

РЕШЕНИЕ

№ 17190

гр. София, 05.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав, в публично заседание на 06.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ана Методиева

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **9047** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „САВАНА 1996“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221524000375-091-002/19.08.2024 г. (погрешно посочен от жалбоподателя и от горестоящия орган като Р-22221524000375-091-002/19.08.2024 г.), издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С., В ЧАСТТА, в която е потвърден с Решение № 732/07.07.2025 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите.

С ревизионния акт, в оспорената му част, на жалбоподателя са установени допълнителни задължения в общ размер на 29 610,51 лв., от които ДДС в размер на 23 016,37 лв. и лихви в размер на 6 594,14 лв., за данъчни периоди м. 09.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 08.2023 г.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като незаконосъобразен. Твърди, че същият е издаден при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалния закон. Сочи, че констатациите и изводите на органите по приходите са направени въз основа на предположения, хипотези и недоказани обстоятелства, като не са подкрепени с безспорни доказателства. Поддържа, че е нарушено правото му на защита, тъй като ревизионният доклад и всички относими доказателства не са му били надлежно връчени, поради което е бил лишен от възможността да подаде възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК. Оспорва приложението на чл. 27, ал. 3 ЗДДС, като поддържа, че не са налице кумулативно изискуемите предпоставки за определяне на данъчната основа по пазарна цена. Сочи, че не е доказано

наличието на свързаност между страните по сделките в смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, както и че не е доказано доставките да са извършени на цена, различна от пазарната при условията на закона. Твърди още, че липсва доказана безвъзмездност на предоставеното ползване, като договорите предвиждат възнаграждение, макар и в символичен размер. Оспорва и изготвената в хода на ревизията оценка, като я счита за необоснована, формална и изготвена в противоречие с приложимата нормативна уредба, като се позовава на липса на съпоставимост на използваните аналози и неправилно прилагане на оценителските методи. Поддържа, че не са отчетени релевантни обстоятелства, включително състоянието на имотите към момента на придобиването им и извършваните довършителни работи. Навежда доводи, че органите по приходите не са изпълнили задължението си за обективно, всестранно и пълно изясняване на фактите и обстоятелствата от значение за случая, като са нарушили принципите на служебното начало и обективната истина. Поддържа, че доказателствената тежест за установяване на релевантните факти е на приходната администрация, която не е провела пълно доказване.

Прави искане съдът да отмени ревизионния акт в оспорената му част. Претендира присъждане на направените по делото разноски. Жалбоподателят се представлява от адв. Т.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа, че ревизионният акт е законосъобразен, издаден от компетентни органи, при спазване на административнопроизводствените правила и в съответствие с материалния закон. Счита, че от събраните по делото доказателства се установява наличие на доставки между свързани лица, при които договорената цена се различава от пазарната, поради което правилно е приложена разпоредбата на чл. 27, ал. 3 ЗДДС. Оспорва достоверността на свидетелските показания, като сочи, че свидетелката е заинтересована от изхода на спора. Поддържа, че по делото не са ангажирани доказателства относно действителното извършване на твърдените довършителни дейности, включително кога, от кого и в какъв обем са извършени, както и за закупени строителни материали. Изразява становище, че не следва да се приемат твърденията за състоянието на имотите към момента на придобиването им, доколкото същите противоречат на останалите събрани доказателства.

Прави искане жалбата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Ответникът се представлява от юрк. К.

Административен съд – София-град, III отделение, 17-и състав, след като обсъди твърденията и доводите на жалбоподателя и възраженията на ответника, и след като извърши цялостна проверка на оспорения ревизионен акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК и чл. 168, ал. 1 АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, намира за установено от фактическа страна следното:

На 18.01.2024 г. със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221524000375-020-001 е възложена ревизия на „САВАНА 1996“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периода от 01.01.2018 г. до 31.08.2023 г. Заповедта е връчена по електронен път на 04.02.2024 г. Ревизията е възложена от П. Х. К., в качеството му на заместник на Танка И. К., въз основа на Заповед № А-170/08.01.2024 г., като в ревизиращия екип са определени Г. Ц. Г. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и П. К. К. – главен инспектор по приходите. Впоследствие заповедта за възлагане на ревизия е изменена със заповеди за изменение, с които срокът за приключване на ревизията е продължаван, последно до 04.07.2024 г.

В хода на ревизионното производство на ревизираното дружество са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. От дружеството са представени писмени

обяснения, счетоводни документи и документи относно придобити недвижими имоти, ползването им и договорните отношения с физическото лице Л. А. Р.. Органите по приходите са извършили проверки в информационните масиви на НАП, както и са изискали данни от трети лица във връзка с потреблението на електрическа енергия, вода и топлинна енергия за процесните имоти. Извършена е и проверка във връзка с предходна проверка на дружеството, документирана с протокол, при която от управителя са изискани данни за лицата, обитавали жилищата, но такива данни не са представени.

От събраните в ревизионното производство доказателства е установено, че „САВАНА 1996“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, считано от 27.12.2002 г., като през ревизионния период е декларирало дейност по закупуване, реновиране, обзавеждане и отдаване под наем на собствени недвижими имоти и друга дейност, посочена в ревизионния доклад. Според представените писмени обяснения дружеството е придобивало недвижимите имоти с инвестиционна цел, с намерение след довършването и подобряването им същите да бъдат отдавани под наем и/или продадени.

Установено е, че с Нотариален акт № 86/01.08.2018 г. „САВАНА 1996“ ЕООД е придобило от „СКАНУЕЛ ИНВЕСТ“ АД три апартамента, находящи се в [населено място],[жк], комплекс „Т.“, [жилищен адрес] и ет. 5, със схеми А., А. и А.. С нотариален акт № 117/06.11.2019 г. дружеството е придобило още три апартамента в същия жилищен комплекс, находящи се в [жилищен адрес] и ет. 5, със схеми А., А. и А.. От едноличния собственик и управител към релевантния период Л. А. Р. е декларирано, че жилищата са закупени с инвестиционни намерения и не се обитават, тъй като има различен постоянен адрес от закупените апартаменти.

Във връзка с ползването на имотите са представени договори за наем и за безвъзмездно ползване, сключени между „САВАНА 1996“ ЕООД като собственик/наемодател и Л. А. Р. като физическо лице. По делото е установено, че с договор от 31.01.2020 г. дружеството е предоставило на Л. Р. за безвъзмездно ползване три апартамента – с номера А., А. и А., находящи се в [населено място],[жк], комплекс „Т.“, [жилищен адрес] и ет. 5. По отношение на останалите три апартамента са представени договори за наем от 01.11.2021 г., сключени между дружеството и същото физическо лице, при уговорена месечна наемна цена от 50 лв. за всеки отделен имот, съответно за срок от 12 месеца с автоматично подновяване.

При ревизията органите по приходите са приели, че отдаването на имотите е извършено между свързани лица, тъй като физическото лице Л. А. Р. е било едноличен собственик на капитала и управител на ревизираното дружество през относимия период. С оглед на това е прието, че са приложими правилата на чл. 27, ал. 3, т. 1 ЗДДС относно определяне на данъчната основа при доставки между свързани лица, когато данъчната основа е по-ниска от пазарната цена.

За определяне на пазарната наемна цена на процесните имоти в хода на ревизията е възложена експертиза на лицензиран оценител. Експертът е определил пазарна месечна наемна цена на един апартамент с площ 56,28 кв. м., състоящ се от коридор, дневна с трапезария и кухненски бокс, спалня, баня с тоалетна, складово помещение и тераса. Въз основа на заключението органите по приходите са определили пазарна месечна стойност за процесните имоти за отделните периоди, като са начислили ДДС върху определената пазарна стойност на предоставеното ползване.

С Ревизионния доклад № Р-2221524000375-092-001/11.07.2024 г. са направени констатации за наличие на допълнителни задължения по ЗДДС, произтичащи от предоставяне на недвижими имоти за ползване между свързани лица при цена, различна от пазарната, както и от повторно отразяване на фактури в дневника за покупки за данъчен период м. 09.2019 г. Ревизионният доклад е връчен по електронен път на 30.07.2024 г. Срещу него не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221524000375-091-002/19.08.2024 г., издаден от Танка И. К. – орган, възложил ревизията, и Г. Ц. Г. – ръководител на ревизията. С ревизионния акт на „САВАНА 1996“ ЕООД са установени допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 29 610,51 лв., от които 23 016,37 лв. главница и лихви в размер на 6 594,14 лв. за данъчни периоди м. 09.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 08.2023 г. Актът е връчен по електронен път на 26.08.2024 г.

Срещу ревизионния акт е подадена жалба по административен ред. В жалбата до директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ дружеството е поддържало, че актът е издаден при съществени нарушения на административнопроизводствените правила, без да е осигурено право на защита, при нарушение на служебното начало, обективността, всестранността и пълнотата на доказването. Твърдяло е, че органите по приходите не са доказали твърденията си по безспорен начин и са основали изводите си на предположения, съмнения и недоказани презумпции. Посочено е още, че периодът за представяне на обяснения и доказателства е съвпаднал с лични обстоятелства, свързани със заболяване и смърт на майката на управителя, но въпреки това дружеството счита, че доказателствената тежест за установяване на фактите е на органите по приходите.

С Решение № 732/07.07.2025 г. директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е обявил ревизионния акт за нищожен в частта относно установените задължения по ЗДДС за периода от 01.01.2018 г. до 30.11.2018 г., поради изтичане на преклузивния срок по чл. 109 ДОПК към момента на възлагане на ревизията. В останалата част ревизионният акт е потвърден, а именно за установените допълнителни задължения по ЗДДС общо в размер на 29 610,51 лв., от които ДДС в размер на 23 016,37 лв. и лихви в размер на 6 594,14 лв. за данъчни периоди м. 09.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 08.2023 г.

В хода на съдебното производство са допуснати гласни доказателства чрез разпит на свидетелката Л. А. Р. Същата заявява, че до август 2024 г. е била едноличен собственик на капитала и управител на „САВАНА 1996“ ЕООД, като дружеството е закупило апартаментите с цел последваща продажба след дълъг период и реализиране на печалба. Свидетелката посочва, че апартаментите са придобити на два пъти – през 2018 г. и 2019 г., като при придобиването им са били необзаведени, „на груб строеж“, на замазка, без врати, включително без входни и интериорни врати. Относно договорите със себе си като физическо лице свидетелката обяснява, че ги е сключила, тъй като е била посъветвана, че разходите до продажбата на апартаментите ще бъдат по-ниски, включително във връзка с битовите тарифи за електроенергия, като сочи и лични причини, свързани със заболяване на майка ѝ. Свидетелката заявява още, че срещу уговорената цена от 50 лв. е следвало да извършва организационно-охранителни дейности, да отваря на електроразпределителното дружество, да организира поставяне на водомери, да намира майстори и да съдейства за привеждане на имотите във вид, позволяващ продажба на по-изгодна цена. Посочва, че лично е заплащала труда на майсторите, осигурявала е материали и че ремонтите са се извършвали поетапно, апартамент по апартамент, от двама майстори, в продължение на дълъг период. Свидетелката заявява и че към момента на разпита един от апартаментите все още не е приведен в годно за обитаване състояние.

По делото е прието заключение по допуснатата съдебно-техническа оценителна експертиза. Вещото лице е извършило оценка на пазарната наемна цена на процесните шест апартамента, находящи се в [жк], комплекс „Т.“, за периода от 01.01.2018 г. до 31.08.2023 г. Анализирало е характеристиките на жилищния комплекс, местоположението му, транспортната достъпност, инфраструктурата, близостта до метро, училища, детски градини, магазини, търговски обекти и други обекти на градската среда. В заключението са описани процесните имоти по идентификатор, площ, етаж, изложение и разпределение. Експертизата определя пазарната

наемна цена по години и периоди, като прилага метод на сравнителните неконтролирани цени и отчита офертни нива за двустайни апартаменти в района. В заключението е посочено, че за периода от 01.02.2019 г. до 31.08.2023 г. общият пазарен наем за шестте апартамента възлиза на 89 484 евро, съответно 174 711 лв., при хипотеза за обзаведени имоти, а при хипотеза за необзаведени имоти – на 76 061 евро, съответно 148 763 лв. Посочени са и средни месечни наемни цени на кв. м. по години: за 2019 г. – 5,46 евро/кв. м.; за 2020 г. – 5,09 евро/кв. м.; за 2021 г. – 4,76 евро/кв. м.; за 2022 г. – 5,20 евро/кв. м.; за 2023 г. – 6,95 евро/кв. м.

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

Жалбата е допустима – подадена е от надлежна страна, адресат на ревизионния акт, имаща правен интерес от оспорването, след проведено задължително административно обжалване по реда на чл. 152 и сл. ДОПК, срещу подлежаща на съдебен контрол част от ревизионния акт и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК. Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Тази проверка съдът извършва служебно и цялостно, като не е ограничен единствено от наведените в жалбата основания за незаконосъобразност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Същият е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със заповедта ръководител на ревизията. В случая ревизията на жалбоподателката е възложена със Заповед № Р-22221524000375-020-001/18.1.2024 г., издадена от П. Х. К. на длъжност началник сектор "Ревизии 4" към ТД на НАП – П., в качеството му на заместник на Танка И. К. на длъжност началник на сектор "Ревизии 6" в отдел "Ревизии" към дирекция "Контрол" при същата ТД на НАП, на която със Заповед № 170/08.01.2024 г. (л. 25 гръб) е разрешен отпуск от 5 дни за периода от 15.01.2024 г. до 01.02.2024 г. включително. За правомерността на заместването на Танка К. от П. К., в периода от 15.01.2024 г. до 01.02.2024 г. включително, е приложена Заповед № А-170/08.01.2024 г. (л. 25), издадена на основание чл. 84 от Закона за държавния служител (ЗДСл). По делото на л. 23 е приложена Заповед № 3-ЦУ-123/17.01.2024 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, с която на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП е наредено служителите на ТД на НАП, посочени в съответните заповеди, да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентна ТД съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП С.. Според въпросното приложение (л. 24) ревизията на С. 1996 е възложено да се извърши от екип на ТД на НАП П..

Въпросът относно валидността на ревизионния акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една ТД на НАП, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга ТД на НАП въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция, е разрешен с Решение № 3/26.06.2025 г., постановено по тълкувателно дело № 2/2024 г. на Върховния административен съд - Общо събрание на Първа и Втора колегия. Съобразно мотивите на тълкувателното решение, в случай като процесния, ревизионният акт е действителен административен акт. Такъв е и процесният РА.

Спазена е предвидената от закона писмена форма. ЗВР, РД и РА съдържат изискуемите реквизити по чл. 113, чл. 117 и чл. 120 ДОПК. В ревизионния акт са посочени издателите, ревизираното лице, обхватът на ревизията, установените задължения, фактическите и правните основания за издаването му. Ревизионният доклад, който представлява неразделна част от ревизионния акт по смисъла на чл. 120, ал. 2 ДОПК, съдържа подробно изложение на извършените процесуални действия, събраните доказателства, направените констатации и правните изводи на органите по приходите.

Не се установяват съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обуславят отмяна на ревизионния акт в оспорената му част. В хода на ревизията на дружеството са връчвани искания за представяне на документи и писмени обяснения, изискани са данни от трети лица, събрани са доказателства относно собствеността, ползването и консумативните разходи за процесните имоти, както и е възложена оценка за определяне на пазарната наемна цена. Ревизираното лице е участвало в производството, представяло е документи и обяснения и е било уведомявано за извършените процесуални действия.

Възражението, че правото на защита е нарушено поради невръчване на ревизионния доклад заедно с всички доказателства, не може да бъде споделено. От доказателствата по делото се установява, че ревизионният доклад е връчен по електронен път на 30.07.2024 г., като жалбоподателят не е подал възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК. Само по себе си твърдението, че част от доказателствата не са били изпратени заедно с доклада, не обосновава съществен процесуален порок, доколкото дружеството е било страна в ревизионното производство, доказателствата са били част от ревизионната преписка, а впоследствие същото е упражнило правото си на административно и съдебно обжалване. В съдебното производство жалбоподателят е разполагал с възможност да се запознае с преписката, да формулира доказателствени искания, да ангажира свидетелски показания и съдебна експертиза. Следователно евентуалното затруднение при запознаване с част от доказателствата не се е отразило върху възможността за защита в степен, която да води до незаконосъобразност на акта.

По материалната законосъобразност съдът съобрази следното:

Спорът по същество е свързан с приложението на чл. 27, ал. 3 ЗДДС при предоставяне на недвижими имоти за ползване между свързани лица при цена, по-ниска от пазарната, както и с непризнаване на право на данъчен кредит по повторно отразени фактури през данъчен период м. 09.2019 г.

Съгласно чл. 27, ал. 3, т. 1 ЗДДС данъчната основа е пазарната цена при доставка между свързани лица, когато данъчната основа, определена по общия ред, е по-ниска от пазарната цена, а получателят няма право на пълен данъчен кредит. Тази разпоредба транспонира чл. 80 от Директива 2006/112/ЕО, който допуска държавите членки, с цел предотвратяване на данъчни измами или избягване на данъци, да предвидят данъчната основа при доставки между свързани лица да бъде пазарната стойност, когато насрещната престация е по-ниска от пазарната стойност и получателят няма право на пълен данъчен кредит. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) по съединени дела C-621/10 и C-129/11, „B. and S. Properties“ и „P.“, в която Съдът приема, че чл. 80 от Директива 2006/112/ЕО допуска национална уредба, която при доставки между свързани лица определя данъчната основа по пазарна стойност, но само в хипотезите и при предпоставките, изрично предвидени в тази разпоредба. Аналогичен е подходът и в решение по дело C-285/10, „C. E. de S.“, в което СЕС подчертава, че отклонението от общото правило, според което данъчната основа е действително получената насрещна престация, е допустимо само при ясно предвидените от директивата условия.

В случая тези условия са налице. Получател по договорите за безвъзмездно ползване и за наем е

физическото лице Л. А. Р., която през релевантния период е била едноличен собственик на капитала и управител на „САВАНА 1996“ ЕООД. Това обстоятелство обуславя свързаност по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, тъй като физическото лице едновременно притежава капитала на дружеството и упражнява управленски контрол върху него. Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че участието в управлението само по себе си не било достатъчно за свързаност и че органите по приходите следвало да доказват допълнително фактически контрол, координирано икономическо поведение или зависимост между лицата. При едноличен собственик на капитала, който е и управител на дружеството, свързаността произтича пряко от закона и не е резултат от предположение на органите по приходите, а от правна квалификация на безспорно установени факти.

Налице е и втората предпоставка – договорената цена е по-ниска от пазарната. За три от апартаментите е уговорено безвъзмездно ползване, а за останалите три апартамента – месечна наемна цена от 50 лв. за всеки имот. Тази цена е очевидно несъпоставима с пазарната наемна стойност на апартаменти в жилищен комплекс в[жк], като изводът се подкрепя както от оценката, изготвена в ревизионното производство, така и от приетата в съдебното производство съдебно-техническа оценителна експертиза. Съдебната експертиза, макар и изготвена по въпроси на жалбоподателя, не опровергава, а по същество потвърждава основния извод на органите по приходите – че пазарната наемна цена на процесните имоти многократно надхвърля уговорената между свързаните лица цена.

Налице е и третата предпоставка – получателят е физическо лице, което не разполага с право на пълен данъчен кредит по доставките. Именно при такава хипотеза прилагането на пазарната цена като данъчна основа е насочено към предотвратяване на данъчно предимство, което би възникнало при предоставяне на активи на свързано лице срещу символична или нулева престация.

Получателят по доставките е физическо лице, за което по делото не се установява да разполага с право на приспадане на данъчен кредит във връзка с процесното ползване на имотите. Именно това обстоятелство отличава случая от хипотеза на обикновено договаряне между свързани данъчнозадължени лица, при което и двете страни имат право на пълен данъчен кредит и не възниква риск за фиска. Следователно прилагането на чл. 27, ал. 3, т. 1 ЗДДС в конкретния случай съответства на целта и допустимия обхват на чл. 80 от Директива 2006/112/ЕО.

Неоснователно е възражението, че не е доказана безвъзмездност. За трите апартамента, предоставени с договор за безвъзмездно ползване, самият договорен тип правоотношение изключва възнаграждение. За останалите три апартамента не се касае до безвъзмездност, а до възмездност при цена, значително по-ниска от пазарната. И в двата случая приложението на чл. 27, ал. 3 ЗДДС е обосновано не от формалното наименование на договора, а от икономическата реалност на доставката между свързани лица при непазарни условия. Не е налице и основание доставките да бъдат третираны като освободени по чл. 45, ал. 4 ЗДДС. Самата защитна теза на жалбоподателя и свидетелските показания сочат, че имотите не са предоставени на физическото лице за жилищно обитаване, а с оглед охрана, достъп до обектите, организиране на довършителни дейности и намаляване на текущите разходи до бъдеща продажба. При това положение не се касае за отдаване под наем на жилище на физическо лице за жилищни нужди, а за предоставяне на имоти за ползване между свързани лица при непазарни условия.

Съдът кредитира свидетелските показания в частта, в която установяват връзката на свидетелката с дружеството, обстоятелството, че договорите са сключени между дружеството и самата нея като физическо лице, както и заявената инвестиционна цел при придобиването на имотите. В тази част показанията съответстват на останалите доказателства по делото и не са спорни между страните.

Съдът не ги кредитира обаче като достатъчни да установят, че през ревизираните периоди процесните имоти са били негодни за ползване или отдаване под наем, както и че уговорената цена от 50 лв. съответства на реално насрещно изпълнение от страна на физическото лице. В тази част показанията са дадени от лице, което е пряко заинтересовано от изхода на спора, тъй като е било едноличен собственик и управител на дружеството и същевременно насрещна страна по процесните договори. Твърденията на свидетелката за придобиване на имотите „на груб строеж“, без врати, както и за извършвани от нея довършителни дейности чрез намерени майстори, не се подкрепят от обективни писмени доказателства. По делото не са представени договори с изпълнители, фактури, разписки, платежни документи, приемо-предавателни протоколи, документи за закупени строителни материали или други доказателства, от които да се установи кога, от кого, в какъв обем, на каква стойност и за кои конкретни апартаменти са извършвани твърдените довършителни работи. При това положение свидетелските показания, сами по себе си, не могат да оборят констатациите на органите по приходите и останалите доказателства по делото относно предоставянето на имотите за ползване при непазарни условия. Не променя този извод и обяснението на свидетелката, че договорите са сключени с оглед намаляване на текущите разходи за имотите, включително във връзка с цената на електроенергията, както и че тя лично е организираща и заплащала майстори, които работели поэтапно, апартамент по апартамент. Тези твърдения, дори да бъдат възприети като обяснение за икономическия мотив за сключване на договорите, не оборват обстоятелството, че имотите са предоставени за ползване на свързано физическо лице при нулева или символична цена, нито доказват, че уговорената цена съответства на пазарната. Същевременно твърденията за извършени ремонтни дейности от конкретни майстори, за заплатен труд и закупени материали остават неподкрепени с обективни писмени доказателства – договори, разписки, платежни документи, фактури, доказателства за закупени материали или други документи, удостоверяващи период, обем, стойност и изпълнители на твърдените дейности.

В подкрепа на този извод съдът съобразява и приетото заключение на съдебно-техническата оценителна експертиза, според което сградите са с разрешение за ползване от 10.01.2019 г., като трите апартамента, придобити с нотариален акт от 01.08.2018 г., биха могли да бъдат отдавани под наем най-рано от 01.02.2019 г., а трите апартамента, придобити с нотариален акт от 06.11.2019 г. – след 15.12.2019 г. Това допълнително разколебава твърдението, че имотите през ревизираните периоди са били фактически негодни за ползване, още повече при липса на конкретни писмени доказателства за извършвани довършителни работи по обект, период, обем и стойност.

Неоснователно е и възражението срещу определената пазарна наемна цена. Действително жалбоподателят оспорва оценката, изготвена в ревизионното производство, като формална и необоснована, но в съдебното производство е допусната и приета съдебно-техническа оценителна експертиза, изготвена от вещо лице, което е анализиращо местоположението на имотите, характеристиките на жилищния комплекс, площта, етаж, изложението, инфраструктурата, транспортната достъпност и пазарните нива на наемите в района. Заключение е изготвено чрез сравнителен подход, съобразен с естеството на имотите и пазара на наемни отношения, като вещото лице е посочило използваните пазарни аналози и е определило пазарни стойности по години и периоди. Съдът кредитира заключението на съдебно-техническата оценителна експертиза като компетентно, обективно и съответстващо на останалите доказателства по делото в частта, в която установява съществено отклонение между уговорената цена от 0 лв. или 50 лв. месечно за апартамент и пазарните наемни нива за съпоставими имоти в района. Заключение не е оспорено по същество от страните чрез конкретни въпроси към вещото лице, не е поискано

повторно или допълнително заключение, а жалбоподателят изрично се отказва от съдебно-икономическа експертиза, която би могла да провери математическото отражение на оценителните стойности върху конкретните установени задължения. Поради това твърденията за произволност и необоснованост на определената пазарна цена останаха недоказани.

Обстоятелството, че съдебната експертиза работи и с хипотези за обзаведени и необзаведени имоти, не разколебава крайния извод на съда. Дори при по-ниската стойност, определена за необзаведени имоти, пазарният наем многократно надхвърля уговорената цена между свързаните лица. Следователно експертизата не опровергава констатациите на органите по приходите, а ги потвърждава по основния релевантен за спора въпрос – наличие на съществено отклонение от пазарната цена. Самото твърдение за инвестиционна цел при придобиването на имотите не изключва възможността те да бъдат предоставени за ползване, нито обосновава цена, различна от пазарната при доставка между свързани лица.

Съдът намира за важно да подчертае, че при спор относно пазарна цена съдебният контрол не се изчерпва с формална проверка дали е изготвена оценка, а включва преценка дали методът и изходните данни позволяват обоснован извод за пазарна стойност. В случая както ревизионната оценка, така и съдебната експертиза използват сравнителен подход, съобразен с естеството на имотите и пазара на наемни отношения. Макар пазарната цена по естеството си да съдържа оценъчен елемент и да не представлява математически абсолютно точна величина, събраните доказателства са достатъчни да установят релевантния за спора факт – че уговорената цена от 0 лв. или 50 лв. месечно за апартамент е значително по-ниска от пазарната стойност.

По отношение на повторно отразените фактури през м. 09.2019 г. съдът намира, че правилно органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит в съответната част. Този отказ не е основан на извод за липса на реална доставка, а на констатация, че по едни и същи данъчни документи правото на данъчен кредит е упражнено повторно. Правото на приспадане по чл. 68 и чл. 69 ЗДДС възниква и се упражнява при наличие на предвидените в закона материални и формални предпоставки, но една и съща фактура не може а бъде основание за повторно упражняване на едно и също право в следващ данъчен период. Повторното включване на вече отразени фактури в дневника за покупки не поражда ново право на приспадане, тъй като би довело до неоснователно двойно ползване на едно и също данъчно предимство. Жалбоподателят не ангажира доказателства, които да оборят констатацията за повторност, не поиска съдебно-икономическа експертиза за проверка на тези изчисления, а изрично се отказва от такава. Изводът съответства и на практиката на СЕС, според която правото на приспадане е ограничено до действително дължимия данък и не може да бъде упражнявано въз основа на фактуриране или счетоводно отразяване, което не съответства на действително възникнало право на приспадане – решения по дела C-342/87, G. H., C-152/02, Terra V.-H., C-285/11, B., и C-518/14, S..

При така установеното съдът приема, че ревизионният акт в оспорената му част е издаден при правилно приложение на материалния закон. Органите по приходите са установили наличие на доставки между свързани лица при непазарни условия и правилно са определили данъчната основа по пазарна цена по реда на чл. 27, ал. 3 ЗДДС. Законосъобразно е отказано и повторното ползване на данъчен кредит по вече отразени фактури. Наведените от жалбоподателя възражения не оборват констатациите на ревизиращите органи, нито доказват наличие на фактически или правни основания за отмяна на акта.

По изложените съображения жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото и предвид своевременно направеното искане, на Националната агенция за приходите – юридическото лице, в чиято структура е органът-ответник, следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, което на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК (Изм. – ДВ, бр. 17 от

13.02.2026 г.) във връзка с чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ, във връзка с § 5 и чл. 12 и 13 от Закона за въвеждане на еврото в Република България, съдът определя на 102,26 евро.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 17-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „САВАНА 1996“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221524000375-091-001/19.08.2024 г. (погрешно посочен от жалбоподателя и от горестоящия орган като Р-22221524000375-091-002/19.08.2024 г.), издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С., в частта, в която е потвърден с Решение № 732/07.07.2025 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА „САВАНА 1996“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Национална агенция з приходите, [населено място], [улица], разноски по делото в размер на 102,26 евро (сто и две евро и двадесет и шест евроцента).

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

Решението да се съобщи по реда на чл. 137 АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: