

РЕШЕНИЕ

№ 12512

гр. София, 09.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 24.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **9665** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на член 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], район Л., [жк], ул. 328-ма № 9, маг. 1, представлявано от управителя М. У. Д., чрез адв. Л. Б., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221923006927-091-001/31.05.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - В., потвърден с Решение № 1165/22./08.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП. Актът се оспорва в частта на установените задължения по ЗДДС и ЗКПО, произтичащи от начислен ДДС общо в размер на 12 008,86 лв. и определен корпоративен данък за 2019 г. и 2020 г. в размер на 63 878,98 лв., ведно със съответните лихви. Ревизионният акт не се оспорва в частта на отказания данъчен кредит в размер на 1600,00 лв. по фактура № [ЕГН]/16.01.2019 г., издадена от „ЧЕЗ Разпределение България“ АД.
По изложените в жалбата доводи за незаконосъобразност на оспорената част от РА, се претендира отмяната му. Дружеството възразява срещу констатациите на приходната администрация, обосновали облагането по ЗДДС и ЗКПО. Оспорва фактическите изводи за постъпили в касата на дружеството парични суми от реализирани продажби на недвижими имоти. Твърди отсъствие на условията за доначисляване на ДДС и за преобразуване на финансовия резултат на дружеството за 2019 г. и за 2020 г. Изразява несъгласие с приобщените към ревизионната преписка експертните заключения

относно пазарните цени на извършените от дружеството продажби на недвижими имоти. Счита, че не са налице предпоставките по чл. 16, ал. 1 ЗКПО. Допълнителни доводи излага в писмени бележки, в които разширява оспорването и по отношение на валидността на акта. Отделно незаконосъобразността на РА се обосновава с проведената в съдебното производство оценителна експертиза, чиито установявания счита, че опровергават възприетите от ревизиращите стойности на пазарните цени на процесните имоти. Претендират се разноси по представен списък.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на НАП, в с.з. чрез юрк. Г. оспорва жалбата на всички посочени в нея основания. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед № Р-22221923006927-020-001/27.11.2023 г. (л. 24), издадена от Н. И. Б. на длъжност началник сектор при ТД на НАП В., с която е възложена ревизия на „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД за установяване на задълженията му за корпоративен данък за периода 01.01.2019 г. - 31.12.2020 г. и ДДС за периодите 01.02.2019 г. – 28.02.2019 г. и 01.12.2019 г. – 31.03.2020 г. С посочената заповед е определен ревизиращ екип в състав П. Р. И. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и И. Д. С. – инспектор по приходите, и двете служители – органи по приходите към ТД на НАП В.. ЗВР е връчена на ревизираното лице на 04.12.2023 г., видно от приложеното на л. 27 удостоверение от ИС „Контрол“.

С Решение № Р-22221923006927-098-001/28.12.2023 г. /л. 28/ е променен състава на ревизиращия екип, като при условията и на основание чл. 7, ал. 3 ДОПК, поради прекратяване служебното правоотношение на П. Р. И. - ръководител на ревизията, правомощията ѝ са възложени на Г. П. П. – орган по приходите в същата ТД на НАП. Издадени са заповеди за изменение на ЗВР № Р-22002222004464-020-002/28.12.2023 г. (л. 30) и № Р- 22221923006927-020-003/20.02.2024 г. (л. 34), с които е продължен срока за приключване на ревизията, последно до 02.05.2024 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221923006927-092-001/13.05.2024 г., връчен на 14.05.2024 г. (л. 94), чиито констатации и предложения за установяване на задълженията са възприети в оспорения РА, връчен на 05.06.2024 г. (л. 118).

С РА на оспорващото дружество са установени допълнителни задължения по ЗДДС общо в размер на 13 608,87 лв. и лихви за забава в размер на 6 704,71 лв. Задължението е формирано от начислен ДДС в размер на 12 008,87 лв. и непризнат данъчен кредит в размер на 1 600,00 лв. по фактура № [ЕГН]/16.01.2019 г., издадена от „ЧЕЗ РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ БЪЛГАРИЯ“ АД. Съобразно изричното изявление на стр. 3 в жалбата на „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД отреченото данъчно предимство по тази фактура не се оспорва /вкл. начислените във връзка с него закъснителни лихви/, поради което и РА в тази част не е предмет на настоящата съдебна проверка.

С акта са извършени корекции на декларираните резултати по ЗКПО, вследствие на което са установени задължения за корпоративен данък за 2019 г. и 2020 г. в общ размер на 63 878,98 лв. и лихви за забава общо в размер на 27 889,77 лв.

Установено е, че през ревизирания период „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД е извършило строителство на обект: Жилищна сграда с магазини с местоположение: УПИ IV-680 /с

площ от 516 кв.м./, кв. 85, "м. Л. 8 м.р. - бул. С.", район Л., [населено място]. Застроената площ е в размер на 246 кв.м. при общо РЗП с включени подземни нива - 2 080,20 кв. м. За обекта е издадено Разрешение за ползване № СТ-05592/29.07.2021 г. от Дирекция за национален строителен контрол.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД. Приобщени са доказателства по реда и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК, вкл. такива събрани в предходни контролни производства - нотариални актове, банкови извлечения, счетоводни регистри и др. На основание чл. 60, ал. 1 ДОПК в хода на ревизията е възложена оценителна експертиза, резултатите от която са приети с Протокол от 01.04.2024 г. /л. 1142 от приложение № 6 към делото/.

Относно начисления ДДС:

Установено е, че приходите на „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД са формирани основно от продажби на недвижими имоти. Имотите, имената на клиентите, номерата на нотариалните актове и издадените от ревизираното лице фактури са описани на стр. 14 - 18 от РД.

При предхождащата ревизията проверка за установяване на факти и обстоятелства е извършена насрещна проверка на Л. П. Б., действащ като пълномощник на непълнолетните си синове А. Б. и М. Б. при покупката на недвижими имоти от „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД /1 апартамент, 1 ателие и 2 паркоместа/. Събраните доказателства са присъединени към ревизионната преписка и приложени на л. 1147 – л. 1173 от приложение № 6 към делото/. От проверяваното лице са представени копия на Нотариален акт /НА/ № 180/12.12.2019 г. и НА №46/04.02.2020 г. за покупка на имоти, изградени на етап „груб строеж“ в сграда, строяща се от „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД в [населено място],[жк], [улица]; квитанции за плащане в брой и банкови документи.

НА № 180/12.12.2019 г. /л. 1163/ е съставен за продажбата на апартамент № 4, със застроена площ от 52,40 кв.м., заедно с мазе № 6 с площ от 2,54 кв.м., ведно с 3,41% от идеални части от дворното място, както и ателие № 1, със застроена площ от 37,19 кв.м., за сумата от 107 575,75 лв.

НА № 46/04.02.2020 г. /л. 1169/ е съставен за продажба на отделни части от подземни гаражи, а именно паркомясто № 4 и паркомясто № 5 за сумата от 19 558,30 лв.

Горепосочените нотариални актове са посочени с номерата им от нотариалната кантора, където е изповядана съответната сделка. Същите са цитирани в РД и РА с номерата им в Агенцията по вписванията - съответно НА № 171/12.12.2019 г. и НА № 83/04.02.2020 г.

Констатирано е, че плащането на продажните цени по двата НА са извършени по банков път и в брой. В табличен вид на стр. 24 - 25 от РД са посочени извлечения от банкови сметки за плащания на 06.06.2018 г. в размер на 9 780,00 лв., на 08.06.2018 г. в размер на 48 900,00 лв., на 06.12.2018 г. в размер на 29 337,46 лв. и на 29.08.2019 г. в размер на 19 558,30 лв.

За получените плащания в брой са изготвени квитанции с номера, основания за плащане и суми, както следва:

- № 086/09.12.2019 г. с основание „за ат. 1 и ап. 4 за обект: жилищна сграда, кв. 85 [улица] за платена сумата от 15 000,00 лв. Квитанцията е приложена на л. 1155 от делото;

- № 087/11.12.2019 г. /л. 1155/ с основание „за ат. 1 и ап. 4 за обект: жилищна сграда, кв. 85 [улица] за платена сумата от 10 000,00 лв.;

- № 091/17.12.2019 г. /л. 1154/ с основание „за ат. 1 и ап. 4 за обект: жилищна сграда, кв. 85 [улица] за платена сумата от 14 120,00 лв.;
- № 095/31.01.2020 г. /л. 1154/ с основание „за обект: жилищна сграда, кв. 85, [улица] за платена сумата от 10 000,00 лв.;
- № 007/23.03.2020 г. /л. 1153/ с основание „за ат. 1 и ап. 4 - глйдери, термоглави, топломер и лири за обект: жилищна сграда, кв. 85, [улица] за платена сумата от 1 330,00 лв.;
- № 096/04.02.2020 г. /л. 1153/ с основание „жилищна сграда, кв. 85, [улица] за платена сумата от 11 824,00 лв.;
- № 062/08.02.2019 г. /л. 1152/ с основание „ат. 1 и ап. 4 за обект: жилищна сграда, кв. 85, [улица] за платена сумата от 5 000,00 евро.

Установено е, че „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД е издало фактури № 11/06.06.2018 г. с ДО 48900,00 лв. и ДДС 9780,00 лв., № 35 /03.12.2018 г. с ДО 24447,88 лв. и ДДС 4889,58 лв., № 82/02.09.2019 г. с ДО 16298,58 лв. и ДДС 3259,72 лв. /л. 384 от приложение № 2/ и № 103/03.12.2019 г. с ДО 16298,58 лв. и ДДС 3259,72 лв. /л. 25 от приложение № 1/. Издадените фактури се отнасят само за платените по банков път суми /авансови плащания/. Получените в брой суми не са отразени в счетоводството на дружеството и не са участвали при формиране на счетоводния финансов резултат.

При горните установявания приходните органи са приели, че получените суми по квитанции, издадени през 2019г. в общ размер 48899,15 лв. за сделките по продажба на апартамент № 4 и ателие № 1, финализирани с НА от 12.12.2019г., представляват авансово плащане, а сумата от 17.12.2019г. - окончателно плащане за изграждане на самостоятелен обект в сградата - ап. 4 и ат. 1. Във връзка с получените суми по квитанции през м.01 и м.02/2020г. в общ размер 21 824,00 лв., за които липсва посочено основание е прието, че представляват авансово плащане по НА № 83/04.02.2020г. за покупка на паркомясто № 4 и 5. В квитанция за платена сума в размер на 1 330,00 лв., като основание е посочено „ап.4 и ат.1 - за глйдери, лири и др“. Същата е възприета като плащане във връзка с допълнителни договорени между страните СМР, за които не е издаден данъчен документ.

Установено е, че сумите по квитанциите не са осчетоводени и не са участвали във формиране на данъчния финансов резултат и в резултата по СД за ДДС. За получените плащания в брой не е начислен дължимият ДДС, чрез издаване на фактури и включването им в СД и дневниците за продажби. Поради това и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС и чл. 66, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС общо в размер на 12 008,86 лв.

Относно установените задължения за корпоративен данък:

За 2019 г. е установен корпоративен данък за внасяне в размер на 72 773,61 лв., при деклариран от ревизираното лице в размер от 8 894,63 лв. На основание чл. 78, във връзка с чл. 16, ал. 1 ЗКПО счетоводният финансов резултат е преобразуван в увеличение със сумата от 630 789,73 лв., представляващи разликата между пазарната цена на продадените от дружеството имоти и отчетения приход. На основание чл. 23, ал. 2, т. 1, във връзка с чл. 26, т. 2 и чл. 10 ЗКПО, счетоводният финансов резултат е преобразуван в увеличение със сумата от 8 000,00 лв., представляващи непризнат за данъчни цели разход по фактура № [ЕГН]/16.01.2019 г., издадена от „ЧЕЗ РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ БЪЛГАРИЯ“ АД.

За 2020 г. е установен счетоводен финансов резултат загуба в размер на 83 516,47 лв., при декларирана загуба в размер на 136 204,14 лв. На основание чл. 78, във връзка с

чл. 16, ал. 1 ЗКПО СФР е преобразуван в увеличение със сумата от 52 687,67 лв., представляващи разликата между пазарната цена на продадените от дружеството имоти и отчетения приход.

При проверка на представените първични счетоводни документи и счетоводните регистри е установено, че продажната цена на част от имотите /основно паркоместа/ е под тяхната себестойност /описани в табличен вид на стр. 26 - 29 от РД/. На основание чл. 60, ал. 1 ДОПК е възложена експертиза за определяне на пазарните цени на недвижимите имоти /паркоместа, ателиета и апартаменти/ към датите на покупко-продажбите и в съответствие със степента на завършеност на обектите.

Изготвена е експертна оценка от инж. Д. Б. /л. 1139 и сл. от приложение № 6 от делото/ при прилагане на методът на сравнимите неконтролируеми цени, посочен в Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредба №Н-9/14.08.2006 г./. Използвани са аналози в района на оценявания имот, определени въз основа на достъпна информация от имотния регистър към Агенцията по вписванията. Съобразено е, че съгласно НА обектите са продадени със степен на завършеност „груб строеж“, но в документите за собственост е записано, че владението се предава след въвеждане на сградата в експлоатация. За разликата между обектите „ателие“ и „апартамент“ е използван корекционен коефициент 1.1. Използван е корекционен коефициент в размер на 0,85 за апартамент №1, за който в НА е посочено, че е със степен на завършеност „груб строеж“ и се предава във владение в деня на сделката. За останалите обекти не е приложен корекционен коефициент, тъй като в нотариалните актове е посочено, че владението се предава след въвеждане на сградата в експлоатация. Пазарните цени са определени в диапазон и са описани в табличен вид на стр. 4 - 5 от РА. За целите на облагането са ползвани определените минимални стойности на пазарните цени.

Констатирано е, че ревизираното лице е осчетоводило като приход цените по нотариалните актове. При съпоставката им с пазарните цени са констатирани значителни несъответствия. Установените отклонения са описани в табличен вид на стр. 5 - 8 от РД. За продажбата с НА № 171/12.12.2019 г. на ат. № 1 и ап. № 4 е установена разлика от 56 917,22 лв. между отчетените приходи и минималната пазарна цена на имотите. За продажбата по НА № 36/10.12.2019 г. на ап. № 2 е осчетоводени приход в размер на 48 833,33 лв. при минимална пазарна цена в размер на 87 900,00 лв. Констатирана е разлика от 39 066,66 лв. За продажбата по НА №186/10.12.2019 г. на ат. № 11 е осчетоводен приход от 33 166,67 лв. при минимална пазарна цена в размер на 66 223,41 лв. установената разлика е в размер на 33 056,74 лв. Подобни несъответствия са констатирани и за останалите продажби.

Прието е, че дружеството е укрило приходи от извършените продажби. Този извод е обоснован и със събраните доказателства за платени суми в брой, за които не са издадени данъчни документи и не са отразени в счетоводството на дружеството. Органите по приходи са посочили, че реално платените суми от Л. П. Б. се доближават до установената от експертизата пазарна цена за съответните имоти.

На основание чл. 78, във връзка с чл. 16 от ЗКПО счетоводният финансовия резултат е преобразуван в посока увеличение, с размера на неотчетените приходи за 2019 г. в размер на 630 789,73 лв. и за 2020 г. в размер на 52 687,67 лв.

Горните фактически и прави изводи, обосновавали извършените корекции на декларираните резултати по ЗДДС и ЗКПО са възприети от директора на ТД на НАП – С., който с решението си е потвърдил изцяло РА и установените с него задължения за

корпоративен данък и ДДС.

В хода на съдебното производство са приети като доказателства по делото документите, приобщени с ревизионната преписка, както и допълнително изисканите от ответника - Заповед № ЗЦУ-ОПР-24/15.06.2023 г. на изпълнителния директор на НАП, както и Заповед № 34-1838/14.12.2023 г., с която е прекратено служебното правоотношение на П. Р. И., главен инспектор по приходите /във връзка с установяване на хипотезата на чл. 7, ал. 3 ДОПК/. Допълнително от ответника са представени документи (л. 153 от делото) - писма, докладни записки и заповеди, които установяват извършена преценка за възникнала необходимост ревизията да се извърши от органи по приходите, за които не се прилагат разпоредбите на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК /чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 8 ЗНАП/.

По искане на жалбоподателя е назначена и приета без оспорване съдебно-оценителна експертиза със задача вещото лице да направи справка в Агенция по вписванията – [населено място], чрез която да установи пазарни аналози за определяне на пазарните цени на процесните имоти, като се снабди и с преписи от използваните сделки – аналози; да установи пазарните цени на процесните недвижими имоти, предмет на сделките за покупко-продажба, сключени между ревизионното лице и третите лица, съобразно нормативно установените приложими методи на Наредба Н-9/2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени; вещото лице да приложи метода на съпоставими неконтролирани сделки, осъществени през годината, в която се осъществява конкретната контролирана сделка, да вземе предвид конкретните релевантни характеристики на имотите, да ползва реално осъществени сходни сделки като пазарни аналози и да направи позволените корекции по смисъла на чл. 20, вр. чл. 11 от Наредба № Н-9. Поставена е задача след определяне на пазарната цена на процесните недвижими имоти и ако същата се отличава от тази в РА - да изчисли и дължимите от „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД данъчни задължения.

Заклучението на вещото лице ще бъде обсъдено при преценката на материалната законосъобразност на акта.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна, в законоустановения срок, срещу подлежащ на съдебно обжалване административен акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Не се споделя тезата за нищожност на РА.

Спорното ревизионно производство е образувано със ЗВР № Р-22221923006927-020- 001/27.11.2023 г., изменена с две последващи заповеди от 28.12.2023 г. и от 20.02.2024 г., всички издадени от Н. И. Б., началник сектор "Ревизии", Дирекция "Контрол" при ТД на НАП – В., връчени на ревизираното лице, както следва на 04.12.2023 г., 09.01.2024 г. и на 26.03.2024 г. Тези заповеди са издадени от посоченото лице - орган по приходите (началник на сектор) при ТД на НАП – В., който е определен от териториалния директор на ТД на НАП – С. с негова Заповед № РД-01-1019 от 06.11.2023 г. /л. 22/. Последната е издадена на основание чл. 11, ал. 3 ЗНАП,

във вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК и Заповед № 3-ЦУ-2303 от 06.11.2023 г. на заместник – изпълнителния директор на НАП /л. 17/. Със заповедта на директора на ТД на НАП С. е наредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, считано от 06.11.2023 г. да се изпълняват от органи по приходите, за които съгласно Заповед № 3-ЦУ-2303 от 06.11.2023 г. не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК, сред които по т. 5 е посочена Н. И. Б. - началник сектор "Ревизии" в отдел "Ревизии" към Дирекция "Контрол" при ТД на НАП – В..

Заповед № 3-ЦУ-2303 от 06.11.2023 г. е издадена от оправомощения от изпълнителния директор на НАП със Заповед № 3ЦУ-ОПР-24/15.06.2023 г. /л. 152/ заместник-изпълнителен директор на НАП, с която на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК, между които по т. 2 от ТД на НАП – В. са посочени издателят на процесната ЗВР – Н. И. Б., както и членовете на ревизиращия екип – Г. П. П. /заменила по реда и условията на чл. 7, ал. 3 ДОПК П. Р. И., за която по делото на л. 187 е приложена Заповед № 34-1838/14.12.2023 г./ и И. Д. С.. Наред с това, със Заповед № 3-ЦУ-2431 от 23.11.2023 г., на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП оправомощеният заместник – изпълнителен директор на НАП е наредил така определените с посочената Заповед № 3-ЦУ-2303 от 06.11.2023 г. служители на ТД на НАП да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложението към заповедта от 23.11.2023 г., за които компетентната ТД съгласно чл. 8 ДОПК е ТД на НАП – С.. В заповедта се съдържа пояснение, че контролните производства ще бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-2303 от 06.11.2023 г. и определени от директора на ТД на НАП – С. със Заповед № РД-01-1019 от 06.11.2023 г.

Анализът на така цитираните заповеди и относимата регламентация в ДОПК не сочат твърдяната нищожност на РА. Принципно вярно е посоченото в писмените бележки на процесуалния представител на дружеството, че по аргумент от чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК изпълнителният директор и заместник-изпълнителните директори на НАП могат да възлагат ревизии, но не и да оправомощават друг орган да стори това. В случая обаче извършването на такова преоправомощаване (пределегиране) не се установява от доказателствата по делото. И. на правомощието на органа по приходите да възлага ревизии и да участва в издаването на РА е законът (арг. от чл. 112, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК), а не заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, определяща кръга от длъжностни лица с функции на органи по приходите, които да възлагат ревизии. Заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК е вътрешнослужебен акт от категорията на тези по чл. 2, ал. 2, т. 3 АПК, тъй като създава за адресатите й правото и задължението да възлагат ревизии. В този смисъл не е налице пределегиране на права, а оттам и неправилно е разбирането на жалбоподателя за липса на компетентност на възложилото процесната ревизия лице. Същата следва от заповедта на оправомощения заместник – изпълнителен директор на НАП, издадена на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК, заповедта на директора на ТД на НАП – С. с № РД-01-1019 от 06.11.2023 г., с

която е наредено на редица органи по приходите изпълнението на функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, между които и Н. Б., и заповедта на оправомощения заместник – изпълнителен директор на НАП от 23.11.2023г., издадена на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП, в приложението към която е посочено ревизираното дружество като субект, по отношение на който следва да се осъществи данъчно-осигурителен контрол от служител на ТД на НАП по заповедта от 06.11.2023 г. Посочените заповеди взаимно се допълват и настоящият съд ги разглежда в този именно аспект.

Що се отнася до представените от ответника доклади за обосноваване "необходимостта", наложила издаването на заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, то това не е дължимо. Както се посочи, касае се за вътрешнослужебен акт, който, видно и от мотивите към проекта на Закона за изменение и допълнение на ДОПК, има преди всичко за цел постигане на гъвкаво разпределение на административния капацитет; ефективно използване на обучени квалифицирани служители в административните производства в други ТД, вместо съкращаването им; мобилност на администрацията предвид концентрацията на бизнеса в няколко ТД и обезпечаване необходимостта от задоволяване на потребностите от обслужване и контрол на задължените лица.

С оглед изложеното настоящият съдебен състав намира проверяваният РА за валидно издаден от органи по приходите с надлежно учредена териториална и персонална компетентност. Не е налице твърденият порок „нищожност“ на акта.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на РА. Жалбоподателят е надлежно уведомен за ЗВР, както и за изменящата я такива. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения. Всички събрани и приобщени към ревизионната преписка документи са подробно описани в РД. На основание чл. 60, ал. 1 ДОПК е възложена оценителна експертиза, резултатите от която са надлежно приобщени с протокол към ревизионната преписка. Съставени са съответните протоколи. Ревизираният субект е уведомен за резултатите от извършената ревизия, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

При изследване на материалната законосъобразност и обоснованост на РА съдът съобрази, че спорът между страните е относно наличието на неотчетени приходи от продажби на имоти, обосновавали облагането на

жалбоподателя по ЗДДС. Несъгласие има и по отношение на пазарната цена на извършените от жалбоподателя продажби с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1 ЗКПО и основаниято за извършената от ревизиращите корекция на финансовия резултат на дружеството съгласно чл. 78 ЗКПО.

По отношение на начисления ДДС:

От събраните по делото доказателства по безспорен и категоричен начин се установява, че с НА № 180/19.12.2019 г. жалбоподателят, като продавач, продава на А. и М. Б., чрез баща им Л. Б., като купувачи, два самостоятелни обекта в жилищна сграда в [населено място], [жк], изградени на етап „груб строеж“ - апартамент № 4 и ателие № 1, за сумата от 107 575,75 лв. с ДДС. С друг НА № 46/04.02.2020 г. е реализирана покупко-продажба между същите страни на отделни части от подземни гаражи, на етап „груб строеж“, в същата сграда, а именно паркомясто № 4 и паркомясто № 5 за сумата от 19 558,30 лв. с ДДС. В НА е вписано, че владението върху имотите ще се предаде след въвеждане в експлоатация. Вписано е също, че плащането на продажната цена е извършено по банкова сметка на дружеството-продавач преди изповядване на сделките.

Във връзка с тези две сделки са констатирани и не се оспорват извършените от Л. Б. банкови преводи към жалбоподателя - на 06.06.2018 г. в размер на 9 780,00 лв., на 08.06.2018 г. в размер на 48 900,00 лв., на 06.12.2018 г. в размер на 29 337,46 лв. и на 29.08.2019 г. в размер на 19 558,30 лв. Общата сума на преводите е 107 575,76 лв., съответстваща на покупната цена на жилищните обекти по НА № 180. За паркоместата липсват доказателства за извършени плащания по банков път, независимо от удостовереното в този смисъл в НА № 46. При направена на Л. Б. насрещна проверка от него са представени 7 квитанции за изплатени в брой на „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД парични суми с вписани основания: „за ат. 1 и ап. 4 за обект: жилищна сграда, кв. 85 [улица], респ. „за обект: жилищна сграда, кв. 85, [улица]. Една квитанция № 007/23.03.2020 г. за платена сумата от 1 330,00 лв. е с посочено основание „за ат. 1 и ап. 4 - глйдери, термоглави, топломер и лири за обект: жилищна сграда, кв. 85, [улица]. Посочените в квитанциите суми не са отразени в счетоводството на жалбоподателя и не са участвали при формиране на счетоводния му финансов резултат – обстоятелство, което не се оспорва, а се оспорва действителното им получаването в касата на дружеството-продавач. Възраженията в тази връзка, при липсата на данни за извършени други плащания на цената по сделките, освен банковите преводи от 107 575,76 лв., са лишени от всякаква житейска и икономическа логика. Простите математически изчисления подкрепят фактическите изводи в РА, че сумите по квитанциите са във взаимовръзка със сделките по НА 180 и НА № 46. Квитанциите удостоверяват направени от купувача плащания на покупната цена по сделките. Една от квитанциите удостоверява и направено плащане за материали - глйдери, термоглави, топломер и лири, съобразно уговорката в НА, че жилищните обекти ще бъдат предадени на купувача след издаване на разрешение за ползване на сградата. Квитанциите носят печата на оспорващото дружество. Получаването от него на посочените в тях суми е удостоверено с подписа на лице в реквизита на квитанциите за касиер. При действието на чл. 301 от Търговския закон авторството на подписа върху

представените в хода на ревизията квитанции е без значение, поради което самоцелни са твърденията в жалбата, че дружеството няма назначени лица на длъжност счетоводител или касиер, които биха могли да получат парични суми от името на „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД. Няма спор, че за получените плащания в брой е издаден данъчен документ, не е начислен дължимият ДДС, съответно данъкът не включен в СД и дневниците за продажби на жалбоподателя. Ето защо и законосъобразно на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС и чл. 66, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС с РА е начислен ДДС върху сумите на получените плащания.

В частта по ЗКПО:

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

В тежест на органа по приходите е да установи наличието на хипотезата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, т. е., че сделките са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане.

В разглеждания случай, за да обоснове приложимостта на посочената норма, органът по приходите е приел, че правото на собственост върху обследваните обекти е прехвърлено от жалбоподателя на клиентите му на занижени продажни цени, за което се е позовал на възложената и изготвена в хода на ревизията оценка за определяне на пазарната цена на имотите.

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. Според § 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 чл. 7 от Наредбата е посочено, че за определяне на пазарните цени се използват методът на сравнимите неконтролирани цени, методът на пазарните цени или методът на увеличената стойност. Методът на сравнимите неконтролирани цени се прилага, когато е налице сходство в характеристиката на продукта или услугата - предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка – чл. 8, ал. 1 от Наредбата. Съгласно

ал. 2 на цитирания чл. 8, методът на пазарните цени и методът на увеличената стойност се прилагат, когато е налице сходство в изпълняваните функции по контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, като методът на пазарните цени се прилага в случаите на покупка и последваща продажба на продукти, при които лицето, осъществяващо препродажбата, не добавя значителна стойност към стойността на продуктите в резултат на изменение на физическите им характеристики или в резултат на използването на нематериални блага, а методът на увеличената стойност се прилага в случаите на производство и последваща продажба на продукти и в случаите на предоставяне на услуги, когато производителят или лицето, което предоставя услугите, не добавя значителна стойност към стойността на продуктите или услугите в резултат на използването на нематериални блага или не използва високостойностни активи. Методите се прилагат въз основа на сравнение между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка – чл. 5 от Наредбата, като за целта се извършва анализ за съпоставимостта между контролирана и неконтролирана сделка на посочените фактори.

За да е налице хипотезата на чл. 16 от ЗКПО, пазарната оценка следва задължително да се основава на някой от методите по Наредба № Н-9 и да е извършена по регламентирания в наредбата ред. Стриктното спазването на методите по Наредба № Н-9 изисква прилагане и анализ на неконтролирани сделки с оглед съпоставката им с контролираната сделка по показателите относими за всеки един от методите по чл. 7 от Наредбата, а именно: 1) цени на активи по неконтролирана сделка с оглед съпоставката за целите на метода на сравнимите неконтролирани цени; 2) нормата на брутна печалба реализирана в резултат на препродажба по неконтролирана сделка, с оглед съпоставката за целите на метода на пазарните цени; 3) нормата на надбавка реализирана при продажбата на произведени продукти по неконтролирана сделка, с оглед съпоставката за целите на метода на увеличената себестойност, както и за приложението на методите на разпределената печалба и на нетната транзакционна продажба, които съгласно чл. 9 от Наредбата се прилагат когато методите по чл. 5 не дават резултат и принципно не изискват съпоставка със сделки между независими лица, респективно не могат да се извършват корекциите по чл. 11 от Наредбата. За обосноваване приложението на някой от методите по Наредба № Н – 9, следва да е извършено реално съпоставяне на някой, няколко или на всички показатели относими към конкретен метод или методи по наредбата, която урежда изключително детайлно както самите критерии и механизма на оценяване, така и хипотезите, при които се прилага всеки един от методите. За целите на определяне на пазарните цени може да се ползват оценки на лицензирани оценители и заключения на вещи лица / арг. чл. 65 от Наредбата/.

В хода на процесното ревизионно производство е изготвена експертиза от лицензиран оценител за определяне на пазарна цена на продадените от жалбоподателя имоти, за които е прието, че продажбата им е извършена при отклонение от данъчно облагане. За определяне на пазарните стойности на оценяваните имоти оценителят е използвал като информационни източници съставените за обектите на оценка нотариални актове, достъпна информация

от имотния регистър към Агенцията по вписванията - справки чрез отдалечен достъп до данни за три продажби на жилищни обекти и четири продажби на паркоместа, като и е използвал метода по чл. 3, т. 1 от Наредба № Н-9 – на сравнимите неконтролирани цени. Към експертизата са приобщени ползваните справки-извлечения от Агенцията по вписвания, но не и нотариалните актове, посредством които да се прецени дали правилно е приложен методът на сравнимите неконтролирани цени. Същите не са представени при приемане на резултатите от експертизата, поради което и не се съдържат в данъчната преписка. Поради това настоящият съдебен състав намира, че експертизата не доказва, че обследваните сделки – извършените от жалбоподателя продажби на недвижими имоти, описани на стр. 14-17 от РД са сключени при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане, и при определяне на данъчната основа не следва да се вземат предвид пазарните цени, посочени от експерта. При липсата на нотариалните актове за пазарни аналози е невъзможна преценката и на приложените корекционни коефициенти. Ето защо съдът намира, че наличието на хипотезата по чл. 16 от ЗКПО не може да се установи посредством информацията от изготвеното в хода на ревизията заключение. Последното съдът не го кредитира, тъй като е необосновано и не може да послужи като достоверен доказателствен източник за пазарни цени.

Обективна информация за относимия юридически факт за пазарна цена дава заключението на допусната в съдебната фаза оценителна експертиза. Базирайки се него, съдът достига до извод за данъчно отклонение. Вещото лице – оценител на недвижими имоти по това заключение е ползвало метода на сравнимите неконтролирани цени, който дава най-точна информация за пазарна цена, защото контролираните сделки са продажби на право на собственост, а използваните като пазарните аналози са идентични разпоредителни правни сделки между несвързани лица, т. е. контролираните и съпоставими сделки са с идентичен предмет. В максимална степен е налице съпоставимост на условията на процесните сделки между свързани лица и по неконтролираните сделки. Ползваните пазарни аналози свидетелстват за обичайните финансови взаимоотношения по идентични случаи при свободно договаряне. Експертът правилно е приложил метода на сравнимите неконтролирани цени. При спазване на предписанието на чл. 14 от Наредба Н-9/2006 г. вещото лице е ползвало за аналози осъществени съпоставими неконтролирани сделки предвид приложените към заключението вписани от служба по вписванията нотариални актове. Ползваните аналози са избрани от списък, предоставен от Агенцията по вписванията на аналогични сделки на свободни пазар, извършени от м.06.20198 г. до м. 06.2020 г. Същите съдържат достатъчен обем относима информация, което е гаранция за обективност на събраните данни. С цел елиминиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, вещото лице е приложило съответните корекции по чл. 11 от Наредбата въз основа на изброените в чл. 20 от същата фактори, а именно Кк площ, Кк начин на ползване, Кк завършеност. Видно от приобщените към заключението нотариални актове на пазарни аналози, два от тях касаят разпоредителни сделки с апартаменти на етап " груб строеж " т. е. както и процесните, а останалите са обекти, въведени

в експлоатация и поради тази причина вещото лице е ползвало за тях корекционен коефициент за степен на завършеност от 0.65. По този начин е постигната съпоставимост на условията по сделките. Про определяне на пазарната цена на апартамент № 16 е приложен Кк функционалност, тъй като същият е тристаен.

Съдът счита, че заключението на съдебната експертиза дава пълна, точна и обективна информация за пазарна цена на процесните сделки между свързани лица и следва да бъде кредитирано, включително и в частта на изчислените публични вземания на базата на определена пазарна цена. Данните в тази част от него, съдържаща преизчисленията на финансовия резултати, сочат по-нисък размер на дължимия корпоративен данък за 2019 г. – 20903,23 лв. След приспадане на внесените суми, окончателният дължим КД за 2019 г. е изчислен от вещото лице на 12 008,06 лв. /при определен с РА 63878,98 лв./, и нулев данък за 2020 г. съобразно констатираната и от приходните органи отчетена загуба. Законната лихва за корпоративния данък за д.п. 2019 г., изчислена за периода 01.07.2020 г. – 31.05.2024 г., т. е. до датата издаването на РА, при ползване на лихвения калкулатор в електронния портал на НАП, е 5242,56 лв., докато установения в РА размер на закъснителните лихви е 27889,77 лв.

В обобщение съдът намира, че обжалваният РА следва да се отмени частично, а именно в частта му, в която е потвърден РА, установяващ задължения на "СТАБИЛ БИЛД" ЕООД за корпоративен данък за 2019 г. в размер над 12008,60 лв. и лихва в размер над 5242.56 лв. В останалата му част РА е законосъобразен, поради което следва да се отхвърли оспорването срещу него.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК всяка от страните има право на разноси – жалбоподателят съобразно уважената част от жалбата /74 517,59 лв./, а ответника – спрямо потвърдената част от акта /37 658,59 лв./. С оглед претендираните от адв. Б. в списъка по чл. 80 ГПК съдебни разноси и наличните по делото разходооправдателни документи, дължимите такива на оспорващото дружество възлизат на 7 068,05 лв. На ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 662,69 лв. на основание чл. 161, ал. 1, изр. 2 ДОПК, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа (Загл. изм. – ДВ, бр. 14 от 2025 г.).

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 5 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75-и състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221923006927-091-001/31.05.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - В., потвърден с Решение № 1165/22./08.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, **в частта** на установените по ЗКПО задължения за 2019 г. в размер над 12008,60 лв. главница и над 5242,56 лв. лихва.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД срещу Ревизионен акт №

Р-22221923006927-091-001/31.05.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - В., потвърден с Решение № 1165/22./08.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, **в останалата обжалвана част.**

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД разноски за настоящата инстанция в размер на 7068,05 лв. /седем хиляди шестдесет и осем лева и 5 ст./.

ОСЪЖДА „СТАБИЛ БИЛД“ ЕООД да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 662,69 лв. лева /три хиляди шестстотин шестдесет и два лева и 69 ст./.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщаването му.

Препис от решението да се връчи на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: