

РЕШЕНИЕ

№ 33406

гр. София, 26.08.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 01.06.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10549** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 226, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във връзка с чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „Витоша Вю Пропертис ООД“, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], етаж 3, офис 6, представлявано от М. Ч. и А. А.- заедно и поотделно срещу Ревизионен акт № Р-22002224007012-091-001/16.05.2025 г., издаден от В. В. П. - орган, възложил ревизията, и З. Т. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1035/20.08.2025г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С. при Централно управление на НАП, с който акт на оспорващото дружество са установени задължения за корпоративен данък за 2021г. в размер на 64 036, 72 лв. и са начислени лихви в размер на 23 301, 93 лв.

По изложените в жалбата доводи, допълнително обосновани в представени от адв. К. писмени бележки, се претендира отмяна на описания РА и присъждане на разноски по изготвен списък по чл. 80 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК). Жалбоподателят оспорва законосъобразността на установените задължения по ЗЗКПО и правомерността на извършените корекции на финансовия резултат на дружеството, обосновали допълнително начисления корпоративен данък за 2021г., във връзка с което излага подробни опровергаващи съображения. Тезата за незаконосъобразност на данъчния акт се обосновава от една страна с неправилното приложение на СС 11, а от друга с незаконосъобразните изводи на заключението по СОЕ, изготвена в хода на административното производство. Дружеството възразява срещу заключението на приходните органи за наличие на неотчетени приходи от продажби, представляващи отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане

(ЗКПО). В тази насока отправя критики срещу изготвената в хода на ревизията оценителна експертиза, твърдейки, че вещото лице е използвало неприложими, несъпоставими групи аналози, допуснати са нарушения при използваните оценителни техники, неправилно са приложени съответните корекционни коефициенти, не са съобразени изискванията на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба № Н-9/2006 г.), както и при изготвяне на пазарната цена към момента на подписване на двата НА, че не е съобразено и поетото задължение да се изградят обектите на степен на завършеност „шпакловка и замазка“ т.е. е следвало да се изчислят и направените разходи за завършване на обектите от жалбоподателя. Според изложеното в жалбата, направените изчисления в СОЕ в хода на административното производство са въз основа на пазарни аналози за напълно изградени обекти с Акт 16, което е неотносимо в случая.

В с.з., жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. К., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разноси по представения по делото списък по чл.80 ГПК.

Ответникът - директорът на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, в с.з. чрез юрк. В. оспорва жалбата, като реферира към мотивите в потвърждаващото РА решение. Претендира юрисконсултско възнаграждение и възразява срещу претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Административен съд - София град, III отделение, 7-ми състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002224007012-020- 001/31.12.2024 г., връчена по електронен път на 08.01.2025 г., изменена със Заповед №Р- 22002224007012-020-002/05.03.2025 г., е възложено извършването на ревизия на „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ ООД за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък за 2021 г. Цитираните заповеди са издадени от В. В. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., със Заповед №РД-01-404 от 27.05.2024 г. на и.д. директор на ТД на НАП С..

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение № 1646/18.12.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р- 22002224007012-092-001/15.04.2025 г., връчен по електронен път на 16.04.2025 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение, което при издаването на РА е отхвърлено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22002224007012-091-001/16.05.2025 г., издаден от В. В. П. - орган, възложил ревизията, и З. Т. Н. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 03.06.2025 г. Установени са задължения за корпоративен данък за 2021 г. в размер на 64 036,72 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви в размер на 23 301,93 лв.

През ревизираните периоди „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ ООД е изграждало административна сграда с офиси, магазини и подземни гаражи в [населено място], район „Л.“, местност „Хладилника - Витоша“, която към настоящия момент е построена и обектите в нея са продадени. На основание чл. 37, ал. 3 и чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, като представените в отговор са описани в РД.

С Протокол №2117518/11.02.2025 г. са присъединени доказателства от предходната ревизия на „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ ООД.

С Протокол №2126632/01.04.2025 г. е документирано посещението на органи по приходите в счетоводния офис на ревизираното дружество, където е извършен преглед на оригинални счетоводни документи.

Установени са извършени от жалбоподателя сделки със свързано лице по смисъла на §1, т. 3, буква „г“ от ДОПК - М. Х. Ч., който е управител и съдружник в капитала на „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ ООД и същевременно купувач на право на строеж, както следва:

С нотариален акт №20 от 21.01.2021 г. продавачът „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ ООД продава на М. Х. Ч. право на строеж за изграждането на описани в акта недвижими имоти - офис №31, офис №32, офис №33, склад №4, подземно паркомясто №П14, подземно паркомясто №П19,П32, подземно паркомясто №П23, П36. В нотариалния акт всеки един от обектите е индивидуализиран с номер, местонахождение, съсед, площ, от какво се състои. Данъчната оценка на продаденото право на строеж за описаните в нотариалния акт имоти към момента на сключване на сделката е 358 576,50 лв. Продажната им цена е 583 333,33 лв. без включен ДДС и е платена от купувача по банков път на 20.01.2021 г. и на 01.04.2021 г. Във връзка с продажбата са издадени фактура № [ЕГН]/20.01.2021 г. на стойност 166 666,67 лв. с начислен ДДС в размер на 33 333,33 лв. за извършено авансово плащане и фактура №[ЕГН]/21.01.2021 г. на стойност 416 666,66 лв. с начислен ДДС в размер на 83 333,33 лв. за окончателно плащане по сделката.

С нотариален акт №187 от 28.05.2021 г. „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ СЮД продава на М. Х. Ч. право на строеж за изграждането на описани в акта недвижими имоти - офис №41, офис №51, склад №2, подземно паркомясто №П18,П31, подземно паркомясто П25, П38 и подземно паркомясто №П26,П39. Всеки един от обектите е индивидуализиран с номер, местонахождение, съсед, площ. Данъчната оценка на продаденото право на строеж за описаните в нотариалния акт имоти към момента на сключване на сделката е общо 371 812,40 лв. Продажната им цена е 446 400,00 лв. без ДДС. Във връзка с продажбата е издадена фактура №[ЕГН]/28.05.2021 г. на стойност 446 400,00 лв. с начислен ДДС в размер на 89 280,00 лв.

Съгласно цитираните нотариални актове продавачът „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ ООД се задължава да построи описаните в тях имоти в степен на завършеност „на шпакловка и замазка“ в срок до 30.06.2022 г. и да ги предаде на М. Х. Ч. заедно със заверен препис на удостоверение за въвеждане в експлоатация на сградата в срок до 30.10.2022 г.

При предходната ревизия е установено, че през 2021 г. от дружеството са отчетени приходи от продажба на продукция в размер на 1 131 359,01 лв., от които 583 333,33 лв. от продажбата на право на строеж на имотите по НА №20/21.01.2021 г. и 446 400,00 лв. от продажбата на право на строеж на имотите по НА №187/28.05.2021 г. Общата площ на продадените офиси е 975,41 кв. м., а общата площ на продадените паркоместа е 76,52 кв. м. Средната продажна цена на кв. м. 1 055,70 лв.

В изпълнение на указанията на директора на дирекция ОДОП С. и поради наличие на свързаност между ревизираното дружество и купувача по посочените сделки с нарочен акт на М. И. П., правоспособен оценител на недвижими имоти със сертификат за оценителска правоспособност рег. №[ЕИК]/2009 г., издаден от К. на независимите оценители в България и експерт от списъка на НАП, е възложено изготвянето на експертиза. Поставена е задача за определяне на пазарната цена на продаденото право на строеж от „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ ООД на обекти в „Административна сграда с офиси, магазини и подземен гараж“, находяща се в [населено място], район „Л.“, местност „Хладилника - Витоша“, подробно описани в НА за покупко-продажба на право на строеж за недвижими имоти №20, том I, рег. №591, дело №19/2021 г. и НА за покупко-продажба на право на строеж за недвижими имоти №187, том II, рег. №5259, дело №367/2021 г.

В изготвеното от вещото лице заключение, приложено като доказателство по преписката, е

посочено, че е поставена и задача да бъде съобразено поетото от „ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС“ ООД задължение за изграждане същите обекти до степен на завършеност „на шпакловка и замазка“. Посочени са информационните източници, методът и подходът за определяне на пазарната цена на правото на строеж към датата на продажбата му. Експертът сочи, че за изготвяне на оценката е използвал метода на сравнимите неконтролирани цени. Анализирана е информация за извършени сделки с недвижими имоти в същия район за периода от 01.01.2020 г. до 28.05.2021 г. Соци се, че не са открити вписани сделки за покупко-продажба на право на строеж на офиси и паркоместа. Не са установени и сделки, в които да е вписана отделна цена за складово помещение. В нотариалните актове складовете са част от общата пазарна цена на апартаменти или офиси. За определяне на пазарната стойност на правото на строеж е използвана информация за сключени сделки от Службата по вписвания. Извършен е оглед на обектите на 27.02.2025 г. Отбелязано е, че е отчетена и степента на завършеност на обектите и при извеждане на единичните цени са използвани корекционни коефициенти. Като заключение с изготвената експертиза е определена пазарна цена на всеки от имотите (стр. 7 от експертизата) и е установен ценови диапазон с долна и горна граница на пазарна стойност на недвижимите имоти, без ДДС. Данни за определените с експертизата пазарни стойности на обектите са обобщени в табличен вид на стр. 6-7 от РД.

Цената на правото на строеж на обектите по НА №20 от 21.01.2021 г. е 583 333,33 лв., а пазарната цена към датата на продажбата, съгласно експертизата, е 892 331,54 лв., като е взета предвид долната граница на пазарната стойност. Разликата е 276 555,08 лв.

Общата цена на правото на строеж на обектите по НА №187 от 28.05.2021 г. е 446 400,00 лв., а пазарната цена към датата на продажбата, съгласно експертизата, е 859 888,41 лв., като е взета предвид долната граница на пазарната стойност. Разликата е 445 931,54 лв.

Въз основа на така установените стойности, органите по приходите са направили извод, че сделките със свързаното лице са сключени на занижена цена. Разликата между продажната цена по нотариалните актове и пазарната, изчислена на 722 486,62 лв., е приета като съществена и със същата сума, на основание чл. 16, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), е увеличен счетоводният финансов резултат за 2021 г. В резултат на корекцията с оспорения РА е определен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 640 367,15 лв., при деклариран данъчен финансов резултат - загуба 82 119,47 лв. Установен е корпоративен данък за довносяне в размер на 64 036,72 лв. и лихви за забава 23 301,93 лв.

Актът, с който са установени горепосочените данъчни задължения по ЗКПО е обжалван и потвърден с Решение № 1035/20.08.2025г. на директора на дирекция ОДОП С..

В настоящото съдебно производство по чл. 226 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, са назначени и приети без оспорване от страните две съдебни експертизи – оценителна и счетоводна, които съдът кредитира като обективно, компетентно изготвени, съдържащи отговор на поставените задачи.

Относителността и на двете експертни заключения ще бъде обсъдени в мотивите на съдебното решение при преценката на материалната законосъобразност на РА в контекста на наличната по делото доказателствена съвкупност.

При така установеното от фактическа страна, настоящият състав прави следни правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима – подадена е от надлежна страна, в законоустановения срок, срещу подлежащ на съдебна проверка административен акт.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган, в изискуемата форма, при

спазване на административнопроизводствените правила и в съответствие с приложимия материален закон.

Процесният РА № Р-22002224007012-091-001/16.05.2025г. е издаден от компетентни органи по приходите по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените 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 се констатира съществени нарушения на процесуалните правила, които да компрометират законосъобразността на РА. В хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия с оглед обективното и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата от значение за определяне на задълженията по ЗКПО и ЗДДС. Доказателствата са събирани по предвидените в ДОПК способи. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено ИПДОПЗЛ, в отговор на което са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на трети лица. Събрани са доказателства по реда на чл. 50 ДОПК. Всички събрани и приобщени към ревизионната преписка документи са подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Ревизираният субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

По отношение на материалната законосъобразност на акта, обусловена от преценката за правомерност на извършените от органите по приходите корекции на финансовия резултат на дружеството за 2021 г., основани на прилагането на чл. 16, ал. 1 ЗКПО.

Не е спорно, че през ревизирия период с НА № 20 от 21.01.2021 г. жалбоподателят продава на М. Х. Ч. право на строеж за изграждането на описани в акта недвижими имоти - офис № 31, офис № 32, офис № 33, склад №4, подземно паркомаясто № П14, подземно паркомаясто № П19 и П32, подземно паркомаясто №П23 и П36, а с НА № 187 от 28.05.2021 г. продава на същото лице право на строеж за изграждането на описани в акта недвижими имоти - офис № 41, офис № 51, склад № 2, подземно паркомаясто № П18,П31, подземно паркомаясто П25, П38 и подземно паркомаясто № П26,П39, подробно описани на стр. 4 и стр. 5 от РД и анализирани от експертите по назначените в хода на ревизията и при съдебното обжалване на РА оценителни експертизи.

Спорът между страните е материалноправен и се свежда до това дали е налице в случая хипотезата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, а именно сделките да са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане.

Установено е, че продажбата на правото на строеж на процесните недвижими имоти представлява сделка между свързани лица - "ВИТОША ВЮ ПРОПЕРТИС" ООД, продавач и М. Х. Ч., купувач по смисъла на § 1, т. 3 от ДОПК, доколкото М. Х. Ч. към датата на сделката е бил и управител на дружеството.

Съгласно 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 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 клиента 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 за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (отм. с НАРЕДБА № Н-3 от 7.11.2025 г., обн., ДВ, бр. 96 от 11.11.2025 г., в сила от 1.01.2026 г.). Съгласно посочената Наредба, се прилагат следните методи - метод на сравнимите неконтролирани цени, метод на пазарните цени, метод на увеличената стойност, метод на разпределената печалба, метод на транзакционната нетна печалба. Съобразно чл. 60, ал. 1 от ДОПК, по инициатива на органа по приходите или по искане на субекта се възлага експертиза, когато за изясняване на някои възникнали в производството въпроси са нужни специални знания, каквито органът по приходите няма. В чл. 63, ал. 1 от ДОПК, експертизата се възлага писмено от органа по приходите, възложил производството, във връзка с което е възникнала необходимостта от извършването ѝ, а при обжалване - от решаващия орган. Експертиза е възложена в хода на едно административно производство, но съдът не кредитира това заключение, тъй като то е извършено като са анализирани имоти, различни от

процесните недвижими имоти, доколкото в случая се касае продажба на правото на строеж на недовършени имоти.

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 ревизионното производство във връзка с изготвена експертиза от лицензиран оценител за определяне на пазарна цена на продадените от жалбоподателя имоти, е прието, че продажбата им е извършена при отклонение от данъчно облагане. За определяне на пазарните стойности на оценяваните имоти оценителят е посочил, че 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 5 937 бр. вписвания, в т.ч. отбелязвания, прехвърляния, вписвания, договорни и законни ипотeki, възбрани на поземлени имоти, гаражи, магазини, апартаменти, офиси, ателиета, сгради, складове, идеални части от ПИ и др., като и е използвал метода по чл. 3, т. 1 от Наредба № Н-9 – на сравнимите неконтролирани цени. Към експертизата не са приобщени ползваните справки-извлечения от Агенцията по вписвания, както 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. 4 и стр. 5 от РД са сключени при условия, водещи да 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 не дава точно и заключението на допусната в съдебната фаза оценителна експертиза, изготвено от вещото лице К. Д., което съдът кредитира единствено дотолкова, доколкото отново се сочи всякаква липса на сравнителни аналози по отношение на процесните имоти. По тази причина, вещото лице е дало цени по метода на остатъчната стойност, при който се търси „скритата стойност“ на земята, когато имота може да бъде застроен, който е неприложим в конкретния случай, но дава насоки как ще бъде построен имота и колко ще струва неговото довършване, в която цена вещото лице е предвидило и 20 % увеличение на строителните работи.

Изготвена е и съдебно-счетоводната експертиза (ССЧЕ), изпълнена от в.л. Г. А., който е дал изчисление за извършените от жалбоподателя разходи за строителство след датата на процесните нотариални актове, което отново не намира приложение в настоящото производство.

В конкретния случай приходните органи са обосנוвали изводите си с възложената и изготвена в рамките на ревизионното производство експертиза за определяне на пазарната цена, която съдът намира, че не е изпълнена в съответствие с § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО във връзка с § 1, т. 8 и т. 10 от ДР на ДОПК. Основателни в тази връзка са критиките на жалбоподателя, че при определяне на пазарната цена експертът М.П. е използвала несъпоставими с характеристиките на обследваните обекти пазарни аналози.

Ползваните в ревизионното производство пазарни аналози са анализирани от вещото лице Д. в настоящото производство от гледна точка на тяхната съпоставимост с процесните продажби при отговор на въпроса на какво се дължи голямата разлика в пазарните цени на процесните имоти, определени в хода на ревизията и посочените две броя НА. В констативната част от заключението вещото лице К. Д. е съобщила местоположението на процесната административна сграда в която се намират продаденото право на строеж от „Витоша Вю пропъртис“ ООД офиси и подземни паркоместа. Експертът е направил профил на страната продавач по контролираните сделки, на които изпълненото строителство е до ниво шпакловка и замазка, с монтирана прозоречна дограма, с монтирана входна врата, без интериорни врати, без подови настилки, без измазване по стените, без осветителни тела, без климатични тела, без монтирана санитария и кухни. При отчитане на тези данни, данните за обектите - площ, тип, уговорената цена - валута, сума без включени начислени данъци, вещото лице е определило индикация на обща стойност за изграждане на имотите и по двата НА като стойност на право на строеж и строителство в общ размер от 457 204 лева.

При тези разминавания и при липсата на сравнителни аналози за процесните имоти, съдът намира за основателно възражението на жалбоподателя, че ползваните за аналог в хода на ревизията сделки с обекти не са съпоставими по характеристика с процесните продажби. Приложимостта на чл. 18, ал. 1 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. изисква при определяне на пазарната цена по метода на сравнимите неконтролирани цени, да се съпостави цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти и услуги по съпоставима неконтролирана сделка, но осъществена при съпоставими условия. В процесния случай съпоставими условия са характеристиките на недвижимите имоти към датата на тяхната продажба, за които няма категорични данни да са сходни с тези на обектите предмет на ползваните в хода на ревизията аналози. При определяне на пазарната цена от органите по приходите, в противоречие с чл. 19 от Наредба № Н-9/2006 г., не е установено дали различията между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, не влияят съществено върху цената при пазарни условия, нито са извършени точно корекциите по чл. 11- не е

определен дела на всеки от общо оценяваните обекти – офиси, складове и подземни паркоместа; не са приложени или неправилно са приложени коефициентите за индивидуалност на продажната цена на част от т.нар аналогови имоти, за които се установява, че са продадени в напълно завършен и готов за обитаване вид, както и необходимите за определяне на пазарната цена корекции за местоположение и степен на завършеност по контролираните сделки.

Несподелима е тезата на процесуалния представител на ответника за съпоставимост на сделките от аналозите, ползвани при изготвяне на административната оценка, която теза се основава на неправилно поставения акцент, че се касае за продажба на подобни имоти, като са анализирани обаче сделки за реализирани покупко-продажби на офиси и паркоместа с местоположение като оценяваните и при извеждане на пазарната цена са използвани корекционни коефициенти за риск и довършителни работи.

Т.е. обследваните сделки са за имоти, представляваща покупко-продажба между участници на вторичния пазар, за жилищен обект „готов за нанасяне“ /т.е. при очевидно несъпоставими условия/ респ. същите не отговаря на изискванията за аналог, т.к. касае продажба на обекти, предадени с изпълнени довършителни работи, които видно от изготвените заключения същите са преодолени чрез извършените от вещото лице корекции.

При тези съществени разлики в характеристиките на обектите съдът намира, че тяхното близко местоположение няма твърдяното от ответника преимуществено при избора на аналози значение за определяне на пазарната цена на процесните имоти.

Констатираните в заключението на СОЕ, изготвена в хода на ревизионното производство, пропуски при оценяването води до необоснованост на определената от ревизиращите пазарна цена на процесните недвижими имоти. Както се посочи, при твърдение, че сделката е сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, органите по приходите следва да обосноват тази теза посредством методите по Наредба № Н-9/2006 г., които в случая съдът намира че не са приложени коректно в хода на ревизионното производство.

По дефиниция - § 1, т. 2 ДР на Наредбата, "неконтролирана сделка" е сделка, осъществена между независими /несвързани/ лица.

Следователно, дори и да се приеме, че има извършени продажби под и над редицата от средни пазарни стойности, то при спазване на нормативните разпоредби на ДОПК и детайлно изчисляване на положителните и отрицателните флуктуации на цените, е задължително да бъдат извършени всички корекции - както за увеличаване на по-ниските, така и за намаляване на по-високите договорени цени спрямо установените пазарни нива.

Следователно, ако при издаването на РА коректно и всеобхватно са спазени всички действащи правни норми, то след намирането на „пазарните стойности“, е следвало да бъдат извършени едновременно както корекции в плюс, така и корекции в минус на оспорените цени по Нотариалните актове, за достигане на

пазарните оценки.

Единствено по този начин би се постигнал търсеният и нормативно изискван ефект/резултат по правилото на чл. 16 от ЗКПО, а именно - намиране на стойността на „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".

В този смисъл, при прилагането на разпоредбата се изисква едновременно и универсално изчисление както за увеличението, така и за намалението на цените - до пазарните към момента на продажбите такива.

В случай, че в процесната ревизия органите по приходите бяха изпълнили задълженията си по ДОПК - за спазване на задължителните принципи по чл. 3, ал. 1 за „обективност" и чл. 5 за „служебното начало" на ДОПК, в конкретното производство на ВИТОША ВЮ ПРОПЪРТИС ООД би било изчислено, че като цяло (тоест- при включване на всички сделки по анализирания 2 броя Нотариални актове и при отчитане на положителните и отрицателни флукутации на цените) липса основание за завишаване на подлежащата на облагане данъчна основа за корпоративен данък по реда на чл. 16 от ЗКПО, тъй като брутно, систематично включване на всички (+) и (-), няма реализирано значително/съществено отклонение от пазарните цени и/или неначислен и невнесен подоходен данък за 2021 г.

С оглед горното, съдът преценява за незаконосъобразна на РА, което налага неговата цялостна отмяна и присъждане на своевременно поисканите от процесуалния представител на жалбоподателя и доказани с разходо-оправдателни документи разноски. Същите възлизат общ размер от 11 662,24 евро, от които 25,56 евро за ДТ, 2 036, 68 евро – депозити за основната и допълнителната ССЧЕ и СТЕ (оценителна) и 9 600 евро с вкл. ДДС за адвокатско възнаграждение. Неоснователно е направеното от ответника възражение за прекомерност на претендираните за съответните съдебни инстанции адвокатски възнаграждения, доколкото същите са съобразени с фактическата и правна сложност на спора, неговият материален интерес, алгоритъма на чл. 7, ал. 2, т. 4, вр. чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вкл. обема на предоставената правна помощ, извършените процесуални действия и активното участие на ангажирания адвокат за попълване на доказателствената съвкупност по делото, включително с формулиране на задачи по проведените в производствата общо 3 на брой съдебни експертизи.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо и чл. 161, ал. 1, изр. първо ДОПК Административен съд София-град, III отделение, 7-ми състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002224007012-091-001/16.05.2025 г., издаден от В. В. П. - орган, възложил ревизията, и З. Т. Н. - ръководител на ревизията,

потвърден с решение № 1035/20.08.2025г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С. при Централно управление на НАП, с който акт на оспорващото дружество са установени задължения за корпоративен данък за 2021г. в размер на 64 036, 72 лв. и са начислени лихви в размер на 23 301, 93 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С. да заплати на „Витоша Вю Пропертис ООД“, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], етаж 3, офис 6, представлявано от М. Ч. и А. А.- заедно и поотделно.

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд - София-град пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението до страните.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 от АПК.

С

ЪДИЯ: