

РЕШЕНИЕ

№ 42891

гр. София, 21.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав, в публично заседание на 30.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мирослава Йорданова-Великова

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **3557** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Тобо - Метро“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 1, представлявано от управителя Г. И. Ш., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221023003156-091-001/24.11.2023 г., издаден от В. А. В. – орган възложил ревизията и Н. Ц. Р. – ръководител на ревизията, потвърден частично с Решение № 210/14.02.2024 г. на Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., в частта с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС за довносяне в размер общо на 34 573,13 лв. и лихва за просрочия към тях в размер на 1851,97 лв.

Жалбоподателят оспорва РА, като счита, че е издаден в нарушение на материалния закон и при нарушение на процесуалните правила. Твърди, че всички сделки са надлежно осчетоводени и дължимият данък е платен. Продажбите са придружени с издадени фактури и извършено плащане по тях. Сочи, че не е установено по безспорен начин, че са налице сделки, сключени при условия, различни от пазарните. Иска от съда РА да се отмени.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява. От адв. В., е постъпила молба за разглеждане на делото в отсъствие на жалбоподателя и процесуален представител. Поддържа жалбата и представя списък с разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – С., редовно призован, изпраща представител юрк. Б.. Моли, жалбата да бъде отхвърлена като недоказана и необоснована.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на заповед № Р-22221023003156-020-001/29.05.2023 г. връчена на 29.05.2023 г., по електронен път, изменена със Заповед № Р-22221023003156-020-002/21.08.2023 г. и № Р-22221023003156-020-003/27.09.2023 г. , издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор Ревизии в дирекция Контрол при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01849/ 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ТОБО-МЕТРО“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавена стойност за периодите от 05.12.2018 г. до 31.12.2022 г. и за корпоративен данък за периодите от 12.11.2018 г. до 31.12.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ № Р-22221023003156-092-001/07.11.2023 г. връчен на 07.11.2023 г. по електронен път. Срещу РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221023003156-091-001/24.11.2023 г. издаден от В. А. В. – орган възложил ревизията и Н. Ц. Р., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. връчен на 30.11.2023 г., по електронен път. Установени са допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 109 628.81 лв. за периодите от м. 02.2021 г., от м.04.2021 г. и от м. 04.2022 г. до м.06.2022 г. и по ЗКПО за 2022 г. в размер на 34 573.13 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания / ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви съответно в размер на 20 951.91 лв. и в размер на 1 851.97 лв.

С Решение № 210/14.02.2024 г. на Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С. е отменен Ревизионен акт /РА/ № Р-22221023003156-091-001/24.11.2023 г., издаден от В. А. В. – орган възложил ревизията и Н. Ц. Р. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди от м. 02.2021 г. до м. 04.2021 г. и от м. 04.2022 г. и от м.06.2022 г. и административната преписка е върната на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията за изпълнение на дадените с решението указания.

От анализа на събраните документи е констатирано, че са извършвани сделки по прехвърляния на недвижими имоти, изградени в степен на „груб строеж“ и след издадено разрешение за ползване. По ЗКПО:

Извършена е проверка относно коректното осчетоводяване на приходите и разходите за спорните периоди, и съответно правилното определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък.

За 2022 г. са констатирани факти и обстоятелства, които водят до корекция на декларираните резултати, както следва:

Установено е, че приходите от извършените продажби на гореописаните недвижими имоти са отчетени по сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“. Съгласно представените нотариални актове и фактури са констатирани продажни цени по-ниски от пазарните.

Във връзка с горното, с Акт за възлагане на експертиза № Р-22221023003156-01-001/18.10.2023 г. е възложено изготвянето на експертиза за определяне диапазона на пазарната цена на недвижимите имоти.

От страна на вещото лице е представено заключение, прието с Протокол за приемане на резултатите от възложената експертиза № Р-22221023003156-145-001/27.10.2023 г.

В съответствие с изискванията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, § 1, т. 10 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК и Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите, за целта на

експертизата е приложен методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци. Изведените пазарни цени в диапазон към датата на съответната сделка са подробно описани в табличен вид на стр. 11-15 от РД. От страна на органите по приходите е приета долната граница на определената от оценителя пазарна оценка.

Съгласно подадената годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО за 2022 г. са отчетени приходи от продажби в размер на 2 648 495.00 лв., докато получените приходи от реализацията на недвижими имоти са в размер на 2 497 457.00 лв., т.е. отчетени са 151 038.00 лв. повече приходи, поради счетоводна грешка.

От събраните доказателства и резултата от изготвената експертиза е констатирано отклонение от данъчно облагане в размер на 429 764.13 лв. Предвид допуснатата счетоводна грешка, на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата от 278 726.13 лв. /429 764.13 лв. – 151 038.00 лв./

След извършеното преобразуване за 2022 г. е определен корпоративен данък в размер на 34 573.61 лв., при деклариран в размер на 6 701.00 лв., който не е внесен и е начислена лихва за забава в размер на 1 851.97 лв. РА е оспорен по административен ред по реда на чл. 152 от ДОПК, като с Решение № 95/30.01.2025 г. на Директора на дирекция ОДОП при НАП-С. е изцяло потвърден, след като са обсъдени възраженията на жалбоподателя и са изложени основания за отхвърлянето на жалбата.

Решението е връчено на дружеството на 05.03.2024 г., видно от приложеното удостоверение за връчване по електронен път. Жалбата срещу него е подадена чрез Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП на 18.03.2024 г.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка, представена от ответната страна, ведно с всички доказателства, приети и приобщени в хода на ревизионното и административното производство.

В съдебното производство са представени и приети на хартиен и магнитен носител доказателства, удостоверяващи наличието на електронен подпис на лицата издали Заповедта за възлагане на ревизията, Заповедите за изменение на ревизията, Ревизионния доклад и Ревизионния акт и надлежно електронно връчване, въз основа на които и при липсата на оспорване от страна на жалбоподателя, съдът прави извод, че ревизионното производство не страда от процесуални нарушения, на това основание.

По делото е прието и заключение по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза, допълнително заключение към нея , съдебно-оценителна експертиза и допълнително заключение към нея, заключенията по които съдът кредитира, като пълни, обективно и компетентно изготвени.

От приетото допълнително заключение към съдебно-счетоводна експертиза , от вещото лице Г. А. А. , след запознаване с резултатите от приетата по делото съдебно –оценителна експертиза /СОЕ/ преизчислява данъчната основа и съответно дължимият корпоративен данък на продадените от „Тобо-Метро“ ЕООД апартаменти и гаражи, находящи се в [населено място],ж.к.“Д.“, [улица], подробно описани в Ревизионен доклад на стр.11 до стр.15 установява задължения за довносяне на „Тобо-Метро“ ЕООД за корпоративен данък и лихви за забава в размер на 26863.91 лева за 2022г.,в т.ч главница /данък/ 25498.08 лева и лихви за забава 1365.83 лева. До задълженията се достига с преобразуване в посока „увеличение“ по чл.16,ал.1 от ЗКПО /за данъчни цели/ на деклариран счетоводен финансов резултат от „Тобо-Метро“ ЕООД с ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2022г., с отчетени приходи в по-малък размер от следващия се ,поради продажби на недвижими имоти по НА на цени, по-ниски от пазарните цени, определени в допълнително заключение от оценител по назначената СОЕ в съдебното производство /Таблица №6 от допълнително заключение по ССчЕ/.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

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

Процесният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, от възложителя на ревизията В. А. В., на длъжност началник на сектор "Ревизии" в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, съгласно ЗВР № №№ Р-22221023003156-020-001/29.05.2023 г. връчена на 29.05.2023 г.

Ревизионният акт, ЗВР, РД са подписани с квалифицирани електронни подписи, за което са представени удостоверения от ответника на хартиен носител. Ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи, по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Всички поставени подписи са валидни към момента на поставянето им, видно от удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕП, възпроизведени на хартиен носител.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените задължения по ЗКПО. Допуснати съществени процесуални нарушения не се установяват, като наличието на такива не може да представлява самостоятелно основание за отмяна на акта, предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

По приложението на материалния закон:

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Облагането по реда на чл. 16 от ЗКПО може да бъде законосъобразно извършено единствено при безспорно доказано неправомерно поведение на участниците в сделката, насочено към намаляване или избягване на данъчен дълг или получаване на данъчно предимство пред останалите независими данъчни субекти. Доказването на това неправомерно поведение е при условията на пълно главно доказване и е в тежест на органите по приходите. В конкретния случай, органите по приходите излагат аргументи и твърдения за наличието на противоправно поведение, а мотивират приложимостта на чл. 16 от ДОПК с обстоятелството, че в хода на ревизионното производство е изготвена оценителна експертиза, като от заключението на вещото лице е видно, че цената на прехвърляне на приобретателя съществено се разминава с обичайната такава между несвързани лица при идентичност и максимално сходство с останалите й условия. Прието е, че продажбите на недвижимите имоти е следвало да бъдат реализирани по пазарните цени на съответните имоти към момента на изповядването на сделката за покупко-продажба.

Въз основа на изготвената експертиза е направен извод, че е налице отклонение от данъчно

облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО и е извършено увеличение на декларираните от дружеството-жалбоподател счетоводни и финансови резултати на основание чл. 78 от ЗКПО с разликата между продажната цена на процесните имоти, съгласно съставените нотариални актове и пазарната цена на процесните имоти, определена от вещото лице оценител за 2022 г. в размер на 34573.61 ,при деклариран в размер на 6 701.00 лева ,който не е внесен и е начислена лихва за забава в размер на 1851.97 лева.

Изготвената в хода на ревизионното производство оценителна експертиза, не отговаря в пълна степен на изискванията на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени /Наредбата/. От съдържанието на заключението е видно, че вещото лице е използвало метода на сравнимите неконтролирани цени. Съгласно чл. 18, ал. 1 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени /Наредбата/, при използването на метода на сравнимите неконтролирани цени следва да бъде извършено съпоставяне на цената на продукти/услуги по контролирана сделка с цената на продукти/услуги по неконтролирани сделки, осъществени при съпоставими условия.

Съдът приема, че методът, по който са определени пазарните стойности в хода на административното производство, е приложен неправилно, поради което тази експертиза не следва да бъде кредитирана. За достоверен източник на информация следва да се ползва заключението на назначената оценителна експертиза и допълнителна такава в съдебното производство, тъй като същите дават сведение за пазарна цена на всички продадени недвижими имоти от РЛ по метода на сравнимите неконтролирани цени. При анализа в експертизите са извършени необходимите корекции, касаещи цената /в зависимост от периода, в който е реализирана сделката/, площта и местонахождението на съответните сравнявани имоти. Посочени са конкретните данни за реализирани разпоредителни сделки, послужили за сравнителни образци, т.е. изпълнено е изискването на чл. 5 и чл. 8 и чл. 14 от Наредбата за използване на реални сравнителни аналози при използване на метода на сравнимите неконтролирани цени между независими субекти, който извод се подкрепя и от приложените към заключенията копия на нотариални актове.

Разпоредбата на чл. 78 ЗКПО предвижда, че 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. Съгласно чл. 16, ал. 1 ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Според § 1, т. 14 ДР ЗКПО пазарна цена е цената по смисъла на § 1, т. 8 ДР ДОПК, т.е. 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.

Анализът на горепосочените разпоредби сочи, че подходът на ревизиращите не е обвързан с установяване, че дружеството е получило повече приходи от декларираните, респ. че му се дължат суми в –по-голям размер по отчетените продажби /каквото неизпълнение на задълженията на ревизиращите твърди

жалбоподателя/. Отклонението от данъчно облагане не следва да се смесва с укриването на приходи или доходи; при отклонение от данъчно облагане конкретното задължено лице чрез различни способности се опитва да представи реализираните от него печалби или доходи като необлагаеми или по-малко облагаеми, като не става въпрос за скриване или необявяване на извършени сделки и неотчитане на продажби или получаване на приходи или доходи, които са скрити. Касае се за отклонение от облагане, като предотвратяването се изразява в определяне на резултат, който би се получил при обичайна сделка от съответния вид на пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, както сделката, водеща до отклонение.

В конкретния случай още в хода на ревизионното производство са предприети действия по установяване на обичайните сделки с недвижими имоти и пазарната цена на процесните недвижими имоти, поради което оплакването за липса на основания за прилагане на чл. 16 от ЗКПО е неоснователно. Именно за доказване на сключването на сделка с параметри /цена/ в отклонение от обичайните сделки в хода на ревизионното производство е възложено извършването на експертиза, която да установи пазарната цена на сделката /покупко-продажба на недвижими имоти/. Възлагането на експертиза не е било самоцелно, а поради изводи на ревизиращите органи, че посочените цени в нотариалните актове са значително по-ниски от данъчните оценки.

При облагането с преки данъци винаги условията по сделките трябва да са при "обичайни" условия по пазарни цени, като при свързани лица те задължително са по пазарни цени /чл. 15 от ЗКПО/, а между несвързани лица отклонението от пазарните цени не следва да води до отклонение от данъчно облагане. В конкретния случай безспорно е установено наличието на предпоставките за приложение на чл. 16, ал.1 от ЗКПО - сключване на сделка при условия, съществено отличаващи се от условията по обичайните сделки от същия вид.

Правилата за доказване важат в еднаква степен както за задълженото лице, така и за органите по приходите. Съгласно разпоредбата на чл.170, ал.1 от АПК, приложима в настоящото производство по препращането на пар.2 от ДР на ДОПК, задължава административния орган да установи съществуването на фактическите основания, посочени в акта, и изпълнението на законовите изисквания по издаването му. Принципите на обективната истина и служебното начало в административния процес налагат съдът да основе констатациите си на всеки факт от наличните доказателства без значение дали те са приобщени по искане на страната, която носи док. тежест за този факт, от противната страна в административния спор или са изисквани служебно от съда.

С оглед горните съждения и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК съдът следва да измени РА, съобразявайки и изводите на съдебно-оценителната, съдебно-счетоводна и допълнителна такава експертизи, задължението си да реши делото по

същество, но съобразявайки и разпоредбата на чл.160, ал.6 от ДОПК относно забраната за влошаване на положението на РЛ.

Предвид гореизложеното, за данъчен период 2022г. счетоводният финансов резултат на задължения субект следва да се преобразува със сумата в размер на 187 970.81 лева, вместо посочената с ревизионния акт сума в размер на 278 726.13 лева. Вследствие на това ревизионният акт в частта на определения корпоративен данък за годината в размер на 34573.61 лева и лихви за забава в размер на 1851.97 лева следва да се измени в размер на 25498.08 лева и лихви за забава в размер на 1365.83 лева.

При този изход на спора и навременна претенция на ответника, на същия се следват разноски за юрисконсултско възнаграждение, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 734, 74 лева.

На жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото съразмерно с уважената част на жалбата и доказателствата за извършени такива (2433,75 лева, адвокатско възнаграждение, съобразно договор за правна защита, 50лв. - държавна такса и 6968 лв. – възнаграждения за вещи лица) в размер на 9451,75 лева.

Водим от горните съображения, Административен съд София-град, Трето отделение, 66-ти състав

Р Е Ш И:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ № Р-22221023003156-091-001/24.11.2023 г., издаден от В. А. В. – орган възложил ревизията и Н. Ц. Р. – ръководител на ревизията, потвърден частично с Решение № 210/14.02.2024 г. на Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., в частта ,с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС за довносяне в размер общо на 34 573,13 лв. и лихва за просрочия към тях в размер на 1851,97 лв. в като определя дължими задължения в размер на 25498.08 лева и лихви за забава в размер на 1365.83 лева.

ОСЪЖДА „Тобо -Метро“ ЕООД , ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 1, представлявано от управителя Г. И. Ш. да заплати в полза на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. разноски по делото за юрисконсултско възнаграждение в размер на 734, 74 (седемстотин тридесет и четири лв. и 0.74 ст.) лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. да заплати на „Тобо - Метро“ ЕООД , ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 1, представлявано от управителя Г. И. Ш. сумата от 9451,75 (девет хиляди четиристотин петдесет и един и 0.75 ст.) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

Съдия: