

# РЕШЕНИЕ

№ 1178

гр. София, 22.02.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,**  
в публично заседание на 23.01.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Анета Юргакиева**

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **10565** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 АПК във връзка с чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е въз основа на Решение № 10690 от 21.10.2021г. по адм. дело № 3107/2021г. на Върховния административен съд, с което е върната за ново разглеждане жалбата на „Рент лукс мобил“ ЕООД срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002218001484-091-001/27.11.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 308/20.02.2019 г. на директора на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, в частта на установените задължения на дружеството по ЗКПО.

В проведените при новото разглеждане на делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. Е., който поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Подробни доводи излага в писмени бележки. Претендира разности.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП ” – С., представляван в съдебните заседания от юрисконсулт А., поддържа становище за неоснователност на жалбата, моли тя да бъде оставена без уважение и да се присъди юрисконсултско възнаграждение.

С РА Р-22002218001484-091-001/27.11.2018 г., в разглежданата част, са извършени корекции на декларираните от дружеството резултати за данъчните периоди от 2012 г. до 2015 г., като е намалена декларираната от дружеството данъчна загуба и е начислен корпоративен данък общо в размер на 65 234,60 лв., ведно със съответните лихви общо в размер 19 580,45 лв.

В частта, която е предмет на разглеждане, ревизионният акт е издаден при следните констатации и изводи:

Основната дейност на ревизираното лице се изразява в закупуване и наемане на луксозни автомобили. Моторните превозни средства се закупуват, наемат от чужбина или от лизингови компании от България и същите се отдават под наем на дружествата „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, ЕТ “РЕНИ СТАЙКОВА – КОМЕРС“, „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД, и ЕТ “ТОПАЗ – ДИМИТЪР БАЛДЖИЕВ“. Представляващи посочените задължени лица са М. С. С. и Р. М. С. – родители на управителя на ревизирания субект – С. М. С.. Поради наличието на свързаност между лицата по смисъла на §1, т. 13 от ДР на ЗКПО, ревизиращите са заключили, че е налице свързаност и между дружеството жалбоподател и неговите клиенти.

При предходно ревизионно производство с Акт №Р-22221016004622-01-001 от 07.06.2017 г. е възложена експертиза с предмет и задачи: „Определяне на пазарната цена по методите съгласно §1, т. 10 от ДР на ДОПК към датите на действие на сключените договори за наем на леки и лекотоварни автомобили, без водач по приложен списък“. Експертизата, изготвена от лицензиран оценител на машини и съоръжения, е приета с протокол №Р-22221016004622-145-001/14.06.2017 г. Експертизата е изготвена при спазване на изискванията на Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г./, като целта е постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия.

Въз основа на резултатите от оценката – наемната пазарна цена на процесните МПС към датите на действие на сключените договори за наем на леки и лекотоварни автомобили за периодите от 01.01.2012 г. до 31.05.2016 г., органите по приходите са заключили, че пазарната цена за наем на процесните МПС е от 7 до 23 пъти по-висока от цената, договорена в сключените договори.

Предвид изложеното е направен извод, че в случая са налице данни за отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО.

При извършената експертиза за определяне на пазарната цена на услугата – отдаване под наем на МПС е съобразена себестойността на услугата, формирана при жалбоподателя. Тя е определена като сбор от годишната амортизационна квота, както и плащанията и задълженията за стопанисването на съответния актив – застраховки „Каско“, „Гражданска отговорност“, пътен данък и др.

Понеже съгласно сключените договори за наем на автомобилите всички разходи по експлоатацията на автомобила /гориво, поддръжка и др./, включително и разходи за повреди, възникнали при обикновеното потребление, са за сметка на наемателя, а жалбоподателят, от своя страна, е отчитал разходи за експлоатация и ремонти на МПС, ревизиращите са заключили, те би следвало да се префактурират на наемателите.

На основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, за сделките, отчетени по повод отдаване на автомобили под наем, квалифицирани от ревизиращите като сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане, са извършени корекции на размера на отчетените от дружеството приходи от продажби.

В резултат на това за 2012 г. вместо декларирания от дружеството данъчен финансов резултат – загуба в размер на 216 493,54 лв. с РА е установена данъчна загуба в размер на 85 873,76 лв.

За 2013 г. вместо декларирания от дружеството данъчен финансов резултат – загуба в размер на 306 451,37 лв. е установена данъчна загуба в размер на 30 338,62 лв.

За 2014 г. вместо декларирания от дружеството данъчен финансов резултат – загуба в размер на 243 569,10 лв. е установена данъчна печалба в размер на 194 658,35 лв. /след приспадане на установената данъчна загуба за предходните периоди общо в размер на 116 212,38 лв./ и е начислен корпоративен данък в размер на 19 465,84 лв., ведно със съответните лихви в размер на 7 233,36 лв.

За 2015 г. вместо декларирания от дружеството данъчен финансов резултат – загуба в размер на 201 746,75 лв. е установена данъчна печалба в размер на 457 687,57 лв. и е начислен корпоративен данък в размер на 45 768,76 лв., ведно със съответните лихви в размер на 10 091,33 лв.

Съобразно дадените от касационната инстанция указания, в настоящото производство е назначена съдебно-оценителна и съдебно-икономическа експертиза, заключенията по които са приети без оспорване от страните.

Вещото лице - оценител е изготвило оценка на следните превозни средства: Б. К. ГТ с рег. [рег.номер на МПС] , придобит 10.04.2014г.; Б. Ф. с рег. [рег.номер на МПС] , придобит на 18.11.2014г., Л. А. с рег. № С222111, придобит на 10.02.2014г.; М. АМГГ 63 с рег. [рег.номер на МПС] , придобит на 26.11.2015г.; М. Г63 АМГ с рег. [рег.номер на МПС] , придобит на 27.08.2012г.; М. Е350 ЦДИ4 М. с рег. СА5237ХМ, придобит на 04.04.2014г.; М. Е500 ЦДИ4 М. с рег. [рег.номер на МПС] , придобит на 18.07.2011г.; М. МЛ500 ЦДИ4 М. с рег. [рег.номер на МПС] , придобит на 17.11.2014г.; П. П. Т. с рег. [рег.номер на МПС] , придобит на 15.05.2012г.; П. К. с рег. SNA-MU-777, придобит на 01.01.2012г. Установените от вещото лице пазарни цени за отдаване под наем на процесните автомобили са следните: за Б. К. ГТ - 6 275,28 лв.; за Б. Ф. - 6 275,28 лв.; за Л. А. - 14 248,22 лв.; за М. Г 63 АМГ - 7 518,21 лв.; за М. Г 63 АМГ - 7 518,21 лв.; за М. Е350 ЦДИ4 МАТИК - 1 879,07 лв.; за М. Е500 ЦДИ4 МАТИК - 1 879,07 лв.; за М. МЛ500 ЦДИ4 МАТИК - 1 030,72 лв.; за П. П. Т. - 4 092,57 лв.; за П. К. - 1 588,53 лв. Общо определената пазарна цена за наем, съобразно приложимите методи на Наредба Н-9/2006г. е в размер на 52 305,16 лв.

Въз основа на извършената оценка, вещото-лице счетоводител е извършило преизчисление на данъчния финансов резултат, респективно дължимите от „Рент лукс мобил“ ЕООД данъчни задължения за всеки един от спорните периоди в различни варианти.

#### Правни изводи

Съобразно Решение № 10690/21.10.2021г. на ВАС по адм.д. № 3107/2021г., предмет на разглеждане по настоящото дело е РА № Р-22002218001484-091-001/27.11.2018 г. в частта на извършените корекции на декларираните от „РЕНТ ЛУКС МОБИЛ“ ЕООД данъчни финансови резултати за ревизираните периоди 2012-2015г. Корекциите са извършени на основание чл.16, ал.1 ЗКПО. Съгласно посочената разпоредба, 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. С оглед хипотезата, визирана в разпоредбата на чл.16, ал.1 ЗКПО, следва на първо място да се установи дали договорите, съгласно

които жалбоподателят е отдал под наем моторните превозни средства, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане.

Констатацията за отклонение от данъчно облагане в разглежданата хипотеза не изисква непременно да съществува свързаност между участниците в разглежданите сделки. В настоящия случай също няма свързаност по смисъла на §1, т.3 от ДР на ДОПК вр. §1, т.14 от ДР на ЗКПО. Налице е обаче свързаност между физическите лица, които са управители на дружествата контрагенти и тази свързаност, както и обстоятелството, че наемодателят и наемателите имат един и същи адрес по чл. 8 от ДОПК, а счетоводното им обслужване се извършвало от едни и същи лица, не могат да не бъдат отчетени при преценката дали условията, при които са сключени сделките, не водят до данъчно облагане.

Конкретно, процесните автомобили са били отдавани под наем при следните цени: за Б. К. ГТ – 1000 лв.; за Б. Ф. – 1500 лв.; за Л. А. - 1500 лв.; за М. Г63 АМГ – 1000 лв.; за М. Г 63 АМГ – 1000 лв.; за М. Е350 - 500 лв.; за М. Е500 ЦДИ 4МАТИК - 3 758,14лв.; за М. МЛ 500 – 750 лв.; за П. П. - 1500 лв.; за П. К. - 700 лв.

Видно от резултатите от съдебно-оценителната експертиза, тези цени за наем на са значително, дори в пъти по-ниски от установените от експертизата аналози и от изчислените пазарни стойности, които са съответно: за Б. К. - 6 275,28 лв.; за Б. Ф. - 6 275,28 лв.; за Л. А. - 14 248,22 лв.; за М. Г 63 АМГ - 7 518,21 лв.; за М. Г 63 АМГ - 7 518,21 лв.; за М. Е350 ЦДИ 4МАТИК - 1 879,07 лв.; за М. Е500 ЦДИ 4МАТИК - 1879,07 лв.; за М. МЛ500 ЦДИ 4МАТИК - 1 030,72 лв.; за П. П. Т. - 4 092,57 лв.; за П. К. - 1 588,53 лв.

Пазарните цени са изчислени, като вещото лице е приложило съобразно поставената задача разпоредбите на Наредба Н-9/2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Тези методи са приложими както за определяне на пазарните цени между свързани лица, така и за сделки между несвързани лица. Предвидените в Наредба № Н-9/2006г. методи по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО и § 1, т. 10 от ДР на ДОПК са: метод на сравнимите неконтролирани цени; метод на пазарните цени; метод на увеличената стойност; метод на разпределената печалба; 5. метод на транзакционната нетна печалба. Вещото лице-оценител ясно и подробно е обосновало, че от посочените в Наредба Н-9/2006г. методи единствено възможно приложим в настоящия случай е методът на пазарните цени. Вещото лице е изготвило заключението си на база офертни цени, като за част от автомобилите е използвало данни от чуждестранни сайтове поради липса на аналози. Същото подробно и ясно е обосновало, че са използвани офертни цени поради липсата на регистър за сключените сделки, посочило е и че там, където е възможно, са ползвани данни от български сайтове. Липсата на информация, респективно на сключени сделки, аналогични на разглежданите на българския пазар, не може да бъде пречка да се определи наемната пазарна цена при налични такива данни за общеевропейския пазар, още повече, че се касае за сделки с луксозни превозни средства, които несъмнено са извън обичайната и масова търговия и чиято стойност /независимо дали се касае за продажба или наем/ е приблизително еднаква в рамките на този пазар. В този смисъл няма пречка определянето на пазарната цена за отдаване под наем на такива стоки да се извърши на база данни офертни цени в други държави от ЕС. Изготвеното заключение е компетентно изготвено, ясно и обосновано и съдът го кредитира изцяло.

Въз основа на него приема за доказано, че доколкото процесните сделки за отдаване

под наем на посочените автомобили са на значително по-ниски цени от пазарните такива, те са сключени при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане. Следователно, налице е хипотезата на чл.16, ал.1 ЗКПО, при която данъчната основа следва да се определи според тази, 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. За целта съдът се доверява на изчисленията на вещото – лице по съдебно-счетоводната експертиза. В отделни таблици за всяка от ревизираните години вещото лице е представило данните за автомобилите, отдадени под наем за всеки от периодите, месечната наемна цена и признатият приход, съобразно с РА, данните по сметка 703 Приход от продажба на услуги на „Рент Лукс Мобил“ ЕООД. Тези данни са сравнени с определената от експертизата пазарна оценка, като е съобразено дали е бил начислен наем само за определени дни от месеца. Посочена е разликата между новата оценка на наемите по настоящото дело и данните по сметка 703 Приходи от продажба на услуги и въз основа на това са извършени преизчисленията на данъчния финансов резултат, респективно дължимите от „Рент лукс мобил“ ЕООД данъчни задължения за всеки един от спорните периоди. Изчисленията са направени във варианти в зависимост от преценката относно признаването на разходите за автомобил Б. 730 Д с рег. номер [рег.номер на МПС] , в размер на 13 496,28 лева за 2012 г. и разходите на стойност 38 953,75 лева за автомобил „М. Г 63 АМГ“ за 2013 г. , както и относно приходите в размер на 20 353,68 лева за отдаден под наем актив – моторна лодка „М.“ за 2015 г. Жалбоподателят не излага конкретни доводи срещу корекциите на ревизиращите органи по отношение на тези разходи и приходи и съдът намира, че в тази част законосъобразно и правилно са извършени с РА съответните корекции – увеличение със стойността на непризнатите разходи на основание чл.16, ал.1 ЗКПО за 2012 и 2013г., респективно намаление за 2015г. с непризнатите приходи. Като се вземат предвид тези корекции и определената пазарна цена за отдаване на наем на автомобилите, експертизата е изчислила следните резултати по ЗКПО за ревизираните периоди: за 2012 г. данъчен финансов резултат – загуба в размер на 177 930,56 лв.; за 2013 г. - данъчен финансов резултат – загуба в размер на 148 853,72 лв.; за 2014 г., след приспадане на част от натрупаната загуба през предходните две години, данъчният финансов резултат е загуба в размер на 283 769, 24 лв.; за 2015г. - данъчен финансов резултат - загуба в размер на 180 450,75 лв. Вещото лице подробно е разяснило начина на прилагане на правилото по Глава 11 от ЗКПО за пренасяне на данъчната загуба през следващите години, относимо към определяне на данъчния финансов резултат за 2014 и 2015г. Тъй като изготвената съдебно-счетоводна експертиза е изключително прецизна, подробна и ясна, съдът възприема изцяло заключенията на вещото лице относно данъчните финансови резултати на дружеството – жалбоподател за отделните периоди, които се формират при определената по чл. 16, ал.1 ЗКПО данъчна основа. При това положение не се установява възникнало задължение за корпоративен данък за разглежданите години. С оглед изложеното, жалбата се явява частично основателна и ревизионният акт следва да бъде изменен в оспорената му част на установените резултати по ЗКПО за 2012-2015г.

Предвид изхода на делото и двете страни имат право на разноски съобразно уважената, респективно отхвърлената част от жалбата.

Така мотивиран и на основание чл.226 АПК във вр. с чл. 160, ал. 1 ДОПК,

Административен съд София – град, Трето отделение, 51 – ви състав

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ по жалбата на „Рент лукс мобил“ ЕООД Ревизионен акт № Р-22002218001484-091-001/27.11.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта на установените резултати на дружеството по ЗКПО, като следва - вместо данъчен финансов резултат – загуба в размер на 85 873,76 лв., за 2012 г. се установява данъчен финансов резултат – загуба в размер на 177 930,56 лв; вместо данъчен финансов резултат – загуба в размер на 30 338,62 лв., за 2013 г. се установява данъчен финансов резултат - загуба в размер на 148 853,72 лв.; вместо данъчен финансов резултат – печалба в размер на 194 658,35 лв. и начислен корпоративен данък в размер на 19 465,84 лв., ведно с лихви в размер на 7 233,36 лв., за 2014 г. се установява данъчен финансов резултат - загуба в размер на 283 769, 24 лв.; вместо данъчен финансов резултат – печалба в размер на 457 687,57 лв. и начислен корпоративен данък в размер на 45 768,76 лв., ведно с лихви в размер на 10 091,33 лв., за 2015г. се установява данъчен финансов резултат - загуба в размер на 180 450,75 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „Рент лукс мобил“ ЕООД разноски по делото в размер на 1625 лева (хиляда шестстотин два и пет лева).

ОСЪЖДА „Рент лукс мобил“ ЕООД да заплати на Националната агенция за приходите разноски по делото в размер на 4 750 лева (четири хиляди седемстотин и петдесет лева).

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: