

РЕШЕНИЕ

№ 2985

гр. София, 03.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 12.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **12054** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх. 1, ет. 6, ап. 10, представявано от И. Й. К. срещу Ревизионен акт № Р-22221018007294-091-001/27.12.2019 г., издаден от М. А. К. орган, възложил ревизията и И. В. А. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1614 от 23.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който на [фирма] е увеличен данъчният финансов резултат за 2013 г., за 2014 г., за 2015 г., за 2016 г. и за 2017 г. и е начислен допълнителен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в общ размер на 9 469, 34 лева, в това число за 2013 г. в размер на 4 777, 80 лева, за 2014 г. в размер на 4 691, 54 лева и лихви в размер на 5 043, 32 лева.

Жалбоподателят поддържа, че обжалваният РА, потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен, необоснован, немотивиран, постановен при допуснати съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила и принципи на данъчния процес относно обективността при извършване на ревизията, съответно законността, обективността и обосноваването на правните изводи и издаден в нарушение на материалния закон и в противоречие със ЗКПО и други материални закони и

подзаконови нормативни актове и практиката на Върховния административен съд (ВАС) и Върховния касационен съд (ВКС) по прилагането им. Твърди се, че не е налице основна предпоставка за приложението на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, а именно наличието на сделки, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. Органите по приходите не били анализирали наличието на това условие, а са се задоволили единствено с извършването на собствен произволен анализ на твърдяно от тях „отклонение от пазарната цена“. Не били ангажирани в ревизионното производство каквито и да е доказателства за наличие на такова отклонение, което би било налице единствено в случай на ощетяване държавния бюджет, което в случая не било така. Развиват се подробни съображения за липсата на предпоставките по чл. 16 ЗКПО за ангажиране на отговорността на ревизираното лице. Оспорва размера на определената при експертизата пазарна наемна цена на отдаваните под наем имоти. Неправилно органите по приходите издали РА единствено и въз основа на изготвената в ревизионното производство експертиза, заключението на която било неотнормосимо и необосновано, доколкото били ползвани незаконосъобразно подбрани методи и били направени формални констатации при пълна липса на дължим задълбочен анализ. В експертното заключение не бил описан, нито приложен който и да е от нормативно дефинираните в ДОПК методи за определяне на пазарните цени. Не били изследвани и описани критериите за съпоставимост по чл. 5 и 6 от Наредбата между спорната сделка и подбраните референтни сделки, както и не е бил извършен анализ дали използваните за референция сделки са неконтролирани сделки, по смисъла на § 1, т. 2 от ДР на Наредбата. Относно допуснатото на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО увеличение на данъчния финансов резултат за 2013 г. и 2014 г. с отписани разходи за лихви по получените заеми през 2007 г. и 2008 г., жалбоподателят счита същото за незаконосъобразно. Сочил, че органите по приходите необосновано са се позовали на Тълкувателно решение от 18.05.2012 г. на ВКС обвързвайки срока на погасителната давност за задълженията за лихви по ЗЗД с института на чл. 46 от ЗКПО. Счита, че не са погасени по давност задълженията за лихви, доколкото основанието за вземането се брой, считано от момента, в който задължението е станало изискуемо. Жалбоподателят оспорва изводите изложени от органите по приходите относно наличието на заемни правоотношения между [фирма] и [фирма], като счита, че договорите за заем не били свързани с цитираното акционерно дружество, а с физическите лица Е. Г. К. и И. Й. К.. С оглед на това с жалбата се иска отмяната на Ревизионен акт № Р-22221018007294-091-001/27.12.2019 г., потвърден с Решение № 1614 от 23.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП.

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

изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение. Иска от съда, в случай че РА бъде отменен, на основание чл. 161, ал. 3 ДОПК разноските по делото да бъдат вменени в тежест на жалбоподателя. Причина за това искане е, че приетите в съдебното заседание документи са новопредставени и същите са от значение за изхода на делото. Жалбоподателят е имал възможност да ги представи и в хода на развилото се ревизионно производство.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител и не взима становище по жалбата.

Административен съд София- град, III отделение, 45 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършена е ревизия на [фирма] за установяване на данъчни задължения на дружеството по ЗКПО.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221018007294-020-001/ 29.11.2018 г., връчена на данъчно задълженото лице на 12.12.2018 г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221018007294-020-002/11.03.2019 г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 29.04.2013 г. до 31.12.2017 г.

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството жалбоподател е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221018007294-040-001/08.05.2019 г., в отговор на което са представени документи, справки и писмени обяснения. Такова искане е отправено и до трето лице ([фирма]), което е извършвало счетоводно обслужване на задълженото лице.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221018007294-092-001/24.06.2019 г., срещу който по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК не е било депозирано писмено възражение.

Събраните в резултат на гореописаните процесуални действия документи и доказателства са подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от оспорения акт. Ревизиращите органи констатирани, че [фирма] е вписано в Агенцията по вписванията на 29.04.2013 г. с капитал от 50 000, 00 лева със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1. Дружеството се е представлявало и управлявало от М. И. К.. На 22.03.2018 г. в ТР е вписана промяна на адреса на управление – [населено място], [улица], вх. 1, ет. 6, ап. 10. На 16.03.2018 г. М. К. дарява дружествения си дял на И. К.. Основният предмет на дейност на дружеството е производство и търговия на стоки и услуги, консултантска дейност, търговско представителство и посредничество, отдаване под наем на офис помещения и извършване на други офис услуги. Констатирано е, че дружеството притежава недвижим имот (офис) от 156, 21 кв. м., находящ се в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1 и апартамент № 12, със застроена площ 135, 28 кв. м., на адрес: [населено място],[жк], сграда „Б.“, ет. 2, ведно с подземна гаражна клетка с площ от 17, 09 кв. м. Установено било, че дружеството е реализирало приходи от наеми, свързани с отдаването под наем на посочените недвижими имоти, както и приходи от услуги по

консултантски договор от 02.09.2013 г., сключен между [фирма] и [фирма].

За 2013 г. дружеството е подало ГДД, с която са декларираны приходи – 78 841, 18 лева, разходи 135 158, 80 лева, счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 56 317, 62 лева, увеличение на С. в общ размер на 92 543, 59 лева, в това число по реда на чл. 54, ал. 2 ЗКПО – 14 509, 28 лева, разходи, представляващи доходи на местни физически лица по ЗДФЛ и разходи за задължителни осигурителни вноски, свързани с тях по реда на чл. 42, ал. 1, 5 и 8 от ЗКПО в размер на 64 884, 38 лева. Установено е, че от банковата сметка на дружеството е преведена сума в размер на 262 826, 12 лева по банковата сметка на Е. Г. К., като счетоводната операция е взета във връзка с превода за покриване на задължения по кредит.

От органите по приходите е определен корпоративен данък за довносяне за 2013 г. от страна на [фирма] в размер на 4 777, 80 лева. Причина за това е обстоятелството, че изискуеми лихви, които дружеството дължи на „Е. Т.“ по договори е следвало да се отпишат, защото са погасени по давност. Другата причина за така определения корпоративен данък за довносяне е обстоятелството, че [фирма] е следвало да признае приход от наем на имота в [населено място] в размер на 5496 лева, а не само 1500 лева.

За финансовата 2014 г. в срока по чл. 92, ал. 2 от ЗКПО е подадена от дружеството Годишна данъчна декларация, с която се декларираны приходи – 159 093, 50 лева, разходи – 164 351, 75 лева, счетоводна загуба в размер на 5 258, 25 лева, увеличение на счетоводния финансов резултат в размер на 67 214, 38 лева, в това число по реда на чл. 54, ал. 2 ЗКПО – 19 784, 78 лева, разходи, представляващи доходи на местни физически лица и разходи за задължителни осигурителни вноски, свързани с тях по реда на чл. 42, ал. 1, 5 и 8 ЗКПО в размер на 44 142, 62 лева и др. В резултат на гореизложеното е деклариран данъчен финансов резултат – данъчна загуба в размер на 78 580, 61 лева.

От органите по приходите е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 46 915, 39 лева и корпоративен данък за довносяне в размер на 4 691, 54 лева. Причина за това е обстоятелството, че органите по приходите приемат, че [фирма] е намалило неправомерно финансовия си резултат за 2014 г. със сумата от 120 000 лева. Другата причина е, че органите по приходите приемат за установено, че дружеството е отдавало под наем посочения по-горе имот в [населено място] (кв. Грамадето, състоящ се от апартамент и подземна гаражна клетка) и е реализирало приходи от него, които не е декларирало.

За финансовата 2015 г. от дружеството е подадена Годишна данъчна декларация, с която са декларираны приходи в размер на 26 379, 07 лева, разходи в размер на 71 503, 04 лева, счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 45 123, 97 лева, увеличение на счетоводния финансов резултат в размер на 50 988, 16 лева, в това число разходи по реда на чл. 54, ал. 2 от ЗКПО в размер на 19489, 14 лева, разходи, представляващи доходи на местни физически лица по ЗДФЛ и разходи за задължителни осигурителни вноски в размер на 28 781, 50 лева, както и разходи, несвързани с дейността, които не са документално обосновани по реда на чл. 26, т. 1 и 2 ЗКПО в размер на 1 987, 01 лева и др. С Годишната данъчна декларация е декларирана данъчна загуба в размер на 13 624, 95 лева. От органите по приходите е определен данъчен финансов резултат за 2015 г. – данъчна загуба в размер на 3 118, 95 лева.

За финансовата 2016 г. от дружеството е подадена Годишна данъчна декларация, с

която са декларирани приходи в размер на 2 359, 00 лева, разходи в размер на 61 677, 16 лева, счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба от 39 318, 16 лева, увеличение на счетоводния финансов резултат от 33 939, 63 лева, в това число по реда на чл. 54, ал. 2 от ЗКПО разходи на местни физически лица по реда на чл. 42, ал. 1, 5 и 8 от ЗКПО в размер на 19 015, 44 лева и др. С Годишната данъчна декларация е деклариран данъчен финансов резултат – данъчна загуба в размер на 20 300, 43 лева. След извършено преобразуване на финансовия резултат със сумата в размер на 8 508, 00 лева е определен данъчен финансов резултат за 2016 г. – данъчна загуба в размер на 11 792, 43 лева.

За финансовата 2017 г. от дружеството е подадена Годишна данъчна декларация, с която са декларирани приходи в размер на 20 856, 24 лева, разходи в размер на 43 667, 61 лева, счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 22 811, 37 лева, увеличение на С. в размер на 24 568, 70 лева, в това число по реда на чл. 54, ал. 2 ЗКПО в размер на 14 989, 43 лева, разходи, представляващи доходи на местни физически лица по ЗДДФЛ и разходи за задължителни осигурителни вноски по реда на чл. 42, ал. 1, 5 и 8 от ЗКПО в размер на 8 628, 15 лева, разходи несвързани с дейността и / или които не са документално обосновани по реда на чл. 26, т. 1 и 2 ЗКПО в размер на 951, 12 лева, както и намаление на счетоводен финансов резултат в размер на 8 628, 15 лева, разходи несвързани с дейността и / или които не са документално обосновани по реда на чл. 26, т. 1 и 2 от ЗКПО в размер на 951, 12 лева, както и намаление на счетоводни финансови резултати в размер на 16 335, 78 лева, в това число по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО в размер на 14 989, 44 лева и приходи / суми, с която са намалени счетоводни разходи, отчетени по повод на задължения за неизплатени доходи по чл. 42, ал. 1 от ЗКПО. На основание чл. 16, ал. 1 ЗКПО и чл. 78 от ЗКПО е определен данъчен финансов резултат за 2017 г. – данъчна загуба в размер на 7 470, 45 лева.

Позовавайки се на информацията от свободния пазар, ревизиращите органи са направили извод, че цените, по които [фирма] е извършило сделките по отдаването под наем на недвижимите имоти, значително се отличават от пазарните такива, което от своя страна води до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО. В тази връзка, с цел определяне на реалните пазарни цени за отдаване под наем на офис площ от 156, 21 кв. м., находяща се в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, на основание чл. 60 от ДОПК, в хода на ревизията с Акт за възлагане на експертиза е възложено да бъдат определени пазарните наемни цени в диапазон от/до на недвижимите имоти, собственост на [фирма] за периода от 29.04.2013 г. до 31.12.2017 г.

Експертизата е изготвена от инж. Е. Е. Б., притежаващ Оценителска правоспособност за недвижими имоти №[ЕИК]/14.12.2009 г., издадена от К. на независимите оценители в България. Вещото лице е използвало метода на сравнимите неконтролирани цени. Той е предвиден като метод за определяне на пазарни цени за данъчни цели съгласно § 1, т. 10, буква „а“ от ДР на ДОПК. Вещото лице е определило пазарната цена за отдаване под наем на имотите, както следва: за офиса на адрес в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, за периода от 29.04.2013 г. до 31.12.2017 г. в диапазона от 1 501, 00 лева до 1 659, 00 лева без ДДС и за апартамент № 12, на адрес в [населено място],[жк]и подземна гаражна клетка към него – от 458, 00 лева до 506, 00 лева без ДДС. Експертната оценка е кредитирана изцяло от ревизиращите органи. За пазарна цена е приета най-ниската стойност от така посочения диапазон.

Ревизията е приключила с издаване на РА № Р-22221018007294-091-001/27.12.2019 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. ръководител на ревизията, с който са извършени корекции на декларирания резултат по ЗКПО за периода от 29.04.2013 г. до 31.12.2017 г. включително. В резултат на ревизията е определен допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер общо на 14512, 66 лева.

Въз основа на подробно изложени мотиви, по жалба вх. № 53-06-6986/17.08.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и подадена от [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22221018007294-091-001/27.12.2019 г, директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна политика“ [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, с решение № 1614 от 23.10.2020 г. е потвърден посоченият Ревизионен акт. Решение № 1614 от 23.10.2020 г. е връчено на 27.10.2020 г. по електронен път на дружеството жалбоподател.

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

По допустимостта на жалбата:

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

Разгледана по същество жалбата е основателна.

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

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК.

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

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

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверението по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство

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

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

Липсва и спор, че [фирма] е извършвало сделки с отдаването под наем на офис с площ 156, 21 кв. м., находящ се в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1 на „Център за анализи и управление на рискове“, с ЕИК[ЕИК]. Договорената месечна наемна цена е в размер на 1000 (хиляда) лева без ДДС. Липсва спор, че ревизираното дружество е отчитало приходи от наем, съобразно договорената цена.

По отношение на апартамент № 12, на адрес в [населено място],[жк], сграда „Б.“, етаж 2, ведно с подземна гаражна клетка е установено, че с договор от 01.01.2013 г. е предоставен под наем на И. Й. К. за временно и възмездно ползване за сумата от 150, 00 лева месечно, с вкл. ДДС на месец.

В конкретния случай органите по приходите на база на декларираните от жалбоподателя данни в ГДД по чл. 92 от ЗКПО и изготвената експертиза на основание чл. 60, ал. 1 и чл. 63 от ДОПК са обосנוвали приложението на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, с обстоятелството, че дружеството е сключило договор за наем при наемна цена, която се отклонява от пазарните. Ето защо настоящият състав приема за спорен между страните въпроса налице ли е отклонение от данъчно облагане и 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 ревизирания период. Спорен е и въпросът, дали през целия ревизиран период посочените имоти реално са били отдавани под наем.

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. От текста на цитираната разпоредба следва изводът, че за да се извърши сравнение между контролираната сделка и съпоставими такива между несвързани лица, следва да се вземе предвид такава сделка сключена, при равни други условия (съпоставимост).

Поставя се принципният въпрос, върху кого лежи доказателствената тежест да установи наличието на такива условия, както и на последиците от изпълнението по отношение на данъчното облагане. Съдът намира, че доказателствената тежест е изцяло върху приходните данъчни органи. Това е така, защото липсва презумпция за вярност на фактическите констатации по РА, при което се прилага общият принцип, че доказателствената тежест е върху страната, която се ползва от даден факт, обстоятелство и твърдение. В случая данъчните органи са тези, които излагат твърдения, че при сделката за наем на процесния недвижим имот са налице условия, довели до отклонение от данъчното облагане. Твърдението на органите по приходите е, че наемната цена по тези сделки се различава от пазарните цени, поради което финансовият 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 наемна цена, което различие, обаче следва да се е отразило на данъчното облагане, може да се променя данъчният финансов резултат.

Такова доказване, с оглед направените оспорвания в жалбата на констатациите посочени в обжалвания РА, в хода на съдебното производство не бе проведено от ответната страна. В хода на съдебното производство служебно по инициатива на съда с определение от дата 17.05.2021 г. е допусната и назначена съдебно-оценителна експертиза. Основната задача на тази експертиза е да определи месечната наемна пазарна цена за периода от 29.04.2013 г. до 31.12.2017 г. на отдадените под наем от дружеството имоти.

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

С § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО законодателят е определил, че „пазарна цена“ е цената по см. на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК, а по силата на посочената разпоредба „пазарна цена“ е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при

същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

В § 1, т. 10 от ДР на ДОПК са определени методите за определяне на пазарни цени: а/ методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б/ методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и обичайната печалба; в/ методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г/ методът на транзакционната нетна печалба; д/ методът на разпределената печалба.

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

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

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

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

Както се посочи по-горе органите по приходите следва да установят по безспорен

начин, че сключената сделка е с цел отклонение от типичните пазарни условия, което в случая не е сторено по делото.

Основателни са доводите на жалбоподателя, че в тежест на органите по приходите е да докажат, че наемната цена по посочените договори 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 посочените отдадени под наем имоти са допуснали експертиза по реда на чл. 60, ал. 1 от ДОПК (л. 114-119 от делото), в която вещото лице е посочило, че за оценката е бил използван пазарен подход и метод на оценка на база сравнение с пазарни аналози към стойността на оценявания обект, релевантни към метода на сравнимите неконтролирани цени, като в конкретика е приложена методика за остойностяване на настоящата стойност предвидена в чл. 3 от Наредба Н-9 от 14.08.2006 г. вещото лице е посочило, че съгласно добрата практика, пазарната стойност следва да отразява цената, която може да бъде получена при продажба на обект / актив или заплатена за прехвърляне на пасив между участници на пазара чрез нормална сделка към датата на нейното измерване / оценяване.

На база на приложените подходи и методики, вещото лице е установило, че пазарната месечна стойност /без ДДС/ за периода от 29.04.2013 г. до 31.12.2017 г. на офис от 156.21 кв.м., находящ се в [населено място] , [улица], ет. 1, ап. 1 е в диапазона от 1501 до 1659 лева. Тази на апартамента в [населено място] и подземната гаражна клетка е в диапазона от 458 до 506 лева.

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

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

Такъв анализ, видно от заключението, съдът намира, че не е извършен. В експертната по чл. 60 ДОПК нито е описан, нито е приложен, с конкретни мотиви за това, който и да е от нормативно дефинираните в ДОПК в § 1, т. 10 от ДР на ДОПК методи за определяне на пазарни цени. Общо е посочено, че е използван методът на сравнимите неконтролирани цени без изрично посочване на други осъществени неконтролирани сделки при съпоставими условия. Съгласно анализа на посочената по-горе правна норма не са изпълнени изискванията на чл. 18 и чл. 19 от Наредбата.

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

За определяне на пазарна цена при прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени следва да бъде извършен анализ на осъществени сделки между несвързани лица, което недвусмислено е посочено в чл. 18, ал. 1 от Наредбата. Този извод следва и от определението за "неконтролирана сделка", дадено в § 1, т. 2 от допълнителните разпоредби на Наредбата, според което неконтролирана сделка е сделка, осъществена между независими (несвързани) лица. Няма данни в експертизата, изготвена от лицензиария оценител да са изследвани сходни сделки, извършени между несвързани търговци. Използването за сравнителна база на потенциално възможни цени, каквито по своята същност представляват офертните цени на доставчик на определена стока или услуга, не може да гарантира правилното определяне на пазарна цена според изискванията на Наредбата. Практиката на ВАС е категорична, че при определянето на пазарни цени следва да се вземат предвид реално извършени сделки, а не офертни цени (Решение № 797 от 20.01.2010 г. по адм. дела № 10925/2009 г.; Решение 1023 от 20.01.2012 г. по адм. д. № 3405/2011 г.; Решение 4794 от 05.04.2013 г. по адм д. № 9852/2012 г.)

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

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

Следва изрично да се посочи, че в случая пазарната цена не се изисква за определяне на данъчната основа (както например в някои хипотези при облагането с ДДС), а е обстоятелство, установяването на което е свързано с твърдяно от органите по приходите основание за установяване на задължения по ЗКПО. Тъй като основание за установяване на задължения по ЗКПО са условията при които са договоряли, подлежащ на отчитане приход ще е налице само ако безспорно се установи, че сделката е сключена при условия, които се различават от типичните пазарни такива. В тази хипотеза, съдът, сезиран със спор за законосъобразността на ревизионния акт, независимо от изискването за разрешаване на спора по същество, няма задължение да събира служебно доказателства относно наличието или не на обстоятелства водещи до отклонение от облагане. Съдът има задължение да определи данъчната основа и размера на дължимия данък на база установените по делото факти. Отклонението от пазарни цени в контекста на разпоредбата на чл. 16 от ЗКПО, не попада в обхвата на фактите, които съдът следва да установи служебно.

В хода на съдебното производство е назначена и приета съдебно – оценителна експертиза. Вещото лице е посочило, че за определяне на пазарен наем за офис в ж. к. Л. е използван метод на сравнимите неконтролирани цени. Оценката за апартамент в [населено място] е направена чрез определяне на пазарната цена по метод на увеличената стойност, след което е определен пазарен наем за периода по Метод на пазарните цени (приходен подход). Стойността на наема е посочена от вещото лице в табличен вид.

Видно от заключението на вещото лице месечният наем за пазарна наемна цена за офис в ж. к. Л. е от 824 лева през 2013 г. до 1 107, 53 през 2017 г. За апартамент № 12 в [населено място] е посочена месечна наемна цена в размер на 361, 20 лева през 2013 г. За 2017 г. е посочена сумата от 376, 08 лева. Експертизата е приета в съдебно заседание на дата 06.07.2021 г. Вещото лице е отговорило на въпросите относно коефициента на заетост за апартамента в [населено място], доколкото такъв тип имоти остават незаети през определен период от годината.

Съдът кредитира отчасти заключението на съдебно – оценителната експертиза, приета в съдебно заседание от дата 06.07.2021 г. Действително по отношение на използвания метод за имота в [населено място] вещото лице е посочило, че това е методът на сравнимите неконтролирани цени. Вещото лице е извършило проверка в Имотния регистър на Агенцията по вписванията, но не са били открити вписани договори за наем за процесния период. Тоест отново сравнението не е било възможно да се извърши с реални сделки. От вещото лице са използвани обяви във вестник „Софийски имоти“. По отношение на имота в [населено място] е използван друг метод, а именно метод на увеличената стойност, след което е определен пазарен наем за периода по Метод на пазарните цени (приходен подход). В откритото съдебно заседание вещото лице е дало аргументирани отговори на поставените въпроси, включително и относно спецификата на отдаването под наем на имоти в [населено място], а именно, че е приложил коефициент на незаетост, доколкото такива имоти годишно остават 3 – 4 месеца незаети.

Съдът приема, че не е налице предпоставка да се увеличи финансовия резултат на дружеството. Основателни са аргументите, посочени в жалбата, че посоченото в ревизионния доклад процентно съотношение между посочена в договор за наем цена и пазарна цена буди съмнение за верността на числата. Като илюстрация следва да бъде посочен договор за наем от дата 01.10.2015 г. сключен между [фирма] и „Център за анализи и управление на рисковете“ за имот – [населено място], район „Л.“, [улица], ет. 1, ап. 1. В договора е посочена наемна цена в размер на 1000 (хиляда) лева без ДДС. Същата изцяло попада в диапазона, посочен от вещото лице – оценител в изготвената от него съдебно-оценителна експертиза. Посоченото обстоятелство до голяма степен дискредитира изводите, които са направени от органите на НАП в ревизионния доклад в частта за договорените размери на наемната цена, както и заключенията в експертизата, изготвена в хода на ревизионното производство.

Основателни са аргументите, посочени в жалбата, че в хода на ревизионното производство не е установено от органите по приходите имотът в [населено място] да е бил отдаван под наем през 2014 г. Липсват убедителни доказателства за предоставянето и ползването на имота. Такива не са установени и в хода на съдебното производство.

С оглед на изложеното ревизионният акт, в тази му част следва да бъде отменен. След като не е доказано отклонение от облагане, установените задължения по ЗКПО са незаконосъобразни и следва да се отменят.

За пълнота на изложението следва да се посочи, че в хода на ревизионното производство е изменен данъчният финансов резултат на [фирма] за периодите: от 01.01.2015 до 31.12.2015 г.; от 01.01.2016 до 31.12.2016 г.; от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. Д. финансов резултат е изменен в резултат на приетото от органите по приходите значително отклонение от пазарната цена при реализирането на сделки с

предмет наем на имоти. Имотите, от които са реализирани приходи, са били собственост на дружеството (имот в [населено място], [улица] имот в [населено място], кв. Грамадето, сграда „Б.“). Настоящият състав счита, че това изменение на данъчния финансов резултат също е незаконосъобразно по посочените по-горе мотиви, свързани с метода на определяне на пазарната цена. В РА за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г.; от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г.; от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. не е начислен корпоративен данък за довносяне от страна на [фирма], поради което не следва да се излагат подробни мотиви.

Относно извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат за 2013 г. и 2014 г. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО.

За да приложат нормата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО органите по приходите са констатирани, че през 2010 г. ревизираното дружество е отчело разходи за лихви по получени заеми от [фирма], ЕИК[ЕИК], сключени на 20.07.2007 г. и на 25.01.2008 г. в общ размер на 43 782, 02 лв. В тази връзка, ревизиращият екип позовавайки се на Тълкувателно решение от 18.05.2012 г. на Върховния касационен съд (ВКС) по Тълкувателно дело № 3 от 2011 г. е приел, че начислените през 2010 г. разходи за лихви по получените от [фирма] заеми следва да се отпишат през 2013 г. и на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със сумата в размер на 43 782, 02 лв. е извършено увеличение на финансовия резултат за процесния период.

Органите по приходите са констатирани още, че през 2014 г. сума в размер на 20 000 лева е изплатена на лицето Е. К.. Посочено е основание: изплащане на лихва. Изплатена е през същата година и сума в размер на 100 000 лева на лицето И. К.. Посочено е основание: изплащане на лихва. Органите по приходите са приели, че не се доказва за какво са начислени лихвите. Прието е, че след ревизията за този период е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 46 915, 39 лева. Размер на дължим корпоративен данък – 4691, 54 лева.

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

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

При действието на чл. 170, ал. 1 АПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК в тежест на администрацията е да установи по безспорен начин и при условията на пълно и

главно доказване, твърдението си за наличие на валидно облигационно правоотношение между дружеството-жалбоподател и [фирма], което не е сторено в процеса.

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

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

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

Денят, от който започва да тече давностния срок е от значение за определяне на годината, в която може да се извърши увеличение на счетоводния резултат. В настоящия случай, видно от представените договори за заем, страните са договорили в т. 2, във вр. с т. 1, че заемателят се задължава да върне заетата сума, заедно с договорената годишна лихва в размер на 7% с изтичане на 5-годишен срок от датата на договарянето, т.е изискуемостта по договора от 20.07.2007 г. настъпва на 20.07.2012 г., а тази по договора от 25.01.2008 г. на 25.01.2013 г. На тези дати е настъпила изискуемостта на вземанията, като съобразно разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, от този момент следва да се преценява дали вземанията са погасени по давност.

В хода на съдебното производство беше назначена и изготвена съдебно-счетоводна експертиза. Видно от заключението на вещото лице Ю. Я. на 20.07.2007 г. е сключен договор между Е. Г. К. като заемодател и [фирма] като заемател за сумата от 262 826, 12 лева за срок от 5 години с годишна лихва в размер на 7 %. Договорът е подписан и заверен от двете страни. По делото е налице преводно нареждане от дата 23.07.2007 г. за сумата от 262 826, 12 лева в полза на [фирма] с наредител [фирма] и основание: по договор.

На 25.01.2008 г. е сключен договор между И. Й. К. като заемодател и [фирма] като заемател на 250 000, 00 лева за срок от 5 години с годишна лихва в размер на 7 % По делото е налице платежно нареждане от 22.01.2008 г. за сумата от 234 961, 25 лева в полза на [фирма] с наредител [фирма] и основание: по договор. Установено е, че заявката за теглене на сумата не се съхранява на хартиен носител в инвестиционния посредник поради изминалия период от време.

По отношение на Е. К. в експертизата е посочено, че на вещото лице е представено

банково извлечение (отчет по сметка) с дата 22.05.2014 г. от разплащателна сметка в лева на [фирма] в [фирма], в което е заверен превод от 20 000 лева към нея с основание: изплащане на лихви по кредит. В експертизата е посочено още, че е представен документ от разплащателна сметка в лева на [фирма] в [фирма], в който на 27.03.2018 г. е заверен превод от 100 474, 47 лева към лицето с основание: изплащане на лихви по заем.

По отношение на И. Й. К. в експертизата е посочено, че към 01.01.2013 г. по кредита на счетоводна сметка 152 / 2 „Е. Т.“ – заем 22.01.2008 г. срок 5 г. – ИК“ е записана сума в размер на 234 961, 25 лева. Съгласно аналитичен регистър по кредита на счетоводна сметка 496 / 6 Лихви по договор 22.01.2008 г. И. К. към 01.01.2014 г. са налични лихви по договор за заем в общ размер на 103 611, 84 лева; към 31.12.2014 г. са начислени лихви в общ размер на 18 466, 47 лева; към 06.02.2014 г. е отразено изплащане на лихви към И. К. в размер на 70 000 лева; към 23.04.2014 г. е отразено изплащане на лихви към И. К. в размер на 30 000, 00 лева. Към 31.12.2014 г. кредитното салдо по счетоводна сметка 496 / 5 лихва по договор 22.01.2008 г. И. К. е в размер на 22 078, 31 лева. На съдебно-счетоводната експертиза е предоставено банково извлечение от разплащателна сметка. Разплащателната сметка е на [фирма] в [фирма]. Банковото извлечение е с дата 07.02.2014 г. От него е видно, че е заверен превод на лицето с основание: изплащане на лихви по договор за кредит и с дата 23.04.2014 г., в което е заверен преводът от 70 000, 00 лева в полза на лицето с основание: изплащане на лихви по кредит.

На 24.10.2016 г. на И. К. е изплатена сума в размер на 109 961, 25 лева. В експертизата е посочено още, че от разплащателна сметка в лева с титуляр [фирма] в [фирма] на 27.03.2018 г. на И. К. е изплатена сума в размер на 46 936, 50 лева с основание: погасяване на лихви по заем.

Вещото лице е извършило проверка в счетоводството на [фирма]. Като резултат от тази проверка е установено, че освен преводните нареждания за кредитен превод с дати 23.07.2007 г. за сумата от 262 826, 12 лева и от 22.01.2008 г. за сумата от 234 961, 25 лева в полза на [фирма] по изрично разпореждане от Е. Г. К. и И. Й. К., други взаимоотношения между двете дружества не са налични.

Вещото лице е извършило и проверка в счетоводството на [фирма]. В заключението е посочено, че по отношение на лицата Е. и И. К. са отразени плащания по банков път на главница и лихви по заеми към тях.

В заключението на вещото лице Ю. Я. е посочено, че взаимоотношенията между И. К. и [фирма] са приключили с изплащане на сума в размер на 234 961, 25 лева на дата 22.01.2008 г. Изрично е поискано от И. К. сумата да бъде преведена по банкова сметка с титуляр [фирма]. Взаимоотношенията между Е. К. и [фирма] са приключили на 23.07.2007 г. с изплащане на сума в размер на 262 826, 12 лева на дата 23.07.2007 г. Изрично е поискано от Е. К. сумата да бъде преведена по банкова сметка с титуляр [фирма].

По делото са приобщени и преписи от договори за управление на индивидуален инвестиционен портфейл, сключени между дружество [фирма] и И. К., както и между дружеството и Е. К..

Настоящият съдебен състав изцяло кредитира заключението на вещото лице. Същото е обосновано. По делото са приобщени като доказателства и банковите извлечения, въз основа на които е работило вещото лице. Въз основа и на установеното в експертизата настоящият състав приема, че по делото става въпрос за заемни

отношения между И. К., Е. К. и [фирма]. Не се подкрепя изводът на органите по приходите, че е било налице правоотношение между [фирма] и [фирма]. Преоформянето на счетоводните записвания, както и заявките на двете лица средствата да бъдат прехвърлени директно на [фирма] онагледяват на практика обстоятелството, че в случая е било налице заемно правоотношение между дружество [фирма] и И. К., както и между дружеството и Е. К..

От тази гледна точка настоящият състав не приема извода на органите по приходите, че неправилно дружеството [фирма] е отразило в счетоводството си заплащане на разходи за лихви към физически лица Е. К. и И. К.. Неправилен е изводът на органите по приходите, че от дружеството не са ангажирани доказателства, че Е. К. и И. К. са превели по банков път парични средства към [фирма] с правно основание: заем. Такива доказателства са били ангажирани, включително и в развитото се съдебно производство. Установено е, че Е. К. е предоставила заем в размер на 262 826, 12 лева на „А.“ Е.. Установено е още, че И. К. е предоставил заем на същото дружеството в размер на 250 000, 00 лева. Заемите са предоставени за срок от 5 години при годишна лихва в размер на 7 %. Безспорно е установено, че паричният превод е направен директно от дружество [фирма], по изрична заявка и желание на посочените две физически лица. Не се приема аргументът на органите по приходите, че след 2010 г. двете физически лица е следвало да декларират остатъчния размер от заема в декларациите си по чл. 50 ЗДДФЛ. След като това не е осъществено от тях, то това е белег, че не са налице заемни отношения. Само по себе си това обстоятелство не води до извод, че заеми не се предоставяни. Основателни са аргументите, изложени в жалбата, че за недеklarирани на заеми в ГДД е предвидена административна санкция, а не необорима законова презумпция за липса на заемно правоотношение. По делото са приобщени декларации на И. К., които са подавани в качеството му на народен представител пред Сметната палата, и в които има отбелязване на заеми, предоставени от него и Е. К.. Настоящият състав приема, че е доказано основанието за изплащане на паричните средства през 2014 г. от ревизираното лице на Е. К. и И. К..

По разноските в производството:

В хода по същество процесуалният представител на НАП е посочил, че е налице хипотезата на чл. 161, ал. 3 ДОПК разноските по делото да бъдат вменени в тежест на жалбоподателя. Причина за това е, че приетите в съдебното заседание документи са новопредставени и същите са от значение за изхода на делото. Жалбоподателят е имал възможност да ги представи и в хода на развитото се ревизионно производство. Съдът счита, че не е налице тази хипотеза. Основателни са аргументите на защитата, че посочените доказателства са коментирани в хода на ревизионното производство. Те са посочени и в жалбата, подадена по административен ред до директора на дирекция ОДОП от дата 17.08.2020 г. Отмяната на РА не се основава единствено на представените доказателства в съдебното заседание от 12.04.2022 г.

Предвид изхода на спора, в полза на жалбоподателя следва да се присъдят сторените в производството разноски, които се претендират, съобразно представен списък на л. 299 от делото, общо в размер на 3 600 лева, от които 2 520 лева адвокатски хонорар; 50 лв. държавна такса; 300 лева депозит за съдебно-счетоводна експертиза; 300 лева депозит за съдебно-оценителна експертиза; 130 лева допълнителен депозит за съдебно-оценителна експертиза; 300 лева допълнителен депозит за съдебно-счетоводна експертиза.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], ревизионен акт № Р-22221018007294-091-001/27.12.2019 г., издаден от М. А. К. орган, възложил ревизията и И. В. А. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1614 от 23.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който на [фирма] е увеличен данъчният финансов резултат за 2013 г., за 2014 г., за 2015 г., за 2016 г. и за 2017 г. и е начислен допълнителен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в общ размер на 9 469, 34 лева, в това число за 2013 г. в размер на 4 777, 80 лева, за 2014 г. в размер на 4 691, 54 лева и лихви в размер на 5 043, 32 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. В, разноски за производството в размер на 3 600 лева (три хиляди и шестотин лева).

РЕШЕНИЕТО подлежи на оспорване пред Върховния административен съд на Република България в 14 – дневен срок, считано от получаване на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: