

# РЕШЕНИЕ

№ 1715

гр. София, 15.03.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав**, в публично заседание на 31.01.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Светлана Димитрова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **9749** по описа за **2023** 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 „Роял Касъл“ЕАД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], р-н Л. , [улица], представлявано от В. В. А. срещу ревизионен акт № Р-22221022003653 -091-001 от 05.06.2023 г., издаден съвместно от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Б. К. С.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1209 от 23.08.2023г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. в оспорената част, с който са установени допълнителни задължения , общо в размер на 414 655.84 лв, от които по Закона за данък добавена стойност(ЗДДС) -ДДС за внасяне, в размер на 11 404.40лв., и лихви за забава – 6777,44лв. и са установени по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) допълнителни задължения за корпоративен данък общо в размер на 250 740.30лв. и лихви в размер на 145 733.70 лв.

В жалбата се твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен, необоснован и неправилен. По отношение на извършеното увеличение на финансовите резултати за 2016г. и 2017г.,на основание чл.78 във връзка с чл.15 и чл.16 от ЗКПО за отдадени под наем имоти на дружеството, счита за незаконосъобразни и необосновани изводите на органите по приходите за отклонение от данъчното облагане, тъй като същите са направени въз основа на негодни и недопустими доказателства, събрани в ревизията на дружеството с УИН № Р-16001618005376, приключило с издаден РА № Р-16001618005376-091-001 от 23.08.2019г. ,който е прогласен за нищожен с Решение

на Върховния административен съд № 367/18.01.2022г. и които са присъединени в хода на настоящото ревизионно производство с Протокол № Р-22221022003653-П.-001/10.08.2022г. Включително се оспорват и се констатациите на възложената експертиза изготвена от М. Е..Поддържа се че пазарната цена е определена в противоречие с практиката на Върховния административен съд по аналогични казуси. Сочи се ,че процесният РА е в противоречие с издадени на наемателя „ВИКТОРИЯ ТУРИСТИК“ АД – РА №Р-16001616007405-091-001 от 12.06.2017 г. и РА №Р-16001617006789-091-001/19.07.2018 г., които са влезли в сила. Счита за недопустимо и лишено от логика в процесния по настоящем РА да се установява диаметрално противоположно данъчно третиране по ЗКПО при другата страна по същата сделка – наемодателя „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД. Също така отклонение от данъчно облагане не може да съществува само по себе си и само при единия субект по дадена сделка. Напротив, отклонението /ако такова е налице/ винаги е както при едната, така и при другата страна по сделката. излага съображения срещу извършеното увеличение на финансовите резултати със сумите по 18 715,78 лв. за 2016 г. и 2017 г., за платени такси за битови отпадъци. Сочи, че извършеното преобразуване е в противоречие с разпоредбата на чл. 64, ал. 1, във връзка с чл. 11 от Закона за местните данъци и такси /ЗМДТ/. оспорва като незаконосъобразно извършеното преобразуване на финансовите резултати със стойността на отчетените разходи за мокет и охрана. Твърди, че тези разходи са свързани с дейността на дружеството и са документално обосновани. Налице са отчетени приходи от наем във връзка с направените разходи, т.е. спазен е принципът за съпоставимост на приходите е разходите.В частта по ЗДДС излага съображения срещу начисленият ДДС в общ размер на 11 404,40 лв. за периодите м. 12.2016 г., м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. за закупен мокет фактура № 1300/30.12.2016г. издадена от „Виктория Груп Корпорейшън“ АД и доставки за охранители услуги от „Арном“ ЕООД по фактури № 472/30.11.2017г. и № 481/29.12.2017г. Счита, че няма основание за префактуриране на разходите за мокет, както и не е налице безвъзмездна доставка в полза на наемателя, т. к. той не придобива собственост върху закупения мокет, и начисления с РА ДДС за данъчен период м.12.2026г. в размер на 4 404.40лв. е незаконосъобразен. От съда се иска отмяната на РА. Оспорването се поддържа от юрисконсулт М. Б. ,която претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и заявява възражение за прекомерност на претендирания от ответника размер на юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. " при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител юрк. М. Б. оспорва жалбата като неоснователна. Претендира се присъждането на юрисконсултско възнаграждение в размер на 21236.00лв. съобразно материалния интерес по чл.7 ал.2 във вр. чл.8,ал.1 от Наредба №1/2004г. и възражава срещу искането за присъждане на жалбоподателя на юрисконсултско възнаграждение ,предвид че дружеството не се представлява в производството от адвокат.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител за участие в производството и не заявява становище по жалбата.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/

№Р-22221022003653-020-001 от 18.07.2022 г., връчена по електронен път на 29.07.2022 г., с която е възложено извършването на ревизия на „Роял Касъл“ ЕАД, [ЕИК] за определяне на задълженията за задълженията по ЗДДС за периодите от 01.12.2016 г. до 31.08.2018 г., за корпоративен данък за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. и за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периодите от 01.12.2016 г. до 31.08.2018 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, ЗВР последователно е изменена със Заповед №Р-22221022003653-020-002 от 28.10.2022 г., и Заповед №Р-22221022003653-020-003 от 22.11.2022 г. и е продължен срокът за приключване на ревизията до 29.12.2022 г. На основание чл. 34, ал. 1, т. 5 от ДОПК, във връзка с постъпила молба от дружеството, е издадена Заповед №Р-22221022003653-023-001/16.12.2022 г., с която е постановено спиране на ревизионното производство до 16.03.2023 г. На основание чл. 35 от ДОПК е издадена Заповед №Р-22221022003653-143-001 от 20.03.2023 г., с която е постановено възобновяване на производството. Определен е срок за приключване на ревизията, след възобновяване - до 02.04.2023 г.

Цитираните заповеди са издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад/РД/ №Р-22221022003653-092-001 от 18.04.2023 г.

Във връзка с подадено от дружеството искане с вх. №Р-22221022003653-М.-001-И от 02.05.2023 г. от ръководителя на ревизията е издадено Уведомление №Р-22221022003653-РУС-001 от 05.05.2023 г. за продължаване на срока за подаване на възражение и представяне на доказателства по РД, считано до 02.06.2023 г. На 31.05.2023 г. чрез електронната услуга на ИС „Контрол“ от дружеството е представена пазарна оценка на годишна наемна цена на хотел „Р. К.“, находящ се в [населено място]. Оценката е извършена от инж. Е. К., серт. №100100613/2009 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено писмено възражение срещу констатациите в доклада.

Ревизията приключва с РА №Р-22221022003653-091-001 от 05.06.2023 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.06.2023 г.

Не е спорно по делото, че на дружеството-жалбоподател е извършена предходна ревизия, възложена със ЗВР №Р-16001618005376-020-001 от 05.09.2018 г., с обхват - установяване на задълженията за корпоративен данък за периода от 08.05.2015 г. до 31.12.2017 г., за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периода от 08.05.2015 г. до 31.08.2018 г. и за ДДС за периода от 08.05.2015 г. до 31.08.2018 г. Ревизията е приключила с РА №Р-16001618005376-091-001 от 23.08.2019 г., който предхожда процесния акт и касае същите данъчни периоди и видове задължения и с който са установени допълнителни задължения, в общ размер: главница 340 780,79 лв. и лихви 77 170,84 лв., в т.ч., както следва: за ДДС в размер на 11 404,40 лв., ведно с лихви 2 325,40 лв. и за корпоративен данък /КД/ за 2015 г. в размер на 78 636,09 лв. и лихви 27 090,08 лв., за КД за 2016 г. в размер на 122 331,57 лв. и лихви 29 633,79 лв. и за КД за 2017 г. в размер 128 408,73 лв. и лихви 18 121,35

лв. Цитираният РА е оспорен от жалбоподателя пред директора на дирекция ОДОП П. и потвърден с Решение №646/11.11.2019 г. В потвърдената част РА е оспорен пред Административен съд Пловдив /АСП/, който се е произнесъл с Решение №413 от 24.02.2021 г. по адм. д. №3717/2019 г., с което жалбата на дружеството е отхвърлена и РА е потвърден. От дружеството е подадена касационна жалба, по която Върховният административен съд, 8 отделение, се е произнесъл с Решение №367/18.01.2022 г. по адм. д. №4317 от 2021 г., с което е отменено изцяло Решение №413 от 24.02.2021 г. на АС Пловдив и вместо него е прогласена нищожността на РА №Р-16001618005376-091-001 от 23.08.2019 г., потвърден в обжалваната част с Решение №646/11.11.2019 г. на директора на дирекция ОДОП П..

За да прогласи нищожността на РА №Р-16001618005376-091-001 от 23.08.2019 г. Върховният административен съд в решението си е приел, че е издаден от некомпетентни органи.

Видно от мотивите в РД, настоящата ревизия е по повод Решение №367/18.01.2022 г. постановено по адм. д. №4317 от 2021 г. от Върховния административен съд. В хода на ревизията с Протокол №Р-222210222003653-П.-001 от 10.08.2022 г., са присъединени събраните доказателства при предходната ревизия с УИН Р-16001618005376.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени 5 насрещни проверки на други дружества: „ХАЙ БИЛДИНГ ГРУП“ ЕАД, с ЕИК[ЕИК], „ЗАХАРЕН КОМБИНАТ – ПЛОВДИВ“ АД, с ЕИК[ЕИК], „ВИКТОРИЯ ТУРИСТ“ ЕООД, с[ЕИК], „СЪНРАЙЗ“ АД, с ЕИК[ЕИК] и „ВИКТОРИЯ ТУРИСТИК“ АД, с[ЕИК]. Резултатите от проверките са документирани с протоколи по съответния ред, описани на стр. 4 в РД. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на 23.08.2022 г. на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-222210222003653-040-001/19.08.2022 г. В отговор са представени документи, отразени в доклада.

След анализ на събраните доказателства от ревизиращите са констатирани следните факти и обстоятелства:

„РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД е вписано в Търговския регистър на 08.05.2015 г. със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица]. На 07.10.2021 г. е вписан нов адрес на седалище и адрес на управление: [населено място], [улица]. Дружеството е с капитал в размер на 11 140 490,00 лв., внесен чрез апортна вноска от учредителя „ВИКТОРИЯ ГРУП КОРПОРЕЙШЪН“ АД, с ЕИК[ЕИК]. Декларираната дейност е с К. 2008 код: 6820 - Даване под наем и експлоатация на собствени недвижими имоти. Вписаният предмет на дейност е хотелиерство, ресторантьорство, туроператорска и турагентска дейност; вътрешно и външно-търговска дейност; търговско посредничество, представителство, агентство; транспортни, спедиторски, консултантски, рекламни, информационни, строителни и проектантски услуги; маркетинг; предоставяне на допълнителни туристически услуги, както и всички дейности, незабранени от закона и подзаконовите нормативни актове.

Дружеството притежава следните собствени обекти, предмет на апорт, с адрес: [населено място], в. с. „Елените“, общ. Н., област Б.:

- Поземлен имот /ПИ/ с идентификатор 27454.502.108, с площ 13 392.00 кв. м.; - Сграда с идентификатор 27454.502.108.31, хотел „Р. К.“, със застроена площ /ЗП/ от 2 181,00 кв. м., брой етажи 9, разгъната застроена площ /РЗП/ от 19 629.00 кв. м.;
- Сграда с идентификатор 27454.502.108.32, с предназначение за обществено хранене,

със ЗП от 381,00 кв. м., брой етажи 1.

Горните обекти са предмет на апорт от АД „В. Г. К.“ с ЕИК[ЕИК] в капитала на ЕАД „Роял Касъл“-вписан в Служба по вписванията [населено място] на 18.06.2015г./книга прехвърляния ,том :12,№106, дв.вх. № 3991/

Ревизираното дружество отдава под наем описаните имоти, съставляващи хотелски комплекс „Р. К.“, съответно за периода от 08.05.2015 г. до 01.02.2018 г. на „ВИКТОРИЯ ТУРИСТИК“ АД и за периода от 01.02.2018 г. на „ВИКТОРИЯ ТУРИСТ“ ЕООД.

От Министерство на туризма, Главна дирекция „Туристическа политика“ са събрани копия на заявления за категоризиране, с приложенията към тях документи за туристически обекти: спа-хотел „Р. К. ХОТЕЛ ЕНД СПА“, бар-фоайе „З.“, класически ресторант „Р. К.“, класически ресторант „РОТОНДА“, бар-спортен център басейн „ФОНТАН“, пиано-бар „М.“, кафе-бар „ПУРА БАР“, специализиран ресторант - италиански ресторант, подадени от наемателите „ВИКТОРИЯ ТУРИСТИК“ ЕАД и „ВИКТОРИЯ ТУРИСТ“ ЕООД.

През ревизирания период „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД ползва под наем офис, находящ се на адрес: [населено място], [улица], с наемодател „ВИКТОРИЯ ГРУП КОРПОРЕЙШЪН“ ЕАД, съгласно Договор за наем от 08.05.2015 г.

По ЗКПО

За ревизираните периоди от дружеството са подадени Годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО. Декларирани са следните резултати:

За 2016 г. е деклариран положителен счетоводен финансов резултат /С./ в размер на 14 687,10 лв., увеличения - 273 890,07 лв., намаления - 262 533,72 лв., положителен данъчен финансов резултат /ДФР/ след преобразуване - 26 0043,45 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 2 604,35 лв., който е внесен.

За 2017 г. е деклариран положителен счетоводен финансов резултат /С./ в размер на 2 217,50 лв., увеличения - 249 372,49 лв., намаления - 246 991,74 лв., положителен данъчен финансов резултат /ДФР/ след преобразуване - 4 598,25 лв. и корпоративен данък в размер на 459,83 лв., който е внесен.

Допълнително установените спорни задължения за корпоративен данък произтичат от извършени увеличения на финансовите резултати, както следва:

1. На основание чл. 78 във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО С. е преобразуван в увеличение със сумата в размер на 40 737,78 лв. – за 2016 г. и със сумата в размер на 53 715,78 лв. – за 2017 г.

Установено е, че „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД е отчело като разходи за външни услуги /по сч. с-ка 601/, платена такса за битови отпадъци /ТБО/ към [община], съответно за 2016 г., в размер на 18 715,78 ла. и за 2017 г. в размер на 18 715,78 лв.

През 2017 г. са отчетени разходи за външни услуги /по сч. с-ка 601/ за охрана в размер на 35 000,00 лв. /по ф-ра 0472/30.11.2017 г. на стойност 15 000,00 лв. и по ф-ра №481/29.12.2017 г. – на стойност 20 000,00 лв., издадени от „АРНОМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]/. Като разходи за материали /по сч. с-ка 600/ за 2016 г. е отчетена сума в размер на 22 022,00 лв. за закупен мокет /650,00 кв. м. по 33,88 лв./, по ф-ра №13000/30.12.2016 г., издадена от „ВИКТОРИЯ ГРУП КОРПОРЕЙШЪН“ АД.

Констатирано е, че изброените разходи са свързани с хотелски комплекс „Р. К.“, състоящ се от обекти, отдадени под наем на „ВИКТОРИЯ ТУРИСТИК“ АД/наемател/ по Договор за наем от 08.05.2015 г. В същия е договорено, че наемателят е длъжен да заплаща в срок консумативите /ток, вода, отопление; разходи по поддръжка на

басейна, общите части, такса смет и др./, всички поправки на повреди, причинени от обикновеното употребление на имота са за сметка на наемателя, както и че наемателят може да осигури 24-часова охрана на имота чрез специализирана охранителна организация, като поеме разходите изцяло за своя сметка. Съгласно клаузите по договора за наем е прието за доказано, че спорните разходи не са обосновани като такива за ревизираното лице, а за дружеството – наемател и са необходими и свързани с дейността на последното, но не и на жалбоподателя. Наемната цена не включва разходите за консумативи и комунални услуги, таксите за обслужване, поддръжка и охрана на наетите площи и общите части на сградите, включително разходите за поддръжка на басейна. Същите следва да се заплащат от наемателя. Аналогични са изводите и по отношение на разхода за охрана за 2017 г. и за подмяна на мокета за 2016 г. Ревизиращите са приели, че разходите за такса смет, охрана и поддръжка/ремонт/подобрения са предвидени за сметка на наемателя „ВИКТОРИЯ ТУРИСТИК“ АД, а не за жалбоподателя.

С оглед изложеното, е формиран извод, че неправомерно процесните суми са отчетени като разходи в С. на „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД, които по договор са за сметка на другата страна, т.е. не следва да се включат като необходимо-присъщи разходи за ревизираното дружество и не създават доход за дейността на задълженото лице. Установено е, че процесните разходи са били отчетени при наемодателя /„РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД/ и не са префактурирани на наемателя, респективно не са отчетени и приходи. За отчетените разходи, без същите да са префактурирани, е прието, че е нарушен принципът на предпазливост (чл. 26, ал. 1, т. 3 от Закона за счетоводството /ЗСч/) – оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат. Нарушен е и принципът на предимство на съдържанието пред формата (чл. 26, ал. 1, т. 8 от ЗСч) - сделките и събитията се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната им форма. Констатирано е, че по цитираните в РД първични счетоводни документи, стопанската операция не е вярно отразена, тъй като тя не касае необходимо-присъщ текущ разход за сметка на собственика на отдавания под наем комплекс, а такъв за сметка на наемателя. Разходът не е префактуриран, но понасяните от предприятието разходи, които по силата на договорни отношения подлежат на възстановяване от трети страни, могат директно да се отразят като вземане към тези страни.

Въз основа на събраните доказателства и направени констатации, на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО, с РА е извършено увеличение на С. със съответните суми на посочените разходи за спорните периоди.

*2. На основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО С. е преобразуван в увеличение със сумата в размер на 1 182 577,95 лв. – за 2016 г. и в размер на 1 230 371,53 лв. – за 2017 г.*

Съгласно издадено от Дирекция за национален строителен надзор разрешение за ползване №СТ-05-1486/28.02.2013 г. хотел „Р. К.“ се състои от 54 хотелски стаи, 72 студия, 9 апартаменти, 4 В. апартаменти, СПА център, вътрешен басейн, фризьорски салон, козметичен салон, винарна, пиано бар, конферентна зала, лоби бар, пура бар, зимна градина, два магазина, бийч бар и газификация на хотела /без италиански ресторант и грил бар/. За ревизирания период гореописаните обекти, ведно с обзавеждането – мебели и оборудване /на обща стойност 822 934,63 лв./ са отдадени

под наем.

Установено е, че дружеството е отчетло приходи от наем по сч. с-ка 702, съответно за 2016 г., в размер на 417 500,01 лв. и за 2017 г. – в размер на 417 500,03 лв., т.е. отчетен е месечен наем в размер на 34 971,67 лв.

В хода на ревизията е установено, че едноличен собственик на капитала на „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД е „ВИКТОРИЯ ГРУП ВМ“ ЕАД, с ЕИК[ЕИК], чийто едноличен собственик на капитала е „О. К. Л.“ - чуждестранно юридическо лице от Вирджински острови. Последното от своя страна е едноличен собственик на капитала на „ВИКТОРИЯ ТУРИСТИК“ АД – наемател на хотелския комплекс. Прието е, че страните по договора за наем „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД /наемодател/ и „ВИКТОРИЯ ТУРИСТИК“ АД /наемател/ са свързани лица по см. на §1, т. 3, б. „з“ от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК. Направен е извод, че уговорената цена за наем по договор за хотелски комплекс „Р. К.“ е в размер, отклоняващ се от този, определен при обичайни търговски условия.

Предвид горното, за законосъобразно определяне на задълженията на жалбоподателя, са предприети действия за установяване на данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени. За целта са присъединени всички събрани доказателства от предходната ревизия с УИН Р-16001618005376, включително и експертиза, възложена по реда на чл. 60 и сл. от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза /А./ №Р-16001618005376-01-001 от 26.02.2019 г., за определяне на пазарната цена /без ДДС/ по месеци за периода от 08.05.2015 г. до 31.01.2018 г. за наем на процесните имоти, ведно с обзавеждането им. При ревизията са приети определените пазарни цени по експертизата, изготвена от М. Е. Е., независим оценител с рег. №100101525 от 14.12.2009 г. в К. на независимите оценители в България. За целите на експертизата от вещото лице е използван методът, определен в Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. на Министерство на финансите и съответстващия му метод за бизнес оценяване: метод на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци. По приетата експертиза е определена пазарна цена, както следва:

- за хотелски комплекс „Р. К.“ за 2016 г. е определена месечна пазарна цена на наем - в размер на 117 970,29 лв. и за 2017 г. – в размер на 121 503,51 лв. или общо годишно за 2016 г. в размер на 1 415 643,48 лв. и за 2017 г. – 1 458 042,12 лв.

- за ресторант „РОТОНДА“ за 2016 г. е определена месечна пазарна цена на наем в размер на 15 369,54 лв. и за 2017 г. – в размер на 15 819,12 лв. или общо годишно за 2016 г. – 184 434,48 лв. и за 2017 г. – 189 829,44 лв.

След сравняване на цените от експертизата и договорената и отчетена от жалбоподателя, е установено, че отчетената наемна цена е значително по-ниска от пазарната. Общо годишно установените приходи по пазарни цени по експертизата са: за 2016 г. – 1 600 077,96 лв. и за 2017 г. – в размер на 1 647 871,56 лв., при отчетени от дружеството приходи от наем 417 500,01 лв. за 2016г. ,съответно -417 500,03 лв. за 2017г. Реализираната от „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД наемна цена/кв. м. за 2016 г. и 2017 г. за хотелски комплекс „Р. К.“ е в размер на 1,77 лв./кв. м., а установената пазарна цена по експертизата е в размер на 6,01 лв./кв. м. за 2016 г. и 6,19 лв./кв. м. за 2017 г. Средната цена на други обекти между независими лица /на база конкретни реализирани съпоставими в общия смисъл сделки / за периода 2016 г. е между 4,10 лв./кв. м. и 10,31 лв./кв. м. и за периода 2017 г. е между 4,66 лв./кв. м. и 9,04 лв./кв. м. Поради посоченото с РА е приета определената по експертизата пазарна месечна

наемна цена, както следва: за хотелски комплекс „Р. К.“, в размер на 6,01 лв. за 2016 г. и в размер на 6,19 за 2017 г. и – за ресторант „РОТОНДА“ за 2016 г. в размер на 40,34 лв. и за 2017 г. в размер на 41,52 лв.

Направен е извод, че са налице сделки, сключени между свързани лица, при условия на отклонение от пазарни цени между независими търговци, с цел избягване на данъчно облагане.

На основание чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО С. е преобразуван в увеличение със сумата в размер на 1 182 577,95 лв. – за 2016 г. и в размер на 1 230 371,53 лв. – за 2017 г. Изчислените суми за корекция представляват разликата между определените пазарни цени по експертиза и отчетените от дружеството приходи от наем през съответния период /2016 г. – 1 600 077,96 лв. – 417 500,01 лв. = 1 182 577,95 лв.; 2017 г. - 1 647 871,56 лв. – 417 500,03 лв. = 1 230 371,53 лв./.

В съответствие с фактическите и правни основания за горепосочените 2 основни групи корекции на финансовите резултати със съответните суми, с РА са изменени декларираните ДФР и са установени задълженията за корпоративен данък по периоди, както следва:

За 2016 г. след допълнително извършените увеличения на С. със сумите в размер на 40 737,78 лв. и на 1 182 577,95 лв., с РА е определен положителен ДФР в размер на 1 249 359,18 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 124 935,92 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 2 604,35 лв., е установен корпоративен данък за внасяне в размер на 122 331,57 лв. Изчислени са лихви за просрочие в размер на 77 453,13 лв.

За 2017 г. след допълнително извършените увеличения на С. със сумите в размер на 53 715,78 лв. и на 1 230 371,53 лв., с РА е определен положителен ДФР в размер на 1 288 685,56 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 128 868,56 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 459,83 лв., е установен корпоративен данък за внасяне в размер на 128 408,73 лв. Изчислени са лихви за просрочие в размер на 68 280,57 лв.

### **По ЗДДС.**

Допълнително установените спорни задължения по ЗДДС произтичат от начислен ДДС, в размер на 11 404,40 лв., съответно: за периода м. 12.2016 г. - в размер на 4 404,40 лв., за периода м. 11.2017 г. – в размер на 3 000,00 лв. и за периода м. 12.2017 г. – в размер на 4 000,00 лв.

Установено е, че в периода на ползване на наетите имоти /хотелски комплекс „Р. К.“/ фактурите за извършени разходи за охрана и мокет /подробно описани в т.1 - частта по ЗКПО/, са издадени на името на собственика на хотела, който е упражнил правото на приспадане на данъчен кредит по тях в общ размер на 11 404,40 лв. през данъчните периоди: м. 12.2016 г., м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. При описаната по-горе фактическа обстановка е прието, че с данъчни фактури №1300/30.12.2016 г., №472/30.11.2017 г. и №481/29.12.2017 г., във връзка имотите, които отдава под наем, наемодателят следва да се разглежда като лице, извършващо доставки на наемателя. Отчетените материали /мокет/ и услуги /охрана/ като текущи разходи по цитираните фактури е следвало да бъдат префактурирани на наемателя, което не е извършено.

В тази връзка в РД е посочено, че префактурирането на разходите за „услуга, съгласно договор“ охрана и „мокет“ от страна на наемодателя представлява доставка, която съпътства доставката „отдаване под наем“ и следва режима на облагане на последната. Съгласно чл. 26, ал. 5, т. 4 от ЗДДС данъчната основа не включва: сумите,



платени на доставчика за покриване на разходите, направени от името и за сметка на получателя, когато тези суми са посочени изрично в счетоводството на доставчика; доставчикът трябва да разполага с доказателства за действителния размер на сумите и няма право на данъчен кредит по отношение на данъка, който може да се станал дължим при извършването на разходите. Тъй като доставчикът е избрал режим на облагане, регламентиран с разпоредбата на чл. 45, ал. 7 от ЗДДС, то върху тях следва да се начисли ДДС. За целта наемодателят е следвало да документира разходите, дължими от наемателя, посредством издаването на дебитно известие за частта на тези разходи за охрана и мокет, тъй като сметките за тях са получени след договорената дата за заплащане на наема. Дебитното известие се издава на основание чл. 115, ал. 3 от ЗДДС и следва да съдържа реквизитите посочени в ал. 4 на същия член. Документирани по този начин, префактурираните разходи дават право на данъчен кредит на регистрираните за целите на облагането участници в наемните взаимоотношения.

Органите по приходите са посочили, че съгласно разпоредбата на чл. 86, ал. 2 от ЗДДС данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. На датата на възникване на данъчното събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 2, 3 и 4 от ЗДДС данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли.

При така изложената фактическа обстановка е направен извод, че за непрефактурираните разходи за „мокет” по фактура №1300/30.12.2016 г. с данъчна основа 22 022,00 лв. и ДДС 4 404,40 лв., за „услуга съгл. договор“ /охрана/ по фактури №472/30.11.2017 г. с данъчна основа 15 000,00 лв. и ДДС 3 000,00 лв. и №481 от 29.12.2017 г. с данъчна основа 20 000,00 лв. и ДДС 4 000,00 лв., по които жалбоподателят е приспаднал пълен данъчен кредит през данъчните периоди м. 12.2016 г., м. 11,2017 г. и м. 12.2017 г., дължи ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, чл. 25, ал. 4 и ал. 6, т. 1 и чл. 26, ал. 2, и ал. 5, т. 4 от ЗДДС и чл. 45, ал. 7 от ЗДДС, съответно за м. 12.2016 г. в размер на 4 404,40 лв., за м. 11.2017 г. – в размер на 3 000,00 лв. и за м. 12.2017 г. – в размер на 4 000,00 лв.

В съответствие с посочените фактически и правни основания за корекции, с РА са изменени резултатите по ЗДДС за посочените 3 данъчни периода. Изчислени са лихви за просрочие общо в размер на 6 777,44 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с подаването на жалба в 14-дневния срок, с вх. №53-07-113/19.06.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-982/22.06.2023г., като с Решение № 1209/23.08.2023г. директорът на Дирекция ОДОП С., е потвърдил издадения РА в частта на горепосочените задължения.

Пред настоящата инстанция жалбоподателят не ангажира нови писмени доказателства и не направи доказателствени искания.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК /решението на директора на дирекция ОДОП е връчено на 25.08.2023 г. по електронен път, а жалбата е подадена, чрез С. АД /баркод 10006228948109 на л. 114/ директно до съда

на 31.08.2023г. и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество е НЕОСНОВАТЕЛНА, по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Осъществявайки контрол в посочения обхват, настоящият състав приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, съгласно приложената Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., в кръга на определените му правомощия, в резултат на надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022003653-020-001 от 18.07.2022 г., връчена на 29.07.2022 г., последователно изменена със Заповед №Р-22221022003653-020-002 от 28.10.2022 г., и Заповед №Р-22221022003653-020-003 от 22.11.2022 г. спряна със Заповед №Р-22221022003653-023-001/16.12.2022 г., възобновена със Заповед №Р-22221022003653-143-001/20.03.2023 г., всичките издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Видно от приложеното заверено копие на процесния РА, същият е подписан с електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 25 ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведени на хартиен носител. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, 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 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Атакувания РА е в предвидените форма и съдържание по чл. 120, ал.1 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Съдържанието на РД съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно - производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна, при съобразяване и на разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от проверявания субект са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет. Инициирани са насрещни проверки по чл. 45, ал. 1 ДОПК, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП. Тази доказателствена съвкупност е формирана

със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения със Заповед за възобновяване №Р-22221022003653-143-001/20.03.2023 г. срок до 02.04.2023г.

Правилно и законосъобразно, в съответствие с принципите, регламентирани в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК, ревизиращите органи са присъединили с Протокол №Р-222210222003653-П.-001 от 10.08.2022 г., събраните доказателства при предходната ревизия на дружеството с УИН Р-16001618005376. Съгласно чл. 37, ал. 1 от ДОПК доказателствата в административното производство се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта и всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка, което в случая е сторено. и обективно са преценили са въпросните доказателства. Предвид гореизложеното, неоснователни са твърденията в жалбата за цялостна необоснованост на констатациите в оспорвания РА.

По приложението на материалния закон:

### **По ЗКПО**

*По отношение на оспореното увеличение на С. на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл.15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, съдът намира за законосъобразен изводът на ревизиращите органи, че са налице сделки между свързани лица, с цел избягване на данъчно облагане.*

В настоящото съдебно производство остана необорено установеното от ревизията, че едноличен собственик на капитала на жалбоподателя "Роял касъл" ЕАД е "Виктория груп ВМ" ЕАД, чийто едноличен собственик на капитала е "О. консултанс лимитед" - чуждестранно юридическо лице от Вирджински острови, което от своя страна е едноличен собственик на капитала на "Виктория туристик" АД ЕИК[ЕИК]. Предвид горното правилно е прието, че "Роял касъл" ЕАД и "Виктория туристик" АД са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. "з" от ДР на ДОПК за периода 2016 г. и 2017 г. и е направен извод, че уговорената цена за наем по договор от 08.05.2015г.-до 01.02.2018г. за хотелски комплекс "Роял касъл"ЕАД е в размер, отклоняващ се от този, определен при обичайни търговски условия.

С нормата на чл. 15 от ЗКПО законодателят е предвидил, че когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа следва да се определя и да се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Съгласно разпоредбата на 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.

В случая няма спор за установените факти и обстоятелства, за свързаността на лицата и за посочените суми, а се оспорва тяхното интерпретиране за данъчни цели.

По принцип когато се докаже, че взаимоотношенията между свързани лица, както и взаимоотношенията между лица, които не са свързани, се осъществяват в хипотеза на отклонение от данъчно облагане, следва да бъде определена пазарна цена в съответствие с определението по §1, т. 14 от допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗКПО във връзка с §1, т. 8 от ДР на ДОПК и да се извършат корекции съгласно чл. 16,

ал. 1 същия закон, така че да се отстрани ефекта от отклонението от данъчно облагане, който се изразява в определяне на занижена данъчна основа. В този случай определянето на данъчния финансов резултат на лицето, допуснало отклонение от данъчно облагане, следва да бъде извършено като счетоводния му финансов резултат се коригира /увеличи/ съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

Съдът приема ,че в случая е налице отклонение от данъчно облагане, тъй като и двете лица са отчетели сравнително минимални печалби, в резултат на отчетените значително занижени приходи от РЛ, а на другото дружество не се налага да отчита по-големи разходи, т.е. и двете дружества са платили относително сумарно по-ниски данъци в резултат наемната сделка и по този начин е реализирано отклонение от данъчно облагане. Вярно е, че в договорните отношения между страните съществува принципът на договорна свобода, установен в чл. 9 от *Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/*, но в цитираните по-горе разпоредби от ЗКПО са предвидени правила, които да игнорират и коригират ефекта от такива сделки и отношения за нуждите на данъчното облагане, с оглед определянето на действителния финансов резултат.

Освен това, преобразуване на С. следва да се извърши винаги, когато е налице някоя от предпоставките по ЗКПО, независимо от факта дали сделката е между свързани лица или не. Именно това е направено в процесния РА; съобразно установеното в РД, като са анализирани процесните имоти, тяхното апортиране и отдаване под наем, предоставените договори и анекси, издадените фактури. Предприети са съответните действия за присъединяване на възложена по реда на чл. 60 и сл. от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза /А./ №Р-16001618005376-01-001 от 26.02.2019 г. и приета в преходното ревизионно производство на жалбоподателя, изготвена от вещото лице М. Е. Е., независим оценител, с рег. №100101525 от 14.12.2009 г. в К. на независимите оценители в България, с цел да се установени обективно и законосъобразно данъчната основа и данъчните задължения на „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД.

Особеното при установено отклонение от данъчно облагане е, че приходните органи не се произнасят за действителността на сделката, а имат правомощие, при наличие на предпоставките за това, да не признаят за данъчни цели някои от условията и резултатите по сделката. В конкретния случай, от ревизиращите органи е установено наличието на търговски и финансови взаимоотношения, с които се е целяло отклоняване от данъчното облагане - РЛ съзнателно е намалило финансовия си резултат с начислените относително минимални приходи от наем на имот, отдаден на свързано лице. Материалният данъчен закон ЗКПО е базиран на основните счетоводни принципи, съответно е съобразен с изискването за вярно и честно представяне, за съпоставимост, предпазливост и за независими пазарни отношения.

В тази връзка ЗКПО съдържа регулация, която не позволява да се стигне до изкривяване и отклонение от данъчно облагане и гарантира, че всички данъчно-задължени лица ще се облагат при еднакви условия, т.е. че техният финансов резултат ще бъде определен при еднакви правила, като корекция се извършва само там, където е реализирано отклонението.

В съответствие с изложеното, неоснователни са възраженията в жалбата, че такива корекции не са били направени при ревизията на дружеството-наемател.

Неоснователно е и оплакването в жалбата, че при издаване на оспорения РА не е кредитирана представената от жалбоподателя в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК пазарна оценка на годишната наемна пазарна цена, изготвена от Е. К.. Изведените,

пазарни стойности в тази оценка са определени при комбинирано прилагане на метода на транзакционната нетна печалба и метода на разпределената печалба, при съотношение 90% към 10%, т.е. не е ползван в чист вид само един метод от нормативно регламентирани такива в §1, т. 10 от ДР на ДОПК. Не е приложен методът на сравнимите неконтролирани цени, „...поради факта, че липсва адекватна пазарна информация, и прилагане на корекционни коефициенти...“ Тези констатации се опровергават от съдържанието на данните по надлежно присъединените доказателства, събрани по реда на ДОПК. В случая, в приетата при ревизията експертиза и извършения анализ от органите по приходите, са установени и ползвани данни от съпоставими сделки. Следователно, правилно и обосновано, при максимално обективен подход от органите по приходите в оспорвания по делото РА са кредитирани резултатите от експертизата, възложена с А. №№Р-16001618005376-01-001 от 26.02.2019 г., които по същество се явяват средни стойности между установените пазарни аналози за други съпоставими сделки. Съдът намира, че правилно е възприет и приложен методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци предвид, че съществуват пазарни аналози от същия вид, т.е. отдадени под наем хотелски комплекси в района на Ч. Такива са установени и анализирани, както от вещото лице по надлежно възложената експертиза, изготвена от М. Е., така и от органите по приходите. В констативната част на експертизата (л. 136 – 143 от административната преписка ) подробно са описани недвижимия имот, използваните документи и източници на информация, методите за оценка и др. Същата отговаря на възлагателните условия, посочени в акта за възлагане на експертиза, както и на изискванията на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Съдът взе предвид и изготвения сравнителен анализ на наемните стойности на подобни обекти по посочените данни от трети лица-наемодатели: хотелски комплекс "М." к. к. Слънчев бряг, хотелски комплекс "В. КЛУБ" к. к. Златни пясъци, хотелски комплекс "М." м. Б., [населено място], "ПРЕСТИЖ ХОТЕЛ И АКВАПАРК" к. к. Златни пясъци, хотел "П." (хотел "В." и хотел "Р.") к. к. Слънчев бряг, хотел "Г." к. к. Св. Св. К. и Е., хотелски комплекс "А. Б." [населено място], хотелски комплекс "К. Г." к. к. Слънчев бряг. На базата на този анализ правилно е направен извод, че месечната наемна цена за кв. м за хотелски комплекс, реализирана от независими търговци от отдавани под наем сезонни обекти с по-ниска категория - 4 или 3 звезди, в същия и др. райони е в пъти по-висока от реализираната от РЛ. Действително, между различните хотели съществуват разлики, но те са отчетени в експертизата чрез съответните корекции, при определяне на пазарните стойности.

Предвид изложеното, съдът споделя извода на решаващия орган, че посредством представената от жалбоподателя експертиза, изготвена от Е. К., не се опровергават констатациите и изводите в РА. От органите по приходите е доказана сделка по отдаване под наем на процесните недвижими имоти, осъществена между свързани лица, която е сключена при условия, съществено отклоняващи се от пазарните такива между независими страни. Посредством приложената данъчна регулация по посочения ред, правилно и обосновано по основание и размер с РА е извършена корекция на финансовите резултати за 2016 г. и 2017 г., с което законосъобразно е отстранено реализираното отклонение от облагане при ревизираното дружество, и жалбата по тази част от спора е неоснователна.

*Относно възраженията срещу извършеното данъчно преобразуване на финансовите*

резултати по реда на чл. 78 от ЗКПО и чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сумите съответно в размер на 40 737,78 лв. за 2016 г. и в размер на 53 715,78 лв., жалбата също е неоснователна.

Данъчното третиране на разходите по реда на ЗКПО е в зависимост от документалното им доказване и с оглед необходимостта от извършването им за реализиране на целите и предмета на дейност на предприятието. В случая, съобразно клаузите на представения от жалбоподателя договор за наем от 08.05.2015г., следва да се приеме, че документално е доказано, че спорните разходи не са обосновани като такива за ревизираното лице, а за дружеството – наемател, и са свързани с дейността на последното. В тази връзка, правилно в РА и РД е посочено като правно основание за преобразуване на С. – чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с относимите норми от ЗСч. и приложимите счетоводни стандарти.

Неоснователни са твърденията в жалбата за противоречие на разпоредбата на чл. 64, ал. 1, във връзка с чл. 11 от ЗМДТ, с тази на чл. 26, т. 2 от ЗКПО и за това, че реално са били извършени услуги по събиране, транспортиране и третиране на отпадъци от компетентната [община]. Съгласно разпоредбата на чл. 232, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, наемателят е длъжен да плаща наемната цена и разходите, свързани с ползването на вещта, каквито са и част от клаузите на договора за наем. Както правилно е съобразено в РА, изрично в тези разходи е включена и такса смет, т.е. независимо, че тежестта за плащане на таксата е за съответния собственик или ползвател на имота, реално този разход е на дружеството – наемател, поради факта, че той е реалният потребител на тази услуга. Всъщност услугата е извършена в негова полза, защото той е изхвърлил съответното количество отпадъци и т.н. и фактически ползва имота, с което по договор е задължен да плати този разход. Аналогични са аргументите по отношение и на разходите за охрана и за подмяна на мокета. Несъстоятелни са доводите, че през процесните периоди жалбоподателят е отчетел приходи от отдаване под наем на недвижимите имоти, т.е. отчетените приходи от наем са съпоставими приходи на отчетените разходи за ТБО, охрана и мокет, за същите имоти. Това не отговаря на договорните взаимоотношения между страните, а още по-малко на счетоводната концепция за съпоставимост между приходите и разходите, като изцяло се опровергава от клаузата на чл. 2.1.(1) от договора за наем: „...Наемната цена не включва разходите за консумативи и комунални услуги, таксите за обслужване, поддръжка и охрана на наетите площи и общите части на сградите, включително разходите за поддръжка на басейна. Същите се дължат и заплащат от наемателя.“ Поради факта, че процесните разходи са били отчетени от ревизираното дружество – наемодател и не са префактурирани на наемателя, съответно не са отчетени и приходи, правилно е и правното основание за увеличение на С. - чл. 78 от ЗКПО.

Въз основа на гореизложените съображения, предвид събраните в хода на ревизията доказателства, както и направените констатации в РД и РА, правилен е изводът на органите по приходите за наличие на предпоставките за прилагане на чл. 26, т. 1 и 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 и чл. 78 от ЗКПО. С оглед това процесните разходи правилно не са признати за данъчни цели и законосъобразно е увеличен С. в годината на счетоводното им отчитане.

В настоящото съдебно производство жалбоподателят не ангажира доказателства, които да обосновават друг правен извод, различен от този на органите по приходите, поради което съдът намира и в тази част жалбата за неоснователна

## **По ЗДДС**

*Относно възраженията срещу допълнително начислен ДДС в размер на 11 404,40 лв. за спорните периоди м. 12.2016 г., м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г., жалбата също е неоснователна.*

Правилно в РА е прието, че префактурирането на разходите за „услуга съгласно договор“/охрана/ и „мокет“ от страна на наемодателя „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД представлява доставка, която съпътства доставката „отдаване под наем“, и следва режима на облагане последната. Съгласно чл. 26, ал. 5, т. 4 от ЗДДС, данъчната основа не включва: сумите, платени на доставчика за покриване на разходите, направени от името и за сметка на получателя, когато тези суми са посочени изрично в счетоводството на доставчика; доставчикът трябва да разполага с доказателства за действителния размер на сумите и няма право на данъчен кредит по отношение на данъка, който може да е станал дължим при извършването на разходите. Следователно, тези разходи са съпътстващи основната доставка „отдаване под наем“. Тъй като доставчикът е избрал режим на облагане, регламентиран с разпоредбата на чл. 45, ал. 7 от ЗДДС, то върху тях следва да се начисли ДДС. „РОЯЛ КАСЪЛ“ ЕАД е следвало да документира разходите, дължими от наемателя, посредством дебитно известие за частта на тези разходи за охрана и мокет, тъй като сметките за тях са получени след договорената дата за заплащане на наема. Съгласно разпоредбата на чл. 86, ал. 2 от ЗДДС данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. На датата на възникване на данъчното събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2, 3 и 4 от ЗДДС, данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли.

Въз основа на горното, правилно по основание и размер с РА е начислен ДДС в размер на 11 404,40 лв. за процесните 3 данъчни периоди.

Предвид изложеното неоснователна е жалбата в нейната цялост и същата подлежи на отхвърляне.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът дължи произнасяне по претенциите на страните за присъждане на разноски.

С оглед изхода на спора и по аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя не се дължат разноски, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Предвид изхода на делото и направеното изрично искане от юрк. Б., на основание чл. 161 ал. 1 изр. 3 на Дирекция „ОДОП“ С. следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, съразмерно на материалния интерес предмет на жалбата / установените с РА задължения за довносяне общо в размер на 262 144,70 лв., ведно със съответните лихви в общ размер- 152511,14лв./ в претендирания размер 21 236.00лв., предвид че съда е обвързан да се произнесе в пределите на сезирането. При приложение на нормата на чл.7,ал.2,т.5 във вр. чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, минималният размер на юрисконсултското възнаграждение е 21 236.23 лева. В случая процесуалния представител на ответника поиска присъждане на юрисконсултско възнаграждение в

размер по-малък от посочения. Тъй като претендираната сума е в минимален размер, не е основателно възражението ѝ за намаляване поради прекомерност. Трайна е съдебната практика, че съдът не разполага с процесуална възможност да присъжда разности за юрисконсултско възнаграждение в размер, различен /по-нисък или по-висок/ от минималното възнаграждение за един адвокат. Това следва от нормата на чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК, която е специална по отношение на общите норми на чл. 143 от АПК и чл. 78 от ГПК и по силата на която при отхвърляне на жалбата, на администрацията се присъжда юрисконсултско възнаграждение за всяка инстанция в размер на минималното възнаграждение за един адвокат.

Така мотивиран съдът

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Роял Касъл" ЕАД, ЕИК[ЕИК] срещу РА №Р-22221022003653-091-001 от 05.06.2023 г., издаден съвместно от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията., потвърден с Решение № 1209/23.08.2023 г. на директора на дирекция "ОДОП" – С. в оспорената част на установени резултати по ЗДДС за периодите от 01.12.2016г. до 31.12.2016г. и от 01.11.2017г. да 31.12.2017г., в резултат на които допълнително е начислен ДДС, в общ размер на 11 404.40 лв., ведно със съответните лихви в общ размер на 6 777.44 лв. и за допълнително установените задължения по ЗКПО, както следва: корпоративен данък за 2016 г., в размер от 122 331.57 лв., ведно със съответните лихви в размер на 77 453.13 лева и за 2017 г. в размер от 128 408.73 лв., ведно със съответните лихви, в размер на 68 280.57 лева.

ОСЪЖДА "Роял Касъл" ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], р-н Л., [улица], представлявано от В. В. А., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика „ С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение, в размер на 21 236.00/двадесет и една хиляди двеста триста и шест /лева .

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

#### СЪДИЯ: