017г. установените задължения за довносяне на корпоративен данък са 54 217.41 и лихви в размер на 24 971.18 (преди приспадане на внесена сума от 598.23лева/.

Съответно, за 2016г. е определен корпоративен данък в размер 25 310.27 лева, от който дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 21 125.19 лв. и лихви в размер на 10 804.05лв За 2017г. е определен корпоративен данък в размер на 59 003.34 лева, от които дължим корпоративен данък над декларирания 33 092.22 лева и лихви в размер на 14 167.13 лева.

Жалбоподателят е обжалвал по административен път РА относно установените задължения по ЗКПО за данъчни периоди 2016 и 2017г., както и определените лихви към тях.

С Решение № 1171/27.07.2022г. на директора на ОДОП С., ревизионният акт е изменен като установеният с РА корпоративен данък по ЗКПО за 2016г. в размер на 25 310.27 лева е определен на 18 787.77 лева ведно със съответните лихви, а корпоративния данък по ЗКПО за 2017г. в размер на 59003.34 лева е определен на 47 494.72 лева ведно със съответните лихви.

Относно спорните задължения, фактическите констатации и правните изводи, свързани с материалната законосъобразност, са както следва:

С ревизионния акт е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за спорните данъчни периоди 2016 и 2017г., поради направена констатация, че от страна на дружеството са извършвани продажби на собствени недвижими имоти по цени, значително по-ниски от данъчните оценки на имотите и отдаване под наем на собствени недвижими имоти на цени, по-ниски от пазарните.

Горният извод е основан на приобщена в хода на ревизионното производство експертиза за определяне на пазарни цени на собствени на жалбоподателя недв. имоти, които са били предмет на продажба и отдаване под наем през ревизираните периоди (възложена с Акт за възлагане на експертиза №Р-22221720003924-01-001 от 19.04.2021г. и приета с Протокол № №Р-22221720003924-145-001 от09.06.2021г.)

След съпоставка на данните досежно продажните цени на недвижимите имоти и цените по договорите за наем съгласно нотариалните актове и договорите в изготвената в хода на ревизията техническа експертиза, органите по приходите са констатирали наличието на извършени от задълженото лице сделки по цени, определени като значително по-ниски от пазарните.

В резултат на това за спорните данъчни периоди 2016г. и 2017 г. ревизиращите са преобразували декларирания от жалбоподателя счетоводен финансов резултат, както следва:

-за 2016г. е определен данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 253 102,71лв. и е установен дължим от дружеството корпоративен данък в размер на 25 310,27лв., от който дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 21 125,19 лв. и лихви в размер на 10 804,05 лв. ( при незачетена декларирана от жалбоподателя отстъпка в размер на 42,27 лв. по чл. 92, ал, 5 /отм./ ЗКПО)

- за 2017г. е определен данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 590 033,38

лв. и са установили дължим корпоративен данък в размер на 59 003,34 лв., от който дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 33 092,22 лв. и лихви в размер на 14 167,13 лв.

За да измени РА по отношение на установения корпоративен данък по ЗКПО за горепосочените данъчни периоди, с Решение №1171/27.07.2022г., директорът на дирекция ОДОП С. е възприел за основателни възраженията на жалбоподателя, че преобразуването на финансовия резултат е извършено от ревизиращия екип не при съобразяване на данъчните основи по определените с експертизата цени и цените, по които са извършвани продажбите, а със стойности, в които е включен данък върху добавената стойност. За основателно е възприето и възражението, че преобразуването на резултата е направено като са съобразени средните пазарни цени, определени в експертизата, без да е ясно въз основа на какви съпоставки и характеристики на имотите органите по приходите са преценили да приложат средни, а не минимални пазарни цени. Решаващият орган извършва корекцията при съобразяване на стойности без ДДС и при ползване на минималните пазарни цени, определени в експертизата. За данъчен период 2016г. счетоводният финансов резултат на задължения субект се преобразува със сума общо в размер на 146 026.86 лв.. вместо с посочената в РА сума общо в размер на 210 829,24 лв., като вместо определения с ревизията корпоративен данък в размер на 25 310,27 лв. на дружеството се установява корпоративен данък в размер на 18 787,77 лв., от който дължим данък над декларирания в размер на 14 602.69 лв. За данъчен период 2017г. счетоводният финансов резултат се преобразува със сумата 215 836,00 лв. вместо с посочената в РА сума в размер на 330 922,20 лв. и вследствие на това РА в тази му част се изменя като вместо корпоративен данък в размер на 59 003,34 лв. на дружеството се установява корпоративен данък в размер на 47 494,72 лв., от който дължим данък над декларирания в размер на 21 583,60 лв.

В хода на съдебното производство е прието оспорено от страните заключение по съдебно-оценителна експертиза (л.142 по делото), което в контекста на назначена допълнителна съдебно-оценителна експертиза, приета без оспорване в съдебното заседание (л.327 от делото), може да се счита, че в пълнота и прецизно отговаря на поставените въпроси.

При комплексното анализиране на двете заключения - по съдебно-оценителната и допълнителна експертизи (предмета на допълнителната експертиза е определяне на пазарните цени без ДДС и само относно имотите, които са предмет на спорните ревизирувани периоди 2016 и 2017г.) е видно, че вещото лице е приложило метода на сравнимите неконтролирани цени (л.164 и сл.). Посочено е, че оценката на процесните имоти (предмет на покупко- продажба) се базира на пазарните цени на сравними по местоположение и предназначение имоти, идентичност на предмета на покупко- продажба, както и останалите фактори, влияещи върху цената- характеристики на имотите, пазарни условия на сделката и специфични условия. Вещото лице е използвало пазарни аналози, открити при проучване в Агенция по вписванията, прилага нотариални актове, отнасящи се за имоти, с близки характеристики до оценяваните (л.178 и сл. по делото). По отношение на определянето на пазарните наемни цени (в случая с допълнителната оценителна експертиза се установява, че се касае само за един относим към правния спор такъв имот, но и за двата данъчни периода- маг.№ 6 в [населено място], жк М., бл.385) вещото лице е посочило, че тъй като в Агенция по вписванията на са установени пазарни аналози за съпоставими, отдадени под наем имоти като процесните, е ползвало Методът на пазарните цени, който извежда стойност като привежда бъдещи парични потоци към единна настояща капиталова стойност;при прилагането му е определена средна пазарна цена на имота, след което за съответните периоди е изведен месечен наем; единичната средната пазарна цена на имота е определена на база предоставена справка от АВ за съответната година и на база публикувани статистически данни за цени на недвиж. имоти в интернет сайтове на агенции за НИ; цифровите стойности на корекционните коефициенти са приети след анализ на обобщените характеристики за обекта и местоположението му.

В резултат на приетите в съдебното производство заключения е формирана следната съпоставка на пазарни цени на процесните продажби и наеми:

№	НА за процесните имоти	Наименование на имота съгласно НА	Площ в кв.м	Пазарна цена на имота в лева без ДДС	Обща пазарна цена на имотите в лева без ДДС	Продажна цена на имота съгласно НА за продажба в лева без ДДС	Ц. на имота съгласно експертиза а назначена от НАП в лева без ддс
1	Н.А. №159 том I рег.№2159 дело 113 от 2017г.	МАГАЗИН №5 в [населено място],[жк], блок № 385, ет. партер, кота +0,00, с идентификатор 68134.4088.533.1.68.	92,34	107 408,35	107 408,35	65 194,33	78 379,17

2	Н.А. №167 том I рег.№2185 дело 118 от 2017 г.	<b>ПОДЗЕМЕН ГАРАЖ №9</b> в гр. С.,[жк], блок № 385, в сутерен на кота -2,90, с идентификатор 68134.4088.533.1.80	21,46	16 028,83	<b>16 028,83</b>	7 334,37	16110,83
3	Н.А. №165 том I рег.№2181 дело 116 от 2017г.	<b>ПОДЗЕМЕН ГАРАЖ №10</b> в гр. С.,[жк], блок № 385, в сутерен на кота -2,90, с идентификатор 68134.4088.533.1.81	17,11	12 779,74	<b>12 779,74</b>	6 519,43	12 845,00
4	Н.А. №122 том VII рег.№16451 дело 1085 от 2017г.	<b>МАГАЗИН №2</b> в [населено место],[жк], блок № 385, ет. партер, кота +0,00, с идентификатор 68134.4088.533.1.65.	120,87	140 593,97	<b>140 593,97</b>	92 901,65	106 583,33
5	Н.А. №145 том VI рег.№9961	<b>МАГАЗИН №6</b> в [населено место],[жк], блок № 385, ет.	77,37	89 995,49	<b>89 995,49</b>	75 000,00	69 153,33
	дело 823 от 2017г.	<b>партер, кота +0,00, с идентификатор 68134.4088.533.1.69.</b>					
6	Н.А. №111 том VIII рег.№12840 дело 1106 от 2017г.	<b>ПОДЗЕМЕН ГАРАЖ №3</b> в гр. С.,[жк], блок № 385, в сутерен на кота -2,90, с идентификатор 68134.4088.533.1.74	17,11	12 779,74	<b>12 779,74</b>	6 519,43	13 525,83
7	Н.А. №110 том III рег.№5276 дело 397 от 2016г.	<b>МАГАЗИН №13</b> в [населено место], [жк], [улица], этаж партер, кота +0,00	32,75	34 368,12	<b>102 768,56</b>	78 233,20	106 628,33

			65,18	68 400,44			
		<b>МАГАЗИН №14 в [населено място], [жк], [улица], етаж партер, кота+0,00</b>					
8	Н.А. №37 том I рег.№398 дело 36 от 2017г.	<b>МАГАЗИН №8 в [населено място], [жк], [улица], етаж1, кота+0,00, с идентификатор 68134.209.84.1.78</b>	64,96	68 169,57	<b>68 169,57</b>	58 647,17	73 885,83
9	Н.А. №27 том V рег.№8781 дело 633 от 2016г.	<b>ОФИС №8 в [населено място], [жк], [улица], етаж1, кота +0,00.</b>	145,39	158 294,57	<b>158 294,57</b>	39116,60	156 748,33
10	Н.А. №40 том II дело 219 от 2017г.	<b>АТЕЛИЕ в [населено място], [жк], [улица], етаж1, кота +0,00, с идентификатор 68134.205.22.1.89</b>	234,84	255 684,01	<b>255 684,01</b>	127 128,95	272 771,67
					<b>964 502,83</b>	<b>556 595,13</b>	<b>906 631,65</b>
		<b>Обща стойност на имотите</b>					

№	НА за процесните имоти	Наименование на имота съгласно договор за наем	Площ в кв.м	Година	Месечен наем	Месечен наем в лева без ДДС	Месечен наем на имота съгласно сключен договор за наем	Месечен наем на имота съгласно експертиза от НАП
1	Договор за наем от 15.08.2016	<b>МАГАЗИН №6 в гр. С.,[жк], блок № 385, ет. партер, кота +0,00, с идентификатор 68134.4088.533.1.69.</b>	78,37	2016	431,69	359,74	383,33	325,83



				2017	447,60	373,00	383,33	363,33
--	--	--	--	------	--------	--------	--------	--------

Съдът счита, че заключенията на съдебно-оценителната експертиза и допълнителната такава, следва да се кредитират като обективни и компетентни, тъй като изводите им са съобразени с реални сделки, отразени в АВ, съобразявани са с действителността на пазара и при ясно изразени и проследими като технология методи на оценка.

Нито ответникът, нито жалбоподателят са оспорили заключенията в същността на приложените методи и изложен оценителен анализ в съдебното заседание при изслушване на вещото лице; в хода по същество жалбоподателят е изложил възражения, че вещото лице не е взело предвид индивидуалните характеристики на имотите, с което съдът не се съгласява. Видно от обстоятелствената част на оценителното заключение са съобразявани характеристики на имотите-площ, инфраструктура, състояние, степен за завършеност, функционалност и възможност за развитие; вещото лице е анализирано пазарни аналози от реално осъществени сделки и е приложило корекционни коефициенти, като по този начин изследваните продажби се доближават до процесните и позволяват те да бъдат обективно съпоставена за целите на издирване на действителната пазарна цена, което всъщност е и целта на експертизата.

Пазарните цени на имотите в хода на ревизионното производство също формално изглежда да са установени по метода на сравнимите неконтролируеми цени, с оглед изложеното в техническата експертиза-л.692 и сл. от приложенията по делото. Според съда обаче експертът не е използвал за сравнителни аналози данни за реално извършени сделки със сходни обекти. Сочи се в техническата експертиза, ползвана в хода на административното производство, че е използвана публична информация от регистър на сделките с общинска собственост на Столична община, регистър на сделките на Столичната общинска агенция по приватизация и инвестиции, извадки от имотен регистър и налични документи за собственост, без прилагане на нотариални актове от реално осъществени сделки.

Видно от приложения №3, 4, 5 към експертизата, както и приложените таблици за продажба на недвижими имоти- частна общинска собственост, за определяне на пазарната продажна стойност на спорните

недвижими имоти /тези от 2016 и 2017г./ са използвани като аналози имоти- частна общинска собственост и такива, продавани с решение на С. /Столична общинска агенция по приватизация/; като аналози са ползвани и два имота-търговски обект офис с площ 50.39 кв.м по сделка от 20.11.2012г./приложение№3/ и гараж с площ 22.75кв.м по сделка от 19.07.2013г. /приложение №5/, за които не се извежда да са частна общинска собственост. Видно е, че информацията за пазарни аналози на продажбите се базира в значимата си част на сделки с частни общински имоти на Столична община /респ. на С./. В този смисъл заключението за пазарна оценка не дава обективна информация за пазарна стойност на продадените имоти, тъй като чл. 18, ал.1 от Наредбата изисква контролираната и сравнимите неконтролирани сделки да са осъществени при съпоставими условия, а в случая страната по неконтролирани сделки е била Столична община /С./, които разпоредителни правни сделки не са реализирани по правилата на свободното договаряне, а по реда на Закона за общинската собственост и Наредбата за реда и условията за провеждане на търгове и конкурси на СОС; По отношение на посочените два имота- офис и гараж, липсва анализ на факторите по чл. 20 от Наредбата с оглед изискването за съпоставимост и не стават ясни извършени корекции по чл. 11 от Наредба № Н-9/2006г. с цел постигане на достатъчна степен на съпоставимост между сравняваните сделки, при условие, че тези две сделки са от 2012 и 2013г., посочена е цена на кв.м към началото на 2015г., а самият експерт в изложението си е посочил, че от началото на 2015г. се наблюдава ръст в цените на недв. имоти.

По отношение определянето на пазарните стойности за наем на недв.имоти /в случая спорният такъв имот е един- по договор за наем от 15.08.2016г. на магазин № 6 за 2016г. и 2017г./ вещото лице е посочило, че е използвало аналози/оферти, актуални към датата на експертизата, коригирани с коефициент за оферта с цел привеждането им към реални сделки; използвайки коефициенти за цени от НСИ е извършена ценова корекция към съответната дата; посочено е,че по отношение на наемната цена за кв. м се наблюдават отклонения от средните цени, което отклонение варира в порядъка на плюс/минус 15%, на която база е определен и диапазонът в цените на наем. Видно от приложение №8 относно определянето на пазарната наемна цена на магазин №6 с площ 77.37 кв.м в [населено място], М. 3, [жилищен адрес] ползваните аналози са оферти от сайта imot.bg. В своята практика ВАС многократно е посочвал, че при определянето на пазарна цена следва да се анализират реално извършени сделки, а не офертни цени или цени от неопределени

източници на информация. При липсата на конкретни аналози не може да се приеме, че възприетата пазарна цена е определена по метода на сравнимите неконтролирани цени. В случая обаче и определените наемни цени в експертизата от ревизионното производство и тези, определени в експертизата от съдебното производство, не се отразяват на резултата по правния спор, тъй като се установява, че по договора за наем наемната цена за кв. метър на магазин № 6 е по-висока от определената с експертизите както за 2016г., така и за 2017г. т.е. няма основание за преобразуване на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя във връзка с посочения обект.

В заключение съдът приема, че методът, по който са определени пазарните стойности в хода на административното производство, е приложен неправилно, поради което тази експертиза не следва да бъде кредитирана. За достоверен източник на информация следва да се ползва заключението на назначената оценителна експертиза и допълнителна такава в съдебното производство, тъй като същите дават сведение за пазарна цена на всички продадени недвижими имоти от РЛ по метода на сравнимите неконтролирани цени. При анализа в експертизите са извършени необходимите корекции, касаещи цената /в зависимост от периода, в който е реализирана сделката/, площта и местонахождението на съответните сравнявани имоти. Посочени са конкретните данни за реализирани разпоредителни сделки, послужили за сравнителни образци, т.е. изпълнено е изискването на чл. 5 и чл. 8 и чл. 14 от Наредбата за използване на реални сравнителни аналози при използване на метода на сравнимите неконтролирани цени между независими субекти, който извод се подкрепя и от приложените към заключенията копия на нотариални актове.

Разпоредбата на чл. 78 ЗКПО предвижда, че при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели. Съгласно чл. 16, ал. 1 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. Според § 1, т. 14 ДР ЗКПО пазарна цена е цената по смисъла на § 1, т. 8 ДР ДОПК, т.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.

Анализът на горепосочените разпоредби сочи, че подходът на ревизиращите не е обвързан с установяване, че дружеството е получило повече приходи от декларираните, респ. че му се дължат суми в –по-голям размер по отчетените продажби /каквото неизпълнение на задълженията на ревизиращите твърди жалбоподателя/. Отклонението от данъчно облагане не следва да се смесва с укриването на приходи или доходи; при отклонение от данъчно облагане конкретното задължено лице чрез различни способности се опитва да представи реализираните от него печалби или доходи като необлагаеми или по-малко облагаеми, като не става въпрос за скриване или необявяване на извършени сделки и неотчитане на продажби или получаване на приходи или доходи, които са скрити. Касае се за отклонение от облагане, като предотвратяването се изразява в определяне на резултат, който би се получил при обичайна сделка от съответния вид на пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, както сделката, водеща до отклонение.

В конкретния случай още в хода на ревизионното производство са предприети действия по установяване на обичайните сделки с недвижими имоти и пазарната цена на процесните недвижими имоти, поради което оплакването за липса на основания за прилагане на чл. 16 от ЗКПО е неоснователно. Именно за доказване на сключването на сделка с параметри /цена/ в отклонение от обичайните сделки в хода на ревизионното производство е възложено извършването на експертиза, която да установи пазарната цена на сделката /покупко-продажба на недвижими имоти/. Възлагането на експертиза не е било самоцелно, а поради изводи на ревизиращите органи, че посочените цени в нотариалните актове са значително по-ниски от данъчните оценки.

При облагането с преки данъци винаги условията по сделките трябва да са при "обичайни" условия по пазарни цени, като при свързани лица те задължително са по пазарни цени /чл. 15 от ЗКПО/, а между несвързани лица отклонението от пазарните цени не следва да води до отклонение от данъчно облагане. В конкретния случай безспорно е установено наличието на предпоставките за приложение на чл. 16, ал.1 от ЗКПО -

сключване на сделка при условия, съществено отличаващи се от условията по обичайните сделки от същия вид.

Правилата за доказване важат в еднаква степен както за задълженото лице, така и за органите по приходите. Съгласно разпоредбата на чл.170, ал.1 от АПК, приложима в настоящото производство по препращането на пар.2 от ДР на ДОПК, задължава административния орган да установи съществуването на фактическите основания, посочени в акта, и изпълнението на законовите изисквания по издаването му. Принципите на обективната истина и служебното начало в административния процес налагат съдът да основе констатациите си на всеки факт от наличните доказателства без значение дали те са приобщени по искане на страната, която носи док. тежест за този факт, от противната страна в административния спор или са изисквани служебно от съда.

С оглед горните съждения и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК съдът следва да измени РА, съобразявайки и изводите на съдебно-оценителната и допълнителна такава експертизи, задължението си да реши делото по същество, но съобразявайки и разпоредбата на чл.160, ал.6 от ДОПК относно забраната за влошаване на положението на РЛ.

С оглед горното се правят следните материалноправни изводи:

#### За данъчен период 2016г.:

-за магазини №13 и №14, находящи се в [населено място], [жк], [улица], партер, съдебните експертизи са определили обща пазарна цена без ДДС 102 768.56 лева, при продажна цена на имотите без ДДС съобразно нотариалния акт 78 233.20 лева. Разликата, с която следва да се увеличи счетоводният финансов резултат е 24 535.36 лева.

-за офис №8, находящ се в [населено място], [жк], [улица], етаж 1, съдебните експертизи са определили пазарна цена без ДДС 158 294.57 лева, при продажна цена без ДДС съобразно нотариалния акт 39 116.60 лева. В случая определената минимална пазарна цена с експертизата в хода на ревизионното производство е 156 748.33 лева без ДДС, с която следва да се съобрази разликата в случая, предвид принципа, залегнал в чл.160, ал.6 от ДОПК (обстоятелството, че експертизата от рев.производство не е кредитирана е без значение, след като сумата от 156 748.33 лева се включва в установената пазарна стойност със съдебните оценителни експертизи). Разликата, с която следва да се увеличи счетоводният финансов резултат е 117 631.73 лева.

- по отношение на наемната цена по договор за наем на недв. имот от 15.08.2016г.- магазин №6 в [населено място], [жк], бл.385 не следва да се преобразува счетоводния финансов резултат, тъй като месечният наем за имота, съобразно сключения договор, е по-висок, отколкото е определената наемна цена по изготвените експертизи.

Предвид гореизложеното, за данъчен период 2016г. счетоводният финансов резултат на задължения субект следва да се преобразува със сумата в размер на 142 167.09 лева, вместо посочената с ревизионния акт сума в размер на 210 829.24 лева (преобразувана с решението на директора на ОДОП на 146 026.86 лева). Вследствие на това ревизионният акт в частта на определения корпоративен данък за годината в размер на 25 310.27 лева (с решението на директора на ОДОП определен на 18 787.77 лв.) следва да се измени в размер на 14 216.71 лева, от които подлежащ на довносяне 10 031.63 лева (при внесен корпоративен данък в законоустановения срок в размер на 4 185.08 лева).

#### За данъчен период 2017г.:

-за магазин №8, находящ се в [населено място], [жк], [улица], етаж 1, определената пазарна цена без ДДС в съдебните експертизи е 68 169.57 лева без ДДС, при пазарна цена без ДДС в нотариалния акт 58 647.17 лева без ДДС. Счетоводният финансов резултат следва да се завиши с разлика в размер на 9 522.40 лева.

-за магазин №5, находящ се в [населено място], „М. 3“, блок 385, партер, съдебните експертизи са определили пазарна цена без ДДС 107 408.35 лева, при определена в нотариалния акт за продажбата му пазарна цена без ДДС 65 194.33 лева. Минималната пазарната цена без ДДС в хода на ревизионното производство е определена в размер на 78 379.17 лева, като с нейната стойност следва да се съобрази разликата в счетоводния резултат, предвид забраната по чл. 160, ал.6 от ДОПК. Разликата, с която следва да се увеличи счетоводния финансов резултат е 13 184.84 лв.

-за подземен гараж №9, находящ се в [населено място], [жк], блок 385, сутерен, е определена пазарна цена без ДДС по съдебните експертизи 16 028.83 лева, при продажна цена без ДДС по нотариалния акт 7 334.37 лв. Разликата, с която следва да се увеличи счетоводния резултат, е 8 694.46 лв.

-за гараж №10, находящ се в [населено място], [жк], блок 385, сутерен, определената пазарна цена без ДДС по съдебните експертизи е 12 779.74 лева, при пазарна цена без ДДС в нотариалния акт по продажбата 6 519.43 лева. Разликата, с която следва да е увеличи счетоводният финансов резултат е 6 260.31 лева.

-за ателие, находящо се в [населено място], [жк], [улица] ет.1, пазарната цена без ДДС, определена в съдебните експертизи е 255 684.01лв., при пазарна цена без ДДС по нотариалния акт 127 128.95 лева. Разликата, с която следва да се увеличи счетоводният финансов резултат е 128 555.06лв.

-за магазин №2, находящ е в [населено място], [жк], [жилищен адрес] партер, определената пазарна цена без ДДС по съдебните експертизи е 140 593.97 лева, при пазарна цена без ДДС в нотариалния акт 92 901.65 лева. Минималната пазарната цена без ДДС, определена с експертизата в хода на ревизионното производство, е 106 583.33 лева, която стойност следва да се съобрази с оглед принципа на чл.160, ал.6 от ДОПК. Така разликата, с която следва да се увеличи счетоводния резултат, е 13 681.68 лв.

-за магазин №6, находящ се в [населено място], [жк], [жилищен адрес] партер, определената пазарна цена без ДДС в съдебните експертизи е 89 995.49 лв., при пазарна цена без ДДС в нотариалния акт 75 000 лева. В конкретния случай определената в ревизионното производство пазарна стойност без ДДС е била 69 153.33 лв., което означава, че е липсвало основание за преобразуване на счетоводния резултат в насока увеличаване, така както е направил директорът на ОДОП в решението си. По отношение на този имот не следва да бъде извършвано преобразуване на счетоводния резултат, деклариран от дружеството.

-за гараж № 3, находящ се в [населено място], [жк], [жилищен адрес] в сутерен, определената пазарна цена без ДДС в съдебните експертизи е 12 779.74, при пазарна цена без ДДС по нотариалния акт 6 519.43лв. Счетоводният финансов резултат следва да се увеличи с разликата в размер на 6 260.31 лв.

-по отношение на наемната цена по договор за наем на недв. имот от 15.08.2016г.- магазин №6 в [населено място], [жк], [жилищен адрес] както и през данъчния период 2016г., така и през данъчен период 2017г.

не следва да се преобразува счетоводния финансов резултат, тъй като месечния наем за имота съобразно сключения договор е по-висок, отколкото е определената наемна цена по изготвените експертизи.

Предвид гореизложеното, за данъчен период 2017г. счетоводният финансов резултат на задължения субект следва да се преобразува със сумата в размер на 186 159.06 лева, вместо посочената с ревизионния акт сума в размер на 330 922.20 лева (преобразувана с решението на директора на ОДОП на 215 836.00 лева). Вследствие на това ревизионният акт в частта на определения корпоративен данък за годината в размер на 59 003.34 лева (с решението на директора на ОДОП определен на 47 494.72 лв.) следва да се измени в размер на 44 527.03 лева, от които подлежащ на довносяне 18 615.91 лева (при внесен корпоративен данък в размер на 25 911.12 лева заб. данъкът е внесен с просрочие, за което е начислена лихва в размер на 528.23лв).

Въз основа на изложеното и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК съдът

## **РЕШИ:**

**ИЗМЕНЯ** РА № № 22221720003924-091-001/15.04.2022г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-С., изменен с Решение № 1171/27.07.2022г. на Директора на Дирекция “ОДОП”-С. при ЦУ на НАП в обжалваните части, като

-установеният с ревизионния акт корпоративен данък за данъчен период 2016г. в размер на 25 310.27 лева (с решението на директора на ОДОП определен на 18 787.77 лв.) се изменя в размер на 14 216.71 лева, ведно със съответните лихви.

- установеният с ревизионния акт корпоративен данък за данъчен период 2017г. в размер на 59 003.34 лева (с решението на директора на ОДОП определен на 47 494.72 лв.) се изменя в размер на 44 527.03 лева, ведно със съответните лихви.

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