

РЕШЕНИЕ

№ 1513

гр. София, 14.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 09.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **1466** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 226, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във връзка с чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

С решение № 1220 от 02.02.2024 г. по административно дело № 3136/2023 г. по описа на Върховния административен съд, VIII отделение, е върната за ново разглеждане жалбата на „Латинка София“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. И. М., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221019006106-091-001/23.03.2020 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП), в частта, потвърдена с Решение № 1469/23.09.2020г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С. при Централно управление на НАП, с който акт на оспорващото дружество са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 161 242.37 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 52 139.20 лв. и е извършено увеличение на финансовия резултат, вследствие на което е определен допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер на 217 469.45 лв. и лихви за забава в размер на 65 729.36 лв. за данъчен период 2016 година.

По изложените в жалбата доводи, допълнително обосновани в представени от адв. Р. писмени бележки, се претендира отмяна на описания РА и присъждане на разноски по изготвен списък по чл. 80 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК). Жалбоподателят оспорва законосъобразността на установените задължения по ЗДДС и правомерността на извършените корекции на финансовия резултат на дружеството,

обосновали допълнително начисления корпоративен данък за 2016г. Излага подробни опровергаващи съображения по отделните основания на определените данъчни задължения. Тезата за незаконосъобразност на данъчния акт се обосновава със заключенията по проведените в настоящото производство и в предходното производство пред АССГ по адм. дело № 11335/2020 г. съдебни експертизи – оценителни и счетоводни. Дружеството възразява срещу заключението на приходните органи за наличие на неотчетени приходи от продажби, представляващи отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). В тази насока отправя критики срещу изготвената в хода на ревизията оценителна експертиза, твърдейки, че вещото лице е използвало неприложими, несъпоставими групи аналози, допуснати са нарушения при използваните оценителни техники, неправилно са приложени съответните корекционни коефициенти, не са съобразени изискванията на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба № Н-9/2006 г.), не е съобразена данъчната регистрация на продавача по ползваните аналози, налагаща изваждане на ДДС от цената на аналога. Жалбоподателят изразява несъгласие и с допълнително установените задължения за ДДС. Оспорва извода на приходната администрация, че част от платените при продажбата на процесните имоти парични средства представляват получени авансови плащания за извършване на довършителни СМР, които фактически били изпълнени след регистрацията му по ЗДДС. Тезата за незаконосъобразност на облагането по ЗДДС се основава и при следвания административен подход, при който жалбоподателят има право на неползваното в съответните периоди данъчно предимство по отразените в справките-декларации и дневници за покупки на дружеството фактури № 3576 от 06.10.2016 г. и № 3607 от 18.11.2016 г., издадени от „Артекс инженеринг“ АД, при което резултатът на жалбоподателя би бил данък за възстановяване в размера, определен от ССЧЕ.

Ответникът - директорът на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, в с.з. чрез юрк. Б. оспорва жалбата, като реферира към мотивите в потвърждаващото РА Решение № 1469/23.09.2020 г. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 7496 лева за всяка инстанция. Възразява срещу претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение. Представя писмени бележки.

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

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед № Р-22221019006106-020-001/19.09.2019 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019г. на директора на същата ТД, с която е възложена ревизия на „Латинка София“ ЕООД за установяване на задълженията му по ЗКПО за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г.

Горепосочената заповед е изменена с последващи такива - № Р-22221019006106-020-002/29.10.2019 г. и № Р-22221019006106-020-003/26.11.2019 г., продължаващи срокът за извършване на ревизията – последно до 02.01.2020 г.

Със ЗИЗВР № Р-22221019006106-020-004/05.12.2019 г. е разширен обхватът на ревизията, като е включено определянето на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.06.2016 г. до 31.03.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221019006106-092-001/15.01.2020 г., срещу констатациите на който е представено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията е приключила с процесния РА, издаден от В. А. В. и П. Т. П. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., определена със ЗВР за ръководител на ревизията. С акта в тежест на „Л. С.: ЕООД са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 161 242,37 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 52 139,20 лв. и е извършено увеличение на финансовия резултат през ревизирия период, вследствие на което е определен допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер на 217 469,45 лв. и лихви за забава в размер на 65 729,36 лв. за данъчен период 2016 г.

Установено е, че през ревизирия период основен предмет на дейност на „Латинка София“ ЕООД е свързан с извършване на строителство и продажба на недвижими имоти в жилищна сграда, находяща се в [населено място], [улица].

С цел установяване на релевантните за облагането факти и обстоятелства приходните органи са предприели редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, представляващ неразделна част от РА съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

По реда на чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК са представени от ревизираното лице изисканите с ИПДПОЗЛ търговски и счетоводни документи, вкл. писмени обяснения от задълженото лице.

Приобщени са доказателства по реда на чл. 50 ДОПК, събрани в хода на извършена на дружеството проверка за установяване на факти и обстоятелства, в т. ч. протокол за извършена насрещна проверка на „Диана“ ООД и доказателства от досието на „Артекс Роял“ ООД.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на клиенти на ревизираното лице през разглежданите периоди /купувачи на недвижими имоти/ - „Диана“ ООД, М. С. Г., К. Д. К., Д. К. С. и С. Я. К..

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите установили, че с НА № 119/29.05.2013 г. и № 120/29.05.2013 г. ревизираното лице, заедно с В. И. М. (управител и едноличен собственик на капитала на „Латинка София“ ЕООД, считано от 06.02.2015 г.) са придобили от Й. С. К., К. Й. К., Е. Й. К., С. Й. К. и Й. С. К., недвижим имот, представляващ дворно място (общо 710 кв. м.) и двуетажна постройка с тавански помещения, находящ се на адрес [населено място], [улица], разделен в съотношения 92% към 8% в полза на „Латинка София“ ЕООД. Цената на придобиване на имота съгласно цитираните два нотариални акта е 1 486 440.80 лв., от които 117 349.80 лв. са платени от В. М., а остатъка в размер на 1 369 091 лв. е изплатен от ревизираното лице.

На 22.07.2015 г. на новите собственици на имота е издадено разрешение за строеж. Изготвен е идеен инвестиционен проект за изграждане на жилищна сграда и гаражи с разгъната застроена площ /РЗП/ - 2 127,90 кв. м. и площ подземно застрояване 482,00 кв. м. или обща площ на застрояването - 2 609,00 кв. м. Изпълнител на строителните дейности е „Артекс Инженеринг“ АД, за което на „Латинка София“ ЕООД са издадени фактури № 3576/06.10.2016 г., № 3606/17.11.2016 г., № 3607/18.11.2016 г., № 3795/10.03.2017 г. и № 3821/27.03.2017 г. на обща стойност 2 413 293,75 лв. с ДДС. Счетоводно стопанските операции по изграждането на новостроящата се сграда са намери отражение по кредита на счетоводни сметки 601 „Разходи по икономически

елементи“ и 609 „Разходи за външни услуги“.

На 04.04.2016г. е извършена делба между съсобствениците В. М. и „Латинка София“ ЕООД, като по силата на сключения договор дружеството е станало изключителен собственик на апартаменти от 1 до 9, офис 1, гаражи от 1 до 6 и 8, а В. М., заедно със съпруга си П. М. придобиват апартамент 10, асансьор и гараж 7.

Впоследствие ревизираното лице е продало част от собствените си недвижими имоти /7 апартамент, 7 гаража и 2 паркоместа/ на лицата Н. Д. К. и В. Д. К.; К. Д. К.; Д. К. С.; М. Г. М.; С. Я. Я. и „Диана“ ООД. Продажбите са документирани с НА № 125, том I, рег. № 2334 дело 105/08.04.2016 г. /за апартамент № 5 и гараж № 6, купувач К. Д. К./; НА № 126, том I, рег. № 2349 дело 106/11.04.2016 г. /за апартамент № 2 и гараж № 3, купувач Д. К. С./; НА № 138, том I, рег. № 2509 дело 116/14.04.2016 г. /за апартамент № 4 и гараж № 2, купувач М. Г. М./; НА № 161, том I, рег. № 2178 дело 97/22.04.2016 г. /за апартаменти № 6 и № 7 и гаражи № 4 и № 8, купувач „Диана“ ООД/; НА №162, том I, рег. № 2179 дело 98/22.04.2016 г. /за апартамент № 8, гараж № 9 и гараж № 5, купувач „Диана“ ООД/; НА № 159, том I, рег. № 2852 дело 135/27.04.2016 г. /за апартамент № 1 и паркоместа № 1 и № 2, купувач С. Я./ и НА № 28, том III, рег. № 7228 дело 363/17.11.2016 г. /за апартамент № 3 и гараж № 1, купувач Н. К./. Посочените нотариални актове са описани на стр. 6 и стр. 7 от РД и налични в папка-приложение 1 към делото на стр. 140 – 169 и № 2 на стр. 251 - 281. В тях е вписано, че имотите са изградени в степен на завършеност – „груб строеж“, удостоверено с Констативен протокол по чл. 181, ал. 2 ЗУТ от 10.02.2016 г.

На 19.12.2016 г. е издадено Разрешение за ползване № ДК-07-С-271 на строеж: „Жилищна сграда с апартаменти, офис и подземни гаражи, външни „ВиК“ връзки, външно електрозахранване, чрез изграждане на кабелни линии Н.Н. – 1 kV, външно топлозахранване и абонатна станция“ – стр. 222 от приложение №1.

В хода на ревизията приходните органи извършили справка в електронни сайтове за продажби на недвижими имоти, при което установили, че продажните цени по посочените НА се различават от пазарните за сходни имоти, предлагани в района на [населено място], [улица].

С цел определяне на реалните пазарни цени на продадените от „Латинка София“ ЕООД недвижими имоти, с Акт № Р-22221019070049-01-001/19.08.2019 г. е възложена оценителна експертиза, изпълнена от инж. Е. К. по метода на сравнимите неконтролирани цени, посочен в Наредба № Н-9/14.08.2006 г.. Резултатите от експертизата са присъединени с Протокол № 1630325/05.12.2019 г. (стр. 493-510 от приложение № 2). Вещото лице е извело диапазон на пазарните стойности на оценяваните недвижими имоти на база цена на 1 кв. м. бруто площ за сграден фонд до степен на завършеност – удостоверение за въвеждане в експлоатация. Според експерта обследваните недвижими имоти са продадени на занижена цена, като в заключението вещото лице К. е определила реалната им продажна цена. Съобразно него приходните органи приели, че пазарната цена на продадените от ревизираното лице имоти значително се отклонява от отчетените приходи от продажби. Възприемайки констатациите на вещото лице, ревизиращите установили положителни разлики между минимално определената с експертизата цена на недвижим имот при степен на завършеност - удостоверение за въвеждане в експлоатация и продажната цена на същият имоти по нотариален акт. Положителните разлики между двете стойности са възприети като неотчетени приходи от продажби, съставляващи отклоняване от данъчно облагане, поради което на основание чл. 16, ал. 1 ЗКПО

счетоводният финансов резултат на дружеството за 2016 г. е увеличен с общата сума на всички установени при ревизията разминавания в размер на 2 174 694,48 лв.

При деклариран от „Латинка София“ ЕООД финансов резултат за 2016г. в размер на 0.00 лв., ревизиращите са определили данъчна печалба в размер на 2 174 694,48 лв., формирана след извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 16 ЗКПО със същата сума. Определен е дължим корпоративен данък в размер на 217 469,65 лв., като на основание чл. 175 от ДОПК и чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви за забава в общ размер на 65 729,36 лв.

Наред със задълженията по ЗКПО, ревизиращите определили и допълнителни задължения по ЗДДС, констатирайки, че продажбата на горепосочените недвижими имоти през м.04.2016 г. е извършена при етап на завършеност „груб строеж“, като продавачът се е задължил да довърши и предаде на клиентите (купувачите) си в завършен вид процесните имоти с издадено разрешение за ползване от СРДНСК. Установено е, че продажните цени по НА са платени в голямата си част при изповядване на сделките - м. 04.2016 г. или предварително (подробно описани на стр. 12 - 14 от РД), което е преди датата на регистрация по ЗДДС на жалбоподателя - 01.06.2016 г. Формиран е извод, че част от платените при продажбата на имотите парични средства представляват получени от ревизираното лице авансови плащания за извършване на довършителни СМР, които са фактически изпълнени след регистрацията му по ЗДДС от 01.06.2016 г. към датата на издаване на Разрешението за ползване на обекта - 19.12.2016 г. Приели са, че са налице облагаеми доставки по смисъла на чл. 25, ал. 8 ЗДДС за получени авансови плащания преди регистрацията на лицето по ЗДДС.

Установено е, че за довършителните СМР не са издадени фактури към клиенти на ревизираното лице с изключение на издадената от „Артекс инженеринг“ АД на М. М. фактура № 3529/01.08.2016 г. с данъчна основа - 2 080.83 лв. и ДДС – 416.17 лв. По методиката на изготвената административна експертиза, съгласно която недвижимите имоти са оценени на два етапа: на „груб строеж“, към който се отнасят 63% от общата пазарна цена на всеки от имотите и на „удостоверение за въвеждане в експлоатация“, включваща извършените довършителни СМР с тежест от 37%, ревизиращите органи приели последните като подлежащи на облагане с данък по реда на чл. 25, ал. 8 ЗДДС. Така от общата цена на имотите по НА е определен дялът на довършителните работи, с включен в него ДДС, подробно описани в табличен вид в таблица на стр. 15 и стр. 16 в РД. В резултат на тези изчисления с РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период-м. 12.2016 г. в общ размер на 161 242.37 лв., ведно със съответните лихви в размер на 52 139.20 лв., и е отказано право на данъчен кредит по ЗДДС за същия данъчен период по фактури № 3576/06.10.2016 г. и № 3607/18.11.2016 г., издадени от „Артекс инженеринг“ АД на стойност 350 438.54 лв.

Актът, с който са установени горепосочените данъчни задължения по ЗКПО и ЗДДС е обжалван и потвърден с Решение № 1469/23.09.2020г. на директора на дирекция ОДОП С..

В настоящото съдебно производство по чл. 226 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, съобразно указанията на касационната инстанция в решение № 1220 от 02.02.2024 г. по адм. дело № 3136/2023 г. на ВАС, VIII о., са назначени и приети без оспорване от страните две съдебни експертизи – оценителна и счетоводна, които съдят кредитира като обективно, компетентно изготвени, съдържащи отговор на поставените задачи.

Съдебно-оценителната експертиза (СОЕ), изпълнена от в.л. Й. Д. е изготвена на база

наличните по делото доказателства, вкл. материалите по адм. дело № 11335/2020 г. на АССГ, както и пазарните аналози, ползвани от вещите лица Е. К. и Ю. П. за изготвяне на оценителните експертизи в ревизионното производство и предходно проведеното съдебно производство пред АССГ. След техния анализ и сравнение експертът е изследвал на какво се дължи голямата разлика в пазарните цени на процесните имоти, определени в хода на ревизията и в хода на съдебното оспорване на РА. В отговор на задача 2, при използване на метода на сравнимите неконтролирани цени, регламентиран в Глава трета от Наредба № Н-9/2006г и изискванията за „пазарни цени“ според §1, т. 14 от ДР на ЗКПО, във връзка с § 1, т. 8 от ДР на ДОПК, вещото лице е определило „пазарни диапазони“ (от/до) на цените по всеки от процесните 7 бр. нотариални актове за продажба на недвижими имоти от 2016г., при съобразяване на съпоставимите пазарни аналози от съпоставимите неконтролирани сделки на пазара, както и при използване на корекционни коефициенти за сравнимост при конкретните специфики на процесните сделки - първичен пазар на обектите; незавършено строителство в степен на завършеност „груб строеж“ съгласно Констативен протокол по чл.181, ал. 2 от ЗУТ от 10.02.2016г.; поделен пазарен и финансов риск между страните чрез договорени фючърсни клаузи при осъществени авансови плащания от купувачите; пазарните флукутации в „редицата от пазарни стойности“ и други.

Заклучението на СОЕ е прието без оспорване от страните. При съобразяване на констатациите и изчисленията в него е изготвена съдебно-счетоводната експертиза (ССЧЕ), изпълнена от в.л. О. Т., която е дала изчисление на средната медиална стойност /средно аритметична стойност в редицата от пазарни диапазони по всяка контролирана сделка и общо за 2016 г./, при което е определила в проценти каква част от продажбите са извършени под средната пазарна цена и с каква обща стойност е отклонението /превишението/ между медиалните пазарни стойности и отчетените приходи по същите контролирани сделки; каква част от продажбите са извършени над средната пазарна цена и с каква обща стойност е отклонението между отчетените приходи и медиалните пазарни стойности на същите контролирани сделки; какво е общото /нетно/ отклонение за 2016 г. въз основа на отговорите по т.1.1 и т.1.2 и в каква посока е то. В отговор на задача 2, вещото лице е изчислило и съпоставило сборът от всички приходи, получени и отчетени от „Латинка София“ ЕООД по процесните нотариални актове за продажби на недвижими имоти през 2016 г. и сборът от средните медиални стойности на пазарните диапазони за „пазарните цени“, определени за същите продадени недвижими имоти, съгласно заключението на СОЕ, като е проверило дали е превъзминаване на сбора от пазарните оценки по заключението от СОЕ над сбора от отчетените приходи от „Латинка София“ ЕООД по нотариалните актове. При установено превъзминаване на вещото лице е поставена задача да изчисли размера, с който следва да се увеличи финансовият резултат на „Латинка София“ ЕООД за 2016 г. и съответно да се изчисли размера на допълнително дължимия корпоративен данък за 2016 г. - главница и лихви към датата на издаване на РА. Отделно ССЧЕ е проверила дали дружеството-жалбоподател е ползвало право на данъчен кредит по фактура № 3576/06.10.2016 г. и фактура № 3607/18.11.2016 г., издадени от „Артекс Инженеринг“ АД за предоставени услуги по СМР и за довършване на процесните имоти до етап на завършеност - въвеждане в експлоатация. В отговор на задача 5 експертът е определил размера на данъчния кредит, който би се следвал на „Латинка София“ ЕООД във връзка със същите получени от „Артекс Инженеринг“ АД услуги, ако се приеме, че дружеството е трябвало да начисли ДДС

върху доставките на СМР към клиентите - купувачи по нотариалните актове за продажба през м.04.2016 г. На база последните изчисления експертът е посочил какви биха били резултатите по ЗДДС за данъчни периоди м.10.2016 г., м. 11.2016 г. и м.12.2016 г., включвайки сумите на следващото се данъчно предимство по фактура № 3576/06.10.2016 г. и фактура № 3607/18.11.2016 г., издадени от „Артекс Инженеринг“ АД, наред с начисления ДДС в РА за м.12.2016 г. В обобщение вещото лице е дало изчисление какъв следва да е размера на общо дължимия ДДС от дружеството за целия период на ревизията.

Двете експертни заключения ще бъдат обсъдени в мотивите на съдебното решение при преценката на материалната законосъобразност на РА в контекста на наличната по делото доказателствена съвкупност.

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

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

Валидността на РА е проверена при първоначалното разглеждане на делото от АССГ по адм. дело № 11335/2020 г. на АССГ. Компетентността на издателите му не е спорна, потвърдена е при касационната проверка по адм. дело № 3136/2023 г. по описа на ВАС и се потвърждава от приложените по делото заповеди, преценени в контекста на разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК.

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

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

По отношение на материалната законосъобразност на акта, обусловена от преценката за правомерност на извършените от органите по приходите корекции на финансовия резултат на дружеството за 2016 г., основани на прилагането на чл. 16, ал. 1 ЗКПО, както и законосъобразност на допълнително установените задължения по ЗДДС, произтичащи от извода за наличие на облагаеми доставки по смисъла на чл. 25, ал. 8 ЗДДС за получени авансови плащания преди регистрацията на жалбоподателя по

ЗДДС:

Не е спорно, че през ревизирия период дружеството е извършило продажби на 7 апартамента, 7 гаража и 2 паркоместа, находящи се в [населено място], [улица], към негови клиенти: Н. Д. К. и В. Д. К.; К. Д. К.; Д. К. С.; М. Г. М.; С. Я. Я. и „Диана“ ООД, документирани с НА № 125, том I, рег. № 2334 дело 105/08.04.2016 г.; НА № 126, том I, рег. № 2349 дело 106/11.04.2016 г.; НА № 138, том I, рег. № 2509 дело 116/14.04.2016 г.; НА №1 61, том I, рег. №2178 дело 97/22.04.2016 г.; НА № 162, том I, рег. № 2179 дело 98/22.04.2016 г.; НА № 159, том I, рег. №2852 дело 135/27.04.2016 г. и НА № 28, том III, рег. № 7228 дело 363/17.11.2016 г., подробно описани на стр. 6 и стр. 7 от РД и анализирани от експертите по назначените в хода на ревизията и при съдебното обжалване на РА оценителни експертизи.

Предвид задължителните за настоящата инстанция указания на ВАС за установяване на предмета на всяка от продажбите съгласно вписаното в нотариалните актове, съдът намира за необходимо да онагледя процесните сделки съобразно договорките на страните, имащи отношение за правилното решаване на правния спор, концентриращ се в частта за облагането по ЗКПО досежно определянето на пазарните цени на продадените обекти.

Обследваните сделки, извършени от жалбоподателя в качеството му на продавач са:

1) Нотариален акт № 125, т. 1, р. 2334, д. № 105/08.04.2016г., приложен на стр. 254 от папка-приложение № 2 към делото, касае продажбата на **АПАРТАМЕНТ № 5**, находящ се на трети етаж на жилищната сграда, кота +6,15, със застроена площ от 222,40 кв.м, състоящ се от антре, коридор, преддверие, дневна с трапезария, кухня, килер, три спални, дрешник, две бани с тоалетни, тоалетна, мокро помещение, балкон и лоджия, заедно с 10,39% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж върху поземления имот, както и заедно с 10,39% идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 285 843,80 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **ГАРАЖ № 6** - двоен, находящ се в сутерена на сградата, със застроена площ от 49,50 кв.м, заедно с 1,72% от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж и правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 49 414,20 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г., **закупени от К. Д. К.**, на обща цена за двата обекта от **225 800 евро**, която сума е заплатена напълно по банков път на продавача „Латинка София“ ЕООД преди подписване на договора. В раздел I е посочено, че имотите са изградени в степен на завършеност „груб строеж“, удостоверение с Констативен протокол по чл. 181, ал. 2 ЗУТ от 10.02.2016 г. В раздел III е предвидено: „... В случай, че някое от декларираните от дружеството-продавач обстоятелства се окаже невярно и купувачът претърпи съдебно отстраняване от недвижимите имоти, то дружеството-продавач дължи на купувача връщане на всичко получено по настоящия договор и неустойка в размер на 160 000 евро.“

2) Нотариален акт № 126, т. 1, р. 2349, д. № 106/11.04.2016г. приложен на стр. 258 от папка-приложение № 2 към делото, касае продажбата на **АПАРТАМЕНТ № 2**, находящ се на трети етаж на жилищната сграда, кота +6,15, със застроена площ от 133,30 кв.м, състоящ се от входно антре, преддверие, дневна с трапезария и кухненски бокс, килер, две спални, две бани с тоалетни, тоалетна, балкон и лоджия, заедно с 6,38% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от

правото на строеж върху поземления имот, както и съответните идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 171 326,40 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **ГАРАЖ № 3**, находящ се в сутерена на сградата, със застроена площ от 20,10 кв.м, заедно с 0,70% от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж и правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 20 065,20 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г., **закупени от Д. К. С. и Г. Б. С.**, на обща цена за двата обекта от **112 500 евро**, която сума е заплатена напълно по банков път на продавача „Латинка София“ ЕООД преди подписване на договора. В т. 1 от НА е посочено, че имотите са изградени в степен на завършеност „груб строеж“, удостоверение с Констативен протокол по чл. 181, ал. 2 ЗУТ от 10.02.2016 г. В раздел III е предвидено: „... В случай, че някое от декларираните от дружеството-продавач обстоятелства се окаже невярно и купувачът претърпи съдебно отстраняване от недвижимите имоти, то дружеството-продавач дължи на купувача връщане на всичко получено по настоящия договор и неустойка в размер на 148 000 евро.“. Видно от вписаното в т. 4 дружеството-продавач се е задължило да изгради и завърши обектите с Разрешение за ползване в степен на завършеност съгласно Приложение № 1 и Приложение № 2 към НА, като спазва следните срокове за строителство, а именно: 4.1. срок на извършване на инсталации, мазилки, замазки и монтаж на дограма на сградата – не по-късно от 20.10.2016 г; 4.2. срок на подписване на Акт обр. 15 – не по-късно от 30.11.2016 г.; 4.3. срок на издаване на Разрешение за ползване – не по-късно от 30.12.2016 г.

3) Нотариален акт № 138, т. 1, р. 2509, д. № 116/14.04.2016г., приложен на стр. 262 от папка-приложение № 2 към делото, касае продажбата на **АПАРТАМЕНТ № 4**, находящ се на трети етаж на жилищната сграда, кота +6,15, със застроена площ от 133,30 кв.м, състоящ се от входно антре, преддверие, дневна е трапезария и кухненски бокс, килер, две спални, две бани с тоалетни, тоалетна, балкон и лоджия, заедно с 6,38% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж върху поземления имот, както и съответните идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 171 326,40 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **ГАРАЖ № 2**, находящ се в сутерена на сградата, със застроена площ от 20,00 кв.м, заедно с 0,70% от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж и правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 19 965,30 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г., **закупени от М. Г. М.**, на обща цена за двата обекта от **221 392 лева**, от които 157 000 лева са заплатени на продавача „Латинка София“ ЕООД по банков път преди подписване на договора, а остатъка от 64 392 лева е вписано, че ще бъдат заплатени поетапно: 25 809,00 лева до 30.05.2016 г.; 38 583,00 лева в срок от 5 /пет/ работни дни от издаване на Разрешение за ползване за сградата */б.м. издадено на 19.12.2016 г. с № ДК-07-С-271 - л. 222 от папка-приложение № 2/*. В т. 1 от НА е посочено, че имотите са изградени в степен на завършеност „груб строеж“, удостоверение с Констативен протокол по чл. 181, ал. 2 ЗУТ от 10.02.2016 г. В т. 3 е предвидено: „... В случай, че някое от декларираните от дружеството-продавач обстоятелства се окаже невярно и купувачът претърпи съдебно отстраняване от недвижимите имоти, то дружеството-продавач дължи на купувача връщане на всичко получено по настоящия договор и неустойка в размер на 161 000 евро.“. Видно от вписаното в т. 4 дружеството-продавач се е задължило да изгради и

завърши обектите с Разрешение за ползване в степен на завършеност съгласно Приложение № 1 и Приложение № 2 към НА, като спазва следните срокове за строителство, а именно: 4.1. срок на извършване на инсталации, мазилки, замазки и монтаж на дограма на сградата – не по-късно от 20.10.2016 г; 4.2. срок на подписване на Акт обр. 15 – не по-късно от 30.11.2016 г.; 4.3. срок на издаване на Разрешение за ползване – не по-късно от 30.12.2016 г.

4) Нотариален акт № 161, т. 1, р. 2178, д. № 97/22.04.2016 г., приложен на стр. 267 от папка-приложение № 2 към делото, касае продажбата на **АПАРТАМЕНТ № 6**, находящ се на четвърти етаж на жилищната сграда, със застроена площ от 133,30 кв.м, състоящ се от входно антре, преддверие, дневна с трапезария и кухненски бокс, килер, две спални, две бани с тоалетни, тоалетна, килер, балкон и лоджия, заедно с 6,38% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж върху поземления имот, както и съответните идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 171 326,40 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **АПАРТАМЕНТ № 7**, находящ се на четвърти етаж на жилищната сграда, със застроена площ от 231,50 кв.м, състоящ се от антре, преддверие, дневна с трапезария, кухненски бокс, килер, три спални, три бани с тоалетни, тоалетна, дрешник, балкон и лоджия, заедно с 10,81% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж върху поземления имот, както и съответните идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 297 539,80 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **ГАРАЖ № 4**, находящ се в сутерена на сградата, със застроена площ от 20,50 кв.м, заедно с 0,71% от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж и правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 20 464,50 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **ГАРАЖ № 8**, находящ се в сутерена на сградата, със застроена площ от 26,20 кв.м, заедно с 0,91% от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж и правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 26 154,60 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г., **закупени от „ДИАНА“ ООД**, на обща цена за всички обекти от **385 000 евро**, от които 346 500 евро са заплатени на продавача „Латинка София“ ЕООД по банков път преди подписване на договора, а остатъка от 38 500 евро е вписано, че ще бъдат заплатени в срок до 5 /пет/ работни дни от издаване на Разрешение за ползване за сградата */б.м. издадено на 19.12.2016 г. с № ДК-07-С-271 - л. 222 от папка-приложение № 2/*. В т. I от НА е посочено, че имотите са изградени в степен на завършеност „груб строеж“, удостоверено с Констативен протокол по чл. 181, ал. 2 ЗУТ от 10.02.2016 г. В т. IV е предвидено: „... В случай, че някое от декларираните от дружеството-продавач обстоятелства се окаже невярно и купувачът претърпи съдебно отстраняване от недвижимите имоти, то дружеството-продавач дължи на купувача връщане на всичко получено по настоящия договор и неустойка в размер на 350 000 евро.“

5) Нотариален акт № 162, т. 1, р. 2179, д. № 98/22.04.2016 г., приложен на стр. 273 от папка-приложение № 2 към делото, касае продажбата на **АПАРТАМЕНТ № 8**, находящ се на пети етаж на жилищната сграда, със застроена площ от 133,30 кв.м, състоящ се от антре, коридор, преддверие, дневна с трапезария, кухня, килер, две спални, две бани с тоалетни, тоалетна, килер, балкон и лоджия, заедно с 6,38% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на

строеж върху поземления имот, както и съответните идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 171 326,40 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **АПАРТАМЕНТ № 9**, находящ се на четвърти етаж на жилищната сграда, със застроена площ от 231,50 кв.м, състоящ се от антре, преддверие, дневна с трапезария, кухненски бокс, килер, три спални, три бани с тоалетни, тоалетна, дрешник, балкон и лоджия, заедно с 10,81% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж върху поземления имот, както и съответните идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 297 539,80 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **ГАРАЖ № 5**, находящ се в сутерена на сградата, със застроена площ от 56,00 кв.м, заедно с 1,95% от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж и правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 55 903,00 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г., **закупени от „ДИАНА“ ООД**, на обща цена за всички обекти от **385 500 евро**, от които 346 950 евро са заплатени на продавача „Латинка София“ ЕООД по банков път преди подписване на договора, а остатъка от 38 550 евро е вписано, че ще бъдат заплатени в срок до 5 /пет/ работни дни от издаване на Разрешение за ползване за сградата /б.м. издадено на 19.12.2016 г. с № ДК-07-С-271 - л. 222 от папка-приложение № 2/. В т. I от НА е посочено, че имотите са изградени в степен на завършеност „груб строеж“, удостоверено с Констативен протокол по чл. 181, ал. 2 ЗУТ от 10.02.2016 г. В т. IV е предвидено: „... В случай, че някое от декларираните от дружеството-продавач обстоятелства се окаже невярно и купувачът претърпи съдебно отстраняване от недвижимите имоти, то дружеството-продавач дължи на купувача връщане на всичко получено по настоящия договор и неустойка в размер на 350 000 евро.“.

б) Нотариален акт № 159, т. 1, р. 2852, д. № 135/27.04.2016г., приложен на стр. 278 от папка-приложение № 2 към делото, касае продажбата на **АПАРТАМЕНТ № 1**, находящ се на първи етаж на жилищната сграда, със застроена площ от 324,30 кв.м, от които жилищна площ от 175,60кв.м, прилежаща тераса с площ 48,70кв.м, състоящ се от коридор, дневна с трапезария и кухня, три спални, дрешник, баня с тоалетна, дрешник, мокро помещение, баня с тоалетна и парна баня, балкон и лоджия, заедно с 6,38% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж върху поземления имот, както и съответните идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 384 438,90 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г.; **ПАРКОМЯСТО №1**, находящо се на кота +0,00 м със застроена площ от 14,60 кв.м, с данъчна оценка 14 574,70 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г. и **ПАРКОМЯСТО № 2**, находящ се на кота +0,00 м със застроена площ от 14,60 кв.м., с данъчна оценка 14 574,70 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/05.04.2016 г., **закупени от С. Я. Я.**, на обща цена за всички обекти от **114 900 евро**, от които 98 000 евро са заплатени на продавача „Латинка София“ ЕООД по банков път преди подписване на договора, а остатъка от 16 900 евро е вписано, че ще бъдат заплатени в срок от 5 /пет/ работни дни от издаване на Разрешение за ползване за сградата /б.м. издадено на 19.12.2016 г. с № ДК-07-С-271 - л. 222 от папка-приложение № 2/. В т. 1 от НА е посочено, че имотите са изградени в степен на завършеност „груб строеж“, удостоверено с Констативен протокол по чл. 181, ал. 2 ЗУТ от 10.02.2016 г. В т. 3 е предвидено: „... В случай, че някое от декларираните от

дружеството-продавач обстоятелства се окаже невярно и купувачът претърпи съдебно отстраняване от недвижимите имоти, то дружеството-продавач дължи на купувача връщане на всичко получено по настоящия договор и неустойка в размер на 224 000 евро.“. Видно от вписаното в т. 4 дружеството-продавач се е задължило да изгради и завърши обектите с Разрешение за ползване в степен на завършеност съгласно Приложение № 1 и Приложение № 2 към НА, като спазва следните срокове за строителство, а именно: 4.1. срок на извършване на инсталации, мазилки, замазки и монтаж на дограма на сградата – не по-късно от 20.10.2016 г.; 4.2. срок на подписване на Акт обр. 15 – не по-късно от 30.11.2016 г.; 4.3. срок на издаване на Разрешение за ползване – не по-късно от 30.12.2016 г.

7) Нотариален акт № 28, т. 111, р. 7228, д. № 363/27.11.2016г., приложен на стр. 251 от папка-приложение № 2 към делото, касае продажбата на: **АПАРТАМЕНТ № 3**, находящ се на втори етаж на жилищната сграда, със застроена площ от 231,60 кв.м, състоящ се от антре, коридор, преддверие, дневна с трапезария, кухня, килер, три спални, дрешник, две бани с тоалетна, мокро помещение, балкон и лоджия, заедно с 10,82% идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж върху поземления имот, както и съответните идеални части от правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 297 668,30 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/26.08.2016 г.; **ГАРАЖ № 1**, находящ се в сутерена на сградата, със застроена площ от 24,50 кв.м, заедно с 0,85% от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж и правото на собственост върху поземления имот, с данъчна оценка 24 457,50 лева съгласно удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/26.08.2016 г., **закупени от Н. Д. К. и В. Д. К.**, на обща цена за двата обекта от 150 000 евро, от които 98 000 евро са заплатени на продавача „Латинка София“ ЕООД по банков път преди подписване на договора, а остатъка от 16 900 евро е вписано, че ще бъдат заплатени в срок от 5 /пет/ работни дни от издаване на Разрешение за ползване за сградата /б.м. издадено на 19.12.2016 г. с № ДК-07-С-271 - л. 222 от папка-приложение № 2/. В т. I от НА е посочено, че имотите са изградени в степен на завършеност „груб строеж“, удостоверение с Констативен протокол по чл. 181, ал. 2 ЗУТ от 10.02.2016 г. В т. IV е предвидено: „... В случай, че някое от декларираните от дружеството-продавач обстоятелства се окаже невярно и купувачът претърпи съдебно отстраняване от недвижимите имоти, то дружеството-продавач дължи на купувача връщане на всичко получено по настоящия договор и неустойка в размер на 66 000 евро.“.

Основният спорен въпрос в частта на облагането по ЗКПО е свързан с определянето на размера на пазарната цена на имотите – предмет на продажба съгласно описаните по-горе 7 броя нотариални акта и съобразно с това наличието на основание за преобразуване на финансовия резултат на жалбоподателя в посока увеличение за д. п. 2016 г. във връзка с тези сделки.

Съгласно чл. 78 ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели. Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 ЗКПО регламентира, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от

данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

От анализа на цитираната правна регламентация се установява, че за да се обоснове приложението на чл. 16, ал. 1 ЗКПО в контекста на основанието за преобразуване по чл. 78 ЗКПО, е необходимо да се извърши сравнение между контролираните сделки /документирани в описаните по-горе НА/ и съпоставими такива между несвързани лица, като за влияние върху размера на данъчния финансов резултат може да се приеме само хипотеза, при която при равни други условия /съпоставимост/, условията при контролираната сделка се отличават от условията между несвързани лица. Само при установена съпоставимост може да се преценява дали разликата в цените оказва влияние на данъчния финансов резултат.

В конкретния случай органите по приходите са обосנוвали приложението на чл. 16, ал. 1 ЗКПО с обстоятелството, че дружеството е извършило продажбите на цена, която се отклонява от типичните пазарни условия. Същите следва да са установени на база конкретни реализирани съпоставими сделки.

Съгласно разпоредбата на § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО "пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК, а именно: сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Съобразно § 1, т. 10 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, методи за определяне на пазарните цени са методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци, методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба, методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба, методът на транзакционната нетна печалба, методът на разпределената печалба. Редът и начинът за прилагане на методите са определени в Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Съгласно чл. 3 от Наредбата, методите са метод на сравнимите неконтролирани цени, метод на пазарните цени, метод на увеличената стойност, метод на разпределената печалба и метод на транзакционната нетна печалба. Съгласно чл. 7 от Наредбата за определянето на пазарните цени се използват методът на сравнимите неконтролирани цени, методът на пазарните цени или методът на увеличената стойност.

С определение от 16.02.2024 г. съдът е указал на ответника, че е негова доказателствената тежест да установи съществуването на фактическите основания, посочени в оспорения акт, както и изпълнението на законовите изисквания за издаването на РА, включително, че са налице предпоставките за увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г. на основание чл. 16, ал. 1 ЗКПО със сумата в общ размер на 2 174 694,48 лв., съставляваща положителна разлика между минимално определените с експертната от ревизионното производство цени на недвижими имоти и продажните такива съгласно изповяданите сделки в НА. Т.е. органите по приходите следва да установят основанието за преобразуване на финансовия резултат, а именно, че продажбата на недвижимите

имоти е по цена, която се отклонява от пазарните цени, определени по методите по § 1, т. 10 от ДР на ДОПК.

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

В съответствие с указанията на ВАС пазарните аналози, послужили за изготвяне на административната експертиза и описани на стр. 9 от нея, бяха изискани и приложени по делото. Това са: Нотариален акт № 9, т. 11, р. 391, д. № 9/19.01.2016г. /продавач „Артекс Инженеринг“ АД, л. 23 от делото/, Нотариален акт № 107, т. 5, р. 7673, д. № 647/27.07.2017 г. /продавачи Ю. Я. и Е. Г. Я., л. 47 от делото/, Нотариален акт № 117, т. 4, р. 10837, д. № 575/29.12.2017 г. /продавач „Артекс Изгрев“ ЕООД, л. 20 от делото/, Нотариален акт № 25, т. 1, р. 1868, д. № 23/24.02.2017г. /продавачи Ю. Й. Д. и К. В. В.-Д., л. 44 от делото/, Нотариален акт № 72, т. 1, р. 1074, д. № 57/01.04.2016г. /продавачи К. П. К. и З. С. К., л. 42 от делото/.

Ползваните в ревизионното производство пазарни аналози са анализирани от гледна точка на тяхната съпоставимост с процесните продажби в приетата в настоящото производство СОЕ при отговор на въпроса на какво се дължи голямата разлика в пазарните цени на процесните имоти, определени в хода на ревизията и в хода на предходното разглеждане на делото пред АССГ по адм. дело № 11335/2020 г. В констативната част от заключението вещото лице Й. Д. е съобразила местоположението на сграда „Л.“, в която се намират продадените от „Латинка София“ ЕООД жилищни и гаражни обекти, нейните технически и кадастрални данни, изпълнените довършителни работи /както на сградата, така и на жилищните обекти/ съобразно Приложение № 1 към договора за строителство /л. 89 от делото/. Експертът е направил профил на страната продавач по контролираните сделки - участващ на първичен пазар на жилищни обекти /“Латинка София“ ЕООД е инвеститор/, на които изпълненото строителство е до ниво шпакловка и замазка, с монтирана прозоречна дограма, с монтирана входна врата, без интериорни врати, без подови настилки, без измазване по стените, без осветителни тела, без климатични тела, без монтирана санитария и кухни. При отчитане на тези данни, данните за обектите - площ, тип, уговорената цена - валута, сума без включени начислени данъци, вещото лице е идентифицирало като несъпоставими: сделки с обекти на груб строеж с обекти завършени 1968г. /съдът идентифицира, че това е сделката по НА № 25/24.02.2017г./; сделки от директна продажба /процесните от инвеститор, при които според заключението на вещото лице корекция за печалба от препродажба не се прилага/ със сделки от вторичен и последващ пазар /ползваните в хода на ревизията с изключение на тези, по които продавачи са „Артекс Инженеринг“ АД и „Артекс Изгрев“ ЕООД/; сделки в евро със сделки в лева; сделки с обекти, обитавани от продавача /при които купувача получава „готов за нанасяне“ имот/ със сделки на обекти на груб строеж, при които е необходимо извършване на довършителни работи. В частност като несъпоставими са идентифицирани и сделките с обекти от 5-6 етажна сграда /каквато е процесната „Л.“/ със сделки с обекти в сграда на 24 етаж, която е с качествено различни архитектурно-строителни показатели - от типа затворен луксозен комплекс,

с изпълнение на СПА център, с фитнес и басейн /продавач „Артекс Изгрев“ ЕООД по НА № 117/29.12.2014 г./.

При тези разминавания съдът намира за основателно възражението на жалбоподателя, че ползваните за аналог в хода на ревизията сделки с обекти не са съпоставими по характеристика с процесните продажби. Приложимостта на чл. 18, ал. 1 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. изисква при определяне на пазарната цена по метода на сравнимите неконтролирани цени, да се съпостави цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти и услуги по съпоставима неконтролирана сделка, но осъществена при съпоставими условия. В процесния случай съпоставими условия са характеристиките на недвижимите имоти към датата на тяхната продажба, които категорично не са сходни с тези на обектите предмет на ползваните в хода на ревизията аналози. При определяне на пазарната цена от органите по приходите, в противоречие с чл. 19 от Наредба № Н-9/2006 г., не е установено дали различията между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, не влияят съществено върху цената при пазарни условия, нито са извършени корекциите по чл. 11, както е установило и вещото лице в съдебното производство, отчитайки пропуски в оценителната техника, приложена от експерта в ревизионното производство – не е определен дела на всеки от общо оценяваните обекти – жилище и гараж, поради което при изчисляване на пазарната цена на 1 кв. м. гаражът е включен в площта на апартамента /НА № 9, т. 11, р. 391, д. № 9/19.01.2016г./; не са приложени или неправилно са приложени коефициентите за индивидуалност на продажната цена на част от аналоговите имоти, за които се установява, че са обитаеми, както и необходимите за определяне на пазарната цена корекции за местоположение и степен на завършеност по контролираните сделки; използван е допълнителен теглови метод извън МСНЦ, като направените в оценката корекции към площта на апартаментите са извън МСНЦ и не са разписани в Наредбата; не е съобразено, че продавач по една от аналоговите продажби е регистрирано по ДДС лице /“А. И. е регистрирано по ЗДДС на 16.10.2006 г./, което не е отчетено в оценката с изваждане на данъка от цената на аналога.

Несподелима е тезата на процесуалния представител на ответника за съпоставимост на сделките от аналозите, ползвани при изготвяне на административната оценка, която теза се основава на неправилно поставения акцент, че се касае за продажба на имоти „на една и съща улица“. Това е вярно по отношение на една сделка, документирана с НА № 107/27.07.2017 г., сключена повече от 12 месеца след обследваните, представляваща покупко-продажба между участници на вторичния пазар, за жилищен обект „готов за нанасяне“ /т.е. при очевидно несъпоставими условия/, както и една сделка, документирана с НА № 9/19.01.2016 г., която също не отговаря на изискванията за аналог, т.к. касае продажба на жилищен обект с включени озеленени покривни тераси с площ от 50,30 кв.м, предаден с изпълнени довършителни работи, описани в Приложение № 1А към предварителен договор № 56-А/19.03.2015 г. /л. 103 от папка-приложение № 1 към делото/ – положен естествен дървен паркет, теракота, гранитогрес, латекс BRILUX, цялостно санитарно оборудване, вътрешни интериорни врати и др., аналози, характеристиките на обектите, са неоснователни, тъй като видно от изготвените заключения същите са преодолени чрез извършените от вещото лице корекции.

При тези съществени разлики в характеристиките на обектите съдът намира, че тяхното близко местоположение няма твърдяното от ответника преимуществено при

избора на аналози значение за определяне на пазарната цена на процесните имоти. Тук е мястото да се отбележи с оглед указанията на ВАС за изясняване на предмета на всяка от извършените от жалбоподателя продажби съгласно вписаното в нотариалните актове, че що се отнася до предвидената в тях неустоечна клауза при евикция на купувача, съдът намира, че от нея не може автоматично да се направи извод, че сборът от продажната цена по договора и неустойката дават стойността на действително договорена между страните цена на сделката. Тази част от НА има отношение единствено за границите на отговорността на продавача при евикция, но в никакъв случай не може да бъде приравнено на „действителна продажна цена“, независимо от индицията, която се прави от приходните органи във връзка с „обичайната адвокатска практика“ при сключване на сделки с недвижими имоти. Неустойката е акцесорно съглашение, с предмет задължението на неизправна страна по правна сделка да престира определена (глобално или в процент) парична сума, като обезщетение за вредите от неизпълнението на породено главно задължение, без да е необходимо същите да бъдат доказвани. В случая липсват каквито и да било доказателства, вкл. твърдения от клиентите на ревизираното лице, че неустойката, предвидена в НА представлява разликата между размера на действителната продажна цена и вписаната в нотариалния акт продажна цена. Поради това и тази възможност не следва да се възприема и като индиция в подкрепа на тезата на ответника във връзка с релевантните за тази част от спора обстоятелства.

Констатираните в заключението на СОЕ пропуски при оценяването води до необоснованост на определената от ревизиращите пазарна цена на процесните недвижими имоти. Както се посочи, при твърдение, че сделката е сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, органите по приходите следва да обосноват тази теза посредством методите по Наредба № Н-9/2006 г., които в случая съдът намира че не са приложени коректно в хода на ревизионното производство. Този извод следва от установяванията и отговорите в л. Й. Д. в даденото от нея съдебно заключение, което като обосновано и нормативно издържано съдът кредитира с доверие на основание чл. 202 ГПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК и не намира основание да не основе изводите си на него във връзка с определянето на пазарната цена на процесните имоти. При изготвянето му е използван методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци, при съблюдаване разпоредите на Наредба № Н-9/2006 г. В съответствие с относимите правни норми на наредбата експертът е ползвал пазарни аналози, сходни с предмета на оценяваните продажби, като са извършени съответните корекции съобразно изискванията на чл. 11 от Наредба № Н-9/2006 г. – корекция местоположение, корекция тип гаражно място /подземно паркомясто/подземен гараж, корекция завършеност, корекция време и коригирана стойност на 1 кв.м по тип обект. Необходимостта от прилагане на индивидуалните корекции са подробно обяснени при съобразяване на параметрите на обследваните сделки. Изследвани са шест неконтролирани сделки, ползвани от вещото лице при изготвяне на експертизата в предходното съдебно производство, които са съпоставими по вид обекти, етап на завършеност, профил на продавача, тип пазар на предлагане, цена без ДДС. Въз основа на извършения анализ вещото лице Д. е определила цена на 1 кв. м за всяка от неконтролираните сделки /вж. таблицата на стр. 16 от заключението по СОЕ/. След съпоставка на стойностите на контролираната сделка със стойностите на неконтролираните сделки в таблица на стр. 17 е определен диапазон от пазарни

стойности за жилищните и гаражните обекти по всяка контролирана сделка, получен в резултат на корекциите по чл. 11 от Наредбата, с които е постигната достатъчна степен на съпоставимост, така както предвижда чл. 15 от Наредбата. Съпоставката на продажните цени по спорните /контролирани/ сделки с определените съобразно методите на Наредба № Н-9/2006 г. пазарни диапазони сочи, че цената на повечето продадени имоти надхвърля пазарната с изключение на 2 сделки.

Въз основа на констатациите и изводите в СОА е изготвено заключение на ССЧЕ, според изчисленията на което продажбата по НА № 125 е извършена над средната медиална стойност, като превишението на реално платената пазарна цена е с 122 138.45 лв. над средната медиална пазарна стойност; продажбата по НА № 126 е извършена над средната медиална стойност, като превишението на реално платената пазарна цена е с 37 699.17 лв. над средната медиална пазарна стойност; продажбата по НА № 138 е извършена над средната медиална стойност, като превишението на реално платената пазарна цена е с 39 156.02 лв. над средната медиална пазарна стойност; продажбата по НА № 161 е извършена над средната медиална стойност, като превишението на реално платената пазарна цена е с 261 962.91 лв. над средната медиална пазарна стойност; продажбата по НА № 162 е извършена над средната медиална стойност, като превишението на реално платената пазарна цена е с 254 037.88 лв. над средната медиална пазарна стойност; продажбата по НА № 159 е извършена под средната медиална стойност, като превишението на средната медиална стойност над реално платената пазарна цена е с 160 422.10 лв.; продажбата по НА № 28 е извършена под средната медиална стойност, като превишението на средната медиална стойност над реално платената пазарна цена е с 62 333.18 лв.

Посочените данни са отразени в Таблица № 1 от ССЧЕ, като в кол. 1 е дадена средната медиална стойност за всеки конкретен обект от съответния НА и средната медиална стойност на продадените апартаменти и гаражи /паркоместа/, общо за 2016 г. в размер на 2 366 982.02 лв. В кол. 2 са обобщени получените отчетени приходи за 2016 г. от „Латинка София“ ЕООД, изчислени в размер на 2 859 221.17 лв.

След направена рекапитулация са посочени следните данни: през 2016 г. съгласно НА са продадени общо 9 бр. апартаменти и 9 бр. гаражи /вкл. 2 бр. паркоместа/. От тях 7 бр. апартаменти и 6 бр. гаражи са продадени на цена по-висока от средната пазарна цена, съгласно СОЕ и стойността на получените приходи е в повече с 714 994.43 лв. (Таблица № 1, кол.4). В процентно съотношение продадените апартаменти и гаражи на цена по-висока от средната пазарна цена е 72.22%. 7 бр. апартаменти и 6 бр. гаражи са продадени за 2 390 016.89 лв., при средна пазарна цена от 1 675 022.46 лв. или с 42% по-висока пазарна цена от средната пазарна цена. 2 бр. апартаменти и 3 бр. гаражи /вкл. 2 бр. паркоместа/ са продадени на цена по-ниска от средната пазарна цена съгласно оценителната експертиза и стойността на получените приходи е по-малко, като размерът на отклонението е 222 755.28 лв. (Таблица № 1, кол.5). В процентно съотношение продадените апартаменти и гаражи на цена по-ниска от средната пазарна цена е 27.78%. 2 бр. Апартаменти и 3 бр. гаражи /вкл. 2 бр. паркоместа/ са продадени за 469 204.28 лв., при средна пазарна цена 691 959.56 лв. или с 32.20% по-ниска пазарна цена от средната пазарна стойност.

Общото /нето/ отклонение за 2016 г. на продажната стойност над средната пазарна стойност е изчислено на 492 239,15 лв. /2 859 221,17 - 2 366 982,02 = 492 239,15/, което представлява: 714 994.43 лв. превишение на продажната стойност над средната пазарна цена и 222 755.28 лв. намаление на продажната стойност спрямо средната

пазарна цена от 492 239.15 лв. Посочено е, че общо за 2016 г. отчетените приходи от продажби превишават сбора на пазарните оценки по изготвената оценителна експертиза със сумата 492 239.15 лв.

Изложеното, подкрепено и със заключенията на СОЕ и ССЧЕ сочи на неприложимост на основанието по чл. 16, ал. 1 ЗКПО. Съответно установените в тежест на "Латинка София" ЕООД допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за д. п. 2016 г. в размер на 217 469,45 лева – главница, и 65 729.36 лева – лихви, са определени в нарушение на приложимите материалноправни разпоредби, поради което обжалваният РА в тази част се явява незаконосъобразен.

Относно установените допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период м. декември 2016 г. в размер на 161 242,37 лв. главница и 52 139,20 лв. лихви:

Същите се основават на приетото от приходната администрация, че според сключените през м. април 2016 г. договори за продажба на недвижими имоти „Латинка София“ ЕООД продава жилищни и гаражни обекти при етап на завършеност „груб строеж“. Същевременно се е задължило да довърши и предаде на купувачите имотите в завършен вид с издадено разрешение за ползване. Констатирано е, че договорените между страните продажни цени, посочени в НА са платени в голямата си част при изповядване на сделките – м.04.2016 г. или предварително /подробно описани на стр. 12-14 от РД/, което е преди датата на регистрация по ЗДДС на жалбоподателя – 01.06.2016 г. При това е прието, че част от платените при продажбата на процесните имоти парични средства представляват авансови плащания за извършване на допълнителни СМР, които са фактически изпълнени след регистрацията му по ЗДДС/01.06.2016 г./ към датата на издаване на разрешението за ползване на обекта – 19.12.2016 г. Т.е. налице са облагаеми доставки по смисъла на чл. 25, ал. 8 ЗДДС за получени авансови плащания преди регистрацията на лицето по ЗДДС.

Този извод не се споделя от настоящия съд. При действието на чл. 25, ал. 8, във вр. с ал. 2 ЗДДС, в хипотезата на авансово плащане на нерегистрирано за целите на ДДС лице за доставка, която е фактически извършена след датата на регистрацията, изискуемостта на данъка съвпада с изискуемостта на данъка за доставката. Когато се касае за услуга - това е датата на извършването ѝ. Последният факт подлежи на доказване при условията на проведено пълно и главно доказване. Установяване предпоставките за прилагане на разпоредбата на чл. 25, ал. 8, във вр. с ал. 2 ЗДДС, в това число датата на извършване на услугата, е изцяло в тежест на приходната администрация. В случая доказването на релевантните факти не е успешно проведено, а изводите на приходните органи обосновавали начислените допълнителни данъчни задължения през д.п. м. 12.2016 г. се опровергават от доказателствата по делото и заключението на ССЧЕ.

Няма спор за това, че между „Латинка София“ ЕООД, като възложител и „Артекс Инженеринг“ АД – изпълнител, е сключен Договор от 24.08.2015 г. / стр. 330 от приложение № 2/ с предмет проектиране и строителство на посочените в раздел I, т. 1 недвижими имоти към многофункционална сграда с адрес: [населено място], район И., [улица]. Срокът за цялостно проектиране, строителство и въвеждане в експлоатация на обекта е до 31.12.2016 г.

По време на строителството са съставени множество Актове обр. 12 към чл. 7, ал. 3, т. 12 от Наредба № 3/31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, за установяване на всички видове СМР, подлежащи на закриване,

удостоверяващи, че са постигнати изискванията по проекта. Актовете са налични в материалите по адм. дело № 11335/2020 г. на АССГ, прегледани и отразени са в констативно-съобразителната част към въпрос 4 от ССЧЕ.

По време на строителството „Артекс Инженеринг“ АД е издало фактури за СМР на „Латинка София“ ЕООД, както следва: Фактура № 3576/06.10.2016 г. с ДО 916 666.67 лв. и ДДС 183 333,33 лв.; Фактура № 3606/17.11.2016 г. с ДО 244 478.75 лв. и ДДС 48895,33 лв.; Фактура № 3607/18.11.2016 г. с ДО 835 526.04 лв. и ДДС 167 105,21 лв.; Фактура № 3595/10.03.2017 г. с ДО 5 240.00 лв. и ДДС 1048,00 лв.; Фактура № 3821/27.03.2017 г. с ДО 9 166.67 лв. и ДДС 1833,33 лв.

На 10.02.2016 г. е издаден Констативен протокол за степен на завършеност - „груб строеж“ съгласно чл.181, ал. 2 ЗУТ.

На 19.12.2016 г. обектът е въведен в експлоатация с Разрешение за ползване № ДК-07-С-27.

Според съдържанието на НА „Латинка София“ ЕООД продава имотите на клиентите си в степен на завършеност - „груб строеж“. В НА № 125/08.04.2016 г. и НА № 126/11.04.2016 г. е отразено, че уговорената от страните продажна цена е заплатена на продавача по банков път преди подписване на договора. В останалите НА е вписано поетапно заплащане на цената по сделката - частично преди подписване на договора, а остатъка в срок до 5 /пет/ работни дни от издаване на Разрешение за ползване за сградата. Посочено е, че „Латинка София“ ЕООД се задължава да изгради и завърши обектите с Разрешение за ползване, в степен на завършеност съгласно Приложение № 1 и Приложение № 2 от НА, а именно: **срок на завършване на инсталации, мазилки, замазки и монтаж на дограма - не по-късно от 30.10.2016 г.**; срок за подписване на Акт обр. № 15 не по-късно от 30.11.2016 г.; срок за издаване на Разрешение за ползване - не по-късно от 30.12.2016 г.

Горното сочи, че към момента на изповядване на нотариалните сделки търговските отношения между „Латинка София“ ЕООД и купувачите не са приключили, т.к. имотите са издадени на „груб строеж“, което означава, че всички последващи СМР до издаване на разрешението за ползване представляват поетапно изпълнение на задължение за строеж, като това са взаимоотношения, които регулира разпоредбата на чл. 25, ал. 4 ЗДДС, изречение 2 от която /в относимата за периода редакция/ посочва, че при доставка на услуга, за която е уговорено поетапно изпълнение, завършването на всеки етап се смята за отделна доставка и данъчното събитие по нея възниква на датата на изпълнението на съответния етап.

При това положение и съобразно доказателствата по делото съдът приема за установено, че всички довършителни работи са приключили на 05.10.2016 г., когато е подписан последният Акт обр. 12 /а не и през м. 12.2016 г., както е прието от приходните органи/ и не по-късно от 30.10.2016 г., която дата е фиксирана в НА като краен срок за завършване на инсталации, мазилки, замазки и монтаж на дограма съгласно Приложение № 1 и № 2 към НА, възпроизвеждащо Приложение № 1 към договора за строителство от 24.08.2015 г. Тогава именно е настъпило данъчното събитие съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 4, изр. 2 ЗДДС и изискуемостта на ДДС по чл. 26, ал. 6 ЗДДС.

При това положение, ако се приеме тезата на приходните органи за извършени СМР от „Латинка София“ ЕООД към купувачите по нотариалните актове, за които били получени авансови плащания през м. април 2016 г., тогава данъчните събития за тези СМР следва да са настъпили през м. октомври 2016 г., а не през месец декември 2016

г., както е прието в РА. В тази хипотеза в полза на жалбоподателя би било налице право на данъчен кредит за начисления му от „Артекс Инженеринг“ АД ДДС. Приетата по делото ССЧЕ установява, че фактура № 3576/06.10.2016 г. с ДО 916 666.67 лв. и ДДС 183 333,33 лв. и фактура № 3607/18.11.2016 г. с ДО 835 526.04 лв. и ДДС 167 105,21 лв. са отразени в справките-декларации и дневници за покупки на дружеството за данъчни периоди м. октомври и м. ноември 2016 г., общо ДО 1 752 212.71 лв. и ДДС 350 438.54 лв., или 2 102 651.25 лв. отчетени в счетоводството на разход. Вещото лице констатира, че тези две фактури не са намерили отражение в подадените Справки декларации по З. за съответния период и за следващите 12 данъчни периода след издаването им. Т.е. дружеството не приспаднало като данъчен кредит сумата на начисления по тези данъчни документи ДДС, причина за което е обстоятелството, че довършителните работи са били за целите на извършените продажби на недвижими имоти, за които ДДС не е начисляван, поради това че „Латинка София“ ЕООД не е било регистрирано лице в тези периоди /м.04.2016г./. От тази гледна точка и като се съобразят разпоредбите на чл. 3, ал. 1 и чл. 120, ал. 1, т. б ДОПК, задължаващи органите по приходите при издаването на РА да съобразят не само задълженията на ревизираното лице, но и неговите права, то се налага извод, че в контекста на установяването, че „Латинка София“ ЕООД е извършило облагаеми доставки (процесните доставки на СМР) след датата на регистрацията му по ЗДДС (01.06.2016 г.), то следва да му бъде признато правото на данъчен кредит за покупките, свързани с тези доставки (получените от „Артекс Инженеринг“ АД СМР). В тази хипотеза резултатите по ЗДДС на жалбоподателя за данъчни периоди м.10.2016 г., м.11.2016 г. и м.12.2016 г. би бил този, който вещото лице по приетата ССЧЕ е определило в отговора на задача 6, включвайки в тях сумите на възникналото право на данъчен кредит за м.10.2016 г. и м.11.2016 г., изчислено по задача 5 в размер на 350 438,54 лв., наред с начисления ДДС в процесния РА за м.12.2016 г. При тези параметри вещото лице е определило ДДС за възстановяване за тези данъчни периоди в размер на 238 091.92 лв. Отделно, като е съобразило резултата по ЗДДС за всеки данъчен период от периода на ревизията 01.06.2016 г. - 31.03.2017 г., вещото лице е определило общ размер ДДС за целия период на ревизията в размер на 240 973.25 лв. за възстановяване от НАП към „Латинка София“ ЕООД.

При тези изчисления в неоспореното от страните експертно заключение, съдът преценява за незаконосъобразна и тази част от РА, което налага неговата цялостна отмяна и присъждане на своевременно поисканите от процесуалния представител на жалбоподателя и доказани с разходо-оправдателни документи разноски. Същите възлизат общ размер от 54 243,76 лева, от които 14 754,38 лв. – реализирани разходи в производството по адм. дело № 11335/2020 г. на АССГ /50 лв. ДТ, 1000 лв. – депозити за основната и допълнителната СОЕ, 1500,00 лв. – депозити за ССЧЕ и 12 204,38 заплатен адвокатски хонорар/, 29 384,39 –адвокатско възнаграждение за производството пред ВАС и 10 104,99 лв. – разноски за настоящото производство (1 581,00 лв. за СОЕ, 1 483,00 лв. за ССЧЕ и 7 040,99 лв. – адвокатско възнаграждение). Неоснователно е направеното от ответника възражение за прекомерност на претендираните за съответните съдебни инстанции адвокатски възнаграждения, доколкото същите са съобразени с фактическата и правна сложност на спора, неговият материален интерес, алгоритъма на чл. 7, ал. 2, т. 5, вр. чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вкл. обема на предоставената правна помощ, извършените процесуални действия и активното

участие на ангажирания адвокат за попълване на доказателствената съвкупност по делото, включително с формулиране на задачи по проведените в производствата общо 5 на брой съдебни експертизи.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо и чл. 161, ал. 1, изр. първо ДОПК Административен съд София-град, III отделение, 75 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221019006106-091-001/23.03.2020 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите, в частта потвърдена с Решение № 1469/23.09.2020г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Латинка София“ ЕООД разноски за проведените съдебни производства в общ размер на 54 243,76 лева /петдесет и четири хиляди двеста четиридесет и три лева и 76 ст./.

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

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

СЪДИЯ: