

РЕШЕНИЕ

№ 1118

гр. София, 19.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 19.11.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **7791** по описа за **2018** 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 с вх. № 22055 от 24.07.2018 г. по описа на АССГ на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 1, представлявано от Г. Ш. Б. и със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. 1 /дясно крило/, ет. 3, ап. 5 – чрез адв. Б. К. срещу ревизионен акт № Р-22220217005333-091-001 от 16.03.2018 г., частично изменен с решение № 804 от 11.06.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

Жалбоподателят поддържа, че обжалвания РА потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП е неправилен и незаконосъобразен, постановен в нарушение на материалния закон и в противоречие с представените по преписката документи. Основното и единствено оспорване в сезиращата съда жалба е относно определените задължения за корпоративен данък и изводите на органите по приходите за наличие на отклонение за данъчно облагане. Твърди, че възприетото от органите по приходите приложение на чл. 15 и чл.16 от Закон за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ във връзка със сключен договор за наем със свързано лице, при наемна цена, която се отклонява от пазарните е несъстоятелно. Развиват се подробни съображения за липсата на предпоставките по

чл. 15 и чл. 16 ЗКПО за ангажиране на отговорността на ревизираното лице. Твърди се, че неправилно органите по приходите издали РА единствено и въз основа на два броя експертизи, заключението по които били неотнорми и необосновани, доколкото са ползвани единствено офертни цени за наемни вноски, а не такива от реално сключени договори за наем. Не били взети предвид и други обстоятелства за определянето на наемната цена, а именно: момента на сключването ѝ; срокът ѝ; предметът ѝ; състоянието на имота предмет на сделката; предлагането и фактическото сключване на подобни договори; средствата за извършване на ремонти дейности. Сочи още, че не е налице и твърдяното от органите по приходите съществено различие между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка. Доказателства в тази връзка не били ангажирани и в административното производство. Не била съобразена и разпоредбата на § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО във вр. с § 1, т. 8 и т. 10 от ДР на ДОПК. С оглед на това с жалбата се иска отмяната на РА №Р-22220217005333-091-001/16.03.2018 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А. – ръководител на ревизията, както и присъждането на сторените по делото разноски.

В проведените публични съдебни заседания по делото [фирма], се представлява от адв. 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, но само в частта по отношение на установените задължения по ЗКПО. Изрично е заявено /л. 262 от делото/, че процесният ревизионен акт е оспорен само и единствено по отношение на констатациите по ЗКПО. Твърди, че поддържаната теза е доказана и предвид на приетото заключение на вещите лица по допусната тройна ССЕ. 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 юрисконсулт К., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена. Поддържа, че в хода на оспорването на акта се установиха основанията за определяне на корпоративен данък съобразно изготвената експертиза. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взима 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:

Преди да обсъди фактическите установявания и правни си изложения, настоящият съдебен състав, счита за необходимо да посочи, че с оглед изричното изявление на процесуалния представител на жалбоподателя адв. Й. / съдържащо се на л. 262 в кориците на делото/, че обжалва РА, единствено в частта относно установените задължения по ЗКПО, но не и за установяванията по ЗДДС, то съдът, с оглед изричното волеизявление на жалбоподателя, което не може да бъде подменяно, ще разгледа фактите по делото и ще изложи правните си съждения единствено по оспорването на установените задължения по ЗКПО. Индиция в тази насока са освен доводите в жалбата, касаещи изводите по ЗКПО, но и всички предприети от страна на дружеството жалбоподателя доказателствени искания и средства.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220217005333-020-001/14.08.2017 г.,

върхена на 29.08.2017 г., изменена със заповеди № Р-22220217005333-020-002/27.11.2017 г., № Р-22220217005333-020-003/07.12.2017 г., № Р-22220217005333-020-004/15.12.2017 г. и № Р-22220217005333-020-005/05.01.2018 г., издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., упълномощена съгласно Заповед №РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК] за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2012 г. до 30.06.2017 г. и по ЗКПО за корпоративен данък /КД/ за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220217005333-092-001/14.02.2018 г.

Ревизията приключва с РА № Р-22220217005333-091-001/16.03.2018 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е върхен на 26.03.2018 г.

Органите по приходите констатирали, че основна дейност на [фирма] през ревизираните периоди е отдаване под наем на собствен недвижим имот, придобит с НА № 26/24.06.2008 г., находящ се в [населено място], [улица], като през процесните периоди дружеството нямало подадени уведомления за назначени лица по трудови правоотношения.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са върхени четири искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220217005333-040-001 от 21.08.2017 г., № Р-22220217005333-040-002/08.12.2017 г., № Р-22220217005333-040-003/08.01.2018 г. /изискани са декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК/ и № Р-22220217005333-040-004 от 15.01.2018 г. Ревизираното лице е ангажирало документи и обяснения само във връзка с първите две искания за представяне на документи.

Установено е, че Г. Ш. Б. е едноличен собственик и управител на [фирма] и на [фирма], поради което с акта е прието, че дружествата са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. Констатирано е също, че [фирма] отдава под наем собствения си недвижим имот на [фирма], като последното дружество извършва преимуществено освободени доставки и не е регистрирано по ЗДДС. Прието е, че в случая е налице хипотезата на чл. 27, ал. 3, т. 1, буква „а“ от ЗДДС.

В тази връзка е възложена експертиза за определяне на пазарната цена на месечните наемни вноски за недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица] по Договор за наем на недвижим имот от 05.01.2009 г. между [фирма], в качеството му на наемодател и [фирма], в качеството му на наемател, за периодите от м. 03.2011 г. до м. 06.2017 г.

С писмо вх. № ДОК1581-6/29.12.2017 г. по описа на ТД на НАП С., офис К. ревизиращия екип е получил резултатите от извършената експертиза. Същата е извършена от М. И. П., притежаваща сертификат № 00100334/14.12.2009 г., издаден от Камарата на независимите оценители в България. При определяне на пазарните цени е ползван Метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци при спазване на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от МФ.

С протокол № 690181/25.01.2018 г. е обективизирано извършено посещение на [фирма] - в [населено място] [улица], където органите по приходите са извършили преглед на

счетоводната и търговска документация на дружеството.

По отношение на спорните в настоящото производство задължения по ЗКПО ревизиращите органи са приели съобразно приетото заключение за определяне пазарните цени на наемните вноски с акта, че са налице неотчетени и недекларирани приходи от наем от ревизираното лице поради което били налице основанията за определяне задълженията за корпоративен данък по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. В тази връзка и на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е изготвено Уведомление № Р-22220217005333-113-001/05.01.2018 г. и ИПДПОЗЛ, изх. № Р-22220217005333-040-003/08.01.2018 г., връчени на 08.01.2018 г. В определения срок не са представени изисканите документи и обяснения.

С РА е прието, че разликата между наемната цена, определена с възложената експертиза и договорената и реално платена цена между страните представлява неотчетени приходи, които следва да бъдат включени в данъчната основа за облагане за данъчни периоди от 2011 г. до 2016 г. Използвайки такъв подход по отношение на приходите, с акта е увеличена данъчната основа както следва: за 2011 г. със 168 859,34 лв., 2012 г. с 229 313,16 лв. и за 2013 г., 2014 г., 2015 и 2016 г. с по 231 431,04 лв.

По отношение на разходите на дружеството ревизиращите органи не са признали отчетени разходи за амортизации по сметка 602 „Разходи“, като е прието, че материалните активи, за които са начислявани амортизации, са заведени счетоводно по сметка 207 „Обзавеждане и трайни активи“, но не са представени пояснения къде се намират същите и как се използват в дейността на дружеството. Отчетените разходи за амортизации са изключени при определяне на данъчната основа, както следва: за 2011 г. в размер на 2 608,68 лв.; за 2012 г. в размер на 2 882,06 лв., за 2013 г. в размер на 2 796,96 лв., за 2014 г. в размер на 2 685,20 лв., за 2015 г. в размер на 2 882,06 лв. и за 2016 г. в размер на 2 882,06 лв.

В следствие на извършените корекции е определен корпоративен данък за довносяне както следва: за 2011 г. в размер на 17 241,66 лв., за 2012 г. в размер на 23 219,53 лв., за 2013 г. в размер на 23 422,80 лв., за 2014 г. в размер на 23 450,37 лв., за 2015 г. в размер на 23 329,12 лв. и за 2016 г. в размер на 23 350,55 лв. За определения корпоративен данък са начислени съответните лихви.

След извършен административен контрол за законосъобразност на РА, решаващият орган съобразно установената фактическа обстановка, е приел, че чл. 122 от ДОПК не намира приложение, а доколкото са налице такива констатации за значителни разлики между фактурираните наемни вноски и пазарната им цена, то приложими са нормите на чл. 15 и чл. 16 в Глава „Предотвратяване на отклонение от данъчно облагане“ от ЗКПО.

По съществуващото на спора, в решение № 804/11.06.2018 г. са приети за основателни доводите на задълженото лице, че направената експертиза е ползвала единствено офертни цени за наемни вноски, а не такива от реално сключени договори. Били взети единствено офертни цени от изданията на вестник „Софийски имоти“, по-голямата част от които са били с различно предназначение от това, за което се отдава под наем процесния имот на жалбоподателя, находящ се в [населено място], [улица]. Няма спор, че същият представлява обект, предназначен за дентален център, а за определяне на стойността на наемните вноски експертизата се е базирала на офертни цени на имоти, предназначени за складове, ресторанти, кафета, магазини и т.н. В този смисъл, освен, че цените не са за реално сключени сделки, същите са и несъпоставими

с наемните цени за имота с различно предназначение.

В следствие на тези съществени пропуски и неправилен подход при извършване на експертизата, директорът на дирекция „ОДОП“ счел определените по този начин пазарни цени на наемните вноски за недоустойчиви.

Решаващият орган разгледал представената експертиза от жалбоподателя с идентичен предмет като този, възложен в хода на ревизионното производство, като приел, че същата е изготвена обективно и дава надеждна информация за пазарните цени на месечните наемни вноски на денталния център, находящ на адрес: [населено място], [улица].

По отношение на непризнатите разходи на дружеството отчетени по сметка 602 „Разходи“, решаващият орган е приел, че правилно органите по приходите са приели, че след като не са представени пояснения къде се съхраняват материалните активи, заведени счетоводно по сметка 207 „Обзавеждане и трайни активи“, за които са начислявани амортизации, и как се използват в дейността на дружеството, то същите не следва да бъдат признати за данъчни цели.

Във връзка с горното решаващият орган е приел, че правилно с акта отчетените разходи за амортизации е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството, както следва: за 2011 г. в размер на 2 608,68 лв.; за 2012 г. в размер на 2 882,06 лв., за 2013 г. в размер на 2 796,96 лв., за 2014 г. в размер на 2 685,20 лв., за 2015 г. в размер на 2 882,06 лв. и за 2016 г. в размер на 2 882,06 лв.

При съобразяване с гореизложеното решаващият орган е приел, че следва да се извършат корекции на основание чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО на определеният корпоративен данък, както следва:

Установената с акта данъчна основа за облагане с корпоративен данък за финансовата 2011 г. в размер на 172 474,63 лв. се определя на 48 410,69 лв., респ. дължимият корпоративен данък следва да се измени от 17 241,66 лв. на 4 841,07 лв., ведно с дължимите лихви.

Установената с акта данъчна основа за облагане с корпоративен данък за финансовата 2012 г. в размер на 233 026,05 лв. е определен на 48 508,29 лв., респ. дължимият корпоративен данък е изменен от 23 302,61 лв. на 4 850,83 лв., ведно с дължимите лихви.

Установената с акта данъчна основа за облагане с корпоративен данък за финансовата 2013 г. в размер на 236 957,34 лв. е определен на 50 321,70 лв., респ. дължимият корпоративен данък е изменен от 23 695,73 лв. на 5 032,17 лв., ведно с дължимите лихви.

Установената с акта данъчна основа за облагане с корпоративен данък за финансовата 2014 г. в размер на 234 698,51 лв. е определена на 48 062,87 лв., респ. дължимият корпоративен данък е да се изменен от 23 469,85 лв. на 4 806,29 лв., ведно с дължимите лихви.

Установената с акта данъчна основа за облагане с корпоративен данък за финансовата 2015 г. в размер на 233 291,21 лв. е определен на 46 655,57 лв., респ. дължимият корпоративен данък е изменен от 23 329,12 лв. на 4 665,56 лв., ведно с дължимите лихви.

Установената с акта данъчна основа за облагане с корпоративен данък за финансовата 2016 г. в размер на 233 505,45 лв. е определена на 46 869,81 лв., респ. дължимият корпоративен данък е изменен от 23 350,55 лв. на 4 686,98 лв., ведно с дължимите лихви.

По изложените мотиви директорът на дирекция „ОДОП“ изменил Ревизионен акт №Р-22220217005333-091-001/16.03.2018 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А. – ръководител на ревизията, като установения корпоративен данък по ЗКПО е определил както следва: за 2011 г. от 17 241,66 лв. - на 4 841,07 лв., ведно с дължимите лихви; за 2012 г. от 23 302,61 лв. -на 4 850,83 лв., ведно с дължимите лихви; за 2013 г. от 23 695,73 лв. - на 5 032,17 лв., ведно с дължимите лихви; за 2014 г. от 23 469,85 лв. - на 4 806,29 лв., ведно с дължимите лихви; за 2015 г. от 23 329,12 лв. - на 4 665,56 лв., ведно с дължимите лихви; за 2016 г. от 23 350,55 лв. - на 4 686,98 лв., ведно с дължимите лихви.

Въз основа на подробно изложени мотиви, по жалба вх. № 53-00-1036/05.04.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-602/17.04.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22220217005333-091-001/16.03.2018 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А. – ръководител на ревизията, директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна политика“ [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, частично изменил с решение № 804 от 11.06.2018 г. посочения РА. Решение № 804 от 11.06.2018 г. е връчено на 18.06.2018 г. по електронен път на дружеството жалбоподател.

По делото е изслушано и прието, като оспорено от жалбоподателя заключение на вещо лице по допусната от съда съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е установило в резултат на обработените данни, пазарна цена в размер на 3667,10 лв. за отдаване под наем на разглежданите имоти към момента на сключване на Договора за наем (05.01.2009 г.) и във вида, в който са били, определени по смисъла на §1, т. 8 от ДР на ДОПК общо за четирите обекта, отдадени под наем с Договора (Магазин А, Магазин Б, Търговски обект и Склад). В експертизата е застъпено становището, че съгласно т. II/2.1 от сключения Договор на 05.01.2009 г., същият е бил сключен за срок от 10 години, считано от 01.12.2008 г. и предвид естествените инфлационни икономически процеси (поевтиняване на парите във времето), то наемната цена не следва да се намалява, обратното - би следвало да се предвиди увеличението ѝ с индекса на инфлация за периода на действие на договора. Сключено е, че съгласно V/т. 5.6 от сключения Договор на 05.01.2009 г., „Наемателят няма право да извършва трайни подобрения или реконструкции в имота без изричното писмено съгласие на Наемодателя.“, поради което разходите за подобрения и ремонти, които може да извършва Наемателя, без да бъдат съгласувани с Наемодателя, са с характера на текущи ремонтни работи, които не се отразяват на наемните отношения. Вещото лице сочи, че пазарната цена на отдаван под наем недвижим имот е функция от неговите характеристики и от пазарната среда, и не се намира в пряка зависимост от количеството на предлагани други имоти от същия наемодател. В заключението е отразено, че 2009 г. е първата година след началото на общата икономическа криза от 2008 г., която се характеризира в макроикономически мащаб с намаляването на стоковите обороти, свиването на пазарите и увеличаване на безработицата, вследствие на което през 2009 г. рязко намалява търсенето на недвижими имоти както за закупуване с цел ползване, така и за наемане с цел експлоатация. Поради намаленото потребителско търсене и ограничения инвеститорски интерес за вложения в търговски предприятия, обективно намалява и количеството на търговските обекти, т.е. не само е налице спад в търсенето на имоти за наемане като действащи търговски обекти, но поради прекратяването на някои бизнес проекти, се освобождават и предлагат допълнителни.

Вещото лице сочи, че съгласно поддържания от агенция за недвижими имоти „М.“ справочник със статистическа информация за осъществени реални сделки по отдаване под наем на имоти със сходно предназначение (магазини, търговски обекти) в различни райони на [населено място], през разглеждания период 01.01.2009 г. - 31.03.2009 г. са били осъществени сделки за наеми на търговски площи, в резултат на което са отдадени под наем обекти с обща площ от 2709 кв.м.

Във връзка със становищата на страните и оспорването на експертизата, съдът е допуснал изслушването на тройна експертиза съдебно-счетоводна експертиза със същите задачи поставени на единичната.

Въз основа на данните от документите по делото и констатации в хронология и посоченото в експертизата, вещите лица Т. С., Ю. Я. и Б. Т., дават заключение по въпрос 1, че общо за партерния етаж от 142,36 кв.м., месечната наемна цена е за сумата от 1553,11 лв., общо за застроената площ в сутерена за 104,71 кв.м. месечната наемна цена е за сумата от 839,04 лв. или всичко за целия имот, за общата застроена площ на всички подобекти, пазарната цена на месечния наем се формира за сумата от 2392,15 лв. В заключението е посочено, че няма нарочна статистика, теория и/или практика които да определя конкретен пазарен процент. Решението е субективно при всеки конкретен случай и за всяка конкретна сделка. Изразяват становище, че наемната цена е логично да не е по-ниска (месечно), от тази която била получена в случай, че средствата са на депозит в банка. Останалото е субективно решение и лична преценка на наемодателя. Вещите лица сочат, че няма такава практика и е въпрос на индивидуално договаряне. В заключението е изложено, че от 2006 г., у нас не се поддържа индекс Р., който следял развитие и тенденция в наемите, ведно с подробна статистика и анализи. Тенденцията е при по-голяма квадратура и в зависимост от вида на актива да се направи отбив до -5% за кв. метър. Връзката между доходност от наеми и размер на имота е обратнопропорционална, като тя намалява при увеличаване на площта на имотите. За С. - едностайни възвръщаемост от 5,14%, за двустайни 4,53% и за тристайни 4,30% (данните са от източник Камара на строителите в България 23.07.2009 г.). Соци се в заключението, че в [населено място] се наблюдава спад на реализирани сделки за покупка (за наемите няма данни и статистика) до 2012 г. След 2012 г., има тенденция на нарастване. Данните за С. за 2014 г., спрямо 2013 г., отчитат ръст от 7,38 %. На въпросът, дали са реализирани сделки за отдаване под наем на имоти с параметри на процесния през началото на 2009 г. и при какви условия са сключени същите в експертизата е изложено, че въпреки положените усилия – експертите не успели да открият достатъчна и надеждна статистика по отношение на подобни сделки с точно такива параметри.

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 02.07.2018 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 основаниято, 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.

Настоящият състав приема, че оспореният РА № Р-22220217005333-091-001/16.03.2018 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната 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.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионният доклад и на ревизионния акт, органите по приходите Е. С. – орган възложил ревизията и Х. А. - ръководител на ревизията са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи - ЗВР и РД и РА. За валидността на КЕП са представени и приети писмени доказателства от ответника, които не са оспорени от жалбоподателя по делото.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че отношенията между дружеството жалбоподател и [фирма] са базирани на базата договор за наем на недвижим имот от 05.01.2009 г. [фирма] и [фирма], са свързани лица по смисъла на § 1, т. 13 ДР на ЗКПО, вр. §1, т.3, букви „г” и „д” от ДР на ДОПК. Не се спори и, че ревизираното дружество е отчитало приходи от наем, съобразно договорената цена. В конкретния случай органите по приходите са обосновавали приложението на чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, с обстоятелството, че дружеството е сключило договор за наем със свързано лице, при наемна цена, която се отклонява от пазарните. Ето защо съдът приема за спорен между страните въпросът, дали наемната цена е определена при отклонение от обичайните условия между несвързани лица, съответно, налице ли е основание за определяне на допълнителни задължения по ЗКПО за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2016 г. Наред с това доколкото в РА е прието, че са налице основанията за определяне на задълженията по ЗКПО по реда на чл. 122, ал.1, т. 2 от ДОПК следва да се изследва и приложим ли е в настоящата хипотеза прилагането на особеното производство за определяне на задълженията по аналогия.

Прилагането на реда по чл. 122-124 ДОПК е в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. Касая се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗКПО, след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122 – в случая тези, по смисъла на т. 2 При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрити доходи/приходи следва да бъдат използвани само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни, но в същото време бъде установено, че са налице данни за укрити приходи или доходи (чл. 122, ал. 1, т. 2). За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия създадените специални процесуални правила целят да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни

задължения. В тежест на органите по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред.

В настоящия случай, съдът намира, че органите по приходите неправилно са определили задълженията по ЗКПО по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, доколкото не са били налице предпоставките на цитираната разпоредба. Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК изисква наличие на данни за укрита (т.е. – недекларирани) приходи или доходи и то само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни. Съдържанието на цитираната норма предполага анализ на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, резултатите от който да сочат на обоснован извод, че е получило повече от декларираните приходи/доходи. Както правилно е констатирал и решаващият орган, не са налице, предвид събраните в ревизионното производство доказателства, данни за укрита приходи. Твърдяното отклонение на договорената наема цена от пазарната такава е предпоставка за изследване на обстоятелствата по чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО.

Нормата на чл. 15 от ЗКПО, регламентира, 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 се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. 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 текстовете на цитираните разпоредби следва извода, 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 налице 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.

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.

В настоящия случай както се посочи по-горе липсва спор по дело, че Г.-2010" Е. и [фирма], са свързани лица по смисъла на § 1, т. 13 ДР на ЗКПО, вр. §1, т.3, букви „г" и „д" от ДР на ДОПК. Независимо от този факт обаче не може да се приеме, че е налице хипотезата на чл. 15 от ЗКПО. Следва органите по приходите, което не е сторено в административното производство, да установят по безспорен начин, че сключената между свързаните лица сделка е с цел отклонение от типичните пазарни условия.

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 са допуснали експертиза – стр.130-135 от Приложение № 1 към делото, в която вещото лице изрично е посочило че е изготвена по метода на § 1, т.10, б."а" и б."в" от ДР на ДОПК, а именно метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци. Така изготвената експертиза е в разрез на изискванията на Наредба № Н-9/2009 г. и както правилно решаващият орган е посочил, че определените с нея 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.

Неправилни са обаче и изводите на решаващият орган за приложимост на експертизата представена от жалбоподателят в хода на ревизионното производство. Същата отново не е изготвена в нарушение на чл. 5 и чл. 8 от Наредба № Н-9/2009 г. Основателни са доводите на жалбоподателят, 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 механизма на оценяване, така и хипотезите, при които се прилага всеки един от методите.

В горната връзка и с оглед правилното установяване на фактите по делото, в хода на съдебното производство е изслушана и приета от съда заключението по допусната тройна съдебно-оценителна експертиза, която определя за целия имот, за общата застроена площ на всички подобекти, пазарната цена на месечния наем в размер на общо 2392,15 лв. В заключението е посочено, че няма нарочна статистика, теория и/или практика които да определя конкретен пазарен процент. Решението е субективно при всеки конкретен случай и за всяка конкретна сделка. На въпросът, дали са реализирани сделки за отдаване под наем на имоти с параметри на процесния през началото на 2009 г. и при какви условия са сключени същите в експертизата е изложено, че въпреки положените усилия – експертите не успели да открият достатъчна и надеждна статистика по отношение на подобни сделки с точно такива параметри.

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

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 експертизата, изготвена от вещите лица да са изследвани сходни сделки, извършени между несвързани търговци, това се потвърждава и от изложението на експертите, че не са успели да открият достатъчна и надеждна статистика по отношение на подобни сделки с точно такива параметри. 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.)

От страна на органите по приходите не се оспорва обстоятелството, че аналог за идентична или съпоставима по условия сделка по отдаване под наем няма. Това обстоятелство категорично се потвърждава и от изготвените в съдебното производство оценителни експертизи. Обстоятелството, че поради липса на пазарен аналог обективно е невъзможно да бъде извършена проверка дали условията по сделката, съответстват на условията по съпоставима сделка между несвързани лица, изключва приложението на чл.15 и 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 не е свързаността на лицата, а

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 разпоредбите на чл.15 и 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.15 и 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 оспорената му част следва 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.257 от делото, общо в размер на 5720,00лв., от които 3000лв. адвокатски хонорар, 50лв. държавна такса и 2670лв. назначените експертизи. От така претендираната сума за заплащане на възнаграждения на вещи лица в размер на 2670 лева на жалбоподателя следва да се изплати сумата от 2250 лева, доколкото по делото се установи, че част от депозита за допусната първоначално съдебно-оценителна експертиза не е внесен, като в тази връзка е налице и определение № 1079 от 07.02.2020 г. постановено по настоящото административно дело.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град.

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № 22220217005333-091-001/16.03.2018 г. , издаден от Е. С. - орган възложил ревизията и Х. А.- ръководител на ревизията, частично изменен с решение № 804 от 11.06.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, **В ЧАСТТА**, в която са установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО определени както следва: за 2011 г. от 17 241,66 лв. на 4 841,07 лв., ведно с дължимите лихви; за 2012 г. от 23 302,61 лв. на 4 850,83 лв., ведно с дължимите лихви; за 2013 г. от 23 695,73 лв. на 5 032,17 лв., ведно с дължимите лихви; за 2014 г. от 23 469,85 лв. на 4 806,29 лв., ведно с дължимите лихви; за 2015 г. от 23 329,12 лв. на 4 665,56 лв., ведно с дължимите лихви; за 2016 г. от 23 350,55 лв. на 4 686,98 лв., ведно с дължимите лихви.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. 1 /дясно крило/, ет. 3, ап. 5 – чрез адв. Б. К. разноси за производството в размер на 5300,00 лв. (пет хиляди и триста лева).

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен

съд на РБ в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: