

РЕШЕНИЕ

№ 9199

гр. София, 19.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 16.05.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **8614** по описа за **2022** 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).

Образувано е по жалба на „Джи Ай Пропъртис“ ЕООД ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], чрез адв. Й. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221721002681-091-001/11.05.2022 г., издаден от С. К., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-С., възложила ревизията, и Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1200/01.08.2022 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /ДОДОП/ - С..

В жалбата се изтъкват доводи за неправилност и незаконосъобразност на оспорения РА и потвърждаващото го решение на директора на ДОДОП. Изразява се несъгласие с изводите на органа по приходите относно пазарната цена на двата имота, които се отдават под наем на свързани лица, според които наемните цени на имотите са по-ниски от пазарните значително - с 25%, поради което допълнително са начислили ДДС. Изтъква се, че дружеството се е съобразило с две независими експертизи, които незаконосъобразно са отхвърлени от органа, а тази извършена в хода на ревизията не отговаря на Наредба №Н-9 от 14.08.2006г. за реда и начина за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Изложени са подробни аргументи, свързани с незаконосъобразните методи за изготвяне на експертизата в хода на

ревизията, които според жалбоподателя са били изложени във възраженията му срещу РД, но не са обсъдени от органа нито в РА, нито в решението на директора на ДОДОП. Сочи се, че експертизата използва пазарни аналози, за които няма доказателства да са съпоставими с процесните имоти, като дори без основание са изключени имоти, чиито характеристики в по-голяма степен покриват тези на процесните, а са включени такива, които в далеч по-малка степен имат съответствие, включително и по отношение на квадратурите. Оспорва се изводът на ревизиращия екип, че отклонението от пазарните цени е значително над 25%, сочи се, че се приетите от органа стойности на наемната цена, че се касае за разлика от 31%, 28,15%, 16,05% и 25,85%, т.е. близка до 25%, следователно не е налице критерият „значително отклонение“. Релевират се доводи, че от една страна органа възприема критерият 25% като база за определяне на понятието „значително“, а от друга страна твърди, че тези проценти не са законоустановени. Твърди се, че с експертизата възложена в хода на ревизията не е определена редица от пазарни стойности, поради което не може да се установи дали процесните цени попадат в тази редица и следователно са пазарни.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Й., който поддържа жалбата, претендира разноски по представен списък.

Ответникът - директорът на Дирекция "ОДОП", чрез процесуалния си представител юрк. К., моли за отхвърляне на жалбата и постановяване на решение, с което да бъде потвърден ревизионният акт. Претендира юрк. възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По фактите:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721002681-020-001 от 07.05.2021г., връчена на 19.05.2021г., изменена със заповеди №Р-22221721002681-020-002 от 09.07.2021г. и № [ЕГН]-020-003/18.08.2021 г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на С., е възложено извършването на ревизия на „ДЖИ АЙ ПРОПЪРТИС“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС, за данъчни периода от 01.11.2019 г. до 31.03.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721002681-092-001/18.01.2022 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е подадено писмено възражение срещу издадения РД. Същото е обсъдено в мотивите на акта и е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221721002681-091-001 от 11.05.2022 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, Т., на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, с който на дружеството са установени допълнителни

задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в общ размер на б 413,38 лв. и лихви 1 224,48 лв. . РА е връчен на 16.05.2022 г.

Съгласно изложеното в акта, основната дейност П.“ ЕООД е отдаване под наем и експлоатация на собствени недвижими имоти. С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221721002681-040-001/02.06.2021г., с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, търговска и счетоводна документация за ревизир; периоди. В отговор са представени документи, описани в РД.

Извършено е посещение в обекта на ревизираното лице, с цел преглед на първични счетоводни документи, търговска документация и др., за което е съставен Протокол №1529615/17.12.2021 г.

С Протокол №Р-22221721002681 -ПЛД-001 /09.07.2021 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на предходно ревизионно производство на дружеството, приключило с РА №Р-22221719008191-091-001/21.12.2020г. т.ч. Акт за възлагане на експертиза №Р-22221719008191-01-001/14.07.2020г., експертиза от Е. К. за определяне на пазарна цена на месечен наем на „Еднофамилна жилищна страда В8-01“, находяща се в [населено място], [улица] по Договор за наем от 01.09.2019 г. и многофункционална жилищна сграда 16-Н, детска градина Н1, находящи се в [населено място], местност „М. долина - обслужващи обекти на околоръстен път по Договор за наем от 01.06.2012г., протокол за приемане на резултатите от Възложена експертиза №Р-22221719008191-145-001/18.08.2020 г. и др.

Констатирано е, че през ревизирания период дейността на дружеството е свързана с отдаването под Наем на недвижими имоти, описани в РД. По отношение на два от имотите е констатирано, че се отдават под наем на свързани лица по смисъла на §1, т 3, буква „д“ от ДР на ДОПК, като наемателите не са регистрирани по ЗДДС.

- еднофамилна жилищна страда Ф8-01, с идентификатор: 68134.20452730.13, находяща се на адрес: [населено място], [улица] по Договор за наем от 01.09.2019 г., с наемател А. Г., собственик и управител на „ДЖИ АЙ ПРОПЪРТИС“ ЕООД.

- многофункционална жилищна сграда 16-Н, детска градина Н 1, намираща се в местност „М. долина“ по Договор за наем от 01.06.2012 г., сключен с „ДЖИ ЕДЮКЕЙШЪН“ ООД, ЕИК[ЕИК] /от 02.08.2017 г. е с ново наименование - ЧАСТНА ДЕТСКА ГРАДИНА ВЕСЕЛОТО ГАРДЖЕ” ЕООД - наемател, в което С. Г. е съдружник заедно с В. С. А..

Първият имот е отдаден под наем на физическо лице, а вторият - на дружество, което извършва дейност като детска градина и няма право на данъчен кредит за своята дейност. С оглед факта, че договорите за наем са между свързани лица, органите по приходите са посочили, че данъчната основа на доставките по отдаването под наем следва да отговаря на пазарната цена.

В хода на ревизията ревизираното лице е представило Договор за наем от 01.09.2019 г., сключен между „Д. АЙ П.“ ЕООД - наемодател, и А. Г. - наемател. Срокът на договора е за 20 години, като наемна цена е в размер на 2 500,00 евро без ДДС на месец. Представена е пазарна оценка на наема към 20.08.2019 г., извършена от сертифициран оценител П. К., съгласно която е определена наемна цена в размер на 4 910,00 лв. или 2 510 евро, както и пазарна оценка на наема към м. 08.2019 г., извършена от сертифициран оценител И. Б., съгласно която е определена наемна цена в размер на 4 890,00 лв. или 2 500 евро.

Представен е и Договор за наем от 01.06.2012 г., между „ДЖИ АЙ ПРОПЪРТ ИС“ ЕООД - наемодател и „ДЖИ ЕДЮКЕЙШЪН“ ООД, ЕИК[ЕИК] /от 02.08.2017 г. с ново наименование - „ЧАСТНА ДЕТСКА ГРАДИНА ВЕСЕЛОТО ГАРДЖЕ“ ЕООД - наемател. Съгласно договора, ревизираното дружество отдава под наем първия етаж от процесния имот, за който е определена наемна месечна цена в размер на 1 903,28 евро без ДДС. С допълнително споразумение от 01.09.2015 г. е отдаден и сутеренът от процесния имот, за което е определена наемна цена в размер на 3 293,55 евро без ДДС. С допълнително споразумение от 01.11.2019 г. е отдаден под наеми и вторият етаж от сградата като общата наемна цена за целия имот е в размер на 5 449,24 евро. Представено е и допълнително споразумение от 01.08.2019 г., с което е договорено да се изплатят авансово 48 месечни наемни вноски или общо 158 090,22 евро.

Предвид установените факти, в РА е прието, че е налице фактическият състав на чл. 27 ал.3 от ЗДДС и данъчната основа на доставите по отдаване под наем на процесните имоти следва да бъде определена на пазарен принцип.

За определяне на пазарната цена на наема ревизираното лице е представило пазарна оценка на наема към м. 05.2012 Г., извършена от „И. СЕРВИЗ С.“ ООД, с която е определена пазарна цена в размер на 3,85 евро на кв. м. и експертиза, извършена от „ЯВЛЕНА ИМПАКТ“ ЕООД, определяща пазарна цена на наема към м. 03.2012 г. в размер на 11 431,00 лв. или 5 844,00 евро за целия имот.

Констатирано е, че при експертизите, изготвени от сертифицираните оценители П. К. и И. Б. с използван сравнителен метод или метода на пазарния аналог, а в изготвената експертиза от „ИНЖЕНЕРИНГ СЕРВИЗ СОФИЯ“ ЕООД - методът на капитализиране на дохода /приходна стойност/, който не е сред посочените в Наредба Н- 9/14.08.2006 г. Експертизите за къщите са направени на база получени оферти, а не на реални сделки, каквато е практиката на ВАС. Също така, пазарните на наема на детската градина са определени към 2012 г., въпреки че с допълнителни споразумения в 2015 г. и 2019 г. са отдадени и други площи под наем. В РА е посочено още, че еднофамилната жилищна сграда се намира в комплекс „С. вилас парк“, като същата е с РЗП 556,83 кв. м. /703,00 кв. м., с включен сутерен/ и с двор от 760,00 кв.м. След справка в интернет е установено, че имотите в „С. вилас парк“ се предлагат за отдаване под наем на интернет страница с домейн <https://homebotique.bg/> като след справка на същия е установено, че предлаганите къщи са на значително по-висока стойност от определената в договора за наем цена. Като например къща с РЗП 348,90 и двор 598 кв. м. се предлага на цена от 3 500,00 евро на месец, къща с РЗП 714 кв. м. и двор 864

кв. м. се предлага на цена от 4 800 евро на месец, и т.н.

Съобразно изложеното, в хода на извършена на „ДЖИ ПРОПЪРТИС“ ЕООД предходна ревизия, приключила с №Р-22221719008191 -091 -001/ 21.12.2020 г. от ревизиращия екип е иницирано извършването на експертиза за определянето на пазарните цени на наемите на процесите два Имота, с Акт за възлагане на експертиза №Р-22221719008191-001-001 от 14.07.2020 г. Видно от приетото заключение на експерта, определената пазарна наемна цена към 01.09.2019 г. за еднофамилна жилищна сграда №В801, находища се в комплекс от затворен тип „С. П. вилас“, [населено място]. [улица] т размер на 3 626,00 евро без ДДС или 7 092,00 лв. без ДДС. Определената пазарна наемна цена към 01.06.2012 г. за първи етаж с РЗП от 488,02 кв. м. от многофункционална жилищна страда 16-Н, детска градина Н1, е в размер на 2 649,00 евро без ДДС, а определената пазарна цена на същият този имот към 01.09.2015 г. е в размер на 3 923,00 евро без ДДС, и съответно към 01.11.2019 г. в размер на 7 349,00 евро без ДДС.

Оценителят е извършил посещение на място в имотите и е направен пълен оглед на отдадените помещения под наем, докато в представените от ревизираното експертизи липсват данни да е извършван оглед и какво е констатирано, установяване на състоянието на отдаваните под наем имоти. В експертизата, изготвена в хода на предходната ревизия са анализирани реални цени на отдавани под наем имоти за съответните райони, а не офертни цени, като реалните цени са претеглени с коефициенти за съответствие, които са в диапазон от 0,80 до 1,03. Отделно от това, в тази експертиза е определена пазарна цена към датата на сключване на всеки от договорите, както и към датата на сключване на съответните споразумения, с които се договоря отдаване под наем на допълнителни площи, което не е съобразено в представените от ревизираното дружество експертизи.

След анализ на резултатите от извършената експертиза в хода на ревизията, органите по приходите са приели, че тя отговаря на изисквания на Наредба Н-9/ 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредбата/ и е изготвена на база реални цени по сключени сделки. За прецизност е приложен и теглови коефициент отчитащ спецификата на имотите.

Ревизиращите органи са направили заключението, че жалбоподателят предоставя собствени недвижими имоти под наем на цени по-ниски от пазарно определените за периода, като отклонението от пазарната цена е над 25 на сто. Установено е също, че през ревизирания период - от м. 11.2019 г. до 31.03.2021 г., „ДЖИ АЙ ПРОПЪРТИС“ ЕООД е издало фактури 19 по договора за наем на къщата с А. Г., като 17 от тях са с нулеви стойности на данъчна основа и ДДС, а останалите 2 са с данъчна основа в общ размер на 78 233,20 лв. и ДДС 15 646,64 лв.

В м. 09.2019 г. е издадена фактура №[ЕГН]/05.09.2019 г. на А. Г. за авансови плащания за наем с данъчна основа в размер на 24 447,92 лв. и ДДС 4 889,58 лв. /представляващи плащане за 5 авансови вноски, т.е. до м. 02.2020 г. включително/. Съобразно установената пазарна цена в размер на 8 510,40 лв. /7 092+ ДДС 1 418,40 лв. ДДС/ е прието, че процесното плащане следва да е за 3,45 вноски, т.е. за м. 09, м.

10, м. 11 и част от м. 12.2019 г. С оглед това за м. 12.2019 г. е доначислен ДДС в размер на 784,02 лв. върху данъчна основа в размер на 4 704,10 лв.

С фактура №522/27.01.2020 г. издадена на А. Г., с данъчна основа в размер на 19 558,30 лв. и ДДС 3 911,66 лв. е отразено ново авансово плащане по договора за 4 вноски.

Съобразно гореизложения принцип и установената пазарна цена е прието, че процесното плащане е за м. 02, м. 03 и част от м. 04.2020 г. С оглед това е доначислен ДДС в размер на 343,54 лв. в м. 04.2020 г. върху данъчна основа в размер на 2 061,24 лв., 1 418,40 лв. в м. 05.2020 г. и 1 418,40 лв. в м. 06.2020 г. върху данъчна основа в размер на 7 092,00 лв.

С фактура № 561/ 01.07.2020 г. издадена на А. Г., с данъчна основа в размер на 58 674,9 лв. и ДДС 11 734,98 лв., са отразени авансови плащания за още 12 месечни вноски по договора. Съобразно гореизложения принцип и установената пазарна цена е прието, че процесното плащане е за м. 07, м. 08, м. 09, м. 10, м. 11 им. 12.2020 г., м. 01, м. 02 и част от м. 03.2021 г. С оглед това е доначислен ДДС в размер на 1 030,62 лв. в м. 03.2021 г. върху данъчна основа в размер на 6 183,72 лв.

Издадените фактури за авансови плащания и за доставки на услуги към А. Г., както и извършените приспадания по пазарни цени от авансовите плащания са подробно описани в РД /стр. 12-13/

За направеното авансово плащане по договора с „ЧАСТНА ДЕТСКА ГРАДИНА ВЕСЕЛОТО ГАРДЖЕ“ ЕООД по фактура №[ЕГН]/19.08.2019 г. с данъчна основа в размер на 309 197,60 лв. И ДДС 61 839,52 лв. са направени 48 авансови вноски.

Съгласно горепосочената експертиза, определената пазарна наемна цена към 01.09.2015 г. за първи етаж с РЗП от 488,02 кв. м. и сутерен с РЗП от 356,48 кв. м. от многофункционална жилищна сграда 16-Н, детска градина Н1, местонахождение: УПИ 1 кв.5, местност „М. долина - обслужващи обекти на околновръстен път“ е в за 3 923 евро без ДДС или 7 672,72 лв. без ДДС. Пазарна наемна цена към 01.11.2019 г. за Първи етаж с РЗП от 488,02 кв. м., сутерен с РЗП от 356,48 кв. м. и втори етаж с РЗП от 552,74 кв.м. от многофункционална жилищна сграда 16-Н, детска градина Н1, местонахождение УПИ 1, кв.5 , местност „М. долина - обслужващи обекти на околновръстен път“ е в размер на 7 349 евро без ДДС или 14373,39 лв. без ДДС. С оглед на това е прието, че въпросното авансово плащане по фактура №[ЕГН]/19.08.2019 г. с данъчна основа в размер на 309 197,60 лв. И ДДС 61 839,52 лв., ревизираното лице е начислило ДДС за 22,91м. – за месеците 08, 09, 10,11,12.2019г. , от м.01 до м. 12 2020г. и за месеците 01,02,03,04,05 и част от м.06 за 2021г.

В обобщение и на осн.чл. 86 ал.2 от ЗДДС вр.чл. 27 ал.3 т.1 от ЗДДС е начислен ДДС съответно за м. 12.2019г. в размер на 784,02лв., в м. 01.2020г. -1418,40лв., в м. 04.2020г. -343,54лв. , в м. 05.2020г.-1418,40лв. , в м. 06.2020г.- 1418,40лв. и в м. 03.2021г. -1 030,62лв.

В хода на административното оспорване пред решаващия орган, същия е потвърдил РА по следните съображения:

Приел е за правилна изготвената в хода на ревизията експертиза, е не тези представени от жалбоподателя като е изтъкнал аргументи за това, а именно, че при представените от дружеството експертизи са използвани методи, които не отговарят на изискванията на Наредбата, използвани са офертни, а не реални наемни цени, събраните данни не отговарят на процесния период, относно къщата е използван сравнителния метод или метода на пазарния аналог, а относно детската градина е използван методът на капитализиране на дохода/приходна стойност/, който не е сред посочените в Наредбата. Страните не са предвидили корекционен индекс за актуализация на месечните наеми, предвид факта, че договорите са дългосрочни. В заключение е посочено, че представените от жалбоподателя експертизи не отговарят комплексно на изискванията за определяне на пазарна цена, т.е да е използван метод от Наредбата, при оценката да се използват реални, а не офертни аналози и оценката да е определена към датата на сключване на договорите. Извършената при ревизията експертиза е определила пазарна цена на отдадените имоти във възможно най-ниските нива на пазарни стойности. Правилно органите по приходите са приложили чл. 27 от ЗДДС при наличие на предпоставките по чл. 27 ал.3 т. 1 от ЗДДС, поради което данъчната основа на доставките, свързани с отдаването под наем на недвижими имоти следва да отговаря на пазарната цена.

В хода на съдебното производство е изготвена СТЕ /л.97-153/, от заключението на която е видно, че по отношение на еднофамилна жилищна сграда Ф8-01 ,въз основа на изчисления и допускания е определена рамка на месечните наемни цени за периода 01.11.2019-31.03.2021г. , който обхваща изцяло сключения наемен договор , като рамката е с долна граница 1834,03авро или 3.29 евро за кв.м.п и горна граница 3056,72 евро или 5,49 евро за кв.м. Средната наемна цена е 2 445,38 евро или 4,39 евро за кв.м., която е много близка до цената на наемния договор, която е 2500 евро или 4.49 евро за кв.м. и влиза в границите на справедливите цени при сделки между свързани лица. По отношение на многофункционална жилищна сграда 16-Н-детска градина е изследва периода 01.11.2019-31.03.2021г., който обхваща само третото поред допълнително споразумение към наемен договор от 01.11.2019г.,тъй като с него се отдава цялата площ на сградата и наемната цена е определена на 5449,24 евро или 3.90евро на кв.м. Определената рамка на месечен наем е с долна граница 4 174,36 евро или 2.99авро на кв. м., а горната граница е 6957,27 евро или 4.98 евро на кв.м. Средната наемна цена е изчислена на 5 565,82 евро или 3.98 евро на кв.м. и е много близка до цената на наемния договор от 5499,24 евро и 3.90 евро за кв.м. Вещото лице е направило анализ на пазарни свидетелства за сключени сделки във времевия прозорец от м.09.2019-м.03.2021г. – в разумен период около датите на сключените сделки за двата имота. Взети са предвид имоти в квартали идентични или сходни с кв.М. долина, както и сравними данни за наемните цени на къщи, доколкото и двата имота представляват къщи. Поради липса на конкретни сделки за подобни имоти, както и офертни цени за подобни имоти, вещото лице е извело стойностите на наема към момента въз основа на реални оферти на пазара, а приравняването към минал момент е извършено въз основа на коефициенти, които са изведени от статически данни от агенции за недвижими имоти, като коефициентите са според датата на която е сключен договора. Експертизата е приета без възражения от страните. Същата се цени от съда като компетентна, обоснована, съответна на доказателствата по делото и пълна.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е допустима като подадена в срок от легитимирано лице, след изчерпване на възможността за оспорване на ревизионния акт по административен ред.

Между страните няма спор и по отношение на компетентността на органа, издал обжалвания административен акт, нито по отношение на процедурата по неговото издаване.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенствен електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се

добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях усъвършенстван електронен подпис означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо, Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани. Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

Спорът при съдебното обжалване на процесния РА се свежда до това дали наемните цени за двата имота, отдавани от дружеството под наем се отличават съществено от пазарните наемни цени за имоти със сходни характеристики, отдадени под наем.

В случая няма спор, че гореописаните имоти се отдават под наем на свързани лица по смисъла на §1, т. 3, буква „д“ от ДР на ДОПК, като наемателите не са регистрирани по ЗДДС. С оглед това обстоятелство правилно е правилно е прието, че данъчната основа на доставките по отдаването под наем следва да отговаря на пазарната цена, т.е. приложение следва да намери разпоредбата на чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

Съгласно дефиницията, дадена в 1, т. 8 от ДР На 1, т. 1 от ДОПК, към която препраща нормата на §1, т. 14 от ДР на ЗКПО, „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. Методите за определяне на пазарните цени са изрично регламентирани в §1, т. 10 от ДР на ДОПК. Съгласно цитиралата разпоредба, редът и начините за прилагане на методите се определя с наредба на министъра на финансите. За целта е издадена Наредба №Н-9/14.08.2006 г.

Издаването на процесния РА е основано изцяло на изготвената в ревизионното производство експертиза, но тя не определя редица на пазарните стойности, поради което твърдяната в РА пазарна наемна цена, определена въз основа на аналози, които не са идентични е определена в нарушение на изискванията и правилата на Наредба № Н-9 и не може да бъде считана валидно доказателство за

пазарна наемна цена.

В хода на настоящето съдебно производство беше назначена съдебна експертиза, чието заключение беше прието в съдебното заседание. Вещото лице е определило пазарни аналози за всеки от отдаваните под наем имоти в съответствие с правилата на Наредба №Н-9, като за всеки от имотите в съответствие с изискванията е определило редица на пазарните стойности, като от заключението на вещото лице е видно, че всички наемните цени на имотите отдавани под наем от жалбоподателя попадат в границите на справедливите цени при сделки между несвързани лица. Съгласно чл.16 от Наредба № Н - 9, в случаите, когато резултатът от контролираната сделка попада в редицата от пазарни стойности, се приема, че резултатът на контролираната сделка е в съответствие с пазарните цени.

В случая съдът кредитира изготвената в съдебното производство експертиза като правилна и съответна на Наредбата, доколкото същата е съобщила, че при невъзможност да се установят напълно съпоставими сделки, допустимо е разликите между контролираната и неконтролираната сделка да се коригират с оглед получаване на надеждна пазарна цена. В конкретния случай вещото лице е взело предвид спецификите на имотите при контролираните сделки, които е сравнило с неконтролирани сделки с възможно най-близки характеристики. Освен характеристиките на имотите и тяхното предназначение са взети предвид и сроковете на договорите за наем, което винаги се отразява на наемната цена, а в случая те са дългосрочни -15 и 20г., редицата от пазарни стойности е определена към датата на сключване на договорите за наем или възможно най-близката до нея.

Дори да се примат за правилно определени цените на наемите от експертизата на НАП, то не може да се твърди обосновано, че отклонението от пазарните цени е значително.

Наемните цени, на които се отдават имотите са пазарни и са в съответствие с нормата на чл. 27, ал. 3, т.1 от ЗДДС. От събраните в съдебното производство доказателства се доказва по безспорен начин, че твърдяното в РА отклонение от пазарните цени не е налице и наемните цени по които жалбоподателят е отдавал въпросните имоти са в съответствие с пазарните цени.

По изложените съображения ревизионният акт в обжалваната част е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на правния спор и своевременно направеното искане за присъждане на разноски, ответникът следва да заплати на жалбоподателя разноските за производството – държавна такса от 50 лева, разноски за експертизата в размер на 1083 лева и адвокатско възнаграждение. Т. е претендирано в размер на 2200,31лв., но предвид направено възражение за прекомерност и съобразно разпоредбите на чл. 7 ал.2 т.2 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съгласно която минималния адвокатски хонорар предвид материалния интерес е в размер от 1064 лева, съдът намира за справедливо да определи адвокатско възнаграждение в размер на 1500лв.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ № Р-22221721002681-091-001/11.05.2022 г., издаден от С. К., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-С., възложила ревизията, и Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1200/01.08.2022 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /ДОДОП/ - С., с който на „Джи Ай Пропъртис“ ЕООД , ЕИК [ЕГН] са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 6 413,38 лв. и лихви 1 224,48 лв., общо 7 637,86лв.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" - София да заплати на Джи Ай Пропъртис“ ЕООД , ЕИК [ЕГН] разноски по делото в размер на 2633 /две хиляда шестстотин тридесет и три/лв.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.