

РЕШЕНИЕ

№ 4827

гр. София, 14.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 15.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **5103** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и следващите от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], представлявано от адв. Д. Й., със съдебен адрес [населено място], [улица], ет. 3 срещу Ревизионен акт № Р – 22221719008191 – 091 – 001/21.12.2020г., издаден от М. А. К., огран, възложил ревизията и М. В. И., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение №487/29.03.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на [фирма] по ЗДДС, като за данъчен период м. 09.2019г. е определен данък за възстановяване в размер на 5919.12 лева, при деклариран данък за възстановяване в размер на 6 359.60 лева. Задълженията са в резултат от определена пазарна цена на основание чл. 27, ал. 3, т.1 от ЗДДС на наем на два имота, която е по - висока от вписаната в договорите, сключени между свързани лица.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като необоснован и незаконосъобразен. По същество се оспорва определената от ревизиращите пазарна цена като несъобразена с Наредба № Н – 9/14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени и с определената цена, чрез независими експертизи, извършени от сертифицирани оценители. Правят се възражения, че назначеното от НАП вещо лице е направило заключението си въз основа на данни за други имоти, които не са съпоставими с процесните. При определяне на пазарните аналози са избрани аналозите от най-високия ценови клас и са изключени аналози, при които наемите са по – ниски от цените, на които са сключени договорите от

жалбоподателя. Дори и по цените, определени от вещото лице на НАП, отклонението от пазарните цени е незначително. Наемните цени, на които се отдават имотите са пазарни и са в съответствие с нормата на чл. 27, ал. 3, т.1 от ЗДДС. В хода на съдебното производство доводите се поддържат от упълномощен процесуален представител. Представени са писмени бележки. Направено е искане за заплащане на разноски за съдебното производство по списък по чл. 80 от ГПК във връзка с чл. 144 от АПК.

Ответникът, чрез упълномощения си процесуален представител юрисконсулт С., прави искане за оставяне на жалбата без уважение и потвърждаване на ревизионния акт като правилен и законосъобразен, по съображения, изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен съд София – град, след преценка на становищата на страните и въз основа на събраните по делото доказателства приема за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР № Р – 22221719008191 – 020 – 001/13.12.2019г. е възложена ревизия на [фирма] за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2019г. до 31.10.2019г., изменена с последващи заповеди, всички издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор при ТД на НАП – С., оправомощена по чл.112, ал.2, т.1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед № РД – 01 – 818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП – С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р – 22221719008191 – 092 – 001/19.10.2020г., срещу който е подадено възражение, отхвърлено като неоснователно в издадения Ревизионен акт №Р– 22221719008191 – 091 – 001/21.12.2020г. от М. А. К., орган, възложил ревизията и М. В. И., ръководител на ревизията. С ревизионния акт е доначислен ДДС в размер на 440.48 лева за м.09.2019г. на основание чл. 86, ал.2 във връзка с чл. 27, ал.3, т.1 от ЗДДС като при деклариран данък за възстановяване в размер на 6359.60 лева е установен данък за възстановяване в размер на 5919.12 лева. Ревизионният акт в тази част е потвърден с Решение № 487/29.03.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от административната преписка. Прието е заключение на съдебно – оценителска експертиза, което съдът кредитира изцяло като обосновано, компетентно и съответно на доказателствата по делото. Вещото лице дава заключение относно пазарната цена на наема на имотите по сключените два договора за наем от жалбоподателя. На 01.09.2019г. е сключен договор за наем за срок от 20г. между [фирма], представлявано от едноличния собственик на капитала и управител А. Г. като наемодател и А. С. Г., физическо лице като наемател. Предметът на договора за наем е еднофамилна жилищна сграда с предназначение на ползване като жилище със застроена площ по договор за наем от 271 кв.м. Месечната наемна цена е 2 500 евро без ДДС. РЗП е 556,83 кв. м. Еднофамилната жилищна сграда се намира в комплекс от затворен тип „С. парк вилас" в [населено място], район В., [улица]. Сградата представлява еднофамилна, двуетажна къща със сутеренен етаж. Сутеренът се състои от коридор, котелно помещение, помещение за игра, перално помещение, помещение за отдих и санитарен възел. На партерното ниво са разположени главния вход, предверие, двоен закрит гараж със склад към него, дневна с трапезария и кухненски бокс, тоалетна, тераса с барбекю. Относно пазарната наемна – вещото лице е дало заключение, че може да се

определи рамка на месечните наемни цени за посочения времеви лимит при неконтролирани сделки с долна граница 4.32 евро на кв.м. и горна граница от 7.06 евро на кв.м. Цената на средните 50% е 4.96 евро на кв.м. Еднофамилната къща е отдадена под наем при цена от 4.49 евро на кв.м. Тази цена е в долната половина на рамката на сравнимите месечни стойности на наемните цени, но влиза в границите на справедливите цени при сделки между несвързани лица. По отношение на втория договор за наем – на 01.06.2012г. между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател е сключен договор за наем с предмет първи етаж от сграда с РЗП 488,02 кв.м. Месечният наем е левовата равностойност на 1903, 28 евро без ДДС. Срокът на договора е за 15 г., считано от 01.06.2012г. На 01.09.2015 г. между същите страни е сключено допълнително споразумение, с което се отдава под наем и сутеренът на гореописаната сграда с РЗП 356,48 кв.м. Наемната цена се покачва на левовата равностойност на 3293,55 евро без ДДС до изтичане на срока на договора. На 01.08.2019г. страните сключват допълнително споразумение, с което наемателят се задължава в срок до 31.08.2019 г. да заплати на наемодателя авансово 48 месечни наемни вноски. На 01.11.2019г. страните сключват допълнително споразумение, с което се отдава под наем и втория етаж от сградата с РЗП 552,74 кв.м. Срокът на договора остава непроменен. Месечната наемна цена се увеличава на левовата равностойност на 5449, 24 евро без ДДС. Предвид ревизирия период, вещото лице е дало заключение за пазарната цена на наема преди последното изменение, тоест за наема на първи етаж и сутерен за месечна наемна цена от 3293,55 евро без ДДС общо за двете. Многофункционалната жилищна сграда 16-Н, детска градина Н1, в УПИ I, кв. 5 се намира в местност „М. долина" обслужващи обекти на „Околовръстен път", Столична община, район „В.". Сградата е построена през 2011г. Застроената площ е 488,02 кв.м. Разгърнатата застроена площ е 1253 кв.м. Сградата се състои от два етажа и сутерен. Обособени са зали за игра, отдих, хранене, два салона за спорт, административни, сервизни и санитарни помещения, лекарски кабинет и стая за охрана. На сутерена са разположени обслужващите помещения - пералня, складове, разливна, помпено. Обособени са зала за танци и спорт и зала за изкуства, както и санитарни възли. За осигуряване на естественото осветление е предвиден английски двор. На нивото на партера се намират стаи за занималня на две групи със съответните технически и санитарни помещения. Обособен е лекарски кабинет с изолатор, кабинети на директора и счетоводителя, зала за изкуства, зала за почасов прием и фойе. На втория етаж са разположени стаи за занималня на четири групи със съответните технически и санитарни помещения, кабинет по Английски език и кабинет на учителите. Относно пазарната наемна вещото лице е дало заключение, че за първия етаж може да се определи рамка на месечните наемни цени за посочения времеви лимит при неконтролирани сделки с долна граница 2. 95 евро на кв.м. и горна граница от 4.98 евро на кв.м. Цената на средните 50% е 3.80 евро на кв.м. Договореният наем е 3.90 евро на кв.м. Тази цена е в горната половина на рамката на сравнимите месечни стойности на наемните цени и влиза в границите на справедливите цени при сделки между несвързани лица. За първи етаж и сутерен вещото лице е дало заключение, че може да се определи рамка на месечните наемни цени за посочения времеви лимит при неконтролирани сделки с долна граница 3. 26 евро на кв. м. и горна граница от 4. 03 евро на кв. м. Цената на средните 50% е 3. 60 евро на кв. м. Договореният наем е 3.90 евро на кв.м. Тази цена е в горната половина на

рамката на сравнимите месечни стойности на наемните цени и влиза в границите на справедливите цени при сделки между несвързани лица.

При така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи: Жалбата е допустима, като подадена в законния срок, от ревизираното лице до компетентния съд, след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА.

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните мотиви:

В настоящото производство съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл. 119, ал.2 от ДОПК орган по приходите, като доказателство в тази насока е заповед № РД – 01 - 818/10.05.2022г. (л. 26), на директора на ТД на НАП - С., с която са определени органите по приходите, които могат да издават заповеди за възлагане на ревизии. Ревизионният акт е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията, посочени в ЗВР. Спазена е формата по чл.120, ал. 1 от ДОПК. При постановяването на РА не се констатират съществени нарушения на процесуалните правила.

Ревизионният акт обаче е издаден в нарушение на приложимите материално-правни норми.

През ревизирания период от 01.08.2019 г. до 31.10.2019 г. дейността на жалбоподателя е свързана с отдаването под наем на два недвижими имота и по-конкретно: Еднофамилна жилищна сграда В8-01, с идентификатор: 68134.2045.2730.13, с адрес : [населено място], [улица] по договор за наем, сключен на 01.09.2019 г., в който е определена наемна месечна цена за имота в размер на 2 500 евро без ДДС и Многофункционална жилищна сграда 16-Н, детска градина Н1, намираща се в местност „М. долина" по договор за наем от 01.06.2012 г., с предмет първи етаж от имота, за който е определена наемна месечна цена в размер на 1903,28 евро без ДДС. С допълнително споразумение от 01.09.2015 г. е отдаден и сутеренът от имота, за което е определена наемна месечна цена в размер на 3 293,55 евро без ДДС. С допълнително споразумение от 01.11.2019 г. е отдаден и втория етаж от сградата като общата наемна месечна цена за целия имот е определена на 5 449,24 евро без ДДС.

Процесните два имота се отдават под наем на свързани лица. Наемателят на еднофамилната къща е физическо лице, което не е регистрирано по ЗДДС. Наемателят на втория имот е дружество, което извършва дейност на детска градина, която по право няма право на данъчен кредит за своята дейност. На основание установените в РД и РА факти и обстоятелства е прието, че е налице фактическият състав на чл. 27, ал. 3, т. 1 ЗДДС и данъчната основа на доставките по отдаването под наем на имотите следва да бъде определена на пазарен принцип. При сключване на договорите за наем жалбоподателят е направил проучване на пазарните цени и е определил наемните цени в съответствие с изготвените през съответния период експертни оценки. В тази връзка по делото са представени поръчаните от него експертни оценки, както следва:

Във връзка с отдаването под наем на еднофамилната жилищна сграда - Пазарна оценка към 20.08.2019г., извършена от сертифициран оценител П. К.; Пазарна оценка към месец 08.2019г., извършена от сертифициран оценител И. Б.. Във връзка с отдаването под наем на многофункционална жилищна сграда 16-Н, детска градина Н1

- Пазарна оценка на наемната услуга, извършена от [фирма]; Пазарна оценка, извършена от [фирма].

В хода на ревизията ревизиращите органи възлагат нова експертиза за определяне на пазарните цени. С тази експертиза се определя месечна наемна цена за еднофамилната сграда към 01.09.2019г. от 3 626 евро без ДДС. За многофункционалната жилищна сграда детска градина е определена пазарна наемна цена към месец 06.2019 г. 2 649 евро без ДДС, към месец 09.2015 г. 3923 евро без ДДС и към месец 11.2019 г. 7 349 евро без ДДС. Според ревизиращите органи, като са взели предвид тази експертиза, е налице явно и съществено отклонение от пазарната цена, тъй като отклонението е значително над 25 %. В резултат органите по приходите начисляват допълнително ДДС за разликата между пазарната цена и наемната цена на имотите. Жалбоподателят е повдигнал възражения срещу заключенията в изготвената за органите по приходите експертиза по отношение сходството на взетите предвид други имоти, както и техните ценови класи, характеристики, както и значителността на разликата между месечната наемна цена на имотите, изготвените за дружеството експертизи и цените, които се определят в експертизата за НАП. Предвид на установените факти, в ревизионния доклад (РД) и РА е прието, че е налице фактическият състав на чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС и данъчната основа на доставките по отдаването под наем на процесните имоти следва да бъде определена на пазарен принцип. Възприемайки заключението по експертизата, изготвена за целите на ревизионното производство, ревизиращите органи формират извод, че наемните цени на имотите са по -ниски от пазарните цени, като според органите по приходите е налице явно и съществено отклонение от пазарната цена, тъй като според РД отклонението е значително над 25%. В резултат на това, издателите на РА допълнително начисляват ДДС за разликата между пазарната цена и наемната цена на имотите.

Твърденията в РА и Решението на ОДОП, че наемните цени за двата недвижими имота на дружеството се отклоняват от пазарните наемни цени се основават единствено на експертизата, възложена в хода на ревизионното производство и необосновано отхвърляне на независимите експертизи, изготвени от независими оценители. Основателно е възражението на жалбоподателя, че експертизата, възложена в хода на ревизионното производство не е изготвена съобразно изискванията Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Пазарните аналози, описани в експертизата не отговарят на изискванията за идентичност, тъй като не са установени в съответствие с правилата и методиката предвидена в Наредба № Н-9. Другото съществено нарушение на правилата и методиката в Наредба № Н-9 допуснато от експертизата в ревизионното производство е нарушението на изискването за изготвяне на „редица на пазарните стойности“. Съгласно разпоредбата на чл. 15 от Наредба № Н-9, когато се използват няколко неконтролирани сделки, полученият резултат включва съответен брой стойности на цената, така нар. „редица от пазарни стойности“. Редицата от пазарни стойности се състои от резултатите от всички неконтролирани сделки, за които е налице в достатъчна степен съпоставимост. Следователно, пазарната цена не представлява число, в абсолютна стойност. Пазарната цена представлява резултат, който попада в

редицата от пазарни стойности. Само тогава, когато определена цена е извън редицата с пазарни стойности, тогава може да се твърди, че същата не е пазарна и подлежи на корекция за данъчни цели. С експертизата, възложена от НАП в ревизионното производство не е определена редица на пазарните стойности, поради което твърдяната в РА пазарна наемна цена, определена въз основа на аналози, които не са идентични и определена в абсолютна стойност, 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 съдебно-икономическа експертиза, чието заключение беше прието в съдебното заседание на 15 юни 2022г. 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, както следва: За еднофамилната къща - от 4,32 евро на кв.м до 7,06 евро на кв.м (при наемна цена по договора от 4,49 евро на кв.м); За сградата -детска градина - за първи етаж - от 2,95 евро на кв.м до 4,98 евро на кв.м (при наемна цена по договор от 3,90 евро на кв.м); За сутерен и първи етаж - от 3,26 евро на кв.м до 4,03 евро на кв.м (при наемна цена по договор от 3,90 евро на кв.м). 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. Дори и по цените, определени от вещото лице на НАП, отклонението от пазарните цени е незначително. 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 1360 лева и адвокатско възнаграждение в минимален размер от 300 лева, предвид материалния интерес и направеното възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р – 22221719008191 – 091 – 001 от 21.12.2020г., издаден от М. А. К., орган, възложил ревизията и М. В. И., ръководител на

ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 487/29.03.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., с който за данъчен период м. 09.2019г. на [фирма] е определен данък за възстановяване по ЗДС в размер на 5919.12 лева, при деклариран данък за възстановяване в размер на б 359.60 лева.

ОСЪЖДА НАП - Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сума в размер на 1710 лева, представляваща разноси за съдебното производство.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд на Република България в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: