

РЕШЕНИЕ

№ 4216

гр. София, 26.09.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в
публично заседание на 07.02.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Поповска, като разгледа дело номер **6003** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:
Производството е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на „Съдебното производство е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс (ДОПК).

Делото е образувано по жалба на [фирма], с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], чрез Е. Ц. – управител, срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/18.05.2010 год., издаден от А. Ч. – Д. - орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1012/12.07.2010 год. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който е начислен приход от лихви по предоставени заеми и е увеличен финансовия резултат за 2008г. със сумата от 91 320,31лв. на основание чл.78 ЗКПО във връзка с чл.15 и чл.16, ал.2,т.3 ЗКПО, в резултат на което е определен дължим корпоративен данък за внасяне в размер на 9 132,03 лв.

С жалбата се иска съдът да отмени РА като твърди постановяването му при допуснати съществени нарушения на процесуалните правила- относно правото на защита, служебното начало и обективност, както и противоречие с материалния закон. Твърди се необоснованост в РА съгласно кой нормативен акт приходите от лихви по договори за заем е следвало да бъдат отчетени именно през 2008г., мотивите на решението на ответника – за несъответствие с т.8.2. на Счетоводен стандарт 18 „Приходи“ за текущото начисляване на приходите съобразно времевата база, отчитаща

ефективния приход от лихви, което счита за недостатъчно, предвид изискванията по т.8.1. от същия стандарт, което обуславяло начисляването на лихвата и плащането ѝ при възстановяване на заетата сума към датата на изтичане на срока на договора, към който момент ще настъпи икономическата изгода за дружеството. Оспорва се и прилагането на основанието по чл.16,ал.2 ЗКПО - относно изводите за предоставянето на кредити между свързани лица с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва, и приетия размер на пазарната лихва от ревизиращите органи – 8%. Твърди се, че Българската народна банка е определила лихвени проценти в размер на 7,12% за кредити с над 5 годишен срок в евро към момента на сключването на договорите по кредити за бизнеса за нефинансови предприятия при първоначално фиксиране на лихвения процент.

Ответникът – директор на Дирекция „Оспорване и управление на изпълнението е оспорил жалбата като неоснователна, в това число тезата се поддържа и след приемане на съдебно-счетоводната експертиза и мотивите изложени в решението за потвърждаването на РА. Иска се от съда да присъди и юрисконсулско възнаграждение в размер на 1000 лв.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, допълнително са представени: договори за заем, които са взети предвид при ревизията, но не са представени по административната преписка. По делото е изслушано и заключение на вещото лице, неоспорено от страните..

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства, становищата и възраженията на страните, и след цялостна служебна проверка на оспорения акт по реда на чл.160,ал.2 ДОПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата до съда е подадена на 30.07.2010 г. – датата на пощенското клеймо на плик за изпращането ѝ, а решението на ответника е връчено на 16.07.2010г. Относим е срокът за обжалване пред съда по чл.156, ал. 1, предвид подадена жалба на 31.05..2010г. по административен ред, по която е постановено Решение № 1012/12.07.2010г. на ответника и с което е потвърден РА в обжалваната пред съда част. Срокът за произнасяне по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е спазен – изтичащ на 15.07.2010г., с оглед на което с издаването на решението на ответника преди тази дата, от датата на връчването му е започнал да тече валидно срокът за оспорване на РА пред съда по чл.156,ал.1 ДОПК, който е и спазен.

При този извод жалбата следва да бъде разгледана по същество.

По фактите се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 908018/04.12.2009г., на основание чл.112 и чл.113 ДОПК, издадена от П. Г., началник сектор Ревизии при дирекция "Данъчно осигурителен контрол" в ТД на НАП С.-град, е възложена ревизия на дружеството по ЗКПО за периода 06.11.2007г. -до 31.12.2008 г. на органите по приходите А. Ч. –Д. и В. К., със срок за завършване на ревизията до три месеца от датата на връчването на заповедта, връчена на 09.12.2009г. на представител на дружеството.

Със ЗВР №908018/08.12.2009 г., издадена от същия орган, първоначалната ЗВР е изменена като е определен още един член на ревизиращия екип – Л. С., връчена е на 09.12.2009г.

Със ЗВР №1002015/05.03.2010г. е изменена предходната ЗВР от 08.12.2009г. като е разширен обхвата на ревизията – и за данъци по чл.194,195 и 204 ЗКПО за първоначално определения ревизиран период

До дружеството –жалбоподател е отправено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) с № 14-53-00-15827/09.12.2009г.,на основание чл.37,ал.2 ДОПК за представяне на посочени в същото документи, както и да посочи трети лица, в които се намират относими такива.

За компетентността на органа,възложил ревизията, е представена Заповед № РД-01-131-/22.03.2007г. на директора на ТД на НАП – С., с която изрично са възложени функциите на компетентен орган по чл. 112,ал.2,т.1 , чл.113, ал.3 и чл.119, ал.2 ДОПК - да издаване заповеди за възлагане на ревизия по чл.112,ал.1 ДОПК и да извършват действия по чл.113,ал.3 от същия кодекс, да издават заповеди за определяне на компетентен орган по чл. 119,ал.2 ДОПК.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) № 1002015/23.04.2010г.,връчен на 26.04..2010г. на представляващ дружеството, срещу който не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Въз основа на РД и Заповед за определяне на компетентен орган № К 1002015/26.04.2010г., е издаден Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 18.05.2010 г. от определеният със заповедта орган - А. Ч. Д., главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., който акт е издаден на основание чл. 119, ал. 3,т.1 от ДОПК. Възприети са изцяло предложените за установяване размери на задължения по РД както и правните и фактически основания за това.

РА е оспорен с жалба по административен ред, обсъдена относно сроковете по допустимостта на жалбата, и по която е постановено Решение № 1012/ 12.07.2010г. на ответника. В същото като са възприети за правилни изцяло посочените в РА мотиви,

В РД и РА и в решението на ответника е възприета следната фактическа обстановка, която не е спорна между страните:

1. По четири договори за заем дружеството е предоставило кредити на свързани с него лица по смисъла на §1,т.3 от ДР на ДОПК.

-по договори за заем от 15.01.2008г., 04.03.2008г., 08.07.2008г. – два броя и от 04.03.2008г. между дружеството-жалбоподател като заемодател и [фирма] като заемополучател съответно за сумите от 800 000 евро, 280 000 евро и 120 000 евро. По тези договори е установено, че фактически вземането за главници по предоставените заемни суми са съответно в размер на 266 700 евро (521 619,86лв.) лв.; 280 000 евро (547 632,40лв.) и 122 000 евро (234 699,60лв.) .

-по договор от 08.07.2008г. . между дружеството-жалбоподател като заемодател и [фирма] като заемополучател за сумата от 190 000 евро, като вземането за главница на дружеството-жалбоподател по този договор е в размер на 190 000 евро (371 607,70лв.).

2.Съгласно идентични анекси към договорите за заем, възстановяването на заемната сума се извършва еднократно или на части, в срок от 7 години, считано от датата на подписване на договора, а лихвата в размер на 7% за година се начислява при

възстановяването на заемната сума, върху използваната част от заема към датата на изтичане на срока на договора за целия период на ползване, при предсрочно погасяване на заема лихвата се начислява и изплаща към датата на предсрочното възстановяване на заемната сума.

3. Дружеството-жалбоподател не е отчетло приходи от лихви през ревизирания период за представените заемни суми.

4. При тези факти, органите по приходите приемат наличие на основание по чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО относно неначисляването на приходи от лихви, с оглед на което са пристъпили към определяне на пазарната стойност на лихвата към датата на сключването на договорите за заем въз основа статистическа информация, публикувана на официалната електронна страница на Българската народна банка за 2008 г. Направен е извод, че лихвените равнища за дългосрочни кредити в евро варират от 7.89% до 9.81%, като определят за целите на данъчното облагане на дружеството средна стойност на лихвено равнище в размер на 8%.

5. С РА и РД на базата на 8% годишна лихва са определени и размерите на неотчетените приходи от лихви по всеки от договорите за заем от датата на сключването им до края на 2008г. , общо в размер на 91 320,31 лв., а по отделните договори както следва:

- по Договор за заем от 15.01.2008 г. с [фирма], за главницата на заема в размер на 266 700 евро, легова равностойност 521 619,86 лв., е определен следващ се приход от лихва в размер на 38 252,12 лв.;

- по Договор за заем от 04.03.2008 г. с [фирма] за главницата на заема 280 000 евро, с легова равностойност 547 632,40 лв., е определен следващ се приход от лихва в размер на 32 857,94 лв.;

- по Договор за заем от дата 08.07.2008 г. с [фирма], върху главница 122 000 евро, легова равностойност е 234 699,60 лв., е определен следващ се приход от лихва в размер на 7 823,32 лв.

- по Договор за заем от дата 08.07.2008 г. с [фирма], върху главницата 190 000 евро, легова равностойност 371 607,70 лв., е определен следващ се приход от лихва в размер на 12 386,93 лв.

6. На основание чл. 78 от ЗКПО, с така определените приходи от лихви по договорите за заем – общо 91 320,31 лв. , е увеличен счетоводния финансов резултат на дружеството.

7. Според решението на ответника, правилно е приета средна стойност на лихвено равнище от 8% и са направени изчисленията на неотчетените приходи от лихви, по аргумент на чл. 16, ал. 2, т. 3 вр. чл.15 от ЗКПО, както и увеличението на финансовия резултат за 2008 г. на основание чл. 78 от ЗКПО с изчислените приходи от лихви от сключените договори за заем. Приема, че приходите не са били начислени за 2008 г. в нарушение на т. 8. 2. на СС 18 „Приходи“, където е регламентирано, че приходите от лихви се признават текущо пропорционално на времевата база, която отчита ефективния доход от актива в допълнение на мотивите на ревизиращите органи.

Вещото лице, е дало заключение какъв е размера на пазарната лихва по смисъла на §1, т.32 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО към датата на сключване на процесните договори за заем и дали е извършено погасяване на отпуснатите в заем парични суми, начислен ли е приход от лихви от дружеството –жалбоподател и съответно разход за заплащане на лихви при дружествата заематели по договорите. Изводите на вещото лице, неоспорени от страните, които съдът възприема като

обосновани и обективни и цени като доказателство по делото, са следните:

1. По първи въпрос вещото лице е определило пазарната лихва по всеки договор за заем за месеца на сключването му на базата на данните на БНБ за „лихвени проценти и обеми по нов бизнес кредити за сектор нефинансови предприятия и домакинства по период на първоначално фиксиране на лихвения процент”, съобразени с методологичните бележки на тази банка. Пазарната лихва е определена както следва:

- по Договор за заем от 15.01.2008 г. - в размер на 7,38%
- по Договор за заем от 04.03.2008 г. - 8,06%
- по Договорите за заем от 08.07.2008 година е в размер на 8,56%.

В мотивите на заключението е уточнено, че посочения в жалбата лихвен процент от 7,12% за същите кредити се отнасял за кредити в размер над 1 милион евро и за срок над 5г., но съгласно методологичните бележки на БНБ тези проценти се отнасят до кредити в размер над левовата равностойност на 1 милион евро и то за всеки кредит по отделно.

Също така в мотивите на заключението е уточнена и разликата между посочените от него стойности и приетите в РД и РА стойности за лихвите - по РД и РА са взети предвид данни за „лихвени проценти и обеми по нов бизнес кредити за сектор нефинансови предприятия и домакинства по оригинален матуритет”, т.е. при които сключеният договор за кредит е с първоначално определен срок, преди изтичането на който кредитът не може да бъде погасен, без да бъде наложена санкция и със срок на погасяване от над 1 до 5 години.

2. По втори въпрос вещото лице е установило, че за периода от 21.01.2008 год. - 30.12.2010 год. „А. П."00Д

и „М." ЕОД не са погасявали парични средства по предоставените заеми от [фирма], в това число и за лихви, като съответно не са отчетени счетоводно разходи за лихви от тези дружествата и съответно не са начислявани и отчетени приходи от лихви от дружеството-жалбоподател.

Правни изводи на съда:

По наличие на основания за нищожност на РА в обжалваната му част и спазване на предвидената форма и процесуални правила в производството по издаването му, съдът намира следното:

Ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за образуването му, предвид датата на издаване на първоначалната ЗВР – 08.12.2009г. Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като ЗВР и последващите за изменението ѝ са издадени от компетентен орган – П. Г., заемаща длъжността началник на сектор „Ревизии” в Дирекция „Данъчно-осигурителен контрол” на ТД на НАП - С. град, както и за определяне на компетентен да издаде ревизионния акт орган по приходите, издадена от същия орган, надлежно овластен по чл.112,ал.2,т.1, чл.113,ал.3 и чл.119, ал.2 ДОПК, съгласно изричната заповед за това на директора на същата на ТД – Заповед № РД -01-131/22.03.2007г. , предвид възложените функции на органа, заемащ същата длъжност по посочените разпоредби. ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 и чл.119,ал.2 от ДОПК, с което

е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

На основание чл. 110, ал. 2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл. 112, ал. 1 от ДОПК/, като чл. 114, ал. 1 от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на заповедта за възлагане, срокове за извършване на ревизията и основания за удължаването им. Предвид датата на връчване на първата ЗВР на 09.12.2009г. г. с първоначален срок до 3 месеца от датата на връчването ѝ, и удължаването на срока с последваща ЗВР до 09.04.2010г., то е спазен срока за извършване на ревизията по чл. 114 от ДОПК, тъй като изрично е предвидена възможност срокът по ал.1, както е определен с първоначалната заповед да бъде удължен от органа, възложил ревизията по ал.2 на същата разпоредба, като ревизионното производство е приключило в максималния 4 месечен срок. Издадените актове в хода на ревизията са надлежно връчвани.

Не е нарушено правото на защита в хода на ревизионното производство, тъй като не е препятствано правото и задължението на дружеството да представи доказателства въз основа на връченото ИПДПОЗЛ, посочено по-горе, освен това не са налице спорни факти. Също така издаването на РА е съобразено с правото на възражения срещу РД, каквото не е подадено от дружеството, но прието за неоснователно.

По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е проведено в предвидените от закона срокове и са спазени сроковете за издаване на РД и РА по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК.Посочените актове са постановени от органите по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК: съответно А. Ч.- Д., В. К. и Л. С., издали и подписали РД и от А. Ч.-Д. - издала и подписал РД

РД представляващ акт по чл. 21, ал. 3 от АПК, има необходимото съдържание по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му, а предвид и липсата на констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл.171, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда /оборимо/ за съдържащите се в него констатации. Предвид издаването на РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното му съдържание, то следва извод, че РА, представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

По изложените до тук съображения, съдът намира, че не са допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, нарушаване на правата на защита на дружеството, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания РА поради некомпетентност или съществени процесуални нарушения.

По материалната законосъобразност на РА в оспорената част съдът намира следното:

Спорно по делото е следва ли дружеството да отрази приходи от лихви по предоставените договори за заем за 2008г. и какъв би бил размера на пазарната лихва към датата на сключването на всеки от договорите, предвид вида и условията на предоставените заеми.

Съгласно чл.16,ал.2,т.3 ЗКПО,получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността,

се изрично предвиден в закона случай на отклонение от данъчното облагане.

Приложеното правно основание за увеличението на финансовия резултат със сумата на неотчетени приходи за лихви по чл.78 ЗКПО изисква сумата на **приходите да е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт**, но такива не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Действително в РА и РД не е посочено правно основание, изискващо отчитането на приходите от лихви по договорите за заем през ревизирания период – 2008г., но това е направено с решението на ответника, като е мотивирал потвърждаването на РА с т. 8.2 от СС № 18 „Приходи”, който дружеството-жалбоподател е следвало да прилага. Съгласно Тълкувателно решение №16/31.03.1975г., ВС, ОСГК, не съставлява съществено процесуално нарушение липсата на мотиви на административния акт, когато висшестоящия административен орган е потвърдил акта и е изложил съображения, позволяващи да се провери законосъобразността му по съдебен ред. Поради това посоченото правно основание по счетоводния стандарт по решението на ответника следва да се счита и за мотиви на РА.

Съгласно т. 8. 2. на СС 18 „Приходи”, приходите от лихви се признават текущо пропорционално на времевата база, която отчита ефективния доход от актива. Дружеството счита, че не е приложима тази разпоредба, а т.8.1. от същия стандарт, според който приходът от лихви следва да се признае когато: а) сумата на приходите може да бъде надеждно изчислена и второто условие – б)предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката.

Освен посочените основания от двете страни по делото, съдът намира че по разглеждания въпрос – към кой момент следва да се начисли прихода от лихви към процесните договори за заем, следва да се съобрази и правилото на т.3 „Глоби, неустойки, лихви и други”, буква В „Лихви, лицензионни такси и дивиденди” на Приложенията към СС 18, относно пояснения при прилагането на стандарта. Посоченото правило по т. 3 определя, че **приходът се признава след установяване на правото за тяхното получаване съгласно договор или чрез съдебен иск.**

По делото липсват доказателства за 2008г. да е съдебно установено вземането на дружеството-жалбоподател за лихви по процесните договори за заем и съдът следва да изследва правото на дружеството да получи лихви през тази година само въз основа на договореностите между страните, които са и свързани лица по смисъла на § 1, т.3 ДР на ЗКПО. Съгласно първоначалния текст и на четирите договори за заем, е уговорено текущо годишно начисляване и плащане на дължимите лихви: по т.2.2.2. е уговорено, че „заплащането на лихвата се начислява **върху използваната част от заема и се начислява всяка календарна година**”, а съгласно т.2.2.1 заемната сума се възстановява „еднократно или на части в срок от седем години”, считано от датата на подписване на договорите. Главницата се възстановява

С идентични анекси от 02.12.2008г. (л.73-76), се правят промени в цитираните разпоредби от договорите, като същите имат нова редакция: по 2.2.1.”Лихвата в размер на **7% за година се начислява и изплаща при възстановяването на заемната сума**, върху използваната част от заема към датата на изтичане на срока на договора за целия период на ползване; и по т. 2.2.2.”**При предсрочно погасяване на заема лихвата се начислява и изплаща към датата на предсрочното възстановяване на заемната сума.**”

Съдът обаче следва да отчете обстоятелството, че по първоначално отправеното ИПДПОЗЛ с изх. № 14-53-00-15827#1/17.12.2009г. са представени само договорите за заем, описани като представени на стр. 4 от РД (л. 84, 85, 86 от делото), а анексите към договорите следва да се приеме че са приложени към електронен отговор на управителя на дружеството-жалбоподател по ИПДПОЗЛ - изх. № 14-53-00-15827#3/22.04.2010г. Представените анекси, приложени по делото - л.73-76 не са взети предвид и обсъдени при издаването на РД, РА и решението на ответника, а видно от представената разпечатка от писмо по електронна поща, се посочва дата на изпращане 22.04.2010г. (л. 72) до органа по приходите Л. С., член на ревизиращия

екип.

Още с първото ИПДПОЗЛ от 09.12.2009г. – л. 153, от дружеството е изискано да представи по т. 9 договори, приемо-предавателни протоколи, разрешителни и други документи, съпътстващи извършените сделки, във връзка с което са представени само договорите за заем. Анексите към договорите за заем са с дата 08.12.2008г. В случай, че действително са съставени на същата дата, то следва да са съществували към датата на посоченото искането и съответно представяне на документите по същото. Представянето им едновременно с договорите за заем в отговор на посоченото искане е в интерес на дружеството-жалбоподател, но това не е сторено. Не следва от доказателствата по делото съществуването на причина за непредставянето им заедно с договорите за заем в отговор на искането от 09.12.2009г..

Липсата на достоверна дата на анексите – за съставянето им действително на 08.12.2008г., и представянето им впоследствие, съдът приема, че са съставени за целите на ревизията във връзка с неотчитането годишно на приходи от лихви за 2008г. по процесните договори за заем и не цени същите като доказателства по делото и не следва да вземе предвид въведеното със същите правило за начисляване на лихвата към момента на плащане на главницата в срока за предоставянето му.

Следователно, като валидна уговорка за начина на плащане на задължението за лихва по договорите за заем за 2008г., следва да се вземе предвид само изразената воля в тези договори. От текста на т.2.2.2 –идентична по четирите договори следва, че дължимата лихва по всеки от тях следва да се начислява годишно, на базата на предоставената в заем сума. Уговарянето на текущо годишно начисляване на лихвата съответства т.8.2. от СС № 18 „Приходи” и поради това не съставлява отклонение от данъчно облагане между свързани лица по смисъла на чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО .

След като не се спори между страните, че след подписването на договорите за заем през 2008г., сумите са предоставени, то в края на 2008г. е възникнало правото на лихва за дружеството жалбоподател върху предоставените в заем суми за тази година, т.е. изпълнено е условието по т. 3 от буква В към Приложението на СС 18 „Приходи”. След като е възникнало правото на лихва за 2008г., то приходът е следвало да бъде отчетен текущо, съгласно т.8.2 от същия стандарт. Неприложимо е правилото на т.8.1 пак от стандарта, тъй като са известни предоставената в заем сума, периода за който следва да се начисли лихвата – от предоставянето до края на 2008г. и размера на уговорената лихва.

По тези съображения съдът намира, че е налице законово задължение по смисъла на чл. 78 ЗКПО дружеството да отчете приходи от лихви за 2008г. по процесните договори за заем.

По размера на уговорената лихва от 7% по процесните договори за заем между свързани лица, съдът намира за основателни изводите на ревизиращите органи, **че е в отклонение от пазарната цена на лихвата между несвързани лица по договори за заем.**

Съгласно § 1, т.32 от ДР на ЗКПО, легалното определение на "Пазарна лихва" определя лихвата като такава, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. В същия текст е дадено и правило за определянето ѝ: според условията на пазара, **като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката** - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Основателно страните и вещото лице са се позовали при определянето на пазарната лихва на банкова информация за лихвените равнища по данни, публикувани от БНБ. Вещото лице е обосновоало този си извод с приетата методика на БНБ от 1 февруари 2005 г. за определяне размера на ОЛП -средната цена на краткосрочния кредитен ресурс на междубанковия пазар у нас, и определяната по същата общоприемлива база за сравнение. Така

цената на кредитния ресурс при междубанковите краткосрочни кредити, представлява размерът на ежемесечно обявявания от БНБ размер на индекса ЛЕОНИЯ, като в зависимост от вида на съответната сделка, за

която се договаря лихва, към нея се добавя съответстваща надбавка за т.нар.

"рискова премия". Като изтъква вещото лице, статистиката на БНБ е по хармонизирана методология за държавите-членки от еврозоната, установена в Регламент (ЕО) № 63/2002 на Европейската централна банка от 20 декември 2001 година (ЕЦБ/2001/18), съдържаща информация за лихвените проценти и за обемите по нов бизнес (ново споразумение между клиента и банката) и по салда по депозити и кредити по сектори.

По тези съображения съдът приема за основателни доводите на ревизиращите органи и вещото лице, че размерът на пазарната лихва по договори за заеми между несвързани лица, следва да се определи на базата на статистическите данни на БНБ, определяна ежемесечно, като единствена обективна обществена информация за цената на предоставяни в заем парични средства, обхващаща лихвени проценти за нов бизнес, по салда, по сектори, по финансови инструменти, по валута, по договорен размер на кредита цел на използване и срок.

В процесните договори е уговорено предоставянето на сумата в заем, срока на заема и начина на погасяване. Не се посочва целта, за която ще се използва предоставената сума, с оглед определянето на риска от неизпълнение на задължението за погасяване на заема, но това не е съществено - законодателят не изисква посочването на такава цел, тъй като договорът за заем е реален и каузален договор. Следователно, като съпоставими критерии са единствено размера на заемната сума, първоначалното фиксиране на лихвата при сключването на договора, срока на договора и начина на погасяване.

При така очертаните възможни критерии за сравнение, то правилно вещото лице е определило размера на пазарната лихва, съобразно статистиката на БНБ за **лихвените проценти и обемите по нов бизнес кредити за сектор нефинансови предприятия и домакинства по период на първоначално фиксиране на лихвения процент и размер на кредита до левовата равностойност на 1 милион евро, което съответства изцяло на характеристиките на процесните договори за заем.**

Видно от съдържанието на договорите за заем – т.2.2.2., в същите не се съдържа клауза, че преди изтичането му не може да бъде погасен без да е наложена санкция. При липсата на такава кауза и очертаните критерии за сравнение на договорите за заем, то неправилно ревизиращите органи са взели предвид статистиката на БНБ за лихвени **проценти и обемите по нов бизнес кредити за сектор нефинансови предприятия и домакинства за срок от над 1 до 5 години и по оригинален матуритет – сключеният договор е с първоначално определен срок, преди изтичането на който кредитът не може да бъде погасен без да бъде наложена санкция.** Следователно, взетите предвид от ревизиращите органи критерии срок на договора и санкции при предсрочно погасяване на заема не съответстват на процесните договори за заем.

Също така основателно вещото лице посочва, че лихвен процент от 7,12 % е относим за лихвените проценти и обемите по нов бизнес кредити за сектор нефинансови предприятия и домакинства по период на първоначално фиксиране на лихвения процент, но при размер на заемната сума над 1 милион евро, по който критерии не съответства на процесните договори за заем.

Следователно, определените пазарни лихвените проценти по сключението на вещото лице за лихвените проценти и обемите по нов бизнес кредити за сектор нефинансови предприятия и домакинства по период на първоначално фиксиране на лихвения процент и размер на кредита до левовата равностойност на 1 милион евро, съответства изцяло на процесните договори за заем.

При съпоставянето на определените пазарна стойност на лихвата по отделните договори от вещото лице и от ревизиращите органи, следва, че с изключение на договора от 15.01.2008г., по който вещото лице е определило 7,38% лихва, по всички останали договори размерът на

лихвата е определен в по-висок размер от вещото лице – съответно 8,06% по договора от 04.03.2008г. и 8,56% по двата договора от 08.07.2007г., в сравнение с определената пазарна лихва от ревизиращите органи от 8%. Предвид правилото на чл.160,ал. 5 ДОПК – забраната за изменение на РА във вреда на жалбоподателя, то съдът няма право да установи по-висок размер на следващите се приходи от лихви, от установените с РА. Съдът следва да вземе предвид при постановяване на решението само посочения от вещото лице по-нисък размер на пазарната лихва по договора от 15.01.2008г. – 7,38% вместо определената от ревизиращите органи 8 % върху предоставената в заем сума.

Видно от обстоятелствената част на заключението на вещото лице, след извършена проверка в счетоводствата на страните по договорите за заем, същото безспорно е установило счетоводното отразяване на предоставянето и получаването на сумите в заем по съответните сметки, както и начисляването на съответно приходи и разходи за лихви. Следователно, правилно и в съответствие с чл.78 ЗКПО са начислени приходи от лихви по договорите за заем. Относно размера на увеличението, съобразно заключението на вещото лице и при спазването на чл.160,ал. ДОПК, то неправилен – в по-висок размер, е определен с РА само прихода от лихви по договора от 15.01.2008г. – приходи от лихва в размер на 38 252, 12лв. при лихва 8% върху сумата от 266 700 евро, с левова равностойност 521 619,86лв, вместо при лихва 7,38% . Изчислени върху заемната сума 521 619,86лв, при лихва 7,38% и при съобразяване на периода за който следва да се изчисли лихвата – от датата на сключване на договора до края на 2008г.,т.е. за 350 дни, то приходите от лихви следва да бъдат в размер на 36 913,53 лв. Следователно с разликата от 1338,59лв. (38 252, 12лв.- 36 913,53 лв.) неправилно е увеличен финансовия резултат за 2008г. с приходи от лихви.

С оглед на горното, финансовият резултат на дружеството за 2008г. при данъчното му преобразуване следва да бъде вместо данъчна печалба в размер на 102 764,98лв. , следва да се определи на 101426,39лв., а корпоративният данък – в размер на 10 %, е в размер на 10 142,64лв.

Следователно, съдът следва да постанови изменение на ревизионния акт, като вместо установените с него за 2008г. за корпоративен данък – съответно размер на задължението от 10 276,50лв. да определи на 10 142,64 лв., и като съобрази размера на внесения данък по годишната данъчна декларация от 1144,47лв., да измени размера на дължимия данък от 9 132,03 лв. на 8998,17лв. С оглед на това жалбата е частично основателна, в останалата част следва да бъде отхвърлена.

При своевременно направено искане за разноси от ответника, съдът следва да се произнесе по същото. На ответника съобразно отхвърлената част от жалбата – за 8 998,17 лв. се следват разноси на основание чл.8 вр. чл.7,ал.2 т.4 от Наредбата за размерите на адвокатските възнаграждения, в размер на 610 лв., при направено искане за 1000 лв. до който размер следва да бъде отхвърлено искането. От другата страна не е направено искане за разноските.

Водим от изложеното, Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/18.05.2010 год., издаден от А. Ч. – Д. - орган по приходите при ТД на НАП – С., в частта му за определен корпоративен данък за 2008г. като по таблица 1 към същия вместо размер на задължението размер на задължението от 10 276,50лв. определя 10 142,64 лв., и вместо дължим данък в размер 9 132,03 лв. определя дължим данък в размер на 8998,17лв. по жалба на [фирма], с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], и ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част до пълния размер на определените с ревизионния акт задължения за корпоративен данък

за 2008г.

ОСЪЖДА [фирма], с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], ДА ЗАПЛАТИ на директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите сумата от 610 (шестстотин и десет) лв. за разноси по делото и ОТХВЪРЛЯ искането за разноси на този орган в останалата част до 1000 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба или протестирано с касационен протест пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му, преписи да се връчат на страните.

Административен съдия: