

РЕШЕНИЕ

№ 14912

гр. София, 19.04.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав, в публично заседание на 25.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Десислава Лазарова, като разгледа дело номер **3670** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба Вх. № 15012/20.04.2022г. по описа на АССГ на „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. Б, офис 1, представлявано от Х. Г. Ч.-Управител, чрез пълномощника адв. С. Й., срещу Ревизионен акт № Р-22222520007193-091-001 / 29.09.2021г., издаден от С. Н. Г. на длъжност - началник на отдел, възложил ревизията, и Т. Г. П.- на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, изменена и потвърдена с Решение № 276 от 18.02.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С., по отношение на констатациите на РА за 2017г. , след изменението им с процесното решение, с които данъчният финансов резултат на дружеството е преобразуван със сумата от 10 643.63 лв., и със същата сума в РА е намалена данъчната загуба за пренасяне на жалбоподателя за 2017г., като за 2018 г., данъчният финансов резултат е преобразуван със сумата от 1 682 771.33 лв. и след преобразуване на финансовия резултат на жалбоподателя с тази сума и след приспадане на загубата за пренасяне от 2017г. , изменена с Решението на Директора ДОДОП, са установени допълнителни задължения за корпоративен подоходен данък за 2018г. в размер на 161 998.48 лева и съответната лихва за забава.

Жалбоподателят оспорва установеното с РА допълнително задължение за корпоративен данък, ведно с лихвите за забава, като излага съображения за необоснованост на РА, процесуални нарушения и неправилно приложение на материалния закон. Иска от съда да отмени изцяло РА, като незаконосъобразен. В съдебно заседание изцяло поддържа жалбата чрез процесуален представител адв. Й.. Претендира съдебно-деловодни разноски по списък. Депозира подробни

писмени бележки.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. А., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решението на Директор ДОДОП на НАП и иска от съда да остави жалбата без уважение като неоснователна и недоказана. Претендира разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение по списък.

Софийска Градска Прокуратура, редовно призована, не изпраща представител, не взема становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизията с която приключва оспорения в съдебното производство РА, е повторна, проведена въз основа и в изпълнение на Решение № 1683 от 05.11.2020 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С., с който е отменен в хода на административното обжалване, за същите периоди и корпоративен подоходен данък за 2017г. и 2018г., Ревизионен акт № Р-22222519006090-091-011/18.08.2020г. издаден от С. Н. Г. - орган, възложил ревизията, и Е. М. И. - Г. - ръководител на ревизията.

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222520007193-020-001/25.11.2020г., с която е възложено извършването на ревизия на „ЕДЕЛВАЙС – 3 БОЯНА“ ЕООД за определяне на задълженията за корпоративен данък за данъчните

2017г. и 2018г. Заповедта е връчена на дружеството електронно на 26.11.2020г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 26.02.2021г.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е продължен

до 26.04.2021г. със ЗВР №Р-22222520007193-020-002/12.02.202г. Заповедите за възлагане и изменение на ревизията са издадени от С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-854 от 08.07.2013г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222520007193-092-001/11.05.2021 г., връчен електронно на дружеството, ведно с доказателствата, на 12.05.2021 г. В удължения срок по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК по електронен път е подадено възражение срещу РД вх. №Р-22222519006090-ВЗР-001-И/28.06.2021 г. в ИС Контрол, което по изложените в акта мотиви е прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22222520007193-091-001/29.09.2021г., издаден от С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходи при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на дружеството електронно на датата на издаването му.

Установено е в хода на ревизионното производство и не е спорна в хода на съдебното такова, че „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД е вписано в Търговския регистър на 22.10.2015г., от която дата е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/. Едноличен собственик на капитала на дружеството е „ЕВРО ПРОПЪРТИ БГ“ ООД, ЕИК[ЕИК]. През ревизираните периоди дружеството е извършило продажби на недвижими имоти, находящи се [населено място], кв. Б., комплекс от затворен тип „Е. 3“. Отговорно за счетоводната му отчетност е „БИЛДИНВЕСТ“

ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Годишните финансови отчети на „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД са заверени от одиторско предприятие „БЕЙКЪР ТИЛИ КЛИТУ И ПАРТНЬОРИ“ ООД, ЕИК[ЕИК], К. Р. – регистриран одитор, диплома №129, издадена от Института на дипломираните експерт-счетоводители.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, на жалбоподателя са връчени 2 Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. Представените документи и обяснения са коментирани в РД.

Извършен е преглед на оригинали на търговски и счетоводни документи на жалбоподателя в счетоводството му. Изготвен е Протокол №1732143/10.05.2021 г.

С Протокол №Р-2222520007193-ППД-001/01.12.2020г. като относими доказателства са присъединени събраните такива при предходното ревизионно производство на жалбоподателя, отразено в ИС Контрол с УИН №2222519006090, за резултатите от което е изготвен РА №Р-2222519006090-091-001/18.08.2020 г., в т.ч. нотариални актове за продажби на 22 недвижими имоти, находящи се [населено място], кв. Б., сграда А от комплекс затворен тип „Е. 3“.

С Протокол №Р-2222520007193-ППД-002/02.12.2020г. са приобщени като относими доказателства събраните такива при проверка на ревизираното дружество за спазването на данъчното законодателство, отразено в ИС Контрол с УИН №2222519070021, за резултатите от която е изготвен Протокол №П-2222519070021-073-001/17.09.2019 г., в т.ч. Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221719082516-141-001/17.09.2019 г. на „ФОХАР“ АД, ЕИК[ЕИК] – пряк доставчик на жалбоподателя.

По реда на чл. 60, ал. 1 от ДОПК трикратно е възложено извършването на експертиза за определяне на диапазон на пазарните цени на продадените недвижими имоти от жалбоподателя през ревизираните периоди към датите на сделките. Първата експертиза е възложена с Акт за възлагане на експертиза №Р-2222520007193-01-001/04.01.2021 г., издаден от органа възложил ревизията. С Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза №Р-2222520007193-145-001/12.02.2021г. е документирано, че писменото заключение от експерта Н. К. О., не е представено в срок. С Акт за възлагане на експертиза №Р-2222520007193-01-002/22.02.2021г. е възложено повторно извършване на експертиза. С Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза №Р-2222520007193-145-002/30.03.2021г. е прието писменото заключение от експерта Г. В. К., като представено в срок и отговарящо напълно на поставените с акта за възлагане задачи. Заключение на експерта е оспорено от „Е.-3 Б.“ ЕООД с възражението срещу РД. Приемайки като обосновани възраженията на жалбоподателя, с Акт за възлагане на експертиза №Р-2222520007193-01-003 от 09.07.2021г. органът по приходите, възложил ревизията, за трети път е възложил определянето на диапазон на пазарните цени на продадените недвижими имоти от „ЕДЕЛВАЙС – 3 БОЯНА“ ЕООД през ревизираните периоди към датите на сделките. С Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза №Р-2222520007193-145-003/13.08.2021г. е прието писменото заключение от експерта М. А. Р., като представено в срок и отговарящо напълно на поставените с акта за възлагане задачи. Именно това заключение е кредитирано в хода на ревизията и в хода на административното обжалване.

При ревизията е установено, че „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД е подало Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2017 г. вх. №225И0077690/26.03.2018г., с която е декларирало счетоводна загуба в размер на 550 937,44 лв. и данъчна загуба – 550 519,13 лв. С ГДД за 2018г. вх. №2225И0102344/26.03.2019 г. е декларирало счетоводна печалба в размер на 1 977 622,40 лв., данъчна печалба – 962 589,06 лв. и

корпоративен данък – 96 258,91 лв. Декларираният корпоративен данък за внасяне за 2018 г. е внесен в приход на бюджета.

Констатирано е, че през ревизираните периоди дружеството е извършило продажби на недвижими имоти, находящи се [населено място],[жк], жилищен комплекс от затворен тип „Е. 3“. За сделките са изготвени нотариални актове, които са вписани в Службата по вписванията [населено място]. „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД е издало фактури за продажбите. Отразило е същите в счетоводството си по счетоводни сметки 701 Приходи от продажба на продукция, 703 Приходи от продажби на услуги и 709 Приходи от други продажби. В табличен вид в РД от стр. 3 до стр. 5 са описани данни за номер и дата на нотариалния акт, вида на продадения недвижим имот /апартамент, гараж, ателие, подземен гараж и неговия номер/, продажна цена в EUR и лв., без ДДС, а от стр. 2 до стр. 4 на РА - данни за номер и дата на нотариалния акт; нотариуса, който го е изготвил; вид и характеристики на продадения недвижим имот /вид - апартамент, гараж, ателие, подземен гараж; характеристики – груб строеж или въведена в експлоатация сграда, сграда и етаж, на който се намира, вид стаи в него – ако е апартамент/, обща площ на обекта в кв. м., площ на терасата в кв. м., продажна цена в EUR, без ДДС. Констатирано е, че продажбата на част от имотите е осъществена по Договор за сътрудничество и посреднически услуги от 02.01.2018 г. с „ФОХАР“ АД.

Установено е в хода на ревизионното производство и не е спорно при съдебното обжалване, че с договор „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД е възложило на „ФОХАР“ АД извършването на консултантски услуги във връзка с продажбата на апартаменти, ателиета и подземни гаражи, както и прилежащите към тях идеални части от земята от новостроящия се комплекс от затворен тип „Е. 3“ с подземни гаражи – секция „Б“, „В“ и „Г“, с ателиета, жилищна сграда „А“ и открит басейн. Уточнено е, че консултантските услуги включват посреднически услуги за намирането на потенциални купувачи, участие в срещи и преговори, техническа подготовка на всички видове документи необходими за сключване на окончателен договор за покупко-продажба, маркетингови стратегии. В чл. 7 от договора е посочено, че за извършените услуги възложителят следва да изплати на изпълнителя еднократно възнаграждение в размер на 2% от обща сума, представляваща сбор от всички реализирани в резултат на услугите на изпълнителя продажби с начислено ДДС, което следва да е удостоверено с двустранно подписан приемо-предавателен протокол /ППП/ с описание на продадените обекти. Уточнено е, че ППП следва да е съставен в едномесечен срок след въвеждане в експлоатация на секция „Г“ от комплекс

„Е. 3“. При насрещна проверка на „ФОХАР“ АД, за резултатите от която е изготвен №П-22221719082516-141-001/17.09.2019 г., доставчикът е представил копия на 34 ППП, документиращи поети ангажименти за продажби на обекти в комплекса. С обяснителна записка от 25.07.2019 г. Х. Г. Ч., в качеството на изпълнителен директор на „ФОХАР“ АД, е декларирал, че към момента на извършване на насрещната проверка дружеството не е издало фактура във връзка с изпълнението на Договора за сътрудничество и посреднически услуги от 02.01.2018 г., тъй като не се настъпили условията за това.

При повторната ревизия „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД е представило Окончателен Приемо-предавателен протокол за поет ангажимент по договор за сътрудничество и посреднически услуги от 02.01.2018г., сключен между „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД, в качеството му на възложител, и „ФОХАР“ АД – изпълнител от 26.06.2019г., документиращ получени услуги във връзка с продажбата на 35 обекта, на обща стойност 8 206 699,40 EUR и дължима комисионна – 164 133,99 EUR, с левова равностойност 321 018,18 лв.; фактура №10329/26.06.2019 г., издадена от „ФОХАР“ АД, с данъчна основа в размер

на 321 018,18 лв. и ДДС - 64 203,64 лв., с предмет на доставка – „плащане по Договор за сътрудничество и посреднически услуги от 02.01.2018 г.“; справка за извършени плащания по фактура №10329/26.06.2019 г., издадена от „ФОХАР“ АД, ведно с банкови извлечения.

Органите по приходите, извършили ревизията и изготвили РД, като са направили съпоставка на продажните цени на недвижимите имоти спрямо определения от вещото лице Г. В. К. диапазон на пазарни цени на същите към датите на изготвяне на нотариалните актове, при която е установено несъответствие между тях. Констатирано е, че при определяне на диапазона от пазарни цени експертът е извършил подробна идентификация на недвижимите имоти – обект на продажба и е установил, че за тях е налице обезпечена транспортна комуникативност, инфраструктурна обезпеченост, екологична необремененост, високо изразена пазарна атрактивност и др. В експертизата е посочено, че строителното изпълнение и оборудването на сградите са от луксозен вид, с типичност за високо качество, средна техническа и технологична сложност на реализирани архитектурно-строителни и инсталационни работи. Отбелязано е, че недвижимите имоти към момента на извършване на оценката са в отлично техническо състояние. При определяне на диапазона от продажни цени на продадените 22 недвижими имоти от „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД през 2017г. и 2018г. вещото лице е използвало метода на сравнимите неконтролирани цени, регламентиран в чл. 8, ал. 1 от Наредба №Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредба №Н-9 от 14 август 2006 г./ Посочено е, че като пазарни аналози са ползвани оповестени данни за реализирани сделки от агенция за недвижими имоти „М.“ за сходни обекти, находящи се в същия или близък район – пазарни свидетелства. Последните са представени под формата на графични изображения в Приложение №1 от доклада. С експертизата е определено интерквартилно разпределение на пазарните цени на процесните недвижими имоти в в EUR/кв. м. на база на обявени данни от агенция за недвижими имоти „М.“ за продажба на 12 недвижими имоти - по 3 за апартаментите и гаражите, продадени през 2017 г., и гаражите, продадени през 2018г., и 4 - за апартаментите, продадени през 2018 г. Същото включва долен квартал, горен квартал и след връщане на преписката за нова ревизия е образувано настоящото реквизиционно производство. При съобразяване на разпоредбата на чл. 11 от Наредба №Н-9 от 14 август 2006г., с цел елиминиране на различията между контролираните и съпоставимите неконтролирани сделки, при изчисляването на стойностите е използван корекционен коефициент, отразяващ теорията на парите във времето. С експертизата за всеки от недвижимите имотите – обект на оценка са определени долна граница на пазарна цена - като произведение от размера на общата му площ в кв. м. и стойността на долния квартал; пазарна цена към момента на сделката - като произведение от размера на общата му площ в кв. м. и стойността на медианата и горната граница - като произведение от размера на общата му площ в кв. м. и стойността на горния квартал. Ревизиращият екип е установил, че в представената експертиза от вещото лице вх. №2553-00-134/30.03.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С., дирекция СДО е допусната техническа грешка, а именно: долната граница, пазарната стойност към датата на сделката и горната граница на пазарните цени на имотите са изчислени като е взета предвид застроената им площ, а не тяхната обща площ, както е посочено в експертизата. В резултат на това, експертът е изготвил „Преработка на експертиза с вх. №2553-00-134/30.03.2021 г. във връзка с допуснати технически грешки в Акт за възлагане на експертиза №Р-22222520007193-01-002/ 22.02.2021г.“, с коректни данни, която е подадена в деловодството на ТД на НАП С., дирекция СДО и заведена с вх. №2553-00-134#1/07.05.2021 г.

В РД са изготвени справки, в които е извършена съпоставка на продажната цена на имотите спрямо определената долна граница на пазарна им стойност от вещото лице и е

определено процентното отклонение на последната спрямо продажната такава. Съобразени са дадените указания на директора на дирекция ОДОП С. в Решение №1683/05.11.2020г. за приложимото данъчно законодателство и съдебната практика при аналогични случаи. Посочено е, че чл. 16. ал. 1 от ЗКПО гласи, че когато една сделка е сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се взема предвид тази сделка, някои нейни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчна 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. Отбелязано е, че съгласно чл. 16 във връзка с чл. 4 от Наредба №Н-9 от 14 август 2006 г. в случаите, когато резултатът от контролираната сделка /продажната/контролираната цена/ попада в редицата от пазарни стойности /неконтролираните цени/диапазона на пазарни цени/ се приема, че резултатът /продажната/контролираната цена/ е постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Описано е, че нормата на чл. 17 от Наредба №Н-9 от 14 август 2006г. постановява, че когато резултатът от контролираната сделка е извън редицата от пазарни стойности се извършва приравняване на този резултат /продажната/контролираната цена/ спрямо точка от редицата, която отразява факти и обстоятелства, съответстващи в най-голяма степен на условията при контролираната сделка.

С РД е установено отклонение от данъчно облагане за 2017г. единствено при определяне на продажната цена за гараж №21 в сграда „А“, тъй като същата е в по-малък размер с повече от 25% от долната граница на пазарната цена, определена от експерта. За 2018г. въз основа на същия критерий е установено, че отклонение от данъчно облагане е налице при определяне на продажните цени на апартаменти №10, №12, №20, №21 и №22 в сграда „А“, гаражи №4, №5 и №6 и №23 в сграда „А“ и ателие №3 в сграда „А“. В РД в табличен вид за съответния недвижим имот за всяка от данъчните години са описани данни за номер и дата на нотариалния акт за продажба; вид на имота; продажната цена в лв., без ДДС; долна граница на определената пазарна цена от вещото лице в EUR и лв., без ДДС; разлика между последната в лв. и продажната такава.

При така установената фактическа обстановка с РД е направено предложение на основание чл. 16, ал. 1 и чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 17 от Наредба №Н-9 от 14 август 2006 г., счетоводният финансов резултат на „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД да бъде увеличен при формирането на данъчния такъв с установените разлики между установената от вещото лице долна пазарна цена на съответния имот и продажната такава, съответно за 2017г. в размер на 10 798,94 лв., а за 2018 г. – в общ размер на 719 652,41 лв.

С възражението срещу РД жалбоподателят е представил експертиза, изготвена от В. С. - специалист в областта на трансферното ценообразуване и вписан в списъка на експертите към НАП под № 295, за определяне на диапазон от най-ниска до най-висока пазарна цена на имотите, за които с РД е установено несъответствие на продажната цена спрямо пазарната такава, водещо до отклонение от данъчно облагане. Посочено е, че процесните сделки са документирани с 8 нотариални акта. Заключение на експерта е, че продажните им цени попадат в редицата на пазарните стойности, формирана по реда на чл. 15 от Наредба №Н-9 от 14 август 2006г.

Органите по приходите, издали РА, са направили заключение, че с експертизата вещото лице В. С. не е определило коректно редицата от пазарни цени за 1 кв. м. застроена площ за недвижими имоти в сходни жилищни комплекси, за обекти със сходни характеристики - апартамент/ателие или гараж/паркомясто.

Съобразявайки, че е налице несъответствие между експертизите на двете вещи лица за определяне на редица от пазарни цени за 1 кв. м в EUR застроена площ на продадените недвижими имоти от жалбоподателя през ревизираните периоди, с Акт за възлагане на експертиза №Р-2222520007193-01-003/09.07.2021 г., издаден от органа, възложил ревизията, за трети път е възложено извършването на експертиза за определяне на диапазон на пазарните цени на продадените недвижими имоти от жалбоподателя към датите на сделките. Експертизата е изготвена от М. А. Р. – експерт, вписан под №147 в списъка на вещите лица на НАП, и представена в деловодството на ТД на НАП С., дирекция СДО, където е заведена с вх. №2559-00-179#2/12.08.2021 г. Пазарните цени са определени по метода на сравнимите неконтролирани цени, при съобразяване на разпоредбите на §1, т. 8 и т. 10 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК и Наредба №Н-9 от 14 август 2006 г. Като пазарни аналози са ползвани данни за продажби на апартаменти и подземни гаражи, намиращи се в района, в който са разположени процесните имоти /предимно имоти, разположени в подобни затворени комплекси на кв. Б., [населено място]/, вписани в Агенцията по вписванията по 8 нотариални акта. С цел привеждане на цените на съпоставимите имоти в съответствие с тези на обектите на експертизата са ползвани корекционни коефициенти, в .ч. отразяващи завършените строителни работи по сградите и гаражите /К..=0,90/; изградена инфраструктура в затворените комплекси за апартаментите – алеи, контролиран достъп и наблюдение, озеленяване, осветяване и т.н., за разлика с изгражданите самостоятелни сгради /К..=1,10/; поетите рискове от купувачите на апартаменти и гаражи, продажбите с които са договорени с предварителни договори през различни периоди на строителството на обектите и плащането, по които е извършено по схеми до датата на окончателното прехвърляне на собствеността върху имотите с нотариални актове при съобразяване на обстоятелството, че обектите – предмет на продажба са с различно изложение и етажност и наличието на тераси на някои от имотите, които не са включени в застроената площ, /корекционен коефициент за етап на строителните работи – Кетапстр., като за договорените продажби през 2016 г. Кетапстр. = 0,95, през 2017 г. - Кетапстр. = 0,98 и през 2018 г. Кетапстр. = 1/; площта на общите части от сградата, припадащи се към апартаментата или ателието /К..ч.=0,98/. В табличен вид в РА на стр. 31 е описана информация за приетите за пазарни аналози апартаменти, стр. 32 – за приетите за пазарни аналози гаражи, като са конкретизирани данни за местонахождението им, продажна цена в EUR, площ в кв. м., година на сделката и пазарна цена след прилагане на корекционен коефициент за EUR/кв. м. С експертизата е определена минимална пазарна цена за 1 кв. м. при продажба на апартамент за 2017 г. в размер на 1 228,00 EUR и за 2018 г. – 1 250,00 EUR и максимална такава за 2017 г. – 1 288,00 EUR и за 2018 г. – 1 266,00 EUR, а за продажбата на гаражите минимална пазарна цена за 1 кв. м. за 2017 г. в размер на 326,00 EUR и 2018 г. – 228,00 EUR и максимална такава за 2017 г. – 338,00 EUR и за 2018 г. – 409,00 EUR. При съобразяване на тези стойности за всеки недвижим имот – обект на експертизата е определен диапазон от пазарни цени в EUR, без ДДС, който е описан в табличен вид от стр. 8 до 13 на РА. В таблицата са конкретизирани данни за нотариалния акт, с който е документирана

сделката /номер и дата на издаване, нотариус/, недвижимия имот /вид- гараж, апартамент и т.н.; номер на обекта; етап на завършеност, етаж за апартамента/; обща площ на обекта и площ на терасата в кв. м.; продажна цена в EUR, без ДДС; минимална и максимална пазарна цена в EUR, без ДДС.

Органите по приходите, издали РА, са извършили съпоставка на продажната цена на всеки от процесните имоти спрямо определената *долна граница* на пазарна им стойност от вещото лице М. А. Р. и е определено процентното отклонение на последната спрямо продажната такава. Съпоставката е описана в табличен вид от стр. 13 до стр. 18 на РА, като са посочени данни за нотариалния акт, с който е документирана сделката, и недвижимия имот – обект на продажба; обща площ на обекта в кв. м.; продажна цена в EUR, без ДДС; минимална пазарна цена в EUR, без ДДС, и процентно отклонение на последната спрямо продажната такава. Установено е, че 11 от продажбите на недвижимите имоти, документиран с съответните нотариални актове, са реализирани от „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД по продажни цени, чийто размер е с повече от 25% по-малък от долната граница на пазарната цена, определена от експерта. Данни за същите са описани в табличен вид на стр. 18 и стр. 19, като за всеки от тях е посочено продажната цена в лв., без ДДС; определената долна граница на пазарна цена от експерта, без ДДС; процентното отклонение между тях и разлика между определената долна граница на пазарна цена от експерта и продажната такава в лв., като неправилно в мотивите на РА е посочено, че техният брой е 12. Като допълнителни аргументи, че обектите са продадени на по-ниски цени, с цел отклонение данъчно облагане, в РА са посочени следните обстоятелства: - общата продажна цена на 22 недвижими имота, продадени от жалбоподателя през 2017г. и 2018г., приходи за които е отразил в счетоводството си, е 4 109 861,00 EUR, с левова равностойност – 8 038 189,44 лв., и е по-малка от общата сума на определените от експерта минималните пазарни цени за същите - 5 050 878,00 EUR, с левова равностойност в размер на 9 878 658,72 лв.; -през ревизираните периоди жалбоподателят е извършил продажби на имоти, документиран с нотариални актове, които са с приблизително еднаква квадратура с процесните и на различен етап на завършеност, на цени, които съществено се различават от спорните продажби, като данни за сделките са описани в табличен вид на стр. 21 и стр. 22 от РА.

Въз основа на установените обстоятелства, с РА на основание чл. 16, ал. 1, чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 17 от Наредба №Н-9 от 14 август 2006 г., счетоводният финансов резултат на „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД е увеличен при формирането на данъчния такъв с установените разлики между установената от вещото лице М. А. Р. долна пазарна цена на съответния имот, документиран с всеки от 11 нотариални акта, и продажната такава, съответно за 2017г. в общ размер на 183 601,59 лв. и за 2018 г. – 1 682 771,33 лв.

С РД и РА е прието, че на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД за 2017 г. при формирането на данъчния такъв е следвало да се увеличи с отчетените разходи за лихви в общ размер на 403 632,60 лв. и същите не са признати за данъчни цели. Преценено е, че на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2018 г. при формирането на данъчния такъв е следвало да намали с размера на непризнатите разходи за лихви по реда на чл. 43, ал. 1 от ЗКПО за 2017 г. - 403 632,60 лв., като същите са признати за данъчни цели през 2018 г. Тези фактически констатации и изводи не се оспорват от ревизираното дружество.

Съобразявайки описаните факти и обстоятелства и деклариранията преобразувания на счетоводния финансов резултат на дружеството при формирането на данъчния такъв за 2017г. с ГДД по чл. 92 от ЗКПО, които са преценени като доказани и обосновани, с РА е формирана данъчна загуба за 2017г.- в размер на 36 715,06 лв., която подлежи на приспадане по реда на чл. 70 във връзка с чл. 71, ал. 1 от ЗКПО. За 2018 г. е установен положителен финансов резултат преди приспадане на данъчна загуба.

Органите по приходите, издали РА, са преценили, че на основание чл. 70, ал. 1 във връзка с чл. 71, ал. 1 от ЗКПО за 2018г. за жалбоподателя е налице право на пренасяне на данъчна загуба, формирана по реда на ЗКПО в предходни данъчни периоди, в общ размер на 502 480,71 лв., в т.ч. за 2015 г., 2016г., 2017г. Със същата е извършено намаление на положителния финансов резултат на „ЕДЕЛВАЙС – 3 БОЯНА“ ЕООД за 2018г. преди приспадане на данъчна загуба. Вследствие на това с РА е определена данъчна печалба за 2018 г. в размер на 2 755 531,86 лв., като е установен корпоративен данък за 2018г.: 275 553,19 лв.

При ревизията е установено и в РД е посочено, че декларираният от жалбоподателя корпоративен данък за внасяне за 2018г. с ГДД по чл. 92 от ЗКПО в размер на 96 258,91 лв. е внесен в приход на бюджета в законоустановения срок.

Органите по приходите, издали РА, са установили, че за 2018 г. жалбоподателят е дължал и внесъл в приход на бюджета на 28.03.2019 г. лихви при превишение на годишния корпоративен данък за 2018 г. над определените авансови вноски по чл. 89 от ЗКПО в размер на 5 214,44 лв., данни за което не са установени в РД.

След справка в информационната система на НАП е установено, че наредената сума от „ЕДЕЛВАЙС – 3 БОЯНА“ ЕООД по отменения по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК от директора на дирекция ОДОП С. РА №Р-2222519006090-091-001/18.08.2020г. е отразена по кредита на данъчно-осигурителната сметка на дружеството, подсметка „Корпоративен данък“, без да е обвързана с конкретно задължение.

Съобразявайки установените обстоятелства, с РА е формиран извод, че жалбоподателят е внесъл в приход на бюджета корпоративен данък за 2018г. в общ размер на 287 893,50 лв., в т.ч. по ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. - 96 258,91лв./на 13.03.2019 г. – 301,24 лв. и на 28.03.2019 г. – 95 957,67 лв./ и по РА №Р-2222519006090-091-001/18.08.2020 г. – 191 634,59 лв. /на 26.08.2020 г./ Установено е, че за 2018г. ревизираното дружество е надвнесло корпоративен данък от 12 340,31 лв., който с РА е постановен за възстановяване. За дължимия и внесен със закъснение данък в размер на 179 294,28 лв., установен като разлика между следващия се такъв - 275 553,19 лв. и внесения в срок по ГДД по чл.92 от ЗКПО в размер на 96 258,91 лв., с РА на основание чл. 175 от ДОПК е определена лихва за забава за периода от 02.04.2019 г. до 26.08.2020 г. в размер на 22 612,81 лв.

Органите по приходите, издали РА, са установили, че „Е. – 3 Б.“ ЕООД е внесло в приход на бюджета лихви за несвоевременното внасяне на дължимия годишен корпоративен данък за 2018г., определени с РА №Р-2222519006090-091-001/18.08.2020г., в размер на – 27 363,35 лв., при реално дължими такива, установени със спорния РА, в размер на 22 612,81 лв. Надвнесените лихви за 2018г. са постановени за възстановяване.

Съобразявайки обстоятелството, че надвесената сума от „ЕДЕЛВАЙС – 3 БОЯНА“ ЕООД за корпоративен данък за 2018г., ведно с лихви, в общ размер на 17 090,85 лв. е въз

основа на акт на органите по приходите - отменения от директора на дирекция ОДОП С. по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК РА №P-22222519006090-091-001/18.08.2020г. и разпоредбата на чл. 126, ал. 6 /изречение първо/ от ДОПК, съгласно която недължимо внесени или събрани суми, когато са внесени или събрани въз основа на акт на орган по приходите, се връщат със законната лихва за изтеклия период, с РА е постановено възстановяване на законна лихва върху недължимо внесената сума корпоративен данък и лихви за 2018г. за периода от датата на вноската – 28.06.2020 г. до датата на издаване на спорния РА – 29.09.202 г. в размер на 2 179,26 лв.

В хода на проведеното административно оспорване, решаващия орган-Директора Дирекция ОДОП на НАП, е кредитирал заключението на ВЛ Р., като е приел, че органите по приходите, издали спорния РА, правилно при изследване дали договорените продажни цени от жалбоподателя на продадените имоти през 2017г. и 2018г. съответстват на пазарните такива са съобразили определените минимални пазарни цени за същите от вещото лице М. А. Р.. За продажбите на недвижими имоти, за които с нотариалните актове са договорени пакетни цени /напр. ателие №4, ведно с гаражи №3 и №13; апартамент №20, ведно с гаражи №5 и №6, и т.н./ е съобразена сумата от определените от експерта пазарни цени за всеки обект – предмет на съответната сделка. Прието е , че правилно като е съобразена и съдебната практика – при наличието на отклонение над 25% на определените от вещото лице пазарни цени спрямо договорените такива е налице съществено отклонение, което „свидетелства, че те са сключени с цел отклонение от данъчно облагане и за тези сделки е приложена нормата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО“.

В хода на административното производство не е прието изпълнение на законовите изисквания по отношение на документираната сделка с нотариален акт №2, том V от 01.12.2017г. за продажба на ателие №40 в сграда „Б“ на комплекс „Е. 3“. Видно от приложените по преписката доказателства, с цитирания нотариален акт е договорена продажна цена за прехвърляне на право на собственост върху реално извършени работи по строителството на обекта в размер на 118 000,00 EUR, с легова равностойност – 230 787,94 лв., и бъдещи такива по Договор за строителство с купувача Р. И. Т. от датата на нотариалния акт в размер на 212 400,00 EUR, с легова равностойност – 415 418,29 лв., като владението върху обекта се прехвърля на купувача при въвеждането му в експлоатация. Прието е, че органите по приходите, издали спорния РА, не са съобразили, че по последният е „ЕДЕЛВАЙС – 3 БОЯНА“ ЕООД е следвало да признае приходи на база етап на изпълнение съгласно изискванията Счетоводен стандарт 11 Договори за строителство, а са приели дейностите за реално изпълнени и са съпоставили така договорената продажна цена с определената от експерта минимална такава за обекта. Към датата на издаване на нотариалния акт дружеството не е въвело в експлоатация сграда Б, а с експертната не е определена пазарна цена на изпълнените дейности на обекта до датата на издаване на нотариалния акт. Вследствие на това не е доказано, че определената продажна цена от жалбоподателя за извършените дейности по изграждане на ателие №40 към датата на издаване на нотариалния акт се отличава съществено от пазарната такава. Въз основа на това е извършено С решението, изменение на РА, в частта на определената данъчна загуба за 2017г. с установено със същия различие между пазарна и продажна цена по тази сделка в размер на 172 957,96 лв., а от тук и на данъчната печалба и следващия се корпоративен данък за 2018г., тъй като „ЕДЕЛВАЙС – 3 БОЯНА“ ЕООД е приспаднало изцяло реализираната данъчна

загуба през 2017г. по реда на чл. 70 и сл. от ЗКПО от данъчната печалба през 2018г. преди приспадане на данъчни загуби, в резултат на което с решението е изменен Ревизионен акт №Р-2222520007193-091-001/29.09.2021г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията, и Т. Г. П. – ръководител на ревизията, в оспорената част като: - установения с РА резултат по ЗКПО за 2017 г. – данъчна загуба в размер на 36 715,06 лв. е определен на данъчна загуба в размер на 209 673,02 лв.; - установения с РА корпоративен данък за данъчната 2018г. в размер на 275 553,19 лв. е определен на корпоративен данък в размер на 258 257,39 лв., ведно със съответните лихви.

В хода на съдебното производство са допуснати и приети заключенията по ССЧЕ и СОЦЕ и повторна СОЦЕ, кредитирани от съда като компетентни и обективни.

От Заключението на ВЛ-Е.С. по ССЧЕ, се установява, че: записвания на жалбоподателя, относно получените плащания свързани с продажба на гараж 21, апартамент №10, апартамент №20, гараж №5, гараж №6, апартамент №22, гараж №23, ателие №3, гараж №4, апартамент №12, апартамент №21, находящи се в [населено място], кв. Б., сграда А от Комплекс затворен тип „Е. 3“, съответстват на първичните счетоводни документи за сделките и за плащанията по тях, подробно описано в Констативно-съобразителната част и Приложение №1. Експертизата установява, че получените плащания по спорните сделки, са изцяло заплатени по банков път, подробно описано в Констативно-съобразителната част, като не се констатират плащания в наличност, на каса или по друг начин, освен извършените и осчетоводени-плащания по банков път, в съответствие със сумите, посочени надлежно в предварителните договори и съответните нотариални актове, представляващи първични счетоводни документи, обосноваващи плащанията за процесните продажби, в съответствие със ЗСч. и НСС.

От заключението на ВЛ- Й. Д., по допуснатата и приета от съда съдебно оценителка експертиза /СОЦЕ/, извършена въз основа преглед на техническата и строителната документация на сградата и на обектите, и оглед на място на сградата, в констативно-съобразителната част е направен подробен анализ на техническите характеристики на спорните обекти (Приложение № 3 и № 4 от експертизата), включително застроена площ, обща площ с идеални части, етаж, изложение, брой помещения и тяхното разположение, характер на имота (3-стаен, или 4-стаен), вид на гаража и местоположение (единичен или двоен), застроена площ на гаража и идеални части към него, и др. Вещото лице е анализирано и особеностите на сделките (имоти, продавани на зелено, на шпакловка и замазка, от строителя на сградата). На тази база тя е дефинирала факторите, които влияят на цената - ценообразуващите фактори, на стр. 14 – 15 и стр. 17 от заключението, които фактори са от значение за избора и определянето на съпоставими сделки между трети лица и за необходимите корекции по чл. 11 от Наредба Н-9/2006 г. Вещото лице е анализирано нотариалните актове за сделките, вече използвани от експерта Р. (л. 108 - 143 от папка 1 на административната преписка) и е извършило допълнително търсене в Агенцията по вписванията за установяване на допълнителни съпоставими сделки, вследствие на което е идентифицирало още един нотариален акт за сделка, приета от вещото лице за съпоставима (приложен като Приложение № 7 към заключението). По отношение на тази съпоставима сделка вещото лице пояснява, че въпросният имот, макар да има административен адрес в район Т., се намира в непосредствена близост до комплекса на жалбоподателя, поради което е приела сделката с него за съпоставима. ВЛ е приложило метода на сравнимите неконтролирани цени, въз основа на подробен анализ

на сделките, приети за съпоставими в ревизионното производство (използвани в експертната на експерта Р., на която е основан РА), както и на допълнително установената от в.л. Д. сделка по Приложение № 7 от заключението. При този анализ от заключението се установява, че: в експертната в ревизионното производство, извършена от М.Р., са допуснати съществени *технически, изчислителни и аналитични грешки*, които са описани подробно на стр. 19 – 20, с обобщение на стр. 21 от експертната на в.л. Д.. Така, тези грешки се състоят в използване на различна единица за площ при съпоставимите сделки (застроена площ без общи части), спрямо използваната за площ при анализирания сделки (обща площ с идеални части), използването на крайна цена на продажба, по която имотът е бил действително закупен от трети лица, като цена без ДДС и др., използването на маломерни имоти като директно съпоставими сделки за многостайни имоти със значителна площ, без извършване на корекции, и др. След като е анализираща нотариалните актове за съпоставими сделки, приложени към експертната на експерта Р., и установената от вещото лице Д. сделка по Приложение № 7, вещото лице Д. е извършило корекции по чл. 11 от Наредба Н-9/2006 г., като е отчела всички фактори на различия между сделките по РА и приетите за съпоставими сделки. Корекциите, които да отразят обстоятелството, че избраните съпоставими сделки са такива с имоти, които са били ползвани от продавачите – физически и юридически лица и са били с довършителни работи и оборудване (за разлика от имотите на жалбоподателя, които се продават на зелено, на шпакловка и замазка). Корекциите на ВЛ Д. са обосновани с данните от справочника за цените на строителството за ревизираните години, за разликите между стандартно изграждане, без довършителни работи, и изграждане с довършителни работи. Въз основа на анализа на сделките и при отчитане на вида на всеки обект – тристайно или четиристайно жилище, или гараж, вещото лице е установило редица на пазарните стойности по чл. 15 от Наредба Н-9/2006 г., както следва: -За тристайни жилища и ателиета: минимална пазарна цена от 637,27 евро/м²; максимална пазарна цена от 947,45 евро/м²; средноаритметична стойност на редицата - 792,36 евро/м²; -За четиристайни жилища и ателиета: минимална пазарна цена от 573,54 евро/м²; максимална пазарна цена е 852,70 евро/м²; средноарит на редицата - 713,12 евро/м²; -За гаражи: минимална пазарна цена за 1 брой 6 478 евро, при 304 евро/м²; максимална пазарна цена за 1 брой 13 200 евро, при 431 евро/м²; средноаритметична стойност на резултатите от редицата 9 839 евро за 1 брой. Въз основа на извършения анализ, ВЛ установява, че: цените по всички сделки /обективирани в РА/, са пазарни цени, тъй договорените от жалбоподателя цени по десетте спорни сделки подадат в редицата на пазарните стойности.

По искане на ответника е допуснато извършването на повторна експертиза, не оспорена от страните и кредитирана от съда като обективна и компетентна, от ВЛ- И.. Същата по искане на ответника е основана на прилагането на два метода – подход, който е принципно допустим при определени условия, предвид на разпоредбата на чл. 10 от Наредба Н-9/2006 г. Видно от заключението, в.л. И. той е изследвал цените на спорните сделки чрез прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени, като първи метод. За тази цел вещото лице е изискала информация за всички сделки с апартаменти и гаражи в район „В.“ (в който район се намират обектите на жалбоподателя) и е изследвал получената информация по нотариални актове по месеци, като е съпоставил цените на сделките на доверителя ми, по месеци, с цените на сделки между трети лица, извършени през същите месеци, със сходен тип обекти (съответно, за категорията

жилища и ателиета и за категорията гаражи). Анализ на цените на съпоставимите сделки по месеци, се съдържа на стр. 21 – 25 от заключението. Вещото лице е извършило конкретен анализ на цените на спорните обекти, като ги е съпоставило поотделно с установените от него минимални пазарни цени и със средни пазарни цени на установените аналози, като този анализ е извършен на стр. 26 – стр. 32 от заключението. На база на този анализ вещото лице приема на стр. 33 – 34, че при използване на цялата редица на пазарните стойности по чл. 15 от Наредба Н-9/2006 г. всички обекти – гаражи, подадат в редицата на пазарните стойности. По отношение на обектите – апартаменти и ателиета, вещото лице И. приема, че при прилагане на стойностите по установената от него редица на пазарни стойности, всички продажни цени на обектите – апартаменти и ателиета, са пазарни цени (тъй като попадат в тази редица или тъй като превишават установената горна граница на редицата), с изключение на малко отклонение от 6 084 лева относно апартамент 20 (сделка № 4). Това отклонение в продажната цена на сделка № 4, от една страна, е незначително спрямо общата цена по нотариален акт на същата сделка (която е в размер на 143 566,41 евро или 280 791,49 лева по нотариален акт). От друга страна, от нотариалният акт се вижда, че същият купувач е закупил с един нотариален акт и два подземни гаража в сграда А, по цени, които са установени като пазарни, (като вещото лице е разпределило цената към апартаментите и гаражите), и незначителната разлика от 6 084 лева би могла да се дължи и на приложеното от вещото лице разпределяне на общата цена към трите обекта в обхвата на сделката.

След прилагането на метода на сравнимите неконтролирани цени, вещото лице по повторната експертиза, е приложило и втори метод – метода на увеличената себестойност по чл. 28 и сл., като е взел предвид строителната себестойност на сградата (включително и стойността на земята) и е използвал данните за печалбата в строителството (над пълната себестойност на строителния продукт), публикувани от НСИ. Чрез прилагане на този метод вещото лице е стигнало до извода, че цените на спорни продадени обекти са по-високи от пазарните цени изчислени по метода на увеличената себестойност, с изключение на цените по две сделки през 2018 г., а именно: сделка № 4 (четириетаен апартамент № 20, продаден заедно с два гаража) и сделка № 10 (четириетаен апартамент), за които вещото лице посочва, че е налице малко по размер отклонение съответно от 38 885 лева и 45 596 лева. Тези отклонения са несъществени спрямо общите продажни цени на въпросните обекти, както и спрямо общите продажби и не надвишават с 25 % установената парарна цена по този метод спрямо действително реализираната по сделките цена, за процесните периоди, спрямо приложените и използвани аналози, предоставени от СВ. По същество заключението по повторната експертиза, изцяло кореспондира и съответства на изводите по основната експертиза по съдебно оценителните експертизи по делото и не се констатира открития в цените на извършените продажби, които да се отличават съществено, а именно в диапазона над 10-25 % от пазарните цени на продажби на недвижими имоти, които могат да бъдат съответни аналози при извършването на оценките по настоящото дело, за процесните имоти.

По делото са представени и приети с административната преписка в цялост, на хартиен и магнитен носител, постановените актове, в т.ч. удостоверения за компетентност на издателите на актовете и валидността на електронни подписи и връчвания в хода на ревизионното производство, поради което и при липса на оспорвания в тази насока, не се констатира основание за незаконосъобразност на РА на това основание.

При така установената фактическа обстановка Административен съд София-

град, в настоящия състав достигна до следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, обжалван по административен ред и като такава е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е *основателна*.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Въз основа на представените по делото доказателства, съдът намира, че оспореният РА, е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на съществени процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

Спорът е относно обосноваността на акта и неговата материалната законосъобразност, във връзка с наличието на основания по смисъла на чл. 16, ал.1 от ЗКПО- за осъществени продажби на процесните недвижими имоти, при цени, сключени между несвързани лица, но при условията и с цел- отклонение от данъчно облагане и съответното увеличение на данъчния резултат по ЗКПО. Съгласно нормата на чл. 16, ал.1 от ЗКПО, такава хипотеза е налице, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, като в този случай, 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.

С обжалваните констатации на РА (след измененията му с Решението на Директора) се твърди, че следните конкретни сделки, извършени през 2017 г. и 2018г. са сключени в отклонение на пазарните цени, представляващи 10 сделки за продажба на недвижими имоти, както следва: *За 2017 г.* : 1.Подземен гараж № 21, продаден с нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 106, том I, рег.№3442, дело № 91/10.03.2017 г., приложен на л. 54 – 57 от административната преписка, папка 3. За същия обект не е сключван предварителен договора, а имотът е прехвърлен на етап „груб строеж“, като продавачът е платил изцяло продажната цена и се е съгласил да получи владението след въвеждане в експлоатация на сградата (т. 4 от нотариалния акт); *За 2018 г.*: 1.Апартамент 10 и гараж 12, продадени въз основа на предварителен договор от 10.03.2017 г., като сделката е изповядана с нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 28, том II, рег.№ 4810, дело № 202/12.04.2018 г. (документите са приложени на л. 95 – л. 105 от административната преписка); 2. Апартамент 24 и гараж 10, продадени въз основа на предварителен договор от 27.05.2016 г., като сделката е изповядана с нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 164, том III, рег.№ 6012, дело № 497/10.05.2018 г. Съответния предварителен договор и нотариален акт са приложени на л. 143 – л. 159 от административната преписка; 3. Апартамент 20 заедно с гаражи 5 и 6, продадени въз основа на предварителен договор от 05.10.2016 г., като сделката е изповядана с окончателен договор с формата на нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 193, том II, рег.№ 7375, дело № 346/30.05.2018 г. (приложени на л. 178 – л. 193 от административната преписка); 4. Апартамент 22 и

гараж 23, продадени въз основа на предварителен договор от 30.06.2017 г., сключен окончателно с нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 64, том III, рег.№ 9051, дело № 409/27.06.2018 г. (лист 194 – л. 200 от административната преписка); 5. Ателие 4, продадено заедно с гаражи 3 и 13, въз основа на предварителен договор от 31.05.2017 г., като окончателния договор е сключен с нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 188, том V, рег.№ 10368, дело № 862/20.07.2018 г. Документите, свързани с тази продажба, включително анексите към предварителния договор са приложени на л. 228 – 257 от административната преписка, папка 4. ; 6. Ателие 3, продадено въз основа на предварителен договор от 05.09.2017 г., като окончателния договор е сключен с Нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 139, том III, рег.№ 10881, дело № 472/09.08.2018 г. Предварителният договор и нотариалния акт са приложени на л. 258 – 268 от административната преписка.; 7. Апартамент 12, продаден въз основа на предварителен договор от 26.06.2018 г., сключен като окончателен договор с нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 54, том IV, рег.№ 13251, дело № 567/27.09.2018 г. (л. 281 – 289 от административната преписка); 8. Апартамент 18, продаден въз основа на предварителен договор от 30.10.2018 г., сключен като окончателен с нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 79, том V, рег.№ 17211, дело № 764/11.12.2018 г. (л. 299 – л. 308 от административната преписка); 9. Апартамент 21, продаден въз основа на предварителен договор от 21.07.2016 г., изповядана с нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 126, том V, рег.№ 17622, дело № 800/18.12.2018г. (л. 309 – л. 344 от административната преписка).

Процесните сделки са номерирани в заключението на ВЛ и в заключението на ВЛ И., като сделки от № 1 до № 10, съобразно описаната по-горе поредност. От приетите доказателства по делото и заключенията на ВЛ, е установено, че: необладаващия брой случаи купувачите по предварителните договори правят значителни по размер авансови плащания преди въвеждане в експлоатация на сграда А, преди изповядване на сделката по нотариален ред и преди предаване на владението. От анализа на описанията на продаваемите имоти в предварителните договори и нотариалните актове се установява, че жилищните имоти и ателиета са значителни като обща площ с включени идеални части. Поради малкия брой обекти и местоположението им в сградата, идеалните части от сградата достигат за обектите – ателиета и гаражи, до 50% - 60% от застроената площ на съответния обект. От описанието на обектите – ателиета, в нотариалните актове се установява също, че те са подземни обекти, които се намират на етаж: – 1, кота: – 3м. Тези данни за местоположението и големите по размер общи части на обектите се потвърждават и от констативно-съобразителната част на съдебно-техническата оценителска експертиза, извършена от вещото лице Д., където обектите са описани подробно с всичките им технически характеристики.

Настоящият спор е спор относно пазарните цени на обектите по десетте сделки, посочени по-горе, като в оспорения РА, се сочи, че цените по тези сделки се отклоняват от пазарните цени, поради което жалбоподателят е допуснал отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Като правно основание за извършеното преобразуване в РА се сочи именно разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. При това, преди да се пристъпи към анализ на относимите разпоредби относно пазарните цени, най-напред следва да се изясни въпросът, в чия тежест е доказването на твърдяното от органите по приходите обстоятелство на отклонение от данъчно облагане по чл. 16, ал. 1

от ЗКПО. В случая, ревизията е проведена по общия ред, а не по специалния ред по чл. 122 и сл. от ДОПК. Следователно, не е налице презумпция за вярност на констатациите на РА. Освен това, от констатациите на РА е ясно, че всички спорни сделки са извършени между *несвързани лица*, което не е спорно и в хода на съдебното производство. Жалбоподателят не е свързано лице с купувачите на обектите по десетте спорни сделки. В РА не се навеждат твърдения за такава свързаност, нито се твърдят обстоятелства, които могат да повлияят на пазарното поведение на страните по сделките. Предвид липса на отношения на свързаност между страните по сделките, в случая не се прилага специалната разпоредба на чл. 160, ал. 2 от ДОПК (която изисква при оспорване на пазарната цена по сделка със свързано лице, страната по сделката със свързано лице да докаже пазарната цена). В процесния случай- тежестта на доказване на обстоятелствата на отклонение от данъчно облагане и на размера на това отклонение за всяка сделка е на органите по приходите, които са издали РА. Тази тежест произтича от разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК. Според първата разпоредба издателят на административния акт трябва да установи съществуването на фактическите основания за издаването му, посочени в него. В случая, органите по приходите излагат твърдения за отклонение на цените на десетте сделки от пазарните цени, поради което именно те следва да докажат както наличието на такова отклонение, така и неговия размер по отношение на всяка сделка.

Съгласно константната практика на ВАС/ в т.см. Решение № 2970 от 30.03.2022 г. на ВАС по адм. д. № 7720/2021г., I о.; Решение № 798 от 31.01.2022г. на ВАС по адм. д. № 5462/2021г., I о.; Решение № 11729 от 29.11.2023 г. на ВАС по адм. д. № 5686/2023г., VIII о.; Решение № 8402 от 5.07.2024 г. на ВАС по адм. д. № 1102/2024г., VIII о.; Решение № 3022 от 22.03.2023г. на ВАС по адм. д. № 1260/2023г., VIII о.; Решение № 10659 от 9.10.2024г. на ВАС по адм. д. № 3726/2024 ., VIII о. и др./ при ревизия, проведена по общия ред, твърденията, че сделки между несвързани лица са били сключени при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане, подлежат на доказване от органите по приходите. След като те градят констатации, че съответната стока е била реализирана между несвързани лица по цени, отклоняващи се от пазарните, то тяхна е доказателствената тежест е да докажат тази констатация с допустими доказателствени средства. Те трябва да докажат твърденията си с такива допустими доказателствени средства при условията на пълно и главно доказване, т.е. по несъмнен начин. Освен това, според цитираната по-горе практика на ВАС, отклонението от пазарните цени трябва да е ясно и безспорно установено.

В тази връзка трябва да се обсъдят доказателствата за пазарните цени на обектите по десетте спорни сделки, на които се позовават органите по приходите в РА и ответникът в настоящото съдебно производство. Анализът на тези доказателства следва да обхване въпросите за тяхната допустимост, както и тези относно приложения метод за определяне на пазарните цени и резултатите, отразени в тях.

Относно експертизата на експерта М.Р., изготвена след срока на ревизията и депозирана на 12.08.2021г.

Приетите в съдебното производство съдебно-техническа оценителска експертиза (изготвена от в.л. Д.) и повторната съдебно-оценителска експертиза (изготвена от в.л. И.), не подкрепят констатациите на РА за наличие на отклонение на цените на спорните сделки от пазарните цени, каквото се твърди в РА (с изключение на незначителното отклонение от 6 084 лева за един обект в експертизата на в.л. И.). РА е основан на експертизата, депозирана от експерта М. Р. на 12.08.2021 г. – именно въз основа на нея

са определени преобразуванията на финансовия резултат за 2017г. и за 2018г. и са установени по основание и размер допълнителни задължения за корпоративен подоходен данък за 2018 г. и лихви върху него. Тази експертиза, обаче, е изготвена при сериозни технически грешки в пресмятанията и аналитични грешки, и без отчитане на особеностите на обектите – предмет на спорните сделки. Съдът намира за основателно възражението на жалбоподателя, че експертизата е извършена след установените срокове в административното производство и е налице процесуално нарушение. Съгласно постоянната практика на ВАС извършените процесуални действия от ревизиращия екип след срока на ревизията по чл. 114, ал. 1 от ДОПК не се вземат предвид, а събраните доказателства след срока на ревизията се изключват от доказателствата по преписката и не могат да послужат за обосноваване на констатациите на РА. В този смисъл е практиката на ВАС, цитирана в жалбата, както и следната по-нова практика: Решение № 10921 от 29.10.2021 г. на ВАС по адм. д. № 3795/2021 г., VIII о., Решение № 1842 от 20.02.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6454/2022 г., VIII о., Решение № 6920 от 11.07.2022 г. на ВАС по адм. д. № 12080/2021 г., VIII о.; Решение № 3054 от 18.03.2026 г. на ВАС по адм. д. № 846/2026 г., VIII о.; Решение № 1151 от 31.01.2024 г. на ВАС по адм. д. № 5996/2023 г., I о. и цитираната там предходна практика на ВАС. Както се посочва в Решение № 4752 от 4.05.2023 г. на ВАС по адм. д. № 7119/2022 г., I о. (постановено по много сходен случай, в който експертиза за определяне на пазарните цени е била извършена след срока на ревизията) *„съобразно последователната и безпротиворечива съдебна практика на Върховния административен съд доказателства, събрани от ревизиращите органи извън срока по чл. 114, ал. 2 ДОПК на ревизията, не могат да бъдат зачетени, съотв. кредитирани при установяване на крайния резултат – определяне на данъчните задължения, които в случая са по ЗКПО при приемане за наличие на отклонение от данъчно облагане съгласно чл. 16 ЗКПО. ... Всички доказателства, на които се основава индивидуалният административен акт, какъвто е и ревизионния акт е следвало да бъдат събрани в рамките на определения от органа, възложил ревизията срок, след изтичането на който не може да събира и да се позовава на доказателства, ако не е спазил посоченият краен срок на ревизията. Сроковете съгласно чл. 114 ДОПК може да бъдат удължаване, но след като със ЗВР или с изменение на ЗВР е определен краен срок и той впоследствие не е бил удължен с нарочна заповед от органа, възложил ревизията, след изтичането му не могат да се събират и да бъдат ценени каквито и да било доказателства. В този смисъл е и константната съдебна практика на Върховния административен съд, като... следва да се посочат допълнително и решения по адм. дела № 5057/2020 г., № 10086/2012 г., № 3790/2013 г., също на Върховния административен съд“.*

В случая, срокът на ревизията по чл. 114 от ДОПК е изтекъл на 26.04.2021г., а експертизата, извършена от експерта Р., е била възложена след този срок с Акт за възлагане № Р-2222252007139-01-003 от 09.07.2021г. Въпросната експертиза е депозирана също след този срок, а именно на 12.08.2021г. Следователно, предвид на гореизложеното законодателство и практика на ВАС, процесуалните действия на ревизиращия екип по възлагане на тази експертиза, представляват нарушение на процесуалните правила, поради което и експертизата, с оглед и факта на оспорването и в съдебното производство не се кредитира от съда като доказателство за констатираното отклонение от данъчно облагане от приходните органи.

Същевременно е безспорно установено в производството, че в тази експертиза се констатира грешки и неточности, както следва: Эксперта Р., при прилагането на метода на сравнимите неконтролирани цени е допуснал съществени грешки, които се установяват от съпоставката на изчисленията на експерта Р. с данните в нотариалните актове за съпоставими сделки, на които тя се позовава. Същите грешки са подробно обсъдени в жалбата до съда. Тези грешки са констатирани и в заключението на ВЛ Д. (която е ползвала същите нотариални актове в собствената си експертиза). Наред с това, експертът Р. е допуснал и редица нарушения на разпоредбите на чл. 6, ал. 1, т. 1, чл. 20 и чл. 10 от Наредба Н-9.

Въпросните грешки са установими чрез съпоставяне на действителните цени на кв.м. в нотариалните актове, ползвани от експерта Р., с тези които са изписани като цифри в заключението. Така, експерта Р., най-напред е ползвал данни за маломерни имоти (докато спорните сделки са основно за тристайни и четиристайни апартаменти и ателиета), без да извърши корекции за разликите в площите, каквито се изискват от чл. 11 от Наредба Н-9. Експертът е изчислил погрешно стойностите на кв.м. на съпоставимите сделки (на база на чиста застроена площ, като е изключил общите части и площта на сервизните помещения), но при съпоставката с обектите – предмет на РА, е приложил изчислената от него цена на чиста застроена площ върху различен показател за площ на обектите – предмет на РА (върху площта им, увеличена с включени сервизни помещения и с включени общи части). При това, експертът изобщо не е постигнал изискуемата съпоставимост на сравняваните сделки с тези по РА. Наред с това, и въпреки че по нотариалните актове за съпоставимите сделки, ползвани от експерта, договорената цена е била крайна продажна цена, по която купувач – физическо лице, закупува имота, експертът при анализа си е увеличил тази цена с 20% ДДС. Експертът също така не е изследвал разликите в цените на имоти, продавани на шпакловка и замазка, спрямо тази на имоти, които се продават от първия им купувач с довършителни работи, не е анализирал различните им характеристики и не е обосновал количествено необходимите корекции по чл. 11 от Наредба Н-9/2006 г., като не се е позовал на никакъв източник на знания или специализирана литература, така че да остойности тези разлики и приложения от него коефициент от само 10%. Не на последно място, експертът не е изследвал характеристиките на обектите по нотариалния акт (брой помещения, изложение, етажност и др.), не е отчетел обстоятелството, че цените на същите обекти са били договорени в предварителни договори по чл. 19 от ЗЗД в по ранен момент, предшестваш нотариалния акт, нито е отчетел схемата на плащане и финансирането на сделките от купувачите. При това, той не е съобразил никое от обстоятелствата по чл. 20, т. 1, т. 2, т. 3, б. „б“ – „з“ и т. 4 от Наредба Н-9/2006 г. и не е извършил корекции за различията между приетите за съпоставими сделки и тези по РА. Разпоредбите на Глава трета от Наредба Н-9/2006 г., обаче, изискват такъв анализ да бъде извършен, а различията между съпоставите и анализираните сделки да бъдат коригирани. Следователно, тази експертиза не отговаря на изискванията на чл. 18 – чл. 20 от Наредба Н-9/2006 г.

Въз основа на приетите по делото оказателства и заключения по ССЧЕ и основната и повторна СТОЦЕ, в хода на съдебното производство, обективирани във фактическата част на настоящото решение, съдът прави следните правни изводи:

През ревизирания период, законодателството, приложимо за определяне на пазарните цени, включва разпоредбата на § 1, т. 10 от ДР на ДОПК (регламентираща

методите за определяне на пазарните цени) и разпоредбите на приложимата през ревизирия период Наредба Н-19/2006 г. В съдебната практика е прието, че при тълкуването и прилагането на разпоредбите на тези нормативни актове могат да се ползват насоките, дадени в Ръководството на ОИСР за трансферно ценообразуване за мултинационални компании и данъчни администрации („Ръководството на ОИСР“), в редакцията му за ревизирия период, като в случая е от значение редакцията му от 2017 г. (в този смисъл, Решение № 8295 от 31.07.2025 г. на ВАС по адм. д. № 4999/2025 г., VIII о., Решение № 1142 от 3.02.2026 г. на ВАС по адм. д. № 8497/2025 г., VIII о., Решение № 8077 от 24.07.2023 г. на ВАС по адм. д. № 4390/2023 г., I о. и др.). Разпоредбите на Наредба Н-9/2006 г. изискват методите за определяне на пазарните цени да бъдат прилагани *„въз основа на сравнение между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка“* (чл. 5). За да се установи, дали една сделка между трети страни е съпоставима със сделката, анализирана по време на ревизията, Наредбата изисква да бъде извършен анализ на съпоставимостта, като се отчетат всички фактори (при съпоставимите сделки и при анализирания сделки), които влияят на техните цени, както са описани в чл. 6 от Наредба Н-9/2006 г., т.е., икономически значимите фактори, влияещи на цените било на анализирания сделки, било на съпоставимите сделки между трети лица. Подробни насоки относно анализа на съпоставимостта и неговото значение както за избора на метод за определяне на пазарните цени, така и за приемането или отхвърлянето на резултати за съпоставими сделки (т.нар. матрица на приемане и отхвърляне), се съдържат в Глава III от Ръководството на ОИСР. Раздел А.1, пар. 3.4 – 3.5 от тази глава описва типичния процес на анализ на съпоставимостта. Ръководството също така посочва, че целта на този процес е да бъдат идентифицирани най-надежните съпоставими данни, като се отчитат ограниченията в информацията. От насоките на Ръководството на ОИСР следва, че анализът на съпоставимостта е важна фаза от определянето на пазарните цени, тъй като тя определя дали определен метод е подходящ, дали определени транзакции между трети лица могат да бъдат ползвани като съпоставими, дали са необходими корекции и ако са необходими - от какво естество. Методът на сравнимите контролирани цени е регламентиран в чл. 8, ал. 1 от Наредбата и той изисква *„сходство в характеристиката на продукта или услугата - предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка“*. Чл. 18 от Наредбата и пар. 2.15 от Ръководството на ОИСР предвиждат, че такова сходство е налице само ако е изпълнено едно от двете условия (а) различията между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, да не влияят съществено върху цената при пазарни условия; или (б) да могат да се извършат корекции по чл. 11 от Наредбата. Що се отнася до необходимите корекции, насоки за тези корекции са дадени в раздел А.6 от Глава III от Ръководството на ОИСР. От това Ръководство следва, че корекции се правят за различията между анализирания и съпоставимите сделки, за всички фактори, които съществено влияят на цената на реализация на съответната стока. Такива корекции се правят само за фактори, които влияят съществено на цената и не е необходимо да бъдат правени за обстоятелства, които не влияят съществено.

Относно резултатите от икономическия анализ за определянето на пазарната цена (като резултат от извършен анализа на съпоставимостта) чл. 15 от Наредбата и пар. 3.58 от Ръководството на ОИСР предвиждат формирането на т.нар. редица на пазарните стойности, която включва резултатите от всички сделки, приети като съпоставими. Съгласно чл. 15, ал. 2 от Наредба Н-9/2006 г. *„редицата от пазарни стойности се*

състои от резултатите от всички неконтролирани сделки, за които е налице или е постигната в резултат на корекциите по чл. 11 достатъчна степен на съпоставимост“. Според Ръководството на ОИСП и последното изречение на чл. 15, ал. 2 от Наредбата, ако стойностите на анализирани сделки (в случая, тези по РА) попадат в редицата на пазарните стойности, между най-ниския и най-високия резултат на тази редица, то те се считат за пазарни цени. Както посочва ОИСП в пар. 3.55 от Ръководството, изграждането на редица на пазарните стойности и наличието на множество или няколко съпоставими сделки с различни цени (които се включват в тази редицата), се дължи на обстоятелството, че независимите предприятия, ангажирани в съпоставими сделки, обикновено не предлагат еднакви или идентични цени на едни и същи или сходни стоки или услуги.

При отчитане на приложимата правна уредба, съдът кредитира съдебно-техническите и оценителни експертизи и съдебно-счетоводната експертиза, приети в съдебното производство. Заключение на ВЛ Д. е извършено по метода на сравнимите неконтролирани сделки и е основана на реални сделки, документираны с нотариални актове, за продажби на недвижими имоти в кв. Б., както и на една сделка за продажба на недвижим имот, който има административен адрес в район Т., но се намира в непосредствена близост с комплекс „Еделайс – 3. При търсене в Агенцията по вписванията на други съпоставими сделки, вещото лице не е установила други съпоставими сделки с имоти в кв. Б.. Наличието на такива други сделки в кв. Б. не се твърди от ответника и той не представя съпоставима информация за други сделки. Освен това, от административната преписка е ясно, че органите по приходите са използвали същите сделки в кв. Б. в експертизата на експерта Р., каквито впоследствие са анализирани и от ВЛ Д.. Експертизата на в.л. Д. съдържа анализ на ценообразуващите фактори, представляващи икономически значимите фактори за съпоставимост по чл. 5 и чл. 20 от Наредба Н-9/2006 г. Тази експертиза също така е съобразена с разпоредбата на чл. 11 от Наредба Н-9/2006 г. Според последната разпоредба *„когато в резултат на анализа на съпоставимостта се установят съществени различия между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, при прилагане на съответния метод се извършват корекции на резултатите от неконтролираната сделка с цел постигане на достатъчна степен на съпоставимост между сравняваните сделки. Тези корекции отразяват ефекта от такива различия върху цената или печалбата“*. В конкретният случай е несъмнено, че са били налице съществени различия във вида и характеристиките на имотите по анализирани сделки по РА (новостроящи се имоти, предавани на шпакловка и замазка, без довършителни работи) и приетите за съпоставими сделки (завършени обекти в сгради, които са отдавна въведени в експлоатация и използвани от техните собственици – продавачи, с довършителни работи и оборудване в тях). Налице са и различия в търговските условия, доколкото анализирани сделки по РА са сключвани преди завършването на сградата и при извършване на авансови плащания от купувачите (представляващи предварително финансиране на сделките от тях), което не е характерно за определените сделки. Всички тези различия са взети предвид в експертизата на в.л. Д. и за тях тя е направила корекции. Най-съществените корекции (тези, отразяващи разликите във вида и характеристиките на имотите) са направени от вещото лице на база на обективни данни за обичайната стойност на необходимите довършителните работи в такива имоти по наръчника за строителни работи.

Следователно, заключението на ВЛ Д. е изготвено по допустим метод, след анализ на съпоставимостта и при извършване на необходимите корекции по чл. 11 от Наредбата. Според това заключение, цените на имотите – предмет на констатациите на РА, се явяват пазарни цени, тъй като попадат в установената от вещото лице редица на пазарните стойности и не се констатира факти и обстоятелства по смисъла на чл. 16, ал.1 от ЗКПО, които да обосновават извършените с РА корекции по ЗКПО.

Заключението на ВЛ Д. се подкрепя и от анализа и резултатите от прилагането на метода на сравнимите неконтролирани цени в повторното заключение на ВЛ И.. Това вещо лице е приложило метода на сравнимите неконтролирани цени като основен метод за определяне на пазарните цени, и метода на увеличената себестойност като допълнителен метод. Заключението на ВЛ И. е основано на широко търсене на съпоставими пазарни аналози, като това вещо лице е изискало от Агенцията по вписванията данните за всички сделки с имоти – жилища, ателиета и гаражи, в район В., в който район се намират и имотите на жалбоподателя. След преглед на тези сделки, на месечна база, вещото лице е установило редица на пазарните стойности за всеки обект – апартамент, ателие или гараж, за всеки месец, през който са договорени цените на обектите на доверителя ми. Този по-широк анализ на вещото лице И., основан на по-голям приет брой на съпоставими сделки, също сочи, че цените на обектите на жалбоподателя са пазарни цени. Така, вещото лице установява, че договорените от жалбоподателя цени на всички обекти попадат в установената от него редица на пазарните стойности (или са по-високи от най-високия резултат в тази редица), с изключение на малко отклонение от 6 084 лева в продажната цена на сделка № 4 (с данъчен ефект от 608.40 лева за 2018 г.), при прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени. Това отклонение, от една страна, е много несъществено спрямо продажната цена на обекта и не би могло да обоснове твърдяното в РА отклонение от облагане с данъци. Освен това, при прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени в.л. И. не е правил корекции, за да отрази недовършеността на обектите по РА или за други различия с приетите съпоставими сделки между трети лица, и при извършване на подобни корекции сделка № 4 също би била в рамките на редиците на пазарните стойности, установени от вещото лице. Следователно, заключението на ВЛ И., което е основано на по-широк кръг и по-голям брой сделки с недвижими имоти в същия район – район В., подкрепя заключението на ВЛ Д., и не констатира съществени отклонения по процесните сделки, в диапазон над 25 % от продажната и установената пазарна цена. В този смисъл не се констатира отклонение от данъчно облагане в процесния случай /В този смисъл: Решения на Върховния административен съд /ВАС/ №13481/11.2014 г., №1499/11.12.2014 г., №4057 от 09.04.2015 г. и №9816/24.09.2015г., с които е постановено, че отклонение от данъчно облагане е налице, когато разликата между пазарната и продажната цена е повече от 25%, както и Решения на ВАС №8165/16.06.2014г., №3282/15.03.2018г., №10072 от 17.07.2014г., №5860/04.05.2010г. и №14265/30.10.2013г./.

ВЛ И. е приложило и втори метод за определяне на пазарните цени – а именно, методът на увеличената себестойност. При прилагането на този метод, ВЛ е използвало данните за пълната себестойност (включително на земята) от счетоводството на доверителя ми, и стандартна надценка над себестойността на строителните продукти, установена по статистически данни на НСИ. При прилагането на този метод, вещото лице стига до заключението, че цените на продадени обекти по РА поначало са по-високи от пазарните цени, изчислени от него по метода на увеличената себестойност, с изключение на цените

по две сделки, а именно: сделка № 4 (четиристаен апартамент № 20, продаден заедно с два гаража) и сделка № 10 (четиристаен апартамент), за които вещото лице посочва, че е налице малко по размер отклонение съответно от 38 885 лева (с данъчен ефект за 2018 г. от 3 888,50 лева) и 45 596 лева (с данъчен ефект за 2018 г. от 4 559,60 лева). По отношение на този допълнителен метод, използван от ВЛ И., следва да се отбележи, че съгласно чл. 10 от Наредба Н-9/2006 г. използването на втори метод се допуска, ако използването на първия приложен метод не води до задоволителен резултат. Според Ръководството на ОИСП, пар. 2.12., използването на втори метод е необходимо, ако не може да се постигне достатъчно надежден резултат от изчисления и приложен по първия приложен метод. При използването на втори метод неговите резултати се оценяват заедно с тези, получени от първия избран и приложен метод. В случая, използването на метода на увеличената себестойност подкрепя основния анализ на вещото лице И. и този на ВЛ Д., извършени по метода на сравнимите неконтролирани цени, тъй като този втори метод не установява значителни различия спрямо резултатите от прилагането на метода на сравнимите неконтролирани цени.

В заключение, въз основа на доказателствата по делото и приложимия закон, съдът намира за установено, че извършените процесни продажби, са извършени за процесния период по пазарни цени, и жалбоподателя не е извършил твърдяното в РА отклонение от пазарните цени при продажбите си (от 10 643.63 лева за 2017 г и от 1 682 771.33 лева за 2018 г.). По делото не са налице доказателства и за други обстоятелства, произтичащи от поведението на жалбоподателя или от декларираните от него резултати, които да обосновават твърденията за търсене и постигане на цел- представляваща отклонение от данъчно облагане в РА. Жалбоподателят е водил редовно счетоводство и осчетоводените от него операции кореспондират точно на първичните счетоводни документи за сделките и плащанията, видно от заключението на съдебно-счетоводната експертиза. Заплатените от жалбоподателя комисионни на брокер на недвижими имоти също кореспондират точно на действителните цени на продаваемите обекти, видно от насрещната проверка на брокера. Жалбоподателят не е получавал никакви плащания в брой нито от купувачите, нито от трети лица, което се установява от съдебно-счетоводната експертиза. От РА се установява, че в годината на въвеждане в експлоатация на сграда А и на сключване на окончателните договори с нотариални актове (2018 г.) жалбоподателят е признал счетоводни приходи от сделките по реда на СС 18 и е отчел значителна счетоводна печалба от сделките.

Ответникът не успя чрез пълно и главно доказване-да установи констатациите по РД, съответно РА, въз основа на които прави правните си изводи за издаването на оспорения акт.

Въз основа на изложеното, съдът прави извод, че оспорения РА, е незаконосъобразен като необоснован и на това основание противоречащ на материалния закон, поради което следва да бъде отменен, в оспорената му част, изменена и потвърдена с решението постановено в хода на административното оспорване.

При този изход на делото, както и въз основа на представени списък и доказателства за реално плащане на разноски по делото към него, ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя сторените съдебно-деловодни разноски, възлизащи на общ размер от 8 830.12 евро /съответстващи на 17 270.21 лв./ в т.ч. ДТ, възнаграждения за ВЛ и адвокатски хонорар.

Мотивиран от гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по Жалба на „ЕДЕЛВАЙС - 3 БОЯНА“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представлявано от Х. Г. Ч.-Управител, *Ревизионен акт № Р-2222520007193-091-001/29.09.2021г., издаден от С. Н. Г. на длъжност-началник на отдел, възложил ревизията, и Т. Г. П.-на длъжност главен инспектор по приходите-ръководител на ревизията, в частта*, изменена и потвърдена с Решение № 276 от 18.02.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С., по отношение на констатациите на РА за 2017г., с които данъчният финансов резултат на дружеството е преобразуван със сумата от 10 643.63 лв., и е намалена данъчната загуба за пренасяне за 2017г. и за 2018г., данъчният финансов резултат е преобразуван със сумата от 1 682 771.33 лв. като след приспадане на загубата за пренасяне от 2017г., изменена с Решението на Директора ДОДОП, са установени допълнителни задължения за корпоративен подоходен данък /ЗКПО/ за 2018 г. в размер на 161 998.48 лв., където с Решението на Директор Дирекция „ОДОП“ –С., РА, е изменен установения с РА резултат по ЗКПО за 2017г. – данъчна загуба в размер на 36 715,06 лв. и е определен на данъчна загуба в размер на 209 673,02 лв., а установения с РА корпоративен данък за данъчната 2018г. в размер на 275 553,19 лв. е определен на корпоративен данък в размер на 258 257,39 лв., ведно със съответните лихви, *като незаконосъобразен.*

ОСЪЖДА Национална Агенция за приходите, Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., да заплати на Е. - 3 Б.“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], , представлявано от Х. Г. Ч.-Управител, сумата от 8 830.12 евро /осем хиляди осемстотин и тридесет евро и 12 евроцента/, *представляваща съдебно-деловодни разноски в производството.*

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

СЪДИЯ: