

РЕШЕНИЕ

№ 37590

гр. София, 29.09.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав, в
публично заседание на 31.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разглежда дело номер **11768** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Далия имоти“ ООД, ЕИК –[ЕИК], подадена чрез адв. Ж., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220223007130-091-001 от 02.07.2024 г., издаден от П. Г. Г. - началник отдел, възложил ревизията, и Т. Б. Н. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1412 от 18.10.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

Релевират се доводи за незаконосъобразност на РА, като постановен в нарушение на материалния и процесуалния закон. Според жалбоподателя в РА не се сочи правно основание по ЗКПО, което да позволи на приходните органи да определят пазарната цена на продадените имоти по оценителна експертиза, а не по счетоводни данни, като липсва правно основание за извършеното преобразуване на финансовия резултат на дружеството в посока увеличение. Оспорват се изводите на приходните органи, че извършената от дружеството разпоредителна сделка на 07.09.2021 г. в полза на П. Л. е извършена с цел отклонение от данъчно облагане, тъй като продажната цена е в намален размер, който съществено се отличава от определената пазарна цена в хода на ревизията. В тази връзка се изразява несъгласие с изготвеното заключение по реда на чл. 60 ДОПК, тъй като в същото експертът не е отчетел, че имотите са в лошо състояние и за основен ремонт, неподдържани 13 години. Според жалбоподателя посочените в заключението пазарни аналози не съответстват на имотите предмет на оценката. Те са с по-малки площи, липсва информация за конкретното им състояние, а освен това са в нови сгради, не са ползвани пазарни аналози съпоставими като степен на завършеност, местоположение, вид на имота.

Твърди се също така, че незаконосъобразно органът по приходите е отписал през 2021 г.

задължения на дружеството в размер на 100804,15 лв., за които изобщо не е установил кога са възникнали. Само пестеливо е посочил, че са възникнали преди 2018 г., което е недостатъчно, тъй като не води до извод, че трябва да се обложат през 2021 г. По тези съображения се иска отмяна на РА в оспорената част с присъждане на сторените по делото разноси.

В съдебно заседание оспорващият, чрез адв. Ж., поддържа жалбата и изложените в нея доводи, като моли същата да бъде уважена с присъждане и на сторените по делото разноси.

Ответникът - директор на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. Т., оспорва жалбата и моли за отхвърлянето ѝ, както по мотивите на ревизиращите органи, така и в решението на директор на дирекция „ОДОП“. Подробни съображения за неоснователност на оспорването излага в писмени бележки.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, прие за установено следното:

Началото на ревизията е поставено със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) Заповед №Р-22220223007130-020-001/04.12.2023 г. /л. 23/, връчена на 13.12.2023 г., която е следвало да бъде извършена в срок от три месеца от връчването на ЗВР. Същата е изменена със ЗИЗВР № Р-22220223007130-020-002/11.03.2024 г. и № Р-22220223007130-020-003/11.04.2024 г. /л. 26, 29/, с които е бил удължен срокът на ревизията до 12.04.2024 г., респ. до 10.05.2024 г.

ЗВР и ЗИЗВР са издадени от П. Г. Г. - началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 21-22/. Предметът и периодът на ревизията спрямо „ДАЛИЯ ИМОТИ“ ООД обхваща задължения за корпоративен данък /КД/ за периода от 01.01.2021 г. – 31.12.2021 г., както и данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода от 01.09.2021 г. – 30.09.2021 г.

Съставен е ревизионен доклад (РД) № Р-22220223007130-092-001/23.05.2024 г /л. 32-44/, срещу който ревизираното лице не е упражнило правото си на възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание за издаване на процесния ревизионен акт /л. 45-47/, издаден от П. Г. Г. - началник отдел, възложил ревизията, и Т. Б. Н. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 103 424,60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 32 902,47 лв., както и задължения за корпоративен данък над декларирания за 2021 г. по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 45 119,44 лв., ведно с лихви в размер на 11 102,06 лв.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

В ревизионното производство е установено, че основната дейност на дружеството е свързана с покупка, строеж и обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба. Построена е жилищна сграда с помещения за магазини и подземни гаражи, находяща се в [населено място], местност „В. ВЕЦ – „С.“, район „Студентски“, [улица], която е въведена в експлоатация на 03.06.2008 г. /съгласно удостоверение № 21/03.06.2008 г./.

На 07.09.2021 г. „ДАЛИЯ ИМОТИ“ ООД е продало на П. Л. Л. /несвързано лице/ пет обекта /три магазина и два апартамента/, находящи се в горепосочената сграда. За посочената сделка е издадена фактура № [ЕГН]/07.09.2021 г. с данъчна основа в размер на 230 000 лв. и начислен ДДС

в размер на 46 000 лв. Купувачът на имотите е заплатил дължимата сума изцяло по сметка на трето лице - „ПЛАТИНУМ ГРУП“ ООД, по искане на продавача, поради наличие на задължения между двете дружества. Данъчната оценка на процесните обекти е 234 142,12 лв., а себестойността, по която са заведени в счетоводството на ревизираното лице, в това число и продадените идеални части от поземления имот е в размер на 345940 лева.

При тези данни ревизиращите са приели, че извършената продажба на горепосочените имоти е под пазарните цени. В тази връзка от РЛ са изискани документи и писмени обяснения. От дружеството е представена декларация, в която е посочено, че преобладаваща част от имотите са продадени с предварителни договори и нотариално прехвърлени в кратък срок след 2008 г., като последната сделка е от 2011 г. Отбелязано е, че след тази дата е настъпил период, в който поради съдебни спорове са били наложени възбрани върху останалите непродадени имоти. През това време не е правена никаква поддръжка на обектите, а същевременно в същите е имало множество течове и повреди от съседи, поради което не са били в добро състояние към датата на продажбите. По отношение на магазините е посочено, че състоянието на същите е било най-зле, тъй като обектите са били с изпочупени прозорци, изкъртени дупки по вътрешните стени и често подслон за бездомници или младежи със зависимости. Предвид описаното е преценено, че няма икономическа целесъобразност да се събират допълнителни средства за охрана и поддръжка, при неясната към този момент съдба на тези имоти, поради което и същите през 2021 г. са продадени. Определената от дружество пакетна цена за апартаментите, магазините и идеалните части от поземления имот е в размер на 230 000 лева, като при определянето на същата е взето предвид обстоятелството, че имотите са на шпакловка и замазка и са за основен ремонт. Плащането по сделката е извършено по сметка на трето лице, тъй като „ДАЛИЯ ИМОТИ“ ООД няма открита сметка в страната, а в същото време има сключен договор през 2006 г. за предоставяне на мениджмънт и консултантски услуги с „ПЛАТИНУМ ГРУП“ ООД.

В хода на ревизията по реда на чл. 60 ДОПК е назначена експертиза с цел определяне пазарната цена в диапазон на недвижимите имоти, находящи се на адрес [населено място], район „Студентски“, [улица], приета с протокол от 29.02.2024 г. /л. 220-224/. При определяне на пазарните цени за квадратен метър на цитираните недвижими имоти експертът е използвал методите посочени в параграф 1, т. 10 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК във връзка с методите визирани в Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Експертът е определил минимална пазарна стойност на продадените пет обекта в размер на 747 123,00 лв. без ДДС, а максимална - 842 675 лв., като стойностите са изчислени въз основа на метода на сравнимите неконтролирани цени. Експертът е разгледал 1080 сделки за покупко-продажба на магазини, апартаменти и поземлени имоти в район „Студентски“, извършени в периода от 01.03.2021 г. – 31.08.2021 г. От тях са селектирани 6 продажби на магазини, от които са приети два аналога, 11 продажби на апартаменти, от които са приети шест аналога, 2 продажби на поземлени имота, приети и двата за аналози. Ползваните реални сделки обективирани в нотариални актове, които е ползвал експерта са изрично изброени на л. 220 гр. от експертизата и приети като доказателства по делото на л. 67-81. При съобразяване с тези изчисления органите по приходите са приели, че пазарната стойност на процесните имоти, заедно с правото на собственост върху поземления имот, е значително по-висока от определената от лицето данъчна основа по реда на чл. 26 от ЗДДС, съответно от отчетения приход от продажбата по ЗКПО.

При тези данни в хода на ревизията е прието, че РЛ е представило невярна информация с цел укриване на приходи от извършената продажба на имоти на 07.09.2021 г., поради което по отношение на „Далия имоти“ ООД са налице предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. В

тази връзка с Уведомление с № Р-22220223007130-113-001/01.03.2024 г. /л. 205 от адм. преписка/ на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК ревизираното лице е уведомено, че основата за облагане с данъци, ще бъде определена по реда на чл.122 от ДОПК. Същото е връчено на 08.03.2024 г.

В изпълнение на чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК и по повод осъществяваното спрямо задълженото лице ревизионно производство, същото с Уведомление № Р-22220223007130-139-001/01.03.2024 г. /л. 209-210/ е уведомено и му е предоставена в достатъчна степен информация относно нормите, които касаят наказателната отговорност за престъпленията, свързани с подправяне или използване на неистински или преправен документ или документ с невярно съдържание. Същото е връчено на 08.03.2024 г.

Във връзка с установените разминавания между определените в долна граница пазарни цени с експертизата и данъчната основа, калкулирана от страна на „ДАЛИЯ ИМОТИ“ ООД, за които е прието че представляват укрити приходи за дружеството, е преобразуван счетоводният финансов резултат за 2021 г. Освен това последният е преобразуван в посока увеличение и с неотписани задължения в размер на 100 804,15 лв., възникнали преди 2018 г. Така след извършеното увеличение на финансовия резултат със сумата от 617 927,15 лв. /представляваща разликата между определената цена от изготвената експертиза на продадените имоти в размер на 747 123,00 лв. и отчетените приходи от продажбата на имотите в размер на 230 000 лв., плюс неотписаните задължения в размер на 100 804,15 лв./ и намаление със сума в размер на 34868,04 лв. /представляваща декларираната данъчна загуба от предходни периоди/, е определен данъчен финансов резултат данъчна печалба в размер на 451 194,49 лв., съответно дължим корпоративен данък за 2021 г. в размер на 45 119,44 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 11 102,06 лв. След като процесната продажба е извършена под пазарни цени с оглед изготвената експертиза, то е прието, че за сумата от 517 123,00 лв. /747123 лв. – 230000 лв./ не е издадена фактура от дружеството-продавач, съответно не е начислен дължимия данък. Така за м. 09.2021 г. е доначислен допълнително ДДС в размер на 103 424,60 лв. и са определени лихви за забава в размер на 32 902,47 лв.

Съща така органите по приходите са приели, че е налице основание за преобразуване на счетоводния финансов резултат със сума в размер на 100804,15 лв. - Неотписани задължения на „ДАЛИЯ ИМОТИ“ ООД, възникнали преди 2018 г. От страна на органите по приходите е извършен подробен анализ на движенията по счетоводни сметки на оборотната ведомост на „ДАЛИЯ ИМОТИ“ ООД, и по-конкретно на сметка 151 „Получени краткосрочни заеми“ и сметка 493 „Разчети със собственици. Констатирано е, че към 31.12.2021 г. същите са с крайни кредитни салда съответно в размер на 69 361,49 лв. и в размер на 47 605,87 лв. С цел установяване основанието за възникване на задълженията са изискани документи и писмени обяснения от ревизираното лице. Такива не са представени до приключване на процесното производство, нито пък са приложени никакви доказателства при посещението в счетоводството.

На 18.10.2024 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е подадена жалба с вх. №53-03-3319/12.08.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1167/15.08.2024 г. по регистъра на дирекция "ОДОП" С., с която дружеството оспорва издадения РА.

С решение № 1412/18.10.2024 г. /л. 15-19/ директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, след извършена преценка на мотивите изложени в РА и РД и с оглед приложените към административната преписка доказателства е приел, че жалбата е частично основателна досежно допълнително начисления ДДС и лихви за данъчен период м. 09.2021 г., като в тази част РА е отменен като незаконосъобразен.

По отношение на установените задължения по ЗКПО за 2021 г. – данъчният акт е потвърден като

законосъобразен. Именно в тази част РА е предмет на оспорване в настоящото съдебно производство. За да постанови този резултат решаващият орган е приел, че независимо че като правно основание за извършеното данъчното облагане е посочена разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, то в случая са установени обстоятелства по смисъла на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО. Въпреки че е приложил особения ред за облагане по ДОПК, а не разпоредбите на "материалния-данъчен закон, компетентният орган законосъобразно е определил данъчната основа за облагане с корпоративен данък по отношение на извършените продажби“.

В решението са приети за неоснователни възраженията на РЛ свързани с изготвената в хода на административното производство експертиза. Подчертано е, че експертът е използвал публични данни от имотния регистър за периода на прехвърлителната сделка и близки до него, като е съобразил и обстоятелството, че обектите са продадени заедно с идеални части от правото на собственост върху поземления имот. Изследвани са конкретни данни за сключени подобни сделки между несвързани лица. Разгледани са покупко-продажби на магазини, апартаменти и поземлени имоти в район „Студентски“, като са приети съответните аналози. Изведена е и базова пазарна цена. За законосъобразно е прието от решаващият орган и извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството със сумата от 100 804,15 лв., тъй като безспорно е установено, че са осчетоводени по сметка 151 и сметка 493 на оборотната ведомост получени краткосрочни заеми и задължения към собственици в общ размер на 100 804,15 лв. Не е спорно и обстоятелството, че същите са били налични още към 01.01.2018 г., тоест са възникнали преди 2018 г. В тази връзка и предвид отказа на лицето да представи относимите доказателства, директорът на Д „ОДОП“ – С. е обосновал извод, че извършеното облагане е правилно и обосновано, доколкото от страна на жалбоподателя не е доказано, че са налице задължения, за които да не е изтекъл давностния срок. При съобразяване с действащата нормативна уредба е приел, че е налице данъчна временна разлика, с която следва да се преобразува счетоводния финансов резултат за 2021 г. в посока увеличение.

При разглеждане на делото пред АССГ е изслушана съдебно-счетоводна експертиза /л. 140-143/. Заключение на вещото лице Ж. е прието без възражения от страните. Съдът кредитира същото като безпристрастно и компетентно изготвено.

На въпрос № 1, Каква е себестойността по счетоводни данни на продадените на 07.09.2021 г. недвижими имоти от „Далия имоти“ ООД, находящи се в [населено място], [улица], представляващи Магазин 1, Магазин 2, Магазин 3, Апартамент 3, Апартамент 11, идеални части от парцела, върху който е извършено строителството? Експертът е посочил, че общата себестойност по счетоводни данни на продадените недвижими имоти от „Далия имоти“ ООД, находящи се в [населено място], [улица] представляващи Магазин 1, Магазин 2, Магазин 3, Апартамент 3, Апартамент 3 и 11, идеални части от парцела, върху който е извършено строителството е 345 940 лева, като в таблица № 3 в раздел Констативно-съобразителна част е представена подробна информация за себестойността на всеки един от обектите.

В отговор на въпрос № 2 вещото лице сочи, че при преглед на документите по делото и проверка в счетоводството на „Далия имоти“ ООД е установено, че счетоводната отчетност се осъществява при спазване на основните принципи, посочени в Закона за счетоводството, прилага се двустранна форма на счетоводно записване, като се прилага двустранно счетоводно записване, при което всяка една операция се отразява в две счетоводни сметки, като едната се дебитира, а другата кредитира с една и съща сума по размер. Всички направени разходи във връзка с изграждането на обектите, находящи се в [населено място], В. - ВЕЦ С., [улица] са осчетоводявани по сметка 203 „Сгради“, закупената земя, върху която е бил изграден обекта е осчетоводена по сметка 201

„Земя”, сградата е въведена в експлоатация през 2008 г., като при продажбата на всеки един обект е намалявано салдото по сметка 203, респ. 201 с неговата себестойност.

На въпрос № 3. По данни от счетоводството на дружеството кога и на какво основание е възникнало задължението в размер на 100 804,15 лева отписано от органите по приходите през 2021 г. ? Кой е кредитор по това задължение?

Вещото лице установява, че задължението в размер на 100 804,15 лева, отписано от органите по приходите през 2021 г. се формира чрез вноски от съдружниците, съгласно решение на общото събрание на дружеството и получени заеми за финансиране на дейността, които е изброил в табличен вид, както следва:

1. На 07.01.2009 г. е проведено общо събрание на съдружниците на „Далия имоти” ООД, като поради временна необходимост от парични средства, съгласно чл. 134 ал. 1 от Търговския закон е решено да се направят допълнителна парична вноска в размер до 100000 евро (сто хиляди евро), като всеки съдружник внася сума пропорционална на дела му в капитала. Съгласно взетото решение „...Вноските ще се правят на части, в зависимост от текущите нужди на дружеството, не се отразяват на капитала и върху тях не се дължи лихва”. Направените вноски от съдружниците, съгласно решението от 07.01.2009 г. са осчетоводени по сметка 493 „Разчети със собственици”, като към 01.01.2018 г. общият размер на тези вноски е 47 605,87 лева.

2. На 12.04.2011 г. между „Веред” ООД /Заемодател/ и „Далия имоти” ООД /Заемател/ е сключен договор за заем в размер на 100 000 /сто хиляди/ лева за срок от 10 години и се подновява автоматично в случай, че не е погасен. Полученият заем е осчетоводен по сметка 151/1.

На 05.07.2011 г. между „Калия имоти” ООД /Заемодател/ и „Далия имоти” ООД /Заемател/ е сключен договор за заем в размер на 10 000 /десет хиляди/ лева за срок от 10 години и се подновява автоматично в случай, че не е погасен. Полученият заем е осчетоводен по сметка 151/4.

На 30.09.2011 г. между „Платинум груп” ООД /Заемодател/ и „Далия имоти” ООД /Заемател/ е сключен договор за заем в размер на 100 000 /сто хиляди/ лева за срок от 10 години и се подновява автоматично в случай, че не е погасен. Полученият заем е осчетоводен по сметка 151/3.

На 19.06.2013 г. между Т. Н. С. /Заемодател/ и „Далия имоти” ООД /Заемател/ е сключен договор за заем в размер на 50 000 /петдесет хиляди/ лева за срок от 10 години и се подновява автоматично в случай, че не е погасен. Полученият заем е осчетоводен по сметка 151/5.

По сметка 151 към 01.01.2018 г. общия размер на задълженията по сключените договори за заем е 53 198,28 лева.

В изпълнение на указанията на съда в с.з. на 02.12.2025 г. от жалбоподателя са депозиран с молба /л. 162/ писмени доказателства, които е ползвало вещото лице при изготвяне на ССЕ, а именно: рамков договор за заем от 19.06.2013 г., рамков договор за заем от 12.04.2011 г., рамков договор за заем от 30.09.2011 г. рамков договор за заем от 05.07.2011 г., протокол от решение на съдружниците от 07.01.2009 г. /л. 163-171/.

За изясняване на предмета на спора съдът служебно е назначил СОЕ с определение от 22.04.2025 г. /л. 96/ със задача вещото лице, след като се запознае с материалите по делото, извърши проверка при необходимост в счетоводството на жалбоподателя и в Службата по вписания на Агенцията по вписванията, както и по преценка и на други относими за отговор на въпроса проверки, да определи пазарната цена към датата на

продажба 07.09.2021 г. съгласно НА № 175, рег. № 12256, дело № 1208/2021 г. на следните недвижими имоти: магазин с № 1, № 2 и № 3 и апартаменти № 3 и № 11, находящи се на адрес: [населено място], [улица], като съобрази цените на реално извършени сделки за съответния период и за същата степен на завършеност на обектите, площ и квадратура, за район „Студентски“ – Столична община.

В съдебно заседание на 02.12.2025 г. /л. 172/ вещото лице Д. е уточнила, че СОЕ е изготвена на база приложените по дело нотариални актове, които са били обект на изследване и по допуснатата в хода на административното производство експертиза.

В последното по делото с.з. на 27.01.2026 г. е прието без оспорване от страните заключение на СОЕ /л. 179-191/, съгласно което е определен диапазон на пазарна цена в лева към 07.09.2021 г. на процесните имоти минимална пазарна цена – 506988,87 лв., максимална – 565196,29 лв., а при включване в пазарната цена и на идеалните части от ПИ е изчислена минимална пазарна цена – 542 716,73 лв. и максимална пазарна цена – 600924,15 лева. На стр. 10 от експертизата /л. 188/ експертът е посочил, че изчисленията на пазарната цена са направени на база метода на сравнимите неконтролирани цени. В табличен вид са представени анализирани сделки – 2 бр. за обекти от типа магазин и 6 броя от типа жилище. В точка 6.3 от заключението е извършен анализ на съпоставимостта и коригиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, като изрично са изброени критериите за сравнимост, а именно: 1. Извършена реална сделка с обект; година на осъществяване на сделката; 3. Пазар на реализация, вид пазар, пазарни участници; 4. Година на издаване на РП /УВЕ/ на сградата; 5. Степен на завършеност, състояние и ремонт; 6. Местоположение и район на локация на обекта; 7. Площ и разпределение – цената на 1 кв. м. е при база ЗП; 8. Етаж на обекта.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Предмет на настоящото съдебно производство по същество (чл. 160, ал.1 от ДОПК) е РА в частта, потвърдена с Решение № 1412 от 18.10.2024 г. (чл. 156, ал.1 от ДОПК) на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

Жалбата е допустима, като подадена в законния срок, от ревизираното лице до компетентния съд, след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА. Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл. 119, ал.2 от ДОПК органи по приходите. Спазена е формата по чл. 120, ал.1 от ДОПК.

Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника доказателства на електронен носител, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в

предвидената от закона форма, съгласно чл. 113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл. 120 от ДОПК.

Спорните задължения на жалбоподателя за ревизирия период са определени съгласно приложимите разпоредби на чл. 122-124 от ДОПК.

Относно съответствието на РА с материалния закон, съдът намира следното:

Органите по приходите могат да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на чл. 122 ал. 2 ДОПК основа, когато декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период.

Съответно, с разпоредбата на чл. 123, ал. 1 от ДОПК е въведена презумпцията, че в случаите по чл. 122, ал. 1 при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: 1. стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него; 2. направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима, но доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Въпросното правило ясно и точно указва, кому лежи доказателствената тежест относно релевантните факти, при спор относно законосъобразността на ревизионен акт издаден в производство реда на чл. 122 от ДОПК, като придава отнапред установена материална доказателствена сила на съдържащите се в ревизионния акт фактически констатации. Следователно, в производството по съдебно обжалване на РА, в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основание за облагане по аналог, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За разлика от типичните ревизионни производства, в които ревизиращите безусловно изискват субектът да установи изгодни за себе си факти и обстоятелства, в хипотезата, при която се реализира отговорност по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК за съответното лице, всички факти и обстоятелства от предвидения фактически състав следва да се установят при условията на пълно първоначално доказване пред съда, респективно, за да се премине към този ред на определяне на данъчната основа тези факти и обстоятелства следва да се установят по несъмнен начин от органа по приходите в хода на ревизията - чл. 170, ал. 1 от АПК вр. с § 2 от ДОПК.

В случая е спазена нормативно регламентираната процедура за това по чл. 124 от ДОПК - задълженото лице е уведомено по предвидения в закона ред и от него е изискано да декларира точният размер на доходите и извършени разходи за ревизирия период с декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

Настоящата инстанция намира за правилно извършеното преобразуване на счетоводния

финансов резултат със сума в размер на 100 804,15 лв. От страна на органите по приходите е извършен подробен анализ на движенията по счетоводни сметки на оборотната ведомост на „ДАЛИЯ ИМОТИ“ ООД, и по-конкретно на сметка 151 „Получени краткосрочни заеми“ и сметка 493 „Разчети със собственици. Констатирано е, че към 31.12.2021 г. същите са с крайни кредитни салда съответно в размер на 69 361,49 лв. и в размер на 47 605,87 лв. Констатирано е, че процесните салда по сметките са били налични още към 01.01.2018 г., както и че задълженията на дружеството са налични и към 31.12.2022 г. При така установената фактическа обстановка е направен извод, че са налице задължения, за които са настъпили условията за отписването им по реда на 37 от ЗКПО, съответно за отчитане на приход в размер на 100 804,15 лв.

С цел установяване основанията за възникване на задълженията в хода на съдебното производство с молба /л. 162/ са представени от оспорващото дружество писмени доказателства, които е ползвало вещото лице при изготвяне на ССЕ, а именно: рамков договор за заем от 19.06.2013 г., рамков договор за заем от 12.04.2011 г., рамков договор за заем от 30.09.2011 г., рамков договор за заем от 05.07.2011 г., протокол от решение на съдружниците от 07.01.2009 г. /л. 163-171/.

Съгласно чл. 34, ал. 1 от ЗКПО приходите и разходите от последващи оценки на вземания и разходите от отписване на вземания като несъбираеми не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, при условие че в същата или в предходна година не е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 37 от същия закон. По смисъла на чл. 37, ал. 1 от ЗКПО непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 от с.з. се признават за данъчни цели най-рано в годината, в която настъпи едно от обстоятелствата, посочени в т. 1 - 6 на чл. 37, ал. 1. Разпоредбата на чл. 37, ал. 1, т. 1 от ЗКПО предвижда, че непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства:

1. (изм. – ДВ, бр. 100 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г.) изтичане на три години за вземанията с тригодишен давностен срок или на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо.

В случая безспорно е установено, че „ДАЛИЯ ИМОТИ“ ООД е осчетоводило по сметка 151 и сметка 493 на оборотната си ведомост получени краткосрочни заеми и задължения към собственици в общ размер на 100 804,15 лв. Не е спорно и обстоятелството, че същите са били налични още към 01.01.2018 г., тоест са възникнали преди 2018 г. Вещото лице Ж. в отговор на въпрос 3 е конкретизирало документите, въз основа на които е формирана стойността на данъчната временна разлика, като е посочена и датата и година на възникване на всяко от тях /2009 г., 2011 г. и 2013 г./, поради което давността за задълженията по тях е изтекла преди ревизирия период.

При съобразяване с действащата нормативна уредба може да се заключи, че е налице данъчна временна разлика, с която следва да се преобразува счетоводния финансов резултат за 2021 г. в посока увеличение със сумата от 100 804,15 лв. В тази част жалбата се явява неоснователна, а РА – законосъобразен.

По отношение на извършеното увеличение на ФР за 2021 г. със сумата от 517 123 лева, формирана като разлика между продажната цена от 230000 лв. на недвижими имоти, находящи се на адрес: [населено място], [улица], и определената пазарна цена в хода на ревизията в размер на 747 123 лв. съдът съобразява следното:

В настоящия случай решаващият административен орган на стр. 6 от решението е приел, че независимо че като правно основание за извършеното данъчно облагане е посочена разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК, то в случая са налице обстоятелствата по смисъла на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО. Независимо, че е приложил особения ред за облагане по ДОПК, а не разпоредбите на материалния данъчен закон, законосъобразно според директора на Д „ОДОП“ – С. компетентният орган е определил данъчната основа за облагане с корпоративен данък по отношение на извършените продажби.

В тази част настоящият състав намира жалбата за частично основателна предвид следното:

Според предписанието на чл. 15 от ЗКПО когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица.

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.

Съгласно разпоредбата на § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО "пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК, а именно: 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. Съгласно § 1, т. 10 от ДР на ДОПК "методи за определяне на пазарните цени" са: а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба. Редът и начинът за прилагане на методите са определени в Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

В тежест на органите по приходите е установяване основанието за преобразуване на финансовия резултат - в случая, че продажбата на недвижими имоти е по цени, които се отклоняват от пазарните цени, определени по методите по § 1, т. 10 от ДР на ДОПК.

Според чл. 5 от Наредба № Н-9/2006 г. методите за определяне на пазарните цени се прилагат въз основа на сравнение между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка. Доколкото методите за оценка са нормативно установени, приложението им подлежи на съдебен контрол за целите на ЗКПО. При метода на сравнимите неконтролирани цени се съпоставя цената, като този метод задължително изисква наличието на съпоставими сделки /неконтролирани/ и то само такива, при които различията между сделките не влияят съществено върху съпоставяните показатели в

пазарни условия или е възможно да се извършат корекциите по чл. 11 от Наредба № Н-9/2006 година.

Съгласно чл. 8, ал. 1 от Наредбата, методът на сравнимите неконтролирани цени се прилага, когато е налице сходство в характеристиката на продукта или услугата - предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка. Съобразно чл. 14, ал. 1 от Наредбата, методите за определяне на пазарните цени се прилагат на базата на данни относно съпоставими неконтролирани сделки, осъществени през годината, в която се осъществява контролираната сделка, или в друг период, в който действат едни и същи икономически условия, влияещи върху резултата от сделките. Изискването е за наличие на данни относно съпоставими неконтролирани сделки осъществени през годината, в която се осъществява контролираната сделка, или в друг период, в който действат едни и същи икономически условия, влияещи върху резултата от сделките.

За да увеличат ФР на дружеството за 2021 г. със сумата от 517 123 лева органите по приходите са се позовали на приобщено оценително заключение. Съобразно разпоредбата на чл. 60 от ДОПК експертиза се възлага по инициатива на органа по приходите или по искане на субекта, когато за изясняване на някои възникнали в производството въпроси са нужни специални знания, каквито органът по приходите няма. В случая, назначеното от администрацията в хода на ревизията вещо лице е посочило, че е използвало методът на сравнимите неконтролирани цени и е определило пазарна стойност на имотите в размер на 747 123 лева и максимална такава – 842 675 лева позовавайки се на реални сделки.

В хода на съдебното производство е допусната СОЕ, която да определи пазарната цена на процесните недвижими имоти. Съдът намира, че заключението на вещото лице Д. е обективно и трябва да се кредитира, при спазване на условието на чл. 202 ГПК, да се обсъжда наред с всички останали доказателства по делото. В обстоятелствената част на експертизата е извършен детайлен анализ на всички фактори по чл. 20 от Наредба № Н-9/2006 г., с оглед изискването за съпоставимост. Според в. л. Д. в конкретния случай е приложим Методът на сравнимите неконтролирани цени. Експертът е осъществил детайлно пазарно проучване на реализирани сделки за покупко- продажба на недвижими имоти, съпоставими с обектите на експертизата. Като пазарни свидетелства (аналози) са подбрани реални сделки, регистрирани в Службата по вписванията – [населено място] относими като период спрямо датата на процесната сделка /07.09.2021 г./. Подбраните и изследвани сделки са сключени единствено между несвързани лица и касаят имоти, различни от оценяваните. Вещото лице Д. е определила диапазон на пазарните цени като са изчислени долна и горна граница с включени и изделани части от ПИ, а именно минимална пазарна цена – 542716,73 лева и максимална такава – 600924,15 лева. И. пазарен диапазон обхваща всички възможности на вариации на цената за площ, функционално разпределение, изложение, етажност, прилежащи идеални и общи части, търговска привлекателност, заобикаляща среда, инфраструктурни особености и други.

Предвид гореизложеното, настоящата съдебна инстанция кредитира заключението по назначената в настоящото производство съдебно-оценителна експертиза, което е обосновано, обективно и компетентно дадено, неоспорено от страните и прието от съда, като намира за необосновано заключението, на което са се позовали ревизиращите.

Определената пазарна цена е съобразена с представените доказателства за реално извършени сделки, нотариални актове, поради което несъмнено се установява наличието на основание за прилагане на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

В разглеждания случай е установено, че е налице сделка, сключена при условия, различни от пазарните. Това е довело до отчитане от страна на жалбоподателя на по-малко приходи от тези, които биха били отчетени от него при извършване на сделката при пазарни условия. Неоснователни и недоказани останаха възраженията на оспорващия свързани с твърденията, че процесните имоти са били в лошо състояние, което е обосновало и по-ниската им продажна цена.

При съобразяване със заключението на Съдебно-оценителната експертиза съдът приема, че пазарната цена на продадените през 2021 г. недвижими имоти е 542716,73 лв. За сравнение експертизата приета в хода на ревизията, ценена от органите по приходите, ползва като аналози същите реални сделки с недвижими имоти, които е ползвало и експертът в хода на съдебното производство. Съдът цени обаче заключението на вещото лице Д., тъй като при анализа на сделките същото е отчело критериите за сравнимост посочени в т. 6.3, т. 1 – 8.

При извод, че пазарната цена на спорните имоти към 07.09.2021 г. е 542716,73 лв., счетоводният финансов резултат на дружеството подлежи на преобразуване в посока увеличение със сумата 413520,88 лв., представляваща разлика между цената, определена с приетата по делото (и неоспорена от ответника СОцЕ), възлизаща на 542716,73 лв. и отчетените приходи от продажба на имотите в размер на 230000 лв., плюс неотписаните задължения в размер на 100804,15 лв. и намаление със сумата от 34868,04 лв. – декларирана данъчна загуба от предходни периоди. Така данъчният финансов резултат за 2021 г. е данъчна печалба в размер на 246788,22 лв., съответно дължим корпоративен данък в размер на 24678,82 лв. и лихви – 6072,45 лева.

Предвид всичко изложено, обжалваният ревизионен акт следва да бъде потвърден до сумата в общ размер - 30751,27 лв. /от които главница 24678,82 лв. и лихви 6072,45 лева/, като за горницата над тази сума до установения с РА размер от 45119,44 лв. – главница и 11102,06 лв. – лихви данъчният акт следва да се отмени.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 44 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22220223007130-091-001 от 02.07.2024 г., издаден от П. Г. Г. - началник отдел, възложил ревизията, и Т. Б. Н. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1412 от 18.10.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, в частта, с която на „Далия имоти“ ООД са установени задължения за корпоративен данък за 2021 г. за сумата над 24678,82 лв. до установения с РА размер от 45119,44 лв. и лихви за сумата над 6072,45 лв. до установените с РА лихви от 11102,06 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Далия имоти“ ООД, ЕИК –[ЕИК], срещу ревизионен акт № Р-22220223007130-091-001 от 02.07.2024 г., издаден от П. Г. Г. - началник отдел, възложил ревизията, и Т. Б. Н. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в потвърдената част с Решение № 1412 от 18.10.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, в **ЧАСТТА** относно установените задължения за корпоративен данък за 2021 г. в размер на 24678,82 лв. – главница и 6072,45 лв. – лихви за забава, или общо в размер на 30751,27 лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен

съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: