

РЕШЕНИЕ

№ 38116

гр. София, 17.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав, в публично заседание на 23.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **5186** по описа за **2024** 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 с вх. № 53-04-262/23.04.2024 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно –осигурителна практика (Д „ОДОП“) -С. при Централно управление (ЦУ) на Национална агенция по приходите (НАП), подадена от „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес – гр. С.,[жк], ул. „Хр. С.“ № 26-28, ап. 6, представлявано от управителя П. С. И. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002223002452-091-001/20.11.2023 г., издаден от В. Г. П. – началник сектор, орган възложил ревизията и В. Г. К. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 242/21.02.2024 г. на Директора на Д „ОДОП“ С..

В жалбата се излагат доводи, че оспореният ревизионен акт е неправилен и незаконосъобразен. Сочат се аргументи, че в хода на ревизията и при издаване на РА са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и на материалния закон. Твърди се, че не са налице предпоставките на чл.122 от ДОПК. Изтъкват се аргументи за допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в дейността по оценка на събраните доказателства в ревизионното производство и формиране на изводите за наличие на посочените основания по ЗКПО и ЗДДС за определяне на допълнително установените с РА задълженият. Иска се от съда да отмени РА като незаконосъобразен.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява от адв. Т., който моли да бъде уважена жалбата, като се отмени оспорения акт. Претендира разноски по списък.

Представя писмени бележки.

Ответникът, директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите, редовно уведомен, представлява се от юрк. В., която изразява становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Моли да бъде потвърден обжалвания РА като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 04.12.2023 г. Жалбата до директора на Д"ОДОП"- С. при ЦУ на НАП е подадена на 18.12.2023 г. /вх. № 53-00-291 по описа на Д"ОДОП" С. /. Решение № 242/21.02.2024 г. на Директора на Д"ОДОП" С. е връчено след подаване на жалбата с вх. № 53-04-262/23.04.2024 г. адресирана до АССГ срещу мълчаливо потвърждение на РА, т.е. жалбата е редовна, подадена в законоустановения 14-дневен срок, поради което е допустима за разглеждане.

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002223002452-020-001 от 25.04.2023 г., (л. 17) връчена по електронен път на 11.05.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002223002452-020-002 от 02.08.2023 г., (л. 20), връчена по електронен път на 30.10.2023 г., издадени от Б. И. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., в качеството си на заместник на В. Г. П. на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ (Заповед № 2590/24.04.2023г.), оправомощен със Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. (л. 12) на Зам. изпълнителния директор на НАП, както и въз основа на Заповед № 3-ЦУ-827/27.04.2023 г. на Зам. изпълнителен директор на НАП и Заповед № 684/22.08.2023 г. на директора на ТД на НАП В. Т. / лист 54 от делото /. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД за установяване на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. и данък върху добавената стойност за периода от 01.02.2020 г. до 29.02.2020 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) № Р-22002223002452 -092-001 от 24.10.2023 г., издаден от органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията – В. Г. К. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и М. К. К. - старши инспектор по приходите, като същия е издаден като електронен документ, подписан с електронен подпис от посочените органи. РД е връчен по електронен път на 30.10.2023 г. Срещу РД не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № Р-22002223002452-091 -001 от 20.11.2023 г., издаден от В. Г. П. – началник сектор в ТД на НАП, орган възложил ревизията и В. Г. К. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията в ТД на НАП. РА е връчен по електронен път на 04.12.2024 г.

С оспорения РА, са определени задължения по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 38 368,93 лв. и начислени лихви за забава в размер на 15 074,32 лв. за данъчен период м. 02.2020 г., както и задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за корпоративен данък в размер на 6 066,03 лв. и начислени лихви за забава в размер на 1 589,51 лв. за данъчен период 2020 г.

Настоящата ревизия е повторна и е във връзка с Решение № 482/18.04.2023 г. на директора на

дирекция ОДОП С., с което РА № Р-22220522002196-091-001/ 21.12.2022 г. е отменен в частта на установените задължения по ЗДДС за период м. 02.2020 г. и по ЗКПО за период 2020 г., а преписката е върната за нова ревизия.

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

С Протокол №Р-22002223002452-П.-001/19.06,2023 г. за целите на ревизията са присъединени доказателства, събрани в хода предходното производство, приключило с РА № Р-22220522002196-091-001/21.12.2022 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) изх. № Р-22002223002452-040-001/15.08.2023 г., с което са изискани писмени обяснения, всички първични и вторични счетоводни документи, банкови, включително касови и търговски документи, касаещи ревизираните периоди. В отговор са представени документи и счетоводни регистри.

На ревизираното дружество е връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с изх. № Р-22002223002452-113-001/15.08.2023 г., с което е известно, че данъчната основа на задълженията му за ревизираните периоди ще бъде определена по особения ред, поради наличието на предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - установени данни за укрити приходи. Решаващият орган е приел, че независимо от връчването на уведомление по чл.124 от ДОПК, ревизията е проведена по общия ред.

В изпълнение на указанията дадени с Решение № 482/18.04.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С. и на основание чл. 60 от ДОПК, с Акт за възлагане на експертиза № Р-22002223002452-01-001/31.07.2023 г. е възложено определяне на пазарната цена относно продадени недвижими имоти от „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД към свързаното лице П. С. И., конкретно апартамент № 32, офиси № 3 и № 4 и паркоместа № 14 и № 15 в жилищна сграда находяща се в Р., [улица].

Дружеството „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД е извършвало изграждане на многофункционална сграда жилища, гаражи, паркоместа и офиси в Р., [улица] собствен недвижим имот - УПИ XV-13491, 1392, 1393, 1394 с идентификатор 63427.2.5809, чрез възлагане на СМР първоначално на „ВСВ ИНВЕСТ“ ЕООД и впоследствие на „БУЛПРОЕКТИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД.

Представени са Разрешително за строеж № 243/05.07.2017 г., издадено на „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД, „ВСВ ИНВЕСТ“ ЕООД и П. С. И. за обект „жилищна сграда с подземен паркинг и външни ВиК отклонения“ /ЗП 849,39 кв. м. и РЗП 3 851,64 кв. м./; протокол за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия и ниво на строежа от 07.09.2017 г.; акт за приемане на конструкцията (образец 14) от 29.11.2018 г., съгласно който строител е „БУЛПРОЕКТИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, проектант - инж. Л. Д. Г., строителен надзор „ИНВЕСТИТОРСКИ КОНТРОЛ 05“ ООД; констативен акт за установяване годността за приемане на строежа (образец 15) от 05.02.2020 г., съгласно който строители са „ВСВ ИНВЕСТ“ ЕООД (строител, съгласно договор от 07.08.2017 г.), „БУЛПРОЕКТИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД (строител, съгласно договор от 30.07.2018 г.) и „ВАЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД (окабеляване и монтаж на ел. съоръжения, съгласно договор от 03.11.2017 г.); удостоверение за въвеждане в експлоатация № 29/14.02.2020 г., съгласно което е въведен в експлоатация строеж: жилищна сграда с подземен паркинг и външни ВиК отклонения (37 апартамента, 4 офиса, 10 гаража, 11 паркоместа/. Органите по приходите са установили, че всички обособени обекти са продадени понастоящем.

По отношение на определените задължения по ЗДДС, с РА е установено, че дружеството –

жалбоподател е получило аванси за СМР преди датата на регистрация по ЗДДС. Установено е още, че физическите лица Б. В. Р., Р. Б. К., Н. Т. П. и Р. Х. Г. са извършили авансови плащания в полза на „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД за СМР в новостроящата се сграда, находяща се в [населено място], [улица]. / авансовите плащания са посочени конкретно по дати и стойности, номер на издадена фактура от жалбоподателя на стр.19 от РД в табличен вид /

Доставките към посочените лица са свързани с предоставяне на СМР след сделка за придобиване правото на строеж с нотариален акт (НА) за апартаменти и гаражи, предмет на бъдещо изграждане. В издадените фактури не е начислен ДДС, защото към момента на плащането на авансите дружеството не е било регистрирано по ЗДДС, като датата на регистрацията е 17.10.2017 г.

С РА е прието, че е налице хипотезата на чл. 25, ал. 8 от ЗДДС, когато нерегистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрацията си по този закон, се смята, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката. При това положение за данъчен период м. 02.2020 г., на основание чл.122 от ДОПК във връзка с чл. 86 от ЗДДС във вр. чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС в общ размер на 27 360,13 лв., доколкото услугата – СМР е предоставена към датата на въвеждане в експлоатация на сградата - 14.02.2020 г. Решаващият орган е приел, че доставките към посочените лица са свързани с предоставяне на СМР след нотариална сделка по придобиване на правото на строеж върху обектите - предмет на СМР, като услугите се считат за извършени и предоставени на лицата на датата на въвеждане в експлоатация на обектите, а именно 14.02.2020 г., защото дружеството има договорно задължение да изгради обектите до етап „влязло в сила удостоверение за експлоатация“ и тогава да предаде на купувачите обектите годни за ползване и приети със съответните актове по Закона за устройство на територията.

На следващо място по отношение на продажби на апартамент, офиси и паркоместа на свързаното лице - едноличен собственик и управител на дружеството - П. С. И., е установено, че той придобива от „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД следните обекти в многофункционална сграда с жилища, гаражи, паркоместа и офиси в Р., [улица]:

1.НА № 26, том IV от 05.11.2018 г., право на строеж за ап. № 32 на стойност 46 000,00 лв., издадена фактура № 48/02.11.2018 г. с ДО 46 000,00 лв.; Правото на строеж за апартамент № 32 е прехвърлено през 2018 г. преди издаване на акт 14 за сградата. Представен е предварителен договор от 23.10.2017 г. за покупко- продажба на недвижим имот и СМР, с който „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД се е задължило да прехвърли чрез покупко-продажба правото на строеж на самостоятелен обект ап. № 32 в сградата, както и да построи сградата, като предаде обекта след издаване на разрешение за ползване срещу сумата 55 200,00 лв. с ДДС. Съгласно предварителния договор срещу договорената цена „Р. ИНВЕСТ“ ЕООД дължи като насрещна престация освен прехвърляне на правото на строеж, така и строителни услуги;

2.НА № 200, том III от 04.10.2019 г., етап груб строеж офис № 3 на стойност 25 500,00 лв., издадена фактура № 102/04.10.2019 г. с ДО 25 500,00 лв. и ДДС 5 100,00 лв.;

3.НА № 1, том IV от 04.10.2019 г., етап груб строеж офис № 4 на стойност 21 000,00 лв., издадена фактура № 103/04.10.2019 г. с ДО 21 000,00 лв.;

4.НА № 2, том IV от 04.10.2019 г., на етап груб строеж паркомясто № 14 на стойност 11 000,00 лв., издадена фактура № 104/04.10.2019 г. с ДО 11 000,00 лв.;

5.НА № 3, том IV от 04.10.2019 г., етап груб строеж паркомясто № 15 на стойност 11 200,00 лв., издадена фактура № 105/04.10.2019 г. с ДО 11 200,00 лв.;

В тази връзка с оглед събраните доказателства, органите по приходите са приели, че от правна

страна е налице хипотезата на чл. 27, ал. 3, т. 1, б. „а“ от ЗДДС, поради което данъчната основа е пазарната цена определена по методите, визирани в чл. 3, т. 1 - 5 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени на МФ /отм. с Наредба № Н-3 от 7.11.2025 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени 2025 г., в сила от 01.01.2026 г., обн. В ДВ 96/11.11.2025 г. /

В изпълнение на указанията, дадени с Решение № 482/18.04.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С., е възложено на инж. Х. В. П. определяне на пазарната цена относно продадени недвижими имоти от „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД към свързаното лице П. С. И., Вещото лице е определило пазарни цени на недвижимите имоти по метода на сравнимите неконтролирани цени към датата на продажба, както следва:

- апартамент № 32 с площ 226,56 кв. м. и избено помещение № 18 на стойност 90 572,00 лв. без ДДС (стойност по НА 46 000,00 лв. без ДДС);
- офис № 3 с площ 48,93 кв. м. на стойност 30 411,00 лв. без ДДС (стойност по НА 25 500,00 лв. без ДДС);
- офис № 4 с площ 40,69 кв. м. на стойност 25 289,00 лв. без ДДС (стойност по НА 21 000,00 лв. без ДДС);
- паркомясто № 14 с площ 26,57 кв. м. на стойност 11 700,00 лв. без ДДС (стойност по НА 11 000,00 лв. без ДДС);
- паркомясто № 15 с площ 26,77 кв. м. на стойност 11 772,00 лв. без ДДС (стойност по НА 11 200,00 лв. без ДДС).

Органите по приходите и решаващият орган са приели, че следва за м.02. 2020 г. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС върху сумата от 55 044,00 лв. (разликата между фактурираната стойност и определената пазарна стойност) да бъде начислен ДДС в размер на 11 008,80 лв.

По отношение на определените задължения по ЗКПО, органите по приходите са приели следното:

Подадена е Годишна данъчна декларация (ГДД) за отчетната 2020 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 394 452,86 лв. и данъчен финансов резултат след преобразуване - данъчна печалба 369 931,60 лв., като дължимият по ГДД корпоративен данък в размер на 36 993,16 лв. е внесен.

От представените доказателства е установено, че за периода 2018 г. - 2019 г.

„РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД е отчитало продажбите на обекти с НА на етап „груб строеж“ и „право на строеж“ по сметка 704 „Приходи за бъдещи периоди“. Приходите от продажбите са отчетени през 2020 г. по сметка 701 „Приходи от продажба на недвижими имоти“ в общ размер на 2 874 122,80 лв., намалени със себестойността на обекти отчетена по сметка 306 в общ размер на 2 377 709,57 лв.

Органите по приходите са приели, че за целите на данъчното облагане по ЗКПО и предвид извършването на сделки между свързани лица, а именно П. С. И., стойността на извършената продажба и отчитане на приходите следва да бъде съобразена с пазарна стойност, определена по методите, визирани в Наредба № Н-9/14.08.2006 г.

В резултат, на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО и чл. 78 от с.з., е преобразуван декларираният счетоводен финансов резултат в посока увеличение със сумата от 55 044,00 лв. (разликата между отчетените приходи и определената пазарна стойност).

РО се е позовал на чл. 71, ал. 1 от ЗКПО, съгласно който данъчната загуба се приспада при определяне на данъчния финансов резултат в размера на положителния данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба. Когато данъчната загуба е по-малка от положителния финансов резултат преди приспадането ѝ, тя се приспада в пълния ѝ размер.

С предходния РА № Р-22220522002196-091-001/21.12.2022 г. в частта на установените задължения по ЗКПО за 2018 г. - декларираната данъчната загуба в размер 3 276,15 лв. е променена на 0,00 лв., в резултат на увеличение на финансовия резултат със сумата от 5 616,25 лв. и приспадната данъчна загуба от 2015 г. и 2016 г. в размер на 2 340,10 лв. РА е потвърден с Решение № 482/18.04.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С. в тази част. При това положение ревизиращите са изменили приспадната данъчна загуба в размер на 18 905,01 лв., вместо декларираната с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. в размер на 24 521,26 лв.

В резултат с РА за 2020 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 6 066,03 лв. и са начислени лихви за забава.

Според решаващият орган, категорично е установено, че от едноличния собственик и управител на ревизираното дружество са закупени недвижими имоти на значително по-ниска от пазарната цена. Гореописаните обстоятелства според директора на Д“ОДОП“ С. са довели до изкривяване на финансовия резултат, с цел необосновано намаляване на размера на печалбата, съответно - до отклонение от данъчно облагане. Приел е, че изготвената експертиза от инж. Х. П. е в съответствие с разпоредбите на чл. 3 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г., като е отхвърлил всички възражения на жалбоподателя.

В хода на проведеното съдебно производство от дружеството-жалбоподател не са ангажирани писмени доказателства. От страна на ответникът с отговор на дадено указание в съдебно заседание на 01.07.2024 г. да представи писмени доказателства за определяне на Б. И. Б. – на длъжност началник сектор „Ревизии“ в качеството му на заместник на В. Г. П. –орган възложил ревизията, както и Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г., както и Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. и Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г. на Директора на ТД на НАП С., с писмо от 17.07.2024 г. (л. 89) са представени писмени доказателства по опис. Прието е заключение по допуснатата до изслушване съдебно –оценителна експертиза, която е оспорена от ответника.

От правна страна:

На първо място съдът счита, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, както и въз основа на приетите по делото Заповед № З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на Зам. изпълнителния директор на НАП /оправомощен със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП/, с която са определени служителите, от различни ТД на НАП, за които правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК не се прилагат, както и Заповед № З-ЦУ-827/27.04.2023 г. на Зам. изпълнителния директор на

НАП /оправомощен със Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП/, с която е определено служители, посочени в Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. да осъществяват контролни производства по отношение на лица, измежду които е и търговско дружество „РДВ инвест“ ЕООД. За същото е разпоредено да бъде извършена ревизия от органи на ТД на НАП –В. Т.. Конкретните органи по приходите , които имат функции на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК са определени съответно със Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г.на Директора на ТД на НАП С. и Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на Директора на ТД на НАП С., в която под I.9 фигурира В. Г. П., а под I.10 фигурира Б. И. Б. и двамата на длъжност началник- сектор ревизии в ТД на НАП В. Т..

Представени са и надлежни доказателства по отношение на органа възложил ревизия при условие на заместване – Заповед № 684/22.08.2023 г. на Директора на ТД на НАП В. Т. /лист 94 от делото/, въз основа на която на Б. И. Б. е наредено да изпълнява служебните задължения на В. Г. П. поради отсъствие на последния/Заповед № 2590/24.04.2023 г. , с която на В. П. е разрешено да ползва отпуск за времето от 25.04.2023 г. до 03.05.2023 г. / Съдът като съобрази разпоредбите на чл. 12 ал.6 от ДОПК, чл.10 ал.9 от ЗНАП и представените заповеди, както и Тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. на ОСС на I и II колегии на ВАС, прави извод, че РА е издаден от компетентен орган при спазване правилата на ЗНАП и ДОПК и няма основание за обявяването му за нищожен.

Решение № 242/21.02.2024 г. (л. 5) също е издадено от компетентен орган –директора на Дирекция „ОДОП“- С..

Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

ЗВР е връчена на 11.05.2023 г., ЗИЗВР на 30.10.2023 г., РД на 30.10.2023 г. и РА на 04.12.2023 г. на декларираните имейли – [електронна поща] и [електронна поща].

От съдържанието на посочените доказателства, съдът прави извод, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно връчени на електронни адреси за кореспонденция посочени от дружеството-жалбоподател.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от 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. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписани с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

В хода на проведеното ревизионно производство са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които са довели и до материална незаконосъобразност на РА и противоречието му с целта на закона.

Основателни са възраженията на жалбоподателя че, производството е проведено незаконосъобразно по реда на чл.122 и следващи от ДОПК, тъй като не са налице визираните предпоставки за провеждане на ревизия по особения ред. Изцяло в тежест на органите по приходите е да докажат наличието на предпоставките на чл.122 ал.1 от ДОПК.

Видно от доказателствата по делото, а именно връченото на „РДВ инвест“ ЕООД уведомление по чл.124 от ДОПК, е посочено, че е констатирано наличие на сделки между свързани лица на цени по-ниски от пазарните, следователно според ревизиращия екип са налице данни за укрити приходи, доходи. Съгласно посочените факти и обстоятелства е осъществен състава по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

По делото не е спорно, че е извършена сделка между свързани лица и че експертизата, назначена в хода на ревизионното производство е определила различни пазарни цени, от тези и които са извършени процесните продажби. Този факт, не води автоматично да извода, че са укрити доходи, така както са приели органите по приходите. От съдържанието на разпоредбата на чл.122 ал.1 от ДОПК е видно, че особеният ред за облагане е приложим, когато са налице такива обстоятелства, които обективно препятстват установяването на данъчната основа по начина, разписан в материалите данъчни закони и които се дължат на действия/бездействия на данъчно задълженото лице - неподаване на данъчна декларация, която се изисква по закон, ползване на документи с невярно съдържание, липса на документи, липса на счетоводна отчетност .

Наличието на установена разлика между покупната цена на процесните недвижими имоти и определената пазарна цена от експерта е едно от основанията за установяване на допълнителни данъчни задължения по ЗКПО и ЗДДС и по конкретно чл.15 от ЗКПО или чл.27 ал.3 от ЗДДС.

В тази връзка така предприетият незаконосъобразен подход на органите по приходите да уведомят жалбоподателя по реда на чл.124 от ДОПК и да определят установените с РА задължения на основание чл.122 от ДОПК недопустимо прехвърля доказателствената

тежест за оборване констатациите и изводите в ревизионния акт от жалбоподателя.

По делото липсват каквито и да било доказателства, установяващи някое от основанията и предпоставките, посочени в чл.122 ал.1 от ДОПК. Отделните хипотези на разпоредбата само са изброени, а данъчната основа е формирана така, както би била определена и по реда съответно на ЗДДС и ЗКПО.

Противоречиви са изложените мотиви в тази връзка от решаващият орган, като на стр.2 от решението приема, че ревизионното производство е проведено по общия ред, независимо от надлежно изпратеното уведомление на ревизираното дружество по чл.124 от ДОПК, без да излага други мотиви, а на стр.9 е посочил, че управителя на „РДВ инвест“ ЕООД е закупил недвижими имоти на значително по –ниска цена, които обстоятелства „са довели до изкривяване на финансовия резултат, с цел необосновано намаляване на размера на печалбата, съответно – до отклонение от данъчно облагане“ .

Относно допълнително установените данъчни задължения по ЗДДС, основателни са възраженията на жалбоподателя, че са игнорирани писмени доказателства, представени от трети лица, при осъществени насрещни проверки, а органите по приходите са основали изцяло изводите си на заключението на оценителната експертиза, изготвена в хода на ревизионното производство.

По отношение на допълнително начисления ДДС в размер на 27 360,13 лева на основание чл.25 ал.8 от ЗДДС, по фактури за аванси за извършване на СМР по договори за строителство, посочени по номер, дата на издаване, получател и цена на стр. 19 от РД, въпреки че фактурите са издадени през месец септември 2017г., органите по приходите са приели, че следва да се начисли ДДС през данъчен период месец 02.2020г, когато е издадено удостоверение за въвеждане в експлоатация на сградата. Неправилно ревизиращия екип се е позовал на нормата на чл.122 от ДОПК във връзка с чл.25 ал.8 от ЗДДС, като не е отчел че фактурите за извършените от физическите лица авансови плащания са издадени въз основа на сключените договори за строителство с всяко едно от физическите лица.

Между ревизираното дружество „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД и лицето Р. Х. Г. са сключени Договор за строителство от 20.09.2017 г. за апартамент 22 и Договор за строителство от 29.09.2017 г. за Паркомясто 3. В чл.18 от договора за строителство за апартамента са описани конкретни параметри за под, стени тавани, ел. инсталации, ВИК инсталация. ОВК инсталация, както и крайни срокове за извършването им за всяко едно конкретно СМР- например ел. инсталация в срок до 30.09.2018 г. / приложение –папка № 2, лист 594-597 /.

По аналогичен начин са договорени и описани дължимите СМР и приложенията към Договори за строителство от 21.09.2017 г. с лицето Н. Т. П. за Апартамент 9 и Гараж 2 по Договор за строителство от 26.09.2017г. с лицето Р. Б. К. и Б. В. Р. за апартамент № 07.

В Констативния акт за установяване на годността на строежа от 05.02.2020 г. са описани подробно съставените актове и протоколи по време на строителство. Видно е, че и много голяма част от строителните дейности са извършени през 2018 г. От изброените в Констативния акт протоколи става ясно, че всички видове СМР подлежащи на закриване, както и изпитанията на различните видове инсталации са извършени още в края на 2018 г. и началото на 2019г, следователно описаните в договорите с физическите лица СМР са

били завършени значително по –рано от сочения в ревизионния акт период –месец 02.2020 г.

Съгласно разпоредбата на чл.25. ал.8 от ЗДДС, на която органите го приходите се позовават в ревизионния акт, когато нерегистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрацията си по този закон, смята се, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката. С оглед наличните писмени доказателства, а именно протоколи за извършените СМР и сключените договори за строителство, съдът констатира, че не са налице основанията на чл.25 ал.8 от ЗДДС за установяване на допълнителни данъчни задължения и то за м.02.2020 г. Установеният с чл.25 ал.2 от ЗДДС принцип е за единство на доставката и на данъчното събитие. Данъчното събитие възниква на датата на извършване на услугата. В представените договори са уговорени поетапно изпълнение на всяко едно СМР, за които са издадени съответните протоколи. В тази насока са актовете по констатиране на завършеност на отделните етапи на строителството на сградата и връзката им с договорите, осъществените счетоводни записи на дружеството и платежните операции по договорените СМР. При действието на чл.12 ал.2 от ППЗДДС за доставка на услуга, при която е уговорено поетапно изпълнение, писмената форма за приемане на изпълнението е задължителна, като датата на изпълнение се удостоверява с приемо –предавателен протокол, какъвто в съответния случай е налице. За доставките с поетапно изпълнение завършването на всеки етап е отделна доставка, данъчното събитие, за която възниква на датата на изпълнение на съответния етап – чл.25 ал.4 изр.2 ЗДДС. Предвид това следва да се направи извод, че СМР са били завършени преди ревизионния период м.02.2020 г. т.е. преди регистрацията на дружеството по ЗДДС и няма основание да бъдат отнесени към ревизионния период .

Освен в тази част, незаконосъобразни са и изводите на органите по приходите, относно допълнително начисления ДДС и допълнително установените приходи от продажби от „РДВ Инвест“ ЕООД на свързаното лице П. С. И., по следните съображения:

За да бъде начислен ДДС по отношение на описаните сделки със свързаното лице, както и допълнително да бъдат установени приходи за жалбоподателя, ревизиращият екип и решаващият орган са се позовали на оценителна експертиза, изготвена от инж. Х. В. П. по отношение на обектите офис 3, офис 4, паркомясто 14 и паркомясто 15, продадени на П. С. И., както и на прехвърленото право на строеж за апартамент 32. Според изготвеното заключение е използван метод на сравнимите неконтролируеми цени и метод на увеличената стойност съгласно Наредба –Н-9/ 14.08.2006 г., издадена от Министъра на финансите / отменена с Наредба № 3 от 7.11.2025 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени в сила от 01.01.2026 г./ Основателни са възраженията на жалбоподателя, че изготвеното заключение на отговаря на изискванията на Наредба № Н-9, тъй като за база за сравнение са ползвани само офертни предложения / от сайта www.mirela5.com и специализирани брокерски източници, Интернет портали за продажба на недвижими имоти/, не и реално изповядани сделки, анализирани въз основа на направени проверки в Агенция по вписвания. Константна е съдебната практика, че при определяне на пазарна цена следва да се анализират реално извършени сделки, а не

офертни цени или цени от неопределени източници на информация. / Решение № 1858/20.02.2023 г. по адм. дело № 3943/2022 г. на ВАС, Решение № 11958/24.11.2021 г. по адм. дело № 4998/2021 г. на ВАС. / Не става ясно и по какъв начин е използван методът на увеличената стойност. Отделно от това всички сделки, посочени от вещото лице за сравнение имат за предмет учредяване право на строеж за цели сгради и право на надстрояване на етажи, а не за прехвърляне право на строеж на обособени обекти в жилищни сгради, какъвто е предмета на контролираната сделка.

Предвид това съдът не цени като годно писмено доказателство оценката на процесните обекти, изготвени от инж. Х. П..

Органите по приходите изцяло са игнорирани част от писмените доказателства, представени от жалбоподателя още при първото по ред ревизионно производство, което е част от административната преписка и част от съдебното производство. От приложените нотариални актове за продажби на обекти в сградата, осъществени към несвързани лица за паркоместа, съдът установи, че цените на кв.м. са около и дори по –ниски в сравнение с продажната цена на паркомясто №15 продадено на свързаното лице П. И. - паркомясто № 39 с НА № 185/30.12.2019 г. на П. С. З., че цената без ДДС е приблизително 179 лв/м²; за Паркомясто № 22, продадено с НА № 167/20.09.2020 г. на Г. Х. А., цената без ДДС е около 174 лв/м²; за паркомясто № 31 на С. А. М. с НА № 118/29.09.2020 г. с цена около 124 лв/м² без ДДС.

В хода на съдебното производство е приета съдебно –оценителна експертиза, изготвена от вещото лице С. Я.. Заключение е оспорено от страна на ответника, с оглед на това, че е недопустимо пазарна цена а се определя по офертни цени от имоти, т. е. пазарната цена следва да се определя чрез действителни пазарни аналози.

В открито съдебно заседание, проведено на 23.10.2025 г. вещото лице Я. потвърди, че е работил единствено с офертни цени за процесния период от следните сайтове –imot.bg и imoti.net, като е посочил че работи съгласно българските стандарти за оценяване и Закона за независимите оценители, като офертните цени са редуцирани с 5% надолу. За целите обаче на данъчното облагане и съгласно параграф 1 т.10 от ДР на ДОПК пазарната оценка следва да бъде извършена на основание посочените в нормата методи и по реда на Наредба № Н-9 / 14.08.2006 г., издадена от Министъра на финансите.

Вещото лице не се е съобразило с цитираните нормативни правила, с оглед предмета на делото, поради което съдът не би могъл да кредитира заключението като годно за установяване на пазарната цена на имотите за целите на данъчното облагане.

По делото са приобщени достатъчно по обем и съдържание писмени доказателства – нотариални актове за продажба на други обекти – апартаменти и гаражи с идентично предназначение в същата сграда, които не са между свързани лица и не са оспорени от страните по делото и които съдът цени като годни и достоверни писмени доказателства. Касае се за възмездни сделки с други приобретатели и договорените условия по тях са годни за сравнение на цените на прехвърлените права с цените, по сделките със свързано лице.

Разпоредбата на чл.27 ал.3 т.1 буква „а“ от ЗДДС , на която се позовават ревизиращите органи в РА, сочи, че данъчната основа е пазарната цена при доставка между свързани лица, когато данъчната основа, определена по реда на чл.26 е по-ниска от пазарната цена,

доставката е облагаема и получателят няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл.81. Установяването на предпоставките за използването на пазарната цена като данъчна основа за начисляване на ДДС по процесните доставки е в тежест на приходната администрация, след като не са налице предпоставките на чл.122 от ДОПК за определяне на допълнителни данъчни задължения по особения ред.

Нормата на параграф 16 от ДР на ЗДДС дефинира, че "пазарна цена" е цената по смисъла на параграф 1 т.8 от ДР на ДОПК, определена чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на параграф 1 т.10 от ДР на ДОПК.

В конкретния случай, оценката въз основа на която е определена пазарната цена на процесните обекти, предмет на продажба между свързани лица, не съответства на цитираните нормативни правила и същата не би могла да послужи за увеличаване на финансовия резултат на дружеството –жалбоподател, както и за начисляване на данък добавена стойност.

Органите по приходите са игнорирани изцяло представената от жалбоподателя оценка, възложена, няколко месеца преди продажбата на право на строеж на ап.32 / НА № 26/05.11.2018 г. приложение 4 към делото–лист 1814/ и представена в ревизионното производство. Пазарната оценка на стойността на правото на строеж на апартамент 32 , продадено на свързаното лице П. И. е изготвена от лицензиран оценител Д. И. на 25.08.2018 г. /приложение 4 към делото –лист 1818, която е използвала метода на сравнимите неконтролируеми цени, както и данни от нотариални актове от сключени сделки между несвързани лица през периода края на 2015 до м.07.2017г. Според оценителя пазарната оценка на правото на строеж по отношение на обект –ап.32 възлиза на 45 710 лева. Оценката е изготвена в съответствие с нормативните изисквания на Наредба № Н-9/2006 г. и същата следва да бъде ценена като годно доказателство, като липсват основания за дискредитирането ѝ.

С оглед на всичко изложено и предвид обсъдените писмени доказателства, съдът приема, че цената на правото на строеж за процесния ап.32, както и цената на обекти, изградени до степен на завършеност „груб строеж“ – две паркоместа и два офиса, подробно описани в настоящото решение, е установена въз основа на писмените доказателства -представени нотариални актове, оценка, възложена от жалбоподателя преди продажба на правото на строеж и липсват законови предпоставки да се приеме, че е налице неотчетен приход в размер на 55 044 лева за 2020 г., както и липсва основание допълнително да бъде начислен ДДС за м.02.2020 г. на основание чл.27 ал.3 т.1 от ЗДДС.

Предвид всичко изложено, ревизионният акт следва да бъде отменен, като издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, както и при съществено нарушение на материалния закон и неговата цел.

При този изход на спора, разноски се дължат на жалбоподателя, които са своевременно заявени по представен списък и са в общ размер на 6450 лева, от които 50 лева заплатена държавна такса, заплатено по банков път адвокатско възнаграждение в размер на 5500 лева и заплатен депозит в общ размер на 900 лева.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес – гр. С.,[жк], ул. „Хр. С.“ № 26-28, ап. 6, представлявано от управителя П. С. И., Ревизионен акт (РА) № Р-22002223002452-091-001/20.11.2023 г., издаден от В. Г. П. – началник сектор, орган възложил ревизията и В. Г. К. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 242/21.02.2024 г. на Директора на Д „ОДОП“ С., с който са установени данъчни задължения по ЗДДС за месец 02.2020 г. в общ размер на 38 368,93 лева и лихви за забава в размер на 15 074, 32 лева, както и данъчни задължения по ЗКПО за 2020 г. в общ размер на 6066, 03 лева и лихви за забава в размер на 1589,51 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „РДВ ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес – гр. С.,[жк], ул. „Хр. С.“ № 26-28, ап. 6, представлявано от управителя П. С. И. сумата от 6450 лева, разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

Съдия: