

# РЕШЕНИЕ

№ 4304

гр. София, 30.06.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 30.03.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **11899** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], депозирана чрез адв. М. П. Й., със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. В, Адвокатско дружество „Т., Т. и съдружници“ срещу Ревизионен акт № Р-22221018007293-091-001/27.12.2019 г., потвърден с Решение № 1613 от 23.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който на [фирма] е увеличен данъчният финансов резултат за 2012 г. и е начислен допълнителен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2012 г. в общ размер на 3 893.08 лв. и съответно начислени лихви в общ размер на 2 665 лв.

Жалбоподателят поддържа, че обжалвания РА потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП е незаконосъобразен, необоснован, немотивиран, постановен при допуснати съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила и принципи на данъчния процес относно обективността при извършване на ревизията, съответно законността, обективността и обосноваването на правните изводи и издаден в нарушение на материалния закон и в противоречие със ЗКПО и други материални закони и подзаконовни нормативни актове и практиката на Върховния административен съд (ВАС) и Върховния касационен съд (ВКС) по прилагането им. Твърди се, че не е

налице основна предпоставка за приложението на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, а именно наличието на сделки, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. Органите по приходите не били анализирали наличието на това условие, а са се задоволили единствено с извършването на собствен произволен анализ на твърдяно от тях „отклонение от пазарната цена“. Не били ангажирани в ревизионното производство каквито и да е доказателства за наличие на такова отклонение, което би било налице единствено в случай при ощетяване държавният бюджет, което в случая не било така. Развиват се подробни съображения за липсата на предпоставките по чл. 16 ЗКПО за ангажиране на отговорността на ревизираното лице. Оспорва размерът на определената при експертизата пазарна наемна цена на отдавания под наем имот. Неправилно органите по приходите издали РА единствено и въз основа на изготвената в ревизионното производство експертиза, заключението на която било неотнормосимо и необосновано, доколкото били ползвани незаконосъобразно подбрани методи и били направени формални констатации при пълна липса на дължим задълбочен анализ. В експертното заключение не бил описан, нито приложен който и да е от нормативно дефинираните в ДОПК методи за определяне на пазарните цени. Не били изследвани и описани критериите за съпоставимост по чл. 5 и 6 от Наредбата между спорната сделка и подбраните референтни сделки, както и не е бил извършен анализ дали използваните за референция сделки са неконтролирани сделки, по смисъла на § 1, т. 2 от ДР на Наредбата. Относно допуснатото на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО увеличението на данъчния финансов резултат за 2012 г. с отписани разходи за лихви по получените заеми през 2007 г. и 2008 г., жалбоподателят счита същото за незаконосъобразно. Сочил, че органите по приходите необосновано са се позовали на Тълкувателно решение от 18.05.2012 г. на ВКС обвързвайки срока на погасителната давност за задълженията за лихви по ЗЗД с института на чл. 46 от ЗКПО. Счита, че не са погасени по давност задълженията за лихви, доколкото по силата на изтичането на срока по чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, доколкото основанието за вземането се брои, считано от момента, в който задължението е станало изискуемо. Жалбоподателят оспорва изводите изложени от органите по приходите относно наличието на заемни правоотношения между [фирма] и [фирма], като счита, че договорите за заем не били свързани с цитираното акционерно дружество, а с физическите лица Е. Г. К. и И. Й. К.. С оглед на това с жалбата се иска отмяната на РА № 22221018007293-091-001/27.12.2019 г., потвърден с Решение № 1613 от 23.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП.

В проведените публични съдебни заседания по делото [фирма], се представлява от адв. М.Й., с надлежно процесуално представителство. В хода по същество на делото се поддържа становище за неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се моли оспореният акт да бъде отменен. Подробни доводи за незаконосъобразността на РА са развити в представените по делото писмени бележки. Претендира се присъждането на разноски по делото съобразно представен списък. Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юриконсулт А., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена по мотиви изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането

на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на [фирма] за установяване на данъчни задълженията на дружеството по ЗКПО и ЗДДС.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221018007293-020-001/ 29.11.2018 г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221018007293-020-002/11.03.2019 г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], в качеството на правопреемник на [фирма], за установяване на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за данъчните периоди от 01.01.2012 г. до 29.04.2013 г. и за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за отделните данъчни периоди от 01.12.2012 г. до 29.04.2013 г. Определен е срок за приключване на ревизията до 12.05.2019 г. Всички заповеди са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена съгласно Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството жалбоподател е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221018007293-040-001/08.05.2019 г. и № Р-22221018007293-040-002/08.05.2019 г., в отговор на които са представени документи, справки и писмени обяснения.

С цел изясняване на фактите в производството били извършени проверки, като с протокол № 1606965 от 22.05.2019 г., бил приобщен резултатът от извършения преглед на търговска и счетоводна документация на ревизираното на дружество.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221018007293-092-001/12.06.2019 г., като в предвидения срок от дружеството не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Събраните в резултат на гореописаните процесуални действия документи и доказателства са подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от оспорения акт.

Ревизиращите органи констатирани, че за процесния данъчен период основната дейност на ревизираното дружество било отдаване под наем и продажба на собствени недвижими имоти, за осъществяването на която дружеството разполагало с офис с търговска площ от 156,21 кв. м., находящ се в [населено място]. [улица], ет. 1, ап. 1 и апартамент №12 със застроена площ от 135,28 кв. м., заедно с прилежаща към него гаражна клетка с площ от 17.098 кв. м., находящи се в [населено място],[жк], сграда „Б.“, ет. 2.

Дружеството жалбоподател подало Годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от ЗКПО с вх. № 2210И0097630/24.02.2013 г., като е декларирал годишна данъчна основа за облагане с корпоративен данък - данъчна печалба в размер на 5 034,58 лв.

За процесния период ревизиращият екип е преобразувал декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат, както е приел, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 1

от ЗКПО за увеличаване на счетоводния финансов резултат със сума в размер на 4081.88 лева. За да стори това, последният въз основа на представените в ревизионното производство от [фирма] счетоводни справки, регистри и годишни оборотни ведомости, е приел, че част от отчетените от [фирма] приходи през 2012 г. са формирани от отдаване под наем на собствен недвижим имот (офис с площ 156,21 кв. м., находящ се в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1) на дружество [фирма], ЕИК[ЕИК] и неюридическото лице /чуждестранно представителство/ ЛИНДАБ С.Р.Л. ТП, БУЛСТАТ[ЕИК]. Общият размер на отчетния приход от отдаването под наем на гореописания имот през процесния период е в размер на 10 757,12 лв.

Позовавайки се на информацията от свободния пазар, ревизиращите органи са направили извод, че цените, по които [фирма] е извършило сделките по отдаването под наем на недвижимия имот, значително се отличават от пазарните такива, което от свое страна води до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО.

В тази връзка, с цел определяне на реалните пазарни цени за отдаване под наем на офис площ от 156,21 кв. м., находяща се в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, на основание чл. 60 от ДОПК, в хода на ревизията с Акт за възлагане на експертиза № Р-22221018007293-01-001/03.05.2019 г., е възложено да бъдат определени пазарните наемни цени в диапазон от/до на недвижимите имоти, собственост на [фирма] за периода от 01.01.2012 г. до 29.04.2013 г.

Експертизата е изготвена от инж. Е. Е. Б., притежаващ Оценителка правоспособност за недвижими имоти №100101280/14.12.2009 г., издадена от К. на независимите оценители в България. Изготвената експертиза е приета с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза № Р-22221018007293-145-001/13.05.2019 г. В резултат на извършената експертна оценка, вещото лице е определило пазарни цени в диапазон (от/до) за отдаване под период, които значително се различават (превишават) тези договорени с клиентите [фирма] и ЛИНДАБ С.Р.Л. ТП. Съгласно заключението на експерта, реалният месечен наем на имота (офис с площ от 156,21 кв. м.), находящ се в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, е посочено, че следва да е в диапазона от 1 349,00 лв. до 1 491,00 лв. без ДДС, при фактуриран месечен наем в размер на 977,92 лв. без ДДС или видно от изложеното в РД е налице разлика от 371,08 лв. от долната граница на определената пазарна цена (процентно отклонение 37.94%). За имота в [населено място],[жк], сграда „Б.“, включващ апартамент №12 със застроена площ от 135,28 кв. м., заедно с прилежаща към него гаражна клетка с площ от 17,098 кв. м. експертът е определил пазарна наемна цена в диапазона от 644,00 лв. до 712,00 лв. месечно без ДДС.

Изхождайки от резултатите в експертната оценка, ревизиращите органи са приели, че извършените от [фирма] сделки през 2012 г., свързани с отдаването под наем на офиса в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1 са осъществени на цени, значително по-ниски от пазарните такива, поради което е налице отклонение от данъчното облагане. В резултат на това, на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО данъчната основа за облагане с корпоративен данък по ЗКПО е увеличена със сумата в размер на 4081,88 лв., изчислена като разликата между договорените от страните по сделките наеми и определените пазарни цени. вследствие на извършената в хода на ревизията експертиза

Освен горното увеличение на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО на счетоводния финансов резултат със сума в размер на 4081.88 лева, органите по приходите са увеличили счетоводния финансов резултат за 2012 г. и със сума в размер на 34 845,09

лв. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО. За да сторя това, последните след извършен анализ на отчетените по счетоводна сметка 621/2 „Разходи за лихви“ суми, са констатирани, че през 2009 г. ревизираното дружество е отчетло разходи за лихви по получени заеми от [фирма], ЕИК[ЕИК], сключени на 20.07.2007 г. и на 25.01.2008 г. в общ размер на 34 845,09 лв., които не са изплатени на заемодателя към 31.12.2012 г. В тази връзка, позовавайки се на Тълкувателно решение от 18.05.2012 г. на Върховния касационен съд (ВКС) по Тълкувателно дело № 3 от 2011 г., обвързващо погасителната давност за задълженията за лихви с предвидения в чл. 111,б. „в“ от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) 3-годишен давностен срок, ревизиращите органи са приели, че начислените през 2009 г. разходи за лихви по получените от [фирма] заеми следва да се отпишат през 2012 г. и на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със сумата в размер на 34 845,09 лв. е извършено увеличение на финансовия резултат за процесния период

Ревизията е приключила с издаване на РА № Р-22221018007293-091-001/27.12.2019 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. ръководител на ревизията, с който са извършени корекции на декларирания резултат по ЗКПО за 2012 г., вследствие на което е определен допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер на 3 893,08 лв. и лихви за забава в размер на 2 665.00 лв..

Въз основа на подробно изложени мотиви, по жалба вх. № 53-06-6985/17.08.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1275/24.08.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22221018007293-091-001/27.12.2019 г, директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна политика“ [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, с решение № 1613 от 23.10.2020 г. е потвърден посочения РА. Решение № 804 от 11.06.2018 г. е връчено на 29.10.2020 г. по електронен път на дружеството жалбоподател.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП – С. на 12.11.2020 г. в срока и по реда на чл. 155, ал.1 от ДОПК и от лице с правен интерес, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разглеждането спора по същество и когато съдът приеме, че актът е незаконосъобразен на основание, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и установяване на данъкът върху доходите на физическите лица. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е

възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че основната дейност на ревизираното дружество за процесния данъчен период е отдаване под наем и продажба на собствени недвижими имоти, за осъществяването на която дружеството разполагало с офис с търговска площ от 156,21 кв. м., находящ се в [населено място]. [улица], ет. 1, ап. 1 и апартамент №12 със застроена площ от 135,28 кв. м., заедно с прилежаща към него гаражна клетка с площ от 17.098 кв. м., находящи се в [населено място],[жк], сграда „Б.“, ет. 2.

Липсва и спор, че [фирма], чийто правоприменик е [фирма] през 2012 г. е извършвало сделки с отдаването под наем на офис с площ 156,21 кв. м., находящ се в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1 на дружество [фирма], ЕИК[ЕИК] и неюридическото лице /чуждестранно представителство/ ЛИНДАБ С.Р.Л. ТП, БУЛСТАТ[ЕИК]. Не се спори и, че ревизираното дружество е отчитало приходи от наем, съобразно договорената цена.

В конкретния случай органите по приходите на база на декларираните от

жалбоподателя данни в ГДД по чл. 92 от ЗКПО и изготвената експертиза на основание чл. 60, ал. 1 и чл. 63 от ДОПК са обосновали приложението на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, с обстоятелството, че дружеството е сключило договор за наем при наемна цена, която се отклонява от пазарните. Ето защо съдът приема за спорен между страните въпросът дали ли е и отклонение от данъчно облагане и дали наемната цена е определена при отклонение от обичайните условия между несвързани лица, съответно, дали ли е основание за определяне на допълнителни задължения по ЗКПО за 2012 г.

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. От текста на цитираната разпоредба следва изводът, че за да се извърши сравнение между контролираната сделка и съпоставими такива между несвързани лица, следва да се вземе предвид такава сделка сключена, при равни други условия (съпоставимост).

Поставя се принципният въпрос върху кого лежи доказателствената тежест да установи наличието на такива условия, както и на последиците от изпълнението по отношение на данъчното облагане. Съдът намира, че доказателствената тежест е изцяло върху приходните данъчни органи. Това е така, защото липсва презумпция за вярност на фактическите констатации по РА, при което се прилага общият принцип, че доказателствената тежест е върху страната, която се ползва от даден факт, обстоятелство и твърдение. В случая данъчните органи са тези, които излагат твърдения, че при сделката за наем на процесния недвижим имот са дали условия, довели до отклонение от данъчното облагане. Всъщност твърдението на органите по приходите е, че наемната цена по тези сделки се различава от пазарните цени, поради което финансовия резултат е определен спрямо приетите и установени пазарни наемни цени. Отново при действие на същия правен принцип се отбелязва, че пазарните цени следва да бъдат установени пълно и категорично от данъчните органи. Аргумент в тази насока е втората част на нормата на чл.16, ал.1 ЗКПО, според която следва да се вземе предвид именно този финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат. Изводът е, че в тежест на органите по приходите е да установят каква е пазарната наемна цена на недвижимия имот по процесната сделки при сравнение с обичайни сделки от същия вид и с цел постигане на същия икономически резултат. Едва при установяване на различие при сравнение между реална и продажна цена, което различие, обаче следва да се е отразило на данъчното облагане, може да се променя данъчния финансов резултат. Такова доказване, с оглед направените оспорвания в жалбата на констатациите посочени в обжалвания РА, в хода на съдебното производство не бе проведено от ответната страна.

В настоящия случай ревизиращите органи са приели, че пазарната цена на процесните недвижими имоти следва да се определи на база заключението на вещото лице по назначената в хода на ревизията експертиза, което е използвало метода на § 1, т.10, б."а" и б."в" от ДР на ДОПК, а именно метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци.

С § 1, т.14 от ДР на ЗКПО законодателят е определил, че „пазарна цена“ е цената по см. на § 1, т.8 от ДР на ДОПК, а по силата на 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.

В § 1, т.10 от ДР на ДОПК са определени методите за определяне на пазарни цени: 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 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.

Редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на Министъра на финансите – Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Съгласно чл.65 от посочената наредба, при необходимост, когато са нужни специални знания и опит, могат да се ползват и оценки на лицензирани оценители и заключения на вещи лица. Изрично в чл.2 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. е указано, че същата е приложима и за определяне на пазарни цени по сделки между несвързани лица в предвидените от закона случаи. За такъв случай се приема и уреденият по чл.16, ал.1 ЗКПО, където се визират сделки, включително между несвързани лица. В чл. 4. от наредбата е посочено, че прилагането на методите за определяне на пазарните цени има за цел постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Според чл. 5 методите за определяне на пазарните цени се прилагат въз основа на сравнение между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка, като съгласно чл. 6 за целите по чл. 5 се извършва анализ на съпоставимостта между контролирана и неконтролирана сделка на базата на посочените фактори. Разпоредбата на чл. 18, ал.1 предвижда, че методът на сравнимите неконтролирани цени съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия, а в ал. 2 е посочено, че за целите на метода на сравнимите неконтролирани цени неконтролирана сделка е съпоставима с контролирана сделка, ако се установи, че: 1. различията между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, не влияят съществено върху цената при пазарни условия или 2. могат да се извършат корекции по чл. 11.

Методът на сравнимите неконтролирани цени се прилага, когато са налице: 1. съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между свързаното лице и независими лица или 2. съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между независими лица. /чл. 19/. Посочената регламентация не допуска контролираната сделка да се съпоставя с оферти, а изисква съпоставка със сделки по чл. 19.

За да се приеме, че пазарната цена на наема е определена по метода на сравнимите неконтролирани цени, е необходимо да се посочат конкретните неконтролирани сделки, с които се извършва съпоставката при отчитане на чл. 20 във вр. с чл. 11 от Наредбата

В настоящия случай както се посочи по-горе липсва спор по дело, че дружеството жалбоподател е отдало под наем собствени недвижими имоти находящи се в [населено място] и [населено място].

Както се посочи по-горе органите по приходите следва да установят по безспорен начин, че сключената сделка е с цел отклонение от типичните пазарни условия, което в случая не е сторено по делото.



Правилни и законосъобразни са изводите на жалбоподателят, че в тежест на органите по приходите е да докажат, че наемната цена по процесния договор се различава от наемната цена по съпоставими сделки между несвързани лица, съответно да установят данъчно-финансовия резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но който не води до отклонение от облагане.

Установява се от приобщените по делото доказателства, че органите по приходите за установяване на пазарния наем на процесния отдаден по наем имот е допуснал експертиза по реда на чл. 60, ал.1 от ДОПК /стр.32-37 в кориците на делото/, в която вещото лице е посочило че за оценката е бил използван пазарен подход и метод на оценка на база сравнение с пазарни аналози към стойността на оценявания обект, релевантни към метода на сравнимите неконтролирани цени, като в конкретика е приложена методика за остойносттаване на настоящата стойност предвидена в чл. 3 от Наредба Н-9 от 14.08.2006 г.

На база на приложените подходи и методики, вещото лице е установило, че пазарната месечна стойност /без ДДС/ за периода от 01.01.2012 г. – 29.04.2013 г. на офис от 156.21 кв.м., находящ се в [населено място] , [улица], ет. 1, ап. 1 е в размер от 1349 до 1491 лева, или със закръгление към цяло десетично число /крайна цена без ДДС/ - 1420 лева. Тази на апартамента в [населено място] и подземната гаражна клетка е в размер от 644 до 712 лева.

Основателни са доводите на жалбоподателя, че така изготвената експертиза е в разрез на изискванията на Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г., като съдът намира, че неправилно органите по приходите са позовали на заключението на експерта и са приели същото без резерви. Налице е формално обсъждане на заключението на експерта, както в РА, така и в решението на директора на дирекция ОДОП. В последното решаващата инстанция, след цитиране на приложимите за случая правни норми е посочила единствено, че експертът е използвал методът на сравнимите неконтролирани цени, както и, че крайният извод е формиран на база анализ, базиран на информация на наемните цени на имоти от специализиран интернет сайт – [www.mirela.bg](http://www.mirela.bg) .

Основателно е и възражението изтъкнато в жалбата, че за да се обоснове приложението на някой от методите по Наредба № Н-9, следва да е извършено реално съпоставяне на някой, няколко или на всички показатели относими към конкретен метод или методи по наредбата, която урежда изключително детайлно както самите критерии и механизмът на оценяване, така и хипотезите, при които се прилага всеки един от методите.

Такъв анализ, видно от заключението, съдът намира, че не е извършен. В експертизата нито е описан, нито е приложен, с конкретни мотиви за това, който и да е от нормативно дефинираните в ДОПК В § 1, т.10 от ДР на ДОПК методите за определяне на пазарни цени. Общо е посочено, че е използван методът на сравнимите неконтролирани цени без изрично посочване на други осъществени неконтролирани сделки при съпоставими условия. Съгласно анализа на посочената по-горе правна норма не са изпълнени изискванията на чл. 18 и чл. 19 от Наредбата.

Определените с експертизата пазарни цени за наемни вноски са неправилни и не следва да се възприемат доколкото същата е изготвена единствено и само на база на офертни цени за наемни вноски, а не на такива за реално сключени сделки.

За определяне на пазарна цена при прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени следва да бъде извършен анализ на осъществени сделки между несвързани лица, което недвусмислено е посочено в чл. 18, ал. 1 от Наредбата. Този извод следва и от определението за "неконтролирана сделка",

дадено в § 1, т. 2 от допълнителните разпоредби на Наредбата, според което неконтролирана сделка е сделка, осъществена между независими (несвързани) лица. Няма данни в експертната, изготвена от лицензиария оценител да са изследвани сходни сделки, извършени между несвързани търговци. Използването за сравнителна база на потенциално възможни цени, каквито по своята същност представляват офертните цени на доставчик на определена стока или услуга, не може да гарантира правилното определяне на пазарна цена според изискванията на Наредбата. Практиката на ВАС е категорична, че при определянето на пазарни цени следва да се вземат предвид реално извършени сделки, а не офертни цени (Решение № 797 от 20.01.2010 г. по адм. дела № 10925/2009 г.; Решение 1023 от 20.01.2012 г. по адм. д. № 3405/2011 г.; Решение 4794 от 05.04.2013 г. по адм. д. № 9852/2012 г.)

Предвид изложеното настоящия съдебен състав на съда приема, че така изготвената оценка в заключението прието в ревизионното производство е на база офертни цени, а не на реални такива и не съответства на изискванията на Наредба Н-9/2009 г.

С оглед изложеното съдът намира, че при липса на извършена съпоставка е невъзможно да бъде извършена проверка дали условията по сделката, съответстват на условията по съпоставима сделка между несвързани лица, изключва приложението на чл.16 от ЗКПО, тъй като при липса на база за сравнение, няма как да бъде обосновано отклонение в условията на сделката, съответно отклонение от облагане.

Следва изрично да се посочи, че в случая пазарната цена не се изисква за определяне на данъчната основа (както например в някои хипотези при облагането с ДДС), а е обстоятелство, установяването на което е свързано с твърдяно от органите по приходите основание за установяване на задължения по ЗКПО. Тъй като основание за установяване на задължения по ЗКПО са условията при които са договаряли, подлежащ на отчитане приход ще е налице само ако безспорно се установи, че сделката е сключена при условия, които се различават от типичните пазарни такива. В тази хипотеза, съдът, сезиран със спор за законосъобразността на ревизионния акт, независимо от изискването за разрешаване на спора по същество, няма задължение да събира служебно доказателства относно наличието или не на обстоятелства водещи до отклонение от облагане. Съдът има задължение да определи данъчната основа и размера на дължимия данък на база установените по делото факти. Отклонението от пазарни цени в контекста на разпоредбата на чл.16 от ЗКПО, не попада в обхвата на фактите, които съдът следва да установи служебно. Такива доказателства съдът има задължение да събира само при доказано основание за облагане. Ответната страна не е ангажирала нови доказателства в съдебното производство. Неустановяването на пазарните цени по регламентирания от закона начин не позволява да се извърши аргументирано сравнение с наемната цена по процесната сделка, липсват каквито и да било данни, които да са критерий за съпоставимост и чието установяване е изцяло в тежест на органите по приходите, поради което предпоставките по чл.16 от ЗКПО са недоказани. След като не е доказано отклонение от облагане, установените задължения по ЗКПО са незаконосъобразни и следва да се отменят.

С оглед на изложеното ревизионният акт, в тази му част следва да бъде отменен.

Относно извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат за 2012 г. със сума в размер на 34 845,09 лв. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, съдът намира, че и в тази част РА е незаконосъобразен.

За да приложи нормата на чл. 46, ал.1, т. 1 от ЗКПО органите по приходите са констатирани, че през 2009 г. ревизираното дружество е отчело разходи за лихви по получени заеми от [фирма], ЕИК[ЕИК], сключени на 20.07.2007 г. и на 25.01.2008 г. в

общ размер на 34 845,09 лв., които не са изплатени на заемодателя към 31.12.2012 г. В тази връзка, ревизиращият екип позовавайки се на Тълкувателно решение от 18.05.2012 г. на Върховния касационен съд (ВКС) по Тълкувателно дело № 3 от 2011 г. е приел, че начислените през 2009 г. разходи за лихви по получените от [фирма] заеми следва да се отпишат през 2012 г. и на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със сумата в размер на 34 845,09 лв. е извършено увеличение на финансовия резултат за процесния период.

Съгласно разпоредбата на чл. 46, ал. 1 от ЗКПО /в редакцията относима за ревизирания период (изм. ДВ, бр. 110 от 21 Декември 2007 г./ при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: т. 1 задълженията са погасени по давност, но не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо.

В конкретния случай от представените доказателства в ревизионната преписка, а именно договори от 20.07.2007 г. и съответно от 25.01.2008 г., които не са оспорени от страна на ответника по реда на чл 193 ГПК във връзка с чл. 144 АПК и § 2 от ДР на ДОПК относно истинността им, се установява, че между дружеството-жалбоподател и лицата И. К. и Е. К., са сключени договори за заеми. Неоснователно така посочените договори не са кредитирани като доказателства от органите по приходите, като в разрез с останалите събрани по делото доказателства, в т.ч. справки от движението по индивидуален инвестиционен портфейл на Е.К. и И.К., заявка за теглене на суми от инвестиционния портфейл, платежни нареждания, данъчни декларации, справки подадени пред Сметната палата, е направен извод, че облигационните правоотношения са сключени с инвестиционният посредник [фирма].

При действието на чл. 170, ал. 1 АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК в тежест на администрацията е да установи по безспорен начин и при условията на пълно и главно доказване, твърдението си за наличие на валидно облигационно правоотношение между дружеството-жалбоподател и [фирма], което не е сторено в процеса.

Органите по приходите не са обсъдили така посочените по-горе доказателства, като са приели общо, че от страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства, че сумите са преведени на [фирма] от страна на [фирма], в качеството му на инвестиционен посредник са по нареждане от страна на Е. и И. К.. Последните обстоятелства се опровергават от представените и цитирани по-горе от страна на жалбоподателя частни свидетелстващи документ, които съдът на основание чл. 180 от ГПК, кредитира като такива с оглед непротиворечивостта им с останалите събрани по делото доказателства в тази насока. Ето защо настоящия съдебен състав на съда споделя оплакванията на жалбоподателя изложени, както в жалбата му, така и в представените по делото писмени бележки, че неанализирайки така представените доказателства по делото, които не са оспорени от приходната администрация, административният орган е нарушил принципите за обективност и служебно начало, обективирани в чл. 3 и чл. 5 ДОПК, тъй като не са изяснени в пълнота необходимите факти и обстоятелства от значение за установяване и събиране на публичните вземания.

Наред с това за пълнота на изложението, следва да се посочи, че спорните разходи за лихви по получени заеми от И. К. и Е. К. сключени на 20.07.2007 г. и на 25.01.2008 г. в общ размер на 34 845,09 лв., не са погасени по давност.

За да се прецени кога е настъпила изискуемостта на конкретните заеми, следва да се изследват заложените параметри в облигационните правоотношения.

Денят, от който започва да тече давностния срок е от значение за определяне на

годината, в която може да се извърши увеличение на счетоводния резултат. В настоящия случай, видно от представените договори за заем, страните са договорили в т. 2, във вр. с т. 1, че заемателят се задължава да върне заетата сума, заедно с договорената годишна лихва в размер на 7% с изтичане на 5-годишен срок от датата на договарянето, т.е изискуемостта по договора от 20.07.2007 г. настъпва на 20.07.2012 г., а тази по договора от 25.01.2008 г. на 25.01.2013 г. На тези дати е настъпила изискуемостта на вземанията, като съобразно разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, от този момент следва да се преценява дали вземанията са погасени по давност. Както правилно жалбоподателят е изчислил при прилагане на 3-годишната давност, срокът по чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО изтича 20.07.2015 г., съответно, на 25.01.2016 г., когато счетоводният финансов резултат следва да бъде увеличен.

С огледа на изложеното съдът счита, че с РА, на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, неправилно и незаконосъобразно е увеличен счетоводния финансов резултат за 2012 г. със сума в размер на 34 845,09 лв., поради което жалбата срещу РА в тази част следва също да бъде отменен.

**По разноските по производството:**

Предвид изхода на спора, в полза на жалбоподателя следва да се присъдят сторените в производството разноси., които се претендират, съобразно представен списък на л. 121 от делото, общо в размер на 2 570 лева, от които 2 520 лева адвокатски хонорар и 50 лв. държавна такса.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 70-ти състав

**РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], ревизионен акт № Р-22221018007293-091-001/27.12.2019 г., издаден от М. А. К. орган, възложил ревизията и И. В. А. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1613 от 23.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който на [фирма] е увеличен данъчният финансов резултат за 2012 г. и е начислен допълнителен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2012 г. в общ размер на 3 893.08 лв. и съответно начислени лихви в общ размер на 2 665 лв.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. В, разноси за производството в размер на 2 570 лева (две хиляди петстотин и седемдесет лева).

**РЕШЕНИЕТО** е окончателно на основание чл. 160, ал. 7, изр. второ, предл. второ от ДОПК и не подлежи на касационно обжалване.

**СЪДИЯ:**