

РЕШЕНИЕ

№ 6317

гр. София, 26.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 26.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **9561** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

роизводство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „ВИЕНА РЕАЛ ЕСТЕЙТ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор Н. И. Р., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-29002921007023-091-001/24.06.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- ГДО, потвърден с Решение № 1452/08.09.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“- С..

Жалбоподателят оспорва акта в частта на преобразуването на финансовия резултат по ЗКПО за 2015г. и го счита за незаконосъобразен поради противоречие с разпоредбите на чл.78 от ЗКПО и Наредба № Н - 9 от 14 август 2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, а освен това е немотивиран и необоснован, постановен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципи на данъчния процес. Счита, че не е налице хипотезата на чл.78 от ЗКПО и пазарната цена е определена неправилно, както и че не е доказано отклонение от данъчно облагане в хипотезата на чл.16, ал.1 ЗКПО. В подкрепа на тезата си излага подробни доводи. Поддържа, че сделките са извършени по пазарни цени и не е налице неотчетен приход от продажби, с който да се увеличи финансовия резултат за 2015г. Възразява срещу приетата от ревизиращите органи пазарна цена, за която твърди, че се основава на оценка, извършена в нарушение на §1, т.14 от ДР на ЗКПО вр. §1, т.10, б. „а“ от ДР на ДОПК, вр. чл.5 и чл.8, ал.1 от наредба № Н-9/14.08.2006г. Иска се отмяна на ревизионния акт в

обжалваната му част. В проведеното по делото съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. И., която поддържа жалбата и моли РА да бъде отменен по изложените в жалбата аргументи. Допълнителни доводи излага в писмени бележки. Претендира разности.

Ответникът - директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-С., чрез пълномощника юрисконсулт В., оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

От фактическа страна се установява следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002921007023-020-001/10.12.2021 г., издадена от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-132/13.07.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО, с която е възложено извършването на ревизия на „ВИЕНА РЕАЛ ЕСТЕЙТ“ ЕАД, за установяване на задълженията за корпоративен данък за 2015 г., за данък върху добавената стойност за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г., за данък върху представителните разходи, за данък върху социалните разходи, предоставяни в натура, за данък върху разходите за превозни средства, за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г., както за данък върху доходите на чуждестранни лица за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. ЗВР е връчена на 13.12.2019 г. и е изменена със Заповеди за изменение №Р29002921007023-020-002/09.03.2022 г. и №Р-29002921007023-020-003/07.04.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720004031-092-001/25.03.2022 г. Срещу констатациите в РД не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-29002921007023-091-001/24.06.2022 г., издаден от Р. Г. С. – орган, възложил ревизията, и Д. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., определена за ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път на 27.06.2022 г. С РА и извършено преобразуване на финансовия резултат по ЗКПО за 2015 г., в резултат на което е намалена с 2 423 680,51 лв. декларираната от дружеството данъчна загуба в размер на 5 040 241,42 лв.

С жалба вх. №26-В-8454/08.07.2022 г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ /ГДО/ и вх. №23-29-32/13.07.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. РА е обжалван по административен ред.

С Решение № 1452/08.09.2022 г., издадено при условията на заместване, съгласно Заповед № 10472/16.08.2022г. вр. Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021г., директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. е потвърдил ревизионния акт в оспорената част.

Констатациите и изводите на ревизиращите органи, касаещи оспорената част от ревизионния акт, са следните:

Основният предмет на дейност на „ВИЕНА РЕАЛ ЕСТЕЙТ“ ЕАД е покупко-продажба на недвижими имоти, отдаването им под наем, посредничество при сделки с недвижими имоти, финансиране на покупко-продажби на недвижими имоти, както и търговия с инвестиционни имоти, превоз на товари с товарни автомобили на близки и

далечни разстояния и други.

На дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице / ИПДПОЗЛ / №Р-29002921007023-040-001/ 11.01.2022 г., в отговор на което са представени доказателства, описани в РД.

Констатирано е, че дружеството отчита в баланса си инвестиционни имоти – земи, сгради и всички трайно прикрепени машини и съоръжения, придобити с цел да генерират приход от наеми. Задълженото лице отчита тези активи съгласно изискванията на Международен счетоводен стандарт /М./ 40 „Инвестиционни имоти“. След първоначалното признаване инвестиционните имоти се отчитат по справедлива стойност, която отразява пазарните условия към датата на баланса. Печалбите или загубите, възникващи от промени в справедливите стойности на инвестиционните имоти, се признават в печалбата или загубата за отчетния период, в който възникват.

При ревизията е констатирано, че към 31.12.2014 г. за целите на прилагането на М. 40 инвестиционните имоти са представени по справедлива стойност, определена от лицензиран оценител – „ЯВЛЕНА ИМПАКТ“ ООД. Оценителският екип включва Г. А. К. с оценителска правоспособност недвижими имоти и машини и съоръжения и Р. И. Р. – оценител на търговски предприятия и вземания. Съгласно разпоредбите на стандарта, справедливата стойност на инвестиционен имот е цената, по която имотът може да бъде разменен между информирани и желаещи страни в честна сделка помежду им. Справедливата стойност изключва приблизително определена цена, завишена или намалена от специални условия или обстоятелства като нетипично финансиране, споразумения за продажба с обратен лизинг, специални насрещни престации или концесии, предоставени от някой, свързан с продажбата.

Установено е, че с нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №50 от 20.05.2015 г. дружеството е продало урегулиран поземлен имот със стар идентификатор 68134.8592.175, находящ се в [населено място], район „К.“, „В.“, местност „Могилите“ с площ 20 500 кв. м. Поземленият имот е продаден на „МОТО ПФОЕ“ ЕООД за сумата от 1 189 000 евро /2 325 481, 87 лв./ без ДДС.

С нотариален акт №147 от 18.12.2015 г. е продаден и урегулиран поземлен имот със стар идентификатор 68134.8592.176, находящ се в [населено място], район „К.“, „В.“, местност „Могилите“ с площ 20 497 кв. м. Имотът е продаден отново на „МОТО ПФОЕ“ ЕООД за сумата от 1 393 796,00 евро /2 726 028,03 лв./ без ДДС.

Ревизиращите органи са констатирани, че се касае за продажбата на един „общ поземлен имот, разделен на два отделни парцела“ с площ от 40 997 кв. м. Имотът е закупен през 2008 г. за сумата от 11 950 399,80 лв. Продаден е през 2015 г. за сумата от 5 051 509,90 лв. при цена от 123,41 лв. на квадратен метър.

Органите по приходите са посочили, че през към 31.12.2014 г. процесният поземлен имот е оценен на 10 424 600 лв. съгласно предоставената експертна оценка, изготвена за целите на М. 40 от „ЯВЛЕНА ИМПАКТ“ ООД. При оценката са използвани метод на пазарните аналози – при недвижими имоти земи, подобрения върху тях и сгради и метод на възпроизводителната стойност – при съоръженията. В експертната са посочени източниците на информация, в това число: статистическа информация, публикувани актуални оферти за сделки на вторичния пазар от различни източници /приложение 2 към експертната/. Използвани са коефициенти за привеждане на офертните цени към пазарните стойности при съобразяване със специалните особености на недвижимите имоти – големина, наличие на ПУП и т.н.

Доколкото недвижимият имот е закупен през 2008 г. за сумата от 11 950 399,80 лв.,

въз основа на определената от експертите справедлива стойност в размер на 10 424 600 лв. от дружеството е отчетена загуба от обезценка в размер на 1 525 799,80 лв.

Аналогично към 31.12.2015 г. е извършена оценка на земите, сградите и съоръженията на дружеството от независимия лицензиран оценител „ЯВЛЕНА ИМПАКТ“ ООД. Оценката е извършена на недвижими имоти и съоръжения в Б., В., В., Драгоман, П., Р., С. З., Шумен и С.. В резултат на определената от оценителя справедлива стойност на активите дружеството е отчело нетна печалба от промяна в стойностите на инвестиционните си имоти в размер на 2,689 млн. лв., което е интерпретирано от ревизиращите органи като тенденция за нарастване на пазарните им цени.

В хода на ревизията на органите по приходите е представена експертна оценка от 25.03.2022 г., изготвена от лицензиран оценител И. Г. в хода на ревизионното производство, като имотите са оценени към датите на съответните продажби – 20.05.2015 г. и 18.12.2015 г. Експертът е извел „единична пазарна стойност/цена на правото на ползване върху поземлен имот“ или „наемна пазарна цена“ в размер на 2 271 100 лв. за първия имот и 2 270 770 лв. за втория имот или общо 4 541 870,00 лв. за целия урегулиран поземлен имот при средна цена за един квадратен метър в размер на 110,79 лв.

Органите по приходите не са кредитирали напълно така представената от жалбоподателя експертна оценка. Посочили, че процесният недвижим имот е оценен от „ЯВЛЕНА ИМПАКТ“ ООД към 31.12.2014 г. на 10 424 600 лв. /при цена от 254,27 лв. на квадратен метър/, а съгласно експертната оценка, изготвена от И. Г., към м. 05.2015 г. и м. 12.2015 г. общата пазарна цена на имота е определена на 4 541 875,01 лв. /110,79 лв. на квадратен метър/, тоест цена му за по-малко от една година е спаднала с 230% /в РД неправилно е изчислено 56,43%/.

При анализ на предоставените данни и събраната информация ревизиращите са стигнали до извода, че и при двете експертни оценки има пропуски и неточности при определяне на справедливата/пазарната стойност на разглеждания имот. В тази връзка ревизиращият екип е преценил, че за определяне на пазарна цена при продажбата на урегулирания поземлен имот най-подходящ показател би бил средно претеглената цена на база цената от двете експертни оценки, тоест сумата от 182,53 лв. /93,33 евро/ на квадратен метър. Посочено е също така, че тази цена е близка до пазарната цена на използваната от оценителя И. Г. като аналог реална сделка, осъществена през периода м. 01.2015 г. – м. 03.2015 г. съгласно данни на агенция за недвижими имоти „М.“ – 94 евро/м². При така определената от ревизиращия екип пазарна цена от 182,53 лв. на квадратен метър продажната цена на урегулирания поземлен имот е 7 483 182,41 лв., поради което ревизиращите органи са приели, че е налице неотчетен приход от продажби в размер на 2 423 680,51 лв.

Предвид изложеното и на основание чл. 78 от ЗКПО с ревизионния акт е извършено увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат за 2015 г. със сумата от 2 423 680,51 лв., в резултат на което с тази стойност е намалена декларираната от дружеството данъчна загуба в размер на 5 040 241,42 лв.

В хода на настоящото производство е назначена съдебно-оценителна експертиза със задача да се установи: 1. пазарната цена към 20.05.2015 г. на поземлен имот с идентификатор 68134.8592.175, находящ се в [населено място], район К., В., местност Могилите, с площ 20 500 кв. м, предмет на сделката по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 50 от 20.05.2015 г.; 2. пазарната цена към 18.12.2015 г. на поземлен имот с идентификатор 68134.8592.176, находящ се в

[населено място], район К., В., местност Могилите, с площ 20 497 кв. м, предмет на сделката по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 147 от 18.12.2015 г. Указано е пазарните цени да се определят при спазване на изискванията на Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, като се използва метода на сравнимите неконтролирани цени и се съпоставят цени между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка на база реално извършени сделки.

Съгласно заключението на вещото лице пазарната стойност към 20.05.2015 г. на поземлен имот с идентификатор 68134.8592.175, находящ се в [населено място], район К., В., местност Могилите, с площ 20 500 кв. м, който е предмет на сделката по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 50 от 20.05.2015 г., е приблизително в размер на 2 424 608 лева / 1 239 683 евро/, а пазарната стойност към 18.12.2015 г. на поземлен имот с идентификатор 68134.8592.176, находящ се в [населено място], район К., В., местност Могилите, с площ 20 497 кв. м, предмет на сделката по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 147 от 18.12.2015 г., е приблизително в размер на 2 424 254 лева / 1 239 501 евро/, или общо за двата имота – 4 848 862 лева / 2 479 184 евро/.

При така установената фактическа обстановка съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е допустима – подадена е в срок, от лице с правен интерес от обжалването, след изчерпан административен ред за оспорване. По същество е основателна.

РА е издаден от компетентни органи, в предписаната от закона форма и изискуемото съдържание и при спазване на административнопроизводствените правила. Спорът между страните е относно материалната законосъобразност на РА и се свежда до това дали са сочените от органите по приходите основания за преобразуване на финансовия резултат на дружеството за 2015 г. със сумата от 2 423 680,51 лв.

Чл.78 от ЗКПО предвижда, че 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. В тежест на органите по приходите е да докажат наличието на основание за корекция на финансовия резултат и конкретно – че в случая има неотчетени от данъчнозадълженото лице приходи.

Твърдението на ревизиращите органи е за неотчетен приход от продажбите на гореописаните недвижими имоти общо в размер на 2 423 680,51 лв. Този извод се обосновава с голямото несъответствие между приетата от ревизиращите органи пазарна цена на имотите и цената, по която те са продадени.

Ревизиращите органи не оспорват изготвените от „ЯВЛЕНА ИМПАКТ“ ООД експертни оценки за определяне на справедливата стойност на притежаваните от дружеството имоти. Доколкото тези стойности са посочени от дружеството и в публикуваните баланси и счетоводните отчети, следва да се приеме, че и жалбоподателят е възприел тези оценки.

С оглед обстоятелството, че общата цена, по която двата имота са продадени / 5 051 509,90 лв/ е над два пъти по-ниска от тази, на която са закупени / 11 950 399,80/ и при положение, че в предшестващата продажбите година /към м.12.2014г./ имотът е оценен за целите на прилагането на М. 40 също на приблизително два пъти по-висока стойност, основателно възникват съмнения относно размера на отчетените приходи от продажба.

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.

По отношение на понятието „пазарна цена“ §1, т. 14 от ДР на ЗКПО препраща към §1, т. 8 от ДР на ДОПК. Съгласно посочената разпоредба „пазарна цена“ 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. Съгласно §1, т. 10 от ДР на ДОПК „М. за определяне на пазарните цени“ са: а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б) 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; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба.

В Наредба Н-9 от 14 август 2006 г. са определени реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

В случая органите по приходите са извели пазарната цена на процесните сделки по покупко-продажба на недвижими имоти като среднопретеглена стойност на дадените в двете заключения / на „ЯВЛЕНА ИМПАКТ“ ООД и на И. Г./ оценки на пазарната цена - 182,53 лв. /93,33 евро/ на квадратен метър. Основателно обаче е възражението на жалбоподателя, че така посочената цена не е определена по реда на Наредба № Н-9, тъй като нито един от методите не предвижда определяне на пазарна цена като средна цена между две оценки. Наред с това, основателно е и оплакването, че средната цена е определена като такава по оценки, изготвени въз основа на различни показатели – за оценката на „ЯВЛЕНА ИМПАКТ“ ООД са използвани офертни цени, а оценката от оценителя И. Г. е изготвена на база сключени реални сделки. Наредба № Н-9/14.08.2006г. изисква да се анализират съпоставими сделки, т.е. реално сключени сделки между лица, които не са свързани.

Ако органите по приходите са имали възражения срещу оценката, представена в хода на ревизията и изготвена от оценителя И. Г., същите е следвало да назначат експертиза за определяне пазарната цена на имотите, което съгласно чл.60 ДОПК е допустимото и правилно в случая доказателствено средство за определяне на пазарната цена. Това обаче не е сторено и ревизиращите органи са определили пазарната цена по ред, който не е предвиден в ДОПК и в Наредба № Н-9. В резултат на това техните констатации и изводи са опорочени, тъй като същите са формирани при съществено нарушение на административнопроизводствените правила.

При съдебното обжалване на ревизионни актове обаче съдът се явява инстанция по същество и поради това въпросът относно пазарната цена на процесните имоти следва да бъде изяснен в настоящото производство. За тази цел по делото е допусната съдебно-оценителна експертиза, приета без

оспорване от страните, която съдът намира за обективна, компетентно изготвена и обоснована и като такава я кредитира изцяло. Вещото лице е посочило, че предвид наличието на съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между независими лица - достатъчно пазарна информация за продавани недвижими имоти със сравними характеристики е използван метода на сравнимите неконтролирани цени (сравнителния метод, метод на пазарните аналози). Видно от изложеното по-горе заключение, така определената от експертизата пазарна цена на двата недвижими имота е съизмерима с цената, на която са сключени процесните сделки – продажбата на 20.05.2015г. е извършена при цена от 2 325 481, 87 лв., а посочената от вещото лице пазарна цена е 2 271 103,68 лв., а продажбата на 18.12.2015г. е извършена при цена от 2 726 028,03 лв., а пазарната цена на съпоставими имоти е 2 270 771, 33 л. към датата на сключване на сделката. Следователно, налага се извод, че процесните сделки са осъществени при цени, близки до пазарните, и тъй като не са установени никакви факти и обстоятелства, които да сочат, че същите са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, следва да се приеме, че не е налице хипотезата на чл.16, ал.1 от ДОПК. Съответно, няма никакво основание да се счита, че жалбоподателят не е отчел приходи от продажбата на двата недвижими имота.

Предвид изложеното, съдът намира, че извършеното преобразуване на финансовия резултат „ВИЕНА РЕАЛ ЕСТЕЙТ“ ЕАД за 2015 г. е необосновано и в противоречие с разпоредбите на материалния закон, поради което в тази част РА се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноски се явява основателно и следва да бъде уважено съобразно в претендиращия размер и съобразно представения списък.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III отделение, 51 състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на „ВИЕНА РЕАЛ ЕСТЕЙТ“ ЕАД Ревизионен акт № Р-29002921007023-091-001/24.06.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - ГДО, потвърден с Решение № 1452/08.09.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“- С., в частта на извършеното преобразуване на финансовия резултат по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2015 г., в резултат на което е намалена с 2 423 680,51 лв. декларираната от дружеството данъчна загуба.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите - Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. да заплати на „ВИЕНА РЕАЛ ЕСТЕЙТ“ ЕАД разноски по делото в размер на 7 477 лева (седем хиляди четиристотин седемдесет и седем лева).

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

СЪДИЯ: