

РЕШЕНИЕ

№ 41900

гр. София, 15.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав, в
публично заседание на 16.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мирослава Йорданова-Великова

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **5670** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на "СОФИЯ ТРЕЙД КЪМПАНИ" ООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя И. Х. Ю. - чрез адв. Р. К. от САК против Ревизионен акт (РА) № Р-22222522003741-091-002/09.02.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 546/02.05.2023г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ в ЦУ на НАП, в оспорената му част на установените задължения по ЗКПО за периодите 2020г. и 2021г.

С ревизионния акт са установени допълнителни задължения по ЗКПО за 2020 г. в размер на 109 991,40 лв. и за 2021 г. в размер на 399 612,03 лв., ведно със законната лихва. С Решение № 546/02.05.2023г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ в ЦУ на НАП, РА е потвърден в тази му част.

С жалбата се иска отмяна на РА по реда на чл. 152 от ДОПК, в частта на допълнително установените задължения по ЗКПО за 2020 г. в размер на 109 991,40 лв. и за 2021 г. в размер на 399 612,03 лв., ведно със законната лихва. Излагат се доводи за неправилно приложение на материалния закон, допуснати процесуални нарушения и липса на обосноваване. Жалбоподателят излага доводи, че в нарушение на принципите на обективност и служебно начало, установени с чл.3 и чл. 5 от ДОПК, от ревизиращите органи не са изяснени всички обстоятелства, свързани с процесните сделки. Сочи, че през ревизирания период дружеството не е реализирано неотчетени приходи, поради което неправилно е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2020 г. и 2021 г. и са установени допълнителни задължения по ЗКПО. Излага

твърдения, че ревизиращият орган не са взели предвид, че за процесните сделки са сключени предварителни договори за покупко-продажба на недвижим имот с клиентите на дружеството, в които е посочен точният обект в сградата, срокът за сключване на окончателен договор и степента на завършеност, която продавачът се задължава да осигури към този момент, като между страните е договорена и крайна обща продажна цена. Сочи се, че сключените от жалбоподателя предварителни договори съдържат всички задължителни реквизити по чл. 19, ал. 2 от ЗЗД. Според жалбоподателя, възложената в хода на ревизионното производство експертиза, е изготвена по неправилно формулирани от ревизиращия екип задачи, като е определила пазарни стойности на недвижимите имоти към датата на сключване на нотариалните актове, а не към датата на подписване на предварителните договори за покупко-продажба на всеки от имотите. С предварителните договори се уговорени окончателните цени на имотите, поради което съответствието с пазарните стойности следва да бъде изчислено именно към момента на сключването на тези предварителни договори. След като с предварителните договори са уговорени съществения условия по сделките, същите не са променяни чрез последващи договори между страните по сделките, а са потвърдени в сключените на нотариални актове. Жалбоподателят посочва, че в хода на ревизионното производство експертиза е изготвена при допуснати съществени пропуски и нарушения на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени. От назначеното от ревизиращия екип вещо лице е използван методът на сравнимите неконтролирани цени, като не са спазени разпоредбите на чл. 8 и чл. 18, ал. 1 от Наредбата, като от заключението на вещото лице не може да се установи кои се неконтролираните сделки, които са използвани за сравнение, при какви условия са осъществени и на какво основание са съпоставими с процесните сделки. В експертизата не са описани конкретните пазарни аналози, които са използвани. Според жалбоподателя експертизата не е използвала реални неконтролирани сделки. Направените възражения по изготвената в хода на ревизионното производство не са обсъдени в решението на директора на ОДОП, с което е потвърден РА в частта на установените допълнителни задължения по ЗКПО за 2020 г. и 2021 г.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. К., който поддържа жалбата. Моли съда да отмени така атакувания ревизионен акт, в частта на установените допълнителни задължения на жалбоподателя по ЗКПО, като незаконосъобразен. Претендира разноски.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ в ЦУ на НАП – в съдебно заседание се представлява от юрк. А., която оспорва жалбата и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР №Р-2222522003741-020-001 от 21.07.2022 г., връчена електронно, изменена със ЗИЗВР №Р-2222522003741-020-002/24.10.2022 г., издадени от Л. К. К., на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, при ТД на НАП-С. е възложена ревизия за установяване на задължения по ЗКПО на С. ТРЕЙД К." ООД за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 31.12.2021 г.

Установено е, че за ревизирания период основната дейност на дружеството е изграждане на инвестиционни обекти върху собствени и чужди имоти, изпълнението на които се възлага на външни дружества.

На ревизираното лице са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) с изх. № Р-222252200374Т040-001 от 25.07.2022 г. и №Р-2222522003741-040-002/14.10.2022 г., като от дружеството са представени писмени

доказателства, справки и обяснения.

От ревизиращия екип са направени проверки на счетоводните и търговски документи, представени от жалбоподателя. Извършени са насрещни проверки на управителите на дружеството И. Х. Ю. и М. М..

Изпратени са искания за представяне а документи до трети лица – „Прокредит банк“ ЕАД и „Юробанк България“ АД.

От ревизиращия екип е констатирано, че през данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 31.12.2021 г. ревизираното дружество е извършило продажби на собствени недвижими имоти в инвестиционен обект с жилищен и търговски площи - „Д.“, находящ се на адрес: [населено място]. [улица]. За сделките са съставени нотариални актове.

На основание чл. 60 от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза (АВЕ) №Р-22222522003741-01-001/28.10.2022 г. е назначена оценителни експертиза. На вещото лице е възложено да определи пазарна цена към датата а продажбата на недвижими имоти с местонахождение: [населено място]. [улица]. Тя е приета с Протокол за приемане на експертиза е изх. №Р-22222522003741-145-001/08.12.2022 г.

За изготвяне на заключението си вещото лице е използвало методът на сравнимите неконтролирани цени. То е определило пазарни стойности в диапазон (от/до) на продадените имоти, които превишават тези, вписани в нотариалните актове, съставени при изповядване на сделките.

Въз основа на заключението на вещото лице от ревизиращия екип е направени извод, че е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Извършено е увеличение на декларираните от жалбоподателя счетоводни финансови резултати за данъчни периоди 2020 г. и 2021 г. съответно с 109 991,40 лв. за 2020 г. и на 399 612,03 лв. за 2021 г., като тези суми представляват разликата между цената на недвижимите имоти по нотариален акт и пазарната цена на същите недвижими имоти, определена от вещото лице.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222522003741-092-001/12.01.2023 г., като срещу констатациите в РД няма подадено възражение от дружеството.

Ревизията приключва с РАН №Р-22222522003741-091-001/09.02.2023 г., издаден от Л. К. К., на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и И. Д. И.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 10.02.2023 г.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден с Решение № 546/02.05.2023г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ в ЦУ на НАП, в частта на установените задължения по ЗКПО за периодите 2020г. и 2021г.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка с всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

В хода на съдебното производство е допусната и извършена съдебно-счетоводна експертиза. След извършен сравнителен анализ за съответствието на продажните цени, съгласно сключените предварителни договори, и продажните цени, с тези по които са изповядани спорните сделки, вещото лице е установило, че е налице разминаване единствено по отношение на Нотариален акт № 55/11.12.2020 г., с предмет покупко-продажба на ап. 8 с купувач М. Х. Ал-Х.. По нотариален акт продажната цена е 88 500 евро, а съгласно предварителния договор е 90 000 евро. Според заключението на вещото лице, други разминавания между продажните цени на недвижимите имоти, определени със сключените предварителни договори между жалбоподателя и неговите клиенти, и тези, посочени в съставените нотариални актове за покупко-продажба, не са налице.

В хода на съдебното производство е допусната и извършена съдебно-оценителна експертиза. От заключението на вещото лице се установява, че продажните цени на всички недвижими имоти съответстват на пазарните цени към дата на сключване на предварителните договори, както и към датата на съставянето на нотариалните актове за покупко-продажба. Вещото лице е използвало метода на сравнимите неконтролирани цени и предоставени от Службата по вписване актове, за да определи средни цени за кв. метър за периода 2018-2021 г. за апартаменти, гаражи и паркоместа.

При така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи:

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 основателна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността 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 Л. К. К., на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и И. Д. И.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, съгласно ЗВР № Р-22222522003741-020-001 от 21.07.2022 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 не 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 пазарните цени на продадените от жалбоподателя недвижими имоти към датата на съставянето на нотариалните актове са по-високи, отколкото вписаните в нотариалните актове. 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 2020 г. с 109 991,40 лв. и за 2021 г. със сумата от 399 612,03 лв.

Съдът приема, че в случая не е доказано, че са извършени продажби от дружеството-жалбоподател на стойност под долната граница от диапазона от средни цени за съответните обекти. Необоснован е направеният от органите по приходите извод, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, тъй като не е установено процесните продажби да са извършени в резултат на неправомерно поведение на данъчно задълженото лице, имащо за цел отклонение от данъчно облагане.

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. Вещото лице, изготвило оценителната експертиза в ревизионното производство не е използвало аналози, които безспорно да са сходни на процесните недвижими имоти по своите характеристики. Липсва коректно и пълно описание на използваните аналози, въз основа на които вещото лице е формирало своите изводи.

Основателно е направеното в жалбата възражение, че изготвената в хода на ревизионното производство експертиза неправилно е определила пазарни цени на процесните имоти към момента на съставянето на нотариалните актове за тяхната покупко-продажба, а не към момента на сключването на предварителните договори за покупко-продажба, с които същата е договорена.

При определяне на пазарната цена следва да бъде взет предвид моментът на сключване на съответните предварителни договори за продажба на описаните в тях недвижими имоти, а не моментът на съставянето на нотариалния акт за покупко-продажба на същите, тъй като продажната цена е договорена именно със сключените предварителни договори и същата не е променяна до съставянето на нотариалните актове. Предварителният договор безусловно не притежава транслативен (вещноправен) ефект. Съгласно чл. 19 от ЗЗД, предварителният договор за сключване на определен окончателен договор, за който се изисква нотариална или нотариално заверена форма, трябва да се сключи в писмена форма и да съдържа уговорки относно съществените условия на окончателния договор. Видно от съдържанието на приложенияте като доказателства по делото

предварителни договори, същите отговарят на изискванията на чл. 19 от ЗЗД. В хода на съдебното производство не беше установено, сключените предварителни договори между жалбоподателя в качеството му на продавач и съответните купувачи да са прекратени, нито да са налице анекси, с които да са променени клаузи в предварителните договори, включително и договорената цена. Налице са доказателства и за извършени плащания, които съответстват на определената с предварителните договори продажна цена на недвижимите имоти.

В подкрепа на този извод е и заключението на вещото лице, по приетата и неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е установило разминаване в извършените плащания единствено по отношение на Нотариален акт № 55/11.12.2020 г., с предмет покупко-продажба на ап. 8 с купувач М. Х. Ал-Х.. По нотариален акт продажната цена е 88 500 евро, а съгласно предварителния договор е 90 000 евро. Според заключението на вещото лице, други разминавания между продажните цени на недвижимите имоти, определени със сключените предварителни договори между жалбоподателя и неговите клиенти, и тези, посочени в съставените нотариални актове за покупко-продажба, не са налице.

От доказателствата по делото се установява, че посоченото разминаване от вещото лице по отношение на Нотариален акт № 55/11.12.2020 г. се дължи на обстоятелството, че съгласно, чл. 3 от предварителния договор, сключен на 20.08.2019 г., купувачът се е задължил да закупи описания в чл. 1, ал. 2 от договора обект - ап. 8 и идеални части от поземления имот (ПИ), в който ще бъде построена сградата, описани в чл. 1, ал. 2 от същия договор за цена в общ размер на 90 000 евро, от които: 88 500 евро за ап. 8 и 1 500 евро за съответните ид.ч. от ПИ. В клаузата на чл.1, ал. 2 от договора, намерила отражение в т. 3 от НА, № 55, продавачът се е задължил след получаване на Разрешение за ползване. (РП) на сградата да прехвърли на купувача 1,86 % ид.ч. от ПИ. Видно от съдържанието на НА № 55, сключен между страните на 11.12.2020 г., собствеността на ап. 8 е прехвърлена близо половин година преди издаването на РП № СТ-05-408/19.05.2021 г. Поради тази причина с процесния НА е прехвърлена само собствеността на ап. 8 на стойност 88 500 евро.

Според заключението на приетата без оспорване от страните съдебно-оценителна експертиза, продажните цени на процесните недвижими имоти не са под минимално установените от вещото лице пазарни цени на същите имоти, изчислени по метода на сравнимите неконтролирани цени. Отразената в нотариалните актове продажна цена е идентична с договорената в предварителните договори продажна цена и не са налице разминавания.

С оглед изложеното, съдът приема, че в случая не са налице основания за приложение на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, тъй като не е налице отклонение от данъчно облагане. Необоснован е изводът на ревизиращия екип, че продажната цена на процесните имоти е следвало да бъде определена към момента на изповядването на

сделките за покупко-продажба на съответните имоти. Нотариалният акт в случая представлява окончателен договор по силата на чл. 18 от ЗЗД, съгласно който договорите за прехвърляне на собственост или за учредяване на други вещни права върху недвижими имоти трябва да бъдат извършени с нотариален акт. Условието по тези договори са уговорени в сключените между жалбоподателя и съответните купувачи предварителни договори, като те не са променяни с последващи анекси. С предварителния договор по чл. 19 от ЗЗД, страните се задължават да сключат в бъдеще друг договор, което е направено от дружеството-жалбоподател и всеки от клиентите с изповядването на сделки за покупко-продажба на недвижимите имоти и съставянето на нотариални актове за всяка от сделките. От нотариалните актове е видно, че продажната цена е платена към дата на сделките, като същата съответства на уговорената със сключените предварителни договори.

Съдът приема, че извършеното увеличение на декларирания от жалбоподателя финансовия резултат за данъчни периоди 2020 г. и 2021 г. е незаконосъобразно, поради което РА, в частта с която са установени допълнителни задължения на дружеството по ЗКПО следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, в общ размер на 9 636 лв., от които 50 лв. платена държавна такса, 4 086 лв. депозити за възнаграждения на вещите лице по допуснатите две експертизи и 5 500 лв. платено адвокатско възнаграждение, съобразно представения по делото договор за правна защита и съдействие и доказателства за тяхното заплащане.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III отделение, 66 състав
РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на "С. ТРЕЙД К.", ЕИК Ревизионен акт (РА) № Р-22222522003741-091-001/09.02.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 546/02.05.2023г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ в ЦУ на НАП, в оспорената му част на установените задължения по ЗКПО за периодите 2020г. и 2021г.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на С. ТРЕЙД К." ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 8, ап. 39, представлявано от управителя И. Х. Ю. сумата от 9 636 лв. /девет хиляди шестотин тридесет и шест лева/, представляваща разноски в производството.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщението.

Съдия:

