

РЕШЕНИЕ

№ 36488

гр. София, 05.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в
публично заседание на 01.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **8295** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на „Ардом Строй“ ЕООД, чрез адвокат Д. Б., с адрес за призоваване: [населено място], [улица], ет. 1 срещу Ревизионен акт № 22002223004609-091-001/18.03.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 842/21.06.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място].

С процесния РА, след оспорването му административен ред за „Ардом Строй“ ЕООД са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 138 680,53 лв. и лихви в размер на 42 555,06 лв. и допълнително начислен данък по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 13 074,63 лв. и лихви в размер на 5 835,37 лв., като незаконосъобразен.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен.

Посочено е, че органите по приходите не са спазили принципа на служебното начало и търсене на обективната истина, така както е регламентирано в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК.

Излагат конкретни доводи по отделно, по отношение на установените задължения по ЗДДС и по ЗКПО.

Според жалбоподателя извършеното преобразуване на данъчния резултат по реда на ЗКПО е неправилно и незаконосъобразно.

„Ардом Строй“ ЕООД е извършило замяна, като е придобило право на строеж, срещу задължението да построи апартаменти и други обекти на лицата, които са го учредили.

Счетоводното отчитане на правото на строеж се извършва въз основа на принципа за предимство на съдържанието пред формата, съобразно целите на придобиване и предназначението.

В конкретният случай вещното право на строеж е придобито чрез бартер с цел изграждане на строеж за последваща продажба, като готова строителна продукция.

В тази връзка правото на строеж следва да бъде отчетено по реда на пар. 4. т. 5.1. от СС № 2 - Отчитане на стоково-материалните запаси като вид материал необходим за изграждането на бъдещия строителен обект по доставна стойност, равна на покупната цена дължима за придобиването му, включваща разходите по изграждането на недвижимите имоти, които ще бъдат предадени срещу учредената суперфиция.

Оспорващият твърди, че доставната стойност на правото на строеж трябва да се отчете като разход по икономически елементи, който се включва в разходите за основната дейност формиращи фактическата себестойност на построената сграда и на обектите в нея. В тази връзка към момента на предаване на недвижимите имоти дължими на учредители на правото на строеж, продажната им цена равна на цената на това право, авансово заплатена при учредяването му, трябва бъде отчетена като приход, но при спазване на принципа на съпоставимост между приходи и разходи. Посочва се, че в РА няма конкретизация, на това, от които факти се прави извода, че продажната цена на процесиите сделки е симулативна и води до избягване на данъчна тежест.

Продажбата на стойност различна от пазарната не налага преобразуване, защото има свобода на договаряне и страните сами и свободно договорят ценовите нива. В случая може има отклонение, ако се докаже, че документираната цена по нотариалните актове и договорите за продажба е различна от реалната, а това не е установено, след като има идентичност при отчитането на доставката при двете страни по сделката.

По-нататък оспорващият сочи, че изготвената за целите на ревизионното производство експертиза за определяне на пазарната цена не е според изискванията на Наредба Н-9 от 14.08.2006 г., във връзка с т. 8 и т. 10 от ДР на ДОПК. В заключението не е описано, дали имотите, взети като аналог от вещното лице, са закупени на „зелено“, както е при сделките реализирани от жалбоподателя или са били в завършен вид и с разрешение за експлоатация.

Видно от експертното заключение, за сравнение са използвани като аналози данни за сделки с недвижими имоти от 2019 г., които не съвпадат като време с периода на реализиране на процесиите продажби, извършени от ревизираното лице и не могат да послужат за оценяването им.

По отношение на установените задължения по ЗДДС, в жалбата са изложени пространни аргументи и теоретични разсъждения, касаещи правото на строеж и по-конкретно облагането на такива сделки по ЗДДС. Посочва се, че от гледна точка на ЗДДС учреденото право на строеж се разглежда като доставка на стока съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, където се посочва, че „доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик“. Съгласно чл. 45, ал. 2 от ЗДДС, учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж. Оспорващият счита, че на основание на тази разпоредба, ако правото на строеж се учреди, както е в случая, преди издаването на разрешението за строеж, доставката ще е освободена. В тази връзка е направено позоваване на Решение № 1008/19.07.2023 г. на Директора на ОДОП, [населено място], с което е отменен предходно издаден РА и преписката е върната на съответните органи по приходите за нова ревизия. Горестоящият орган е указал, че следва да се изготви експертната оценка и да се обложат само довършителните СМР съответните недвижими имоти. Ревизиращият екип не се е съобразил със задължителните

указания и не е извършил оценка само на довършителните работи.

По време на проведеното по делото заседание, оспорващият се представлява от адвокат Б., който поддържа жалбата. Претендира присъждането на разноски. Представя подробни допълнителни съображения в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт М. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на платеното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

По допустимостта на жалбата: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, поради което жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

1. Фактически установявания.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002223004609-020-001 от 02.08.2023 г., връчена по електронен път на 10.08.2023 г., изменена със Заповед №Р-22002223004609-020-002 от 02.11.2023 г., издадени от началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Артдом Строй“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчен период м. 01.2020 г. и по ЗКПО за 2020 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение № 1008 от 19.07.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА № Р-22221422002091-091-001 от 29.03.2023 г.

„Артдом Строй“ ЕООД в периода от 2016 г. до 2020 г. е изградило сграда, находяща се в [населено място],[жк], [улица], за която е било издадено разрешение за строеж на 11.07.2017 г. Грубият строеж е завършен на 26.12.2018 г. и сградата е въведена в експлоатация на 23.01.2020 г. На основание чл. 60 от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза от 22.11.2023 г., е възложено определяне на пазарните цени на: учредено право на строеж срещу задължението за строителство на обектите, изброени в НА № 84, том I, рег. № 4082, дело №28 от 14.06.2017 г. в полза на А. Ц. Ц., А. К. Л. и А. К. Н., допълнителни строително монтажни работи /СМР/ на обектите на учредителите на правото на строеж до въвеждане на сградата в експлоатация, на кв. м и за всички готови обекти в жилищната сграда, към 23.01.2020 г. Заключение е прието с Протокол от 15.12.2023 г.

С Нотариален акт /НА/ №84, том I, рег. № 4082, дело № 28 от 14.06.2017 г. за учредяване на право на строеж срещу задължението за строителство А. Ц. Ц., А. К. Л. и А. К. Н., в качеството на учредители и „Артдом Строй“ ЕООД, в качеството на приемател, учредяват взаимно и безвъзмездно право на строеж за построяване на жилищна сграда на 5 етажа, заедно с подземни гаражи. Определеното обезщетение за А. Ц. Ц. включва ап. 3 с площ 81,67 кв. м; ап. 4 с площ 45,16 кв. м, ап. 5 с площ 73,98 кв. м, ап. 7 с площ 44,54 кв. м, гараж № 9-10, гараж №14, парко-място № 1 и парко-място № 2. Обезщетението за А. К. Н. е ателие №1 с площ от 32,79 кв. м и за А. К. е ателие № 2 с площ от 31,16 кв. м. Съгласно справка, изготвена от дружеството сградата,

освен обектите полагащи се на учредителите на правото на строеж, включва 6 гаража, 8 апартамента и един склад. На Г. И. М., управител и собственик на „Артдом Строй“ ЕООД, са продадени ап. 14 и мазе № 15, склад № 16, гаражи № 1-2 и № 5-6.

Получените приходи по фактурите, издадени от дружеството са отчитани по счетоводна сметка 704 „Приходи за бъдещи периоди“. При приключване на обекта през м. 01.2020 г. са признати приходите и разходите от продажбата на недвижимите имоти, като декларираният финансов резултат по ЗКПО за 2020 г. е загуба в размер на 133 736,70 лв.

В хода на ревизията са извършени множество процесуални действия и са събрани доказателства.

1.1. По отношение на Закона за корпоративното подоходно облагане.

Органите по приходите са установили, че за 2020 г. „Артдом Строй“ ЕООД е подало годишна данъчна декларация с деклариран счетоводен финансов резултат загуба в размер на 133 736,70 лв. и данъчен финансов резултат загуба в размер на 133 735,24 лв. Посочено е, че всички обекти в сградата са продадени на физическите лица, с които са сключени предварителни договори. Отчетени са текущи приходи в размер на 992 572,71 лв. и разходи в размер на 1 126 309,41 лв., в т.ч. балансова стойност на продадената продукция /сметка 303/ в размер на 1 125 105,08 лв. Установена е загуба от реализация на недвижимите имоти в сградата в размер на 129 663,29 лв.

Този финансов резултат не е приет от органите по приходите, поради отклонение от данъчното облагане по смисъла на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО.

Според заключението на приетата експертиза, пазарната цена на кв. м без ДДС в зависимост от обектите е, както следва: за апартамент - от 2 062,00 лв. до 2 279,00 лв., за гараж - от 1 470,00 лв. до 1 625,00 лв. и за мазе - от 1 176,00 лв. до 1 300,00 лв.

При извършено сравнение между пазарната цена и продажната цена е установено, че имотите са продадени на цени по ниски от пазарните, като разликата е в размер на 1 487 056,67 лв., при приета долна граница на кв. м. Констатирано е, че пазарната цена на апартамент № 12, прехвърлен в собственост на А. М., е в размер на 261 573,00 лв., а на гараж № 5-6, прехвърлен на Г. М. е в размер на 30 539,00 лв.

През 2020 г. „Артдом Строй“ ЕООД е направило разходи за СМР по апартаменти, гаражи и паркоместа на учредителите на правото на строеж и е съставило 3 протокола за извършените СМР на обща стойност в размер на 103 364,45 лв., отразени като приход. Според заключението на експерта общата стойност на извършените СМР в размер на 141 799,16 лв., т.е. налице е разлика от 38 434,71 лв.

На основание чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО счетоводният финансов резултат за 2020 г. е увеличен със сумата в размер на 1 525 491,38 лв., получена като разлика между пазарни и продажни цени на готовите обекти и СМР. На основание чл. 70 и чл. 71 от ДОПК е приспадната данъчна загуба, натрупана през периодите от 2017 г. до 2019 г., в общ размер на 4 950,87 лв. След извършените корекции е определен данъчен финансов резултат в размер на 1 386 805,27 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 138 680,53 лв.

1.2. По отношение на Закона за данъка върху добавената стойност.

С НА № 97 от 26.06.2017 г. „Артдом Строй“ ЕООД продава право на строеж на Г. И. М. за построяване на ап. 14 с площ от 128,60 кв. м, мазе № 15 с площ от 5,40 кв. м и склад № 16 с площ от 53,57 кв. м. на стойност 55 100,00 лв. Преди регистрацията на дружеството по ЗДДС на 05.09.2017 г. на Г. И. М. е издадена фактура № 4 от 26.06.2017 г. на стойност 51 500,00 лв. и № 5 от 01.07.2017 г. на стойност 3 600,00 лв. с предмет „право на строеж съгласно НА № 97 от 26.06.2017 г.“ Издадена е фактура №0.. .033 от 31.01.2020 г. с данъчна основа в размер на 23 845,83 лв. и ДДС в размер на 4 769,17 лв. с предмет „СМР за ап. 14 + мазета съгласно пазарна оценка“. От ревизираното лице е представен предварителен договор, съгласно който са

извършени СМР до степен на завършеност „груб строеж“, като не се включват довършителни работи. Представена е калкулация на всички извършени СМР до степен „груб строеж“ на стойност 159,86 лв. на кв. м. Дружеството е възложило изготвянето на пазарна оценка на гореописаните СМР на лицензиран оценител. Съгласно изготвена от „Амрита“ ЕООД през 2018 г. оценителна експертиза, пазарната стойност на извършените СМР възлиза на 211,38 лв. за кв. м. В хода на предходно производството е изготвена експертиза, която е установила пазарната цена на СМР до груб строеж от 202,24 лв. за кв. м.

След анализ на представените от дружеството документи и двете експертизи, органите по приходите са приели, че пазарната цена за СМР на етап груб строеж на ап. 14, със застроена площ 128,60 кв. м, мазе със застроена площ 5,40 кв. м и склад № 16 със застроена площ от 53,57 кв. м. или общо застроена площ 187,57 кв. м., е в размер на 211,38 лв. на кв. м. или 39 648,55 лв. От тази сума, е приспаднала фактурираната стойност в размер на 23 845,83 лв. Върху установена разлика в размер на 15 802,72 лв. е начислен данък в размер на 3 160,54 лв. на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 8 и чл. 27, ал. 3, т. 1, т. а от ЗДДС.

С НА № 102 от 27.06.2018 г. „Артдом Строй“ ЕООД е продало „право на строеж“ на Г. И. М. за построяване на гараж № 1-2 на стойност 3 720,00 лв. За доставката е издадена фактура № 0...015 от 27.06.2018 г. с данъчна основа 3 100,00 лв. и ДДС в размер на 620,00 лв. На лицето е издадена фактура № 0...032 от 31.01.2020 г. с данъчна основа 5 318,75 лв. и ДДС в размер на 1 063,75 лв. с предмет „изравнителна вноска за гараж 1-2“. Съгласно експертизата долната граница на пазарната стойност на гараж № 1-2 е в размер на 1 470,00 лв. на кв. м без ДДС или за 26,27 кв. м пазарната цена е в размер на 38 616,90 лв. Върху разликата между пазарната цена и фактурираната стойност в размер на 30 198,17 лв. е начислен ДДС в размер на 6 039,63 лв. на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 8 и чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

С НА № 150 от 11.12.2019 г. „Артдом Строй“ ЕООД е продало гараж № 5-6 при степен на завършеност 100% на Г. И. М. за сумата в размер на 13 400,00 лв. Издадена е фактура № 0...029 от 11.12.2019 г. с данъчна основа в размер на 11 166,67 лв. и ДДС в размер на 2 233,33 лв. Съгласно експертизата долната граница на пазарната стойност на гараж №5-6 е в размер на 30 539,00 лв. Върху разликата между пазарната цена и фактурираната стойност в размер на 19 372,33 лв. е начислен ДДС в размер на 3 874,46 лв. на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 8 и чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

Резултатите от ревизионното производство са обективирани в ревизионен доклад № Р-22002223004609-092-001 от 09.02.2024 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията е приключила с издаването на ревизионен акт № Р-22002223004609-091-001 от 18.03.2024 г., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Установени са допълнителни задължения за ДДС, в размер на 13 074,63 лв. за данъчен период м. 01.2020 г. и за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 138 680,53 лв. за 2020 г. Върху така установените допълнителни публични задължения са начислени лихви в общ размер на 48 390,43 лв.

При оспорването по административен ред решаващият орган е възприел констатациите и изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил.

В хода на съдебното оспорване на РА са допуснати и приети заключения на съдебно-оценителна (СОЕ) и на съдебно-икономическа експертиза (СИЕ).

Вещите лица са прегледали и анализирали събраните в хода на ревизионното производство документи. Съдът намира заключенията за мотивирани, компетентни и съответстващи на останалите, събрани доказателства, поради което следва да бъдат кредитирани.

2. Анализ на събраните доказателства и правни изводи.

2.1. По отношение на установените публични задължения по ЗКПО.

За да достигнат до изводите, отразени в РА, органите по приходите са приели, че „Артдом Строй“ ЕООД е декларирало за 2020 г. данъчна загуба, дължаща се на отклонение от правилата за данъчно облагане по смисъла на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО. Според тези разпоредби, за данъчни цели се приема тази 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 който не води до отклонение от данъчно облагане. Прието е, че данъчната основа за облагане по ЗКПО се определя според пазарната цена не само при сделки между свързани лица, но и за сделки, които са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. За данъчни цели пазарната цена се определя по някой от методите, предвидени в Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредба № Н-9/.

Настоящият съдебен състав не може да се съгласи с направените от органите по приходите изводи по следните съображения.

На първо място приетото по време на ревизията заключение на допуснатата СОЕ не следва да бъде кредитирано, като обективно и мотивирано.

За да определи пазарните цени на процесните имоти, вещото лице е използвало метода на сравнимите неконтролирани цени. Съгласно чл. 19 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г., методът на сравнимите неконтролирани цени се прилага, когато са налице: 1. съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между свързаното лице и независими лица; или 2. съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между независими лица.

Формално погледнато използването на този метод в случая е правилно.

От друга страна съдът намира, че както вещото лице, така и органите по приходите не са съобразили спецификите на продуктите, които са сравнявани, получавайки изкривяване на получените резултати.

На първо място в заключението не е взето предвид, че имотите (апартаменти, гаражи и т.н.), които са прехвърлени на учредителите на правото на строеж, т.е. на собствениците на земята, върху която е била построена сградата, не са заплатени от тях. Те са ги придобили от строителя „Артдом Строй“ ЕООД като вид обезщетение за това, че са позволили върху имота им, друго лице да построи сграда. Между ревизираното лице и А. Ц. Ц., А. К. Л. и А. К. Н. е уговорено построяването на имотите с предварителни договори от 2016 г. и окончателно през 2017 г. с нотариален акт № 84 от 2017 г. те са учредили правото на строеж, а строителят се е съгласил да построи уговорените имоти (описани подробно по-горе), които са въведени в експлоатация заедно с цялата сграда през 2020 г.

Преценявайки изброените факти, съдът не намира за логично имоти, придобити по силата на учредено през 2017 г. право на строеж и предназначени да обезщетят учредителите на това право, да бъдат оценявани от строителя по пазарна стойност през

2020 г. Съвсем естествено е строителят да калкулира в цената на тези имоти само истинската им себестойност, т.е. вложените и заплатени материали, труд, разходи за изваждането на документи и т.н., без да начислява печалба, както би било по отношение на имоти, предлагани за продажба на свободния пазар. От имотите, предназначени за обезщетение не може да се очаква печалба, защото такава ще бъде генерирана от построяването и продажбата на останалите имоти в сградата, които по силата на учреденото право на строеж ще бъдат придобити и ще станат собственост на „Артдом Строй“ ЕООД.

На основание на направения анализ съдът намира, че стойността на имотите, придобити по силата на учреденото право на строеж от А. Ц. Ц., А. К. Л. и А. К. Н., не следва за целите на данъчното облагане да бъде определяна на пазарен принцип, както са приели органите по приходите.

На следващо място съдът намира за немотивирано извършеното от вещото лице сравнение на имотите с вече готови пазарни аналози, въведени в експлоатация и предлагани на свободния пазар след извършването на допълнителни СМР, някои, от които луксозни (какъвто е случая със сградата на [улица], притежаваща външен панорамен асансьор, обслужващ единствено взетия като аналог апартамент).

По-нататък експертът е оценявал СМР, без да опише същите по вид, количество и по пера, като влагани материали и труд и без да е прегледал каквито и да е документи, доказващи извършването на тези СМР (безспорно в хода на съдебното производство се установи, че документи за точния вид на процесните СМР липсва). Т.е. оценката и впоследствие изводите на органите по приходите са извършени на база на предположения и хипотези, което е в противоречие в принципа на търсене на обективната истина, регламентирани в АПК и ДОПК.

По отношение на останалите обекти в сградата, продадени от „Артдом Строй“ ЕООД на трети лица, съдът намира, че това е станало на така наречения етап „на зелено“ (според вещото лице О. в открито заседание на 05.03.2025 г.), по силата на предварителни договори или чрез продажба на право на строеж, т.е. придобилите това право лица хипотетично сами са могли да построят тези имоти. Вещото лице, изготвило заключението на СОЕ, посочва, че за да отговори на отделните въпроси, е използвало различни методи на оценка, съгласно Наредба № Н-9, съобразно спецификата на задачата. За отговора на въпрос № 1 съм използвал метода на увеличената стойност. За изготвяне на отговора на задача № 2 е използвал метода на сравнимите неконтролирани цени, като е взел предвид представените нотариалните актове, за прехвърляне на имоти, които не са в същата сграда, намиращи се по делото, т.е. актове, с които се продава право на строеж в период от време, близък до периода, в който са осъществявани процесните сделки. За отговор на въпрос № 3 е използвал метода на увеличената стойност.

Съдът възприема направените в заключението на вещото лице О. изводи, защото същите са базирани на логични и обективни критерии за определяне на стойността на имотите, като е отчетена спецификата на случая – датата и годината на сключване на предварителните договори, начин на прехвърляне – чрез учредяване на право на строеж или за обезщетение, предмета на договорите, например за извършване на довършителни работи и т.н.

По делото беше допуснато изслушване и на заключение на СИЕ, чиято основна цел е да определи данъчната основа за облагане и дължимия от ревизираното лице

корпоративен данък за 2020 г.

Вещото лице, вземайки предвид приетото заключение на СОЕ, събраните в хода на ревизията доказателства и допълнително представени му от жалбоподателя (обособени като приложения към заключението) представи заключението си в два варианта.

При първия вариант е направено изчисление, според формулираните от жалбоподателя задачи. След извършено преизчисление експертът е установил, че за 10 броя обекти реализирани на груб строеж, от „Артдом Строй“ ЕООД са издадени фактури на обща стойност в размер на 296 376,74 лева. На стр. 22 е посочено, че в приетата СОЕ е записана стойност в размер на 236 905,50 лева. По този начин в.л. О. е определил обща крайна цена на реализираните обекти на груб строеж с 59 471,24 лева по-малко от фактурираното от дружеството.

При втория вариант, след извършено преизчисление, вещото лице е установило, че за 10 броя обекти реализирани на груб строеж, от „Артдом Строй“ ЕООД са издадени фактури на обща стойност в размер на 296 376,74 лева. Експертът е възприел по-високата стойност от фактурираното и пазарната стойност определена в СОЕ на вещото лице О.. По този начин общата крайна цена на реализираните обекти на груб строеж (с увеличенията) би се променил на 299 585,41 лева без ДДС или с 3 208,67 лева в повече от декларираното от „Артдом Строй“ ЕООД.

На стр. 26 и 27 от заключението са съставени обобщени таблици, които проследяват хронологията на математическите изчисления. В таблицата на стр. 26 е за процесни обекти реализирани на груб строеж, а в таблицата на стр. 27 са записани процесни обекти с право на строеж.

В заключителната част е отбелязано, че от Национална агенция за приходите е установен допълнителен размер на данъчната основа по ЗКПО на стойност 1 487 056,67 лева (таблица на стр. 8 и 9 в РД № Р-22002223004609-092-001/09.02.2024 г.). Вещото лице е направило контролно изчисление на записаните стойности, наличните документи и справки по делото (в. т.ч. допълнително предоставените и е установило, че в РД е допусната математическа грешка. Крайната стойност би се изменила на 1 454 027,51 лева. Разликата е сформирана за обекти ап. №14, мазе №15 и склад №16, същите закупени от Г. И. М. за общата сума в размер на 78 945,83 лева без ДДС (по РД е в размер на 45 916,67 лева).

След направеното преизчисляване, по отношение на данъчната основа по ЗКПО, в двата изготвени варианта е както следва: 1. вариант I (по разсъждения на жалбоподателя) – преизчислена данъчна основа за облагане по ЗКПО в размер на 47 745,08 лева, вместо установеното в РД в размер на 1 487 056,67 лева и 2. вариант II – преизчислена данъчна основа за облагане по ЗКПО в размер на 110 424,99 лева, вместо установеното в РД в размер на 1 487 056,67 лева.

В заключителната част е отбелязано също, че в таблица на стр. 10 и 11 на РД органите по приходите са направили 10 броя записи за установени СМР (на обекти на собствениците на земята) на стойност определена с ОЕ по РД в размер на 141 799,16 лева. Вещото лице е установило, че на ред 8 за паркомясто №2 е допусната математическа грешка. Записана е стойност 101 487,00 лева, а преизчислената стойност е в размер на 1 014,83 лева. С установената грешка в записването крайната стойност би се променила от 141 799,16 лева на 41 243,08 лева. Според експерта, по този начин преизчислена, таблицата на стр.10 и 11 в РД, не би следвало да дава основание за увеличение на данъчната основа за облагане по ЗКПО.

Крайният извод, изложен в приетото без възражение заключение е, че при вариант I е налице увеличение на финансовия резултат с 47 746,54 лева и „годишна финансова загуба“ в размер на 85 990,16 лева, а при вариант II, е налице увеличение на финансовия резултат с 110 426,45 лева и „годишна финансова загуба“ в размер на 23 310,25 лева, т.е. липсва основание за установяване на допълнителни публични вземания по ЗКПО.

Приетите без оспорване заключения на С. и СИЕ, изложените по-горе мотиви и направения анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, мотивират съда да приеме, че в случая липсват основания, за промяна на декларирания от „Артдом Строй“ ЕООД финансов резултат по ЗКПО за 2020 г.

2.2. По отношение на установените публични задължения по ЗДДС.

Органите по приходите са доначислили ДДС за „Артдом Строй“ ЕООД през данъчен период м. 01.2020 г. общо в размер на 13 074,63 лв., както следва: 1. 3 160,54 лв. за извършените довършителни СМР на ап. 14, мазе № 15 и склад № 16, придобити от Г. И. М. с НА № 97 от 26.06.2017 г. 2. 6 039,63 лв. за продажбата на право на строеж на гараж №1-2 на Г. И. М. с НА №102 от 27.06.2018 г. и 3. 3 874,46 лв. за продажбата на гараж № 5-6 на Г. И. М. с НА №150 от 11.12.2019 г.

Съдът споделя частично изводите на органите по приходите по следните съображения. По делото няма спор, че Г. И. М. и „Артдом Строй“ ЕООД са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. г) от ДР на ДОПК. Налице са условията на разпоредбата на чл. 27, ал. 3, т. 1, б. „а“ от ЗДДС, съгласно която данъчната основа на доставките към датата на възникване на данъчното събитие е тяхната пазарна цена. С НА № 97, том I, рег. №4476, дело 37 от 26.06.2017 г. дружеството е продало право на строеж на Г. И. М. за построяване на ап. 14 с площ от 128,6 кв. м, мазе № 15 с площ от 5,40 кв. м и склад №16 с площ от 53,57 кв. м. с обща продажната цена в размер на 55 100,00 лв. Разрешението за строеж на сградата е издадено на 11.07.2017 г., т.е. след НА за продажбата на правото на строеж.

Съдът приема довода на жалбоподателя, че съгласно чл. 45, ал. 2 от ЗДДС учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж.

В разглеждания казус органите по приходите са взели предвид тази разпоредба и правилно са доначислили данък единствено за доставката с предмет довършителни СМР, като са приели пазарна цена на кв. м в размер на 211,38 лв. Безспорно е, че тази доставка е извършена след издаването на разрешението за строеж, т.е. в случая не важи хипотезата на чл. 45, ал. 2 от ЗДДС.

От друга страна съдът не може да не се съобрази със приетите без оспорване заключения на СОЕ и СИЕ.

Експертът, изготвил СИЕ, на страница 25 от същата е направил преизчисляване на дължимия за СМР ДДС, вземайки предвид изводите на СОЕ.

Според тези изчисления пазарната стойност на: 1. извършените в ап. № 14, мазе № 15 и склад № 16, СМР, е в размер на 67 010,30 лева. Изчислена разлика за ДО е: 67 010,30 – 23 845,83 = 43 164,47 лева (ДО) или $43\,164,47 \cdot 20\% = 8\,632,89$ лева (ДДС), 2. правото на строеж на гараж № 1-2 е в размер на 11 890,53 лева. Изчислена разлика за ДО е: 11 890,53 – 8 418,75 = 3 471,78 лева (ДО) или $3\,471,78 \cdot 20\% = 694,36$ лева (ДДС) и 3.

правото на строеж на гараж № 5-6 е в размер на 12 302,09 лв. Изчислената разлика за ДО е: $12\,302,09 - 11\,166,67 = 1\,135,42$ лева (ДО) или $1\,135,42 * 20\% = 227,08$ лева (ДДС). Общият размер на преизчисления за довносяне ДДС, според вещото лице е 9 554,33 лева.

Предвид общата забрана за изменение на акта във вреда на жалбоподателя, съгласно чл. 160, ал. 6 от ДОПК, съдът намира, че по отношение на СМР, извършени в ап. № 14, мазе № 15 и склад № 16, следва да бъде приет резултата, определен от органите по приходите, а именно ДДС в размер на 3 160,54 лв.

Водим от горното съдът намира, че в тази му част РА следва да бъде изменен, като вместо ДДС в размер на 13 074,63 лева, следва да бъде определен ДДС за довносяне в размер на 4 081,98 лева.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при частично несъответствие с материално-правните разпоредби, поради което следва да бъде отменен в една част, а в друга да бъде изменен.

С оглед изхода на делото на оспорващия и на ответника се дължат разноси се дължат разноси, съразмерно на отменената и отхвърлената част от жалбата. Такива са поискани своевременно, поради което съдът дължи присъждането им.

Съдът не намира за основателно направеното възражение за прекомерност на платеното адвокатско възнаграждение. При така установения материален интерес, минималното адвокатско възнаграждение, съгласно чл. 8, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа за една инстанция е в размер на 12 656 лв. за една инстанция. В случая по делото са проведени седем заседания, на всяко от които адвокат Б. е присъствал. Изслушани са две експертизи, а адвокат Б. е оказал пълно съдействие на вещите лица, снабдявайки ги с допълнителни документи. Представени са и допълнителни писмени бележки. В тази връзка съдът намира, че възнаграждение в размер на 15 120 лв. не може да бъде прието за прекомерно.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 2 и пр. 3 и чл. 161 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Ардом Строй“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт № 22002223004609-091-001/18.03.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 842/21.06.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място], в частта, в която са установени допълнителни задължения по ЗКПО за 2020 г.

ИЗМЕНЯ по жалба на „Ардом Строй“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт № 22002223004609-091-001/18.03.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 842/21.06.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място], в частта, в която са установени допълнителни задължения по ЗДДС за м. 01.2020 г., като вместо данък за довносяне в размер на 13 074,63 лв. и лихви в размер на 5 835,37 лв.,

ОПРЕДЕЛЯ данък за довносяне в размер на 4 081,98 лева, ведно със съответните лихви.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Ардом Строй“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 17537 (седемнадесет хиляди петстотин тридесет и седем) лева, представляваща направените разноси за разглеждането спора пред АССГ, от които 50 лв., внесена държавна такса, 2670 лв., внесени депозити за възнаграждението на вещите лица и 14817 лв., адвокатско възнаграждение, определено съразмерно на отменената част на РА.

ОСЪЖДА „Ардом Строй“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 400 (четиристотин) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение, определено съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.