

РЕШЕНИЕ

№ 4559

гр. София, 11.08.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 28.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **7548** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК [ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Шинка П. Г., срещу Ревизионен акт № Р-22220218001209-091-001/29.01.2019 издаден от С. Т. К. на длъжност н-к Сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”, възложил ревизията и А. К. К. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., изменен с Решение № 680/22.04.2019 г. на Директора на Дирекция ”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП.

С жалбата се прави оплакване, че РА е неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. Органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика и който е довел до едно незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице. На основание изложеното се иска от съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт. Претендира се присъждане на направените по делото разноски съобразно представен списък и са представени писмени бележки.

Ответникът по жалбата директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител юрк. З. оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли, като неоснователна. Претендира разноски.

Административен съд София град, в настоящия състав, след като обсъди фактите по делото и закона, приема за установено следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от активно легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Производството по издаване на РА е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220218001209-020-001 от 28.02.18 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗКПО за данъчните периоди от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 19.03.2018 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започва да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 19.06.2018 г.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, със Заповеди за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220218001209-020-002 от 15.06.2018г. и ЗИЗВР №Р- 22220218001209-020-003 от 17.07.2018г., издадени от органа, възложил ревизията е определен срок за приключване на ревизията, съответно до 19.07.18 г. и до 19.08.18 г. Заповедите са връчени по електронен път, съответно на 28.06.18 г. и 19.07.18 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220218001209-092-001 от 21.09.2018 г., връчен по електронен път на 26.09.2018 г. Срещу констатациите на РД било подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. вх. №19396 от 09.11.2018 г., преценено от органите по приходите като неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-22220218001209-091 -001 от 29.01.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 31.01.2019 г.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид задължение. Видно от разпоредителната част на РА, на ревизираното лице били установени задължения за довносяне общо в размер на 295 645,56 лв., в т. ч. допълнително определен корпоративен данък в размер на 216 632,33 лв., деклариран и невнесен данък за 2017 г. в размер на 61.49 лв. и лихви в размер на 78 951,74 лв.

Дейността на жалбоподателя през ревизираните периоди била управление на парични средства, предоставени на доверително управление. За целта стопанисвал офис, находящ се в [населено място]. [улица].

В хода на ревизията били извършени редица процесуални действия, имащи за цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства, релевантни за данъчното облагане. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК ревизиращият екип връчил на задълженото лице искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220218001209-040-001 от 14.03.2018 г. и №Р-22220218001209-040-002 от 11.06.2018 г. Изискани били за проверка счетоводните, търговски и банкови документи на дружеството, договори за получени и

предоставени заемни средства и писмени обяснения. С второто искане за представяне на документи на лицето било указано, че следва да представи договори за получени и предоставени заеми и суми на доверително управление, справки за дължимите и начислени лихви и извлечения от счетоводни сметки за предоставени и върнати суми по години във връзка със сключените договори за заем. Документи били представени по електронен път и с писмо вх. №КПД-4831/17.08.2018 г.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК били изпратени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/ - [фирма]. ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК]. [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

С Протокол №1259699 от 10.08.2018 г. били приобщени доказателства, събрани в хода на извършена проверка на [фирма], приключила с Протокол №П-22220217129419-073-001 от 16.01.2018 г.

След издаване на РД било възложено извършване на експертиза със задача определяне пазарните нива на лихвите по смисъла на §1, т. 32 от ДР на ЗКПО по предоставени и получени кредити от [фирма] за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.17 г.

В хода на ревизията било установено, че дружеството е получавало заеми по договори, сключени с различни контрагенти, като относими към облагането по ЗКПО са както следва:

Договор за заем от 10.01.2010 г., сключен с [фирма]. ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получило временна финансова помощ в размер на 500 000,00 лв. Сумата следвало да бъде получена от заемателя в срок до 31.01.2010 г. и възстановена на заемодателя в срок до 31.01.2013 г. Заемодателят имал право да получи обратно предоставената в заем сума и възнаграждение - лихва в размер на 5% годишно от заемната сума. платима с издължаването на последната. С анекс от 31.01.2013 г. страните постигнали споразумение за удължаване срока за връщане на заемната сума до 31.01.2018 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 7,803% при отпускане на заема и към датата на анекса, представен с възражението срещу РД - 31.01.2014 г. в размер на 6,693%.

Договор за заем от 14.02.2011 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получило сума в размер на 1 412 000,00 лв. за временна финансова помощ в срок до три месеца, считано от датата на подписване на договора. Заемополучателят заплащал лихва в размер на 5% годишно върху получената сума. Заемната сума и лихвата се връщали в срок до 01.03.15 г. С анекс от 04.03.2015 г. страните постигнали споразумение за намаляване на лихвата по договора в размер на 1,8% годишно от получените заемни вноски и удължаване срока за връщане на заемната сума до 01.03.2018 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 7,803% при отпускане на заема и към датата на анекса в размер на 6,872%.

Договор за временна финансова помощ от 20.07.2015 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получило сумата в размер на 151 658,13 лв. за срок от 31.07.2015 г. до 30.09.2015 г. Предаването на заемната сума от заемодателя щяло да се извърши по сметка в [фирма]. За посочения срок, заемателят дължал годишна лихва в размер на 2%. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,833%.

Договор за временна финансова помощ от 19.10.2015 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получило сума в размер на 1 000 000,00 лв. по сметка в [фирма] в срок до 31.10.2015 г. Заемателят дължал на заемодателя връщане на предоставената парична сума в срок до 31.12.15 г. Заемодателят имал

право да получи обратно предоставената в заем сума и възнаграждение - лихва в размер на 4% годишно от заемната сума, платима с окончателното връщане на главницата по заема. Съгласно анекс от 20.12.2015 г. страните постигнали споразумение за удължаване срока за връщане на заемната сума до 31.12.2020 г. Определеният с експертната лихвен процент бил в размер 6,833%.

Договор за временна финансова помощ от 01.07.2017 г., сключен с [фирма]. ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получава сума в размер на 50 000,00 лв. в срок до 03.07.2017 г. еднократно или на вноски. Сумата следва да бъде възстановена в срок до 30.09.2019 г. Заемодателят има право да получи обратно предоставената в заем сума и възнаграждение - лихва в размер на 3,5% годишно от заемната сума, платима с издължаването на сумата по договора. Определеният с експертната лихвен процент бил в размер на 6,777%.

За ревизирувания период дружеството имало вземания по предоставени заеми, за които са сключени договори. С договорите за заем били определени сумите, които се предоставят от [фирма], срокът в който следвало да бъдат преведени по банкова сметка и в брой на заемополучателите, целите за които се отпускали заемните средства, срокът, в който следвало да бъдат възстановени и възнаграждението, платимо на заемодателя. В договорите било залегнало, че заемодателят следва да получи обратно предоставените в заем суми и възнаграждение - лихва в определен годишен размер от заемната сума, която е платима с издължаването на главницата. Договорена била клауза, съгласно която при предсрочно погасяване на главницата и изплащане на дължимата до момента лихва, заемателят не дължи лихва за периода след погасяването. При забава на заемателя при връщането на заемната сума била дължима неустойка в размер на законната лихва за всеки ден просрочие. Условието по договорите можело да бъдат променени само при наличието на двустранно съгласие между страните, изразено в писмена форма. За постигнатите допълнителни договорки, страните изготвяли анекс към договора. За ревизирувания период, [фирма] имало вземания по договори, сключени с контрагенти при посочените условия, както следва: Договор за заем от 16.08.2006 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставяла сума в размер на 4 810 000,00 лв. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума с погасителни вноски в срок до 31.12.2014 г. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 5% годишно от заемната сума. Определеният с експертната лихвен процент бил в размер на 7,83% към датата на сключване на договора; 10,31% към 03.12.2012 г., датата на сключване на анекс, с който бил намален договореният лихвен процент на 2% и 6,525% към 05.12.2016 г. - дата на сключване на анекс, с който бил намален договореният лихвен процент на 1,75%.

Договор за заем от 21.02.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставя сума в размер на 768 000,00 лв. Сумата следвало да бъде преведена или изплатена в брой на заемателя в срок до 31.05.2007 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 01.03.2013 г. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 4,5% годишно от заемната сума. Определеният с експертната лихвен процент бил в размер на 4,925% към датата на сключване на договора; 10,31% към 08.12.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 2,5% и 6,525% към 08.12.2016г.- на дата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1.8%.

Договор за заем от 21.02.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставя сумата в размер на 724 000,00 лв. Сумата следвало да бъде преведена по банкова сметка или изплатена в брой на заемателя в срок до 31.05.2007 г. Заемателят дължал на заемотателя връщането на предоставената парична сума в срок до 01.03.2013 г. Заемотателят има право да получи възнаграждение - лихва в размер на 4.5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 8,66% към датата на сключване на договора. 6.798% към 08.12.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 2,5% и 6,525% към 08.12.2016 г. дата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,7%.

Договор за заем от 11.06.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставя сума в размер на 1 500 000.00 лв. Заемателят дължи на заемотателя връщането на предоставената парична сума в срок до пет години, считано от датата на подписване на договора. Заемотателят имал право да получи обратно предоставената в заем сума и възнаграждение - лихва в размер на 5.0%. Съгласно анекс от 11.06.2012 г. страните са постигнали споразумение за удължаване срока за връщане на заемната сума с две години считано от датата на подписване на анекса. Определен бил краен срок на действие на договора и връщане на заемната сума до 11.06.2014 г. Сключен бил анекс от 01.06.2014 г. за удължаване срока за връщане на заемната сума с четири години считано от датата на подписване на анекса. Крайният срок на действие на договора и връщане на заемната сума бил до 11.06.2018 г. Определеният с експертизата лихвен процент е в размер на 9,050% към датата на сключване на договора; 6,8% към 14.11.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договорения лихвен процент на 2,5% и 6,525% към 14.10.2016 г. - датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1.8%.

Договор за заем от 02.07.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК]. съгласно който [фирма] предоставя сумата в размер на 1 439 000,00 лв. Сумата се превежда по разплащателна сметка в [фирма], посочена от заемателя или се изплаща в брой в срок до 30.09.2007 г. Заемателят дължал на заемотателя връщането на предоставената парична сума в срок до 01.07.2013 г. с възнаграждение - лихва в размер на 5,5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 9,09% към датата на отпускане на кредита: 6,798% към 08.12.2012 г.. датата на сключване на анекс, с който е намален договорения лихвен процент на 2,5% и 6,525% към 08.12.2016 г. дата на сключване на анекс, с който е намален договорения лихвен процент на 1,7%.

Договор за заем от 29.08.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставяла сума в размер на 1 030 000.00 лв. Заемателят дължал на заемотателя връщането на предоставената парична сума в срок до пет години, считано от датата на подписване на договора. Заемотателят имал право да получи обратно предоставената в заема сума и възнаграждение-лихва в размер на 5% годишно от заемната сума. Съгласно анекс от 29.08.2012 г. бил удължен срокът за връщане на заемната сума с две години, считано от датата на подписване на анекса. Определен бил краен срок за връщане на сумата до 29.08.2014 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 9.655% към датата на сключване на договора. 6,8% към 17.11.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,8%.

Договор за заем от 01.09.2008 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който

[фирма] предоставяло сума в размер на 4 225 000,00 лв. Сумата се превеждала по разплащателната сметка посочена от заемателя в срок до 31.12.2008 г. и следвало да бъде възстановена в срок до 01.09.2010 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 5,0% годишно от заемната сума. Съгласно анекс от 21.10.2008 г. бил увеличен размерът на предоставената по договора сума със сумата в размер на 305 000,00 лв. С анекс от 01.09.2010 г. бил удължен срокът за връщане на заема до 01.09.2020 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 10,454% към датата на сключване на договора: 6,8% към 01.11.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,96%.

Договор за заем от 29.01.2009 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който бил предоставен заем в размер на 1 250 000,00 лв. Сумата се превеждала еднократно или на вноски по разплащателната сметка, посочена от заемателя в срок до 28.09.2009 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 01.02.2010 г. Договорената лихва била в размер на 6,5% годишно от заемната сума. С анекс от 28.01.2010 г. бил удължен срокът за връщане на сумата до 01.02.2013 г. и е договорена лихва в размер на 5%. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 8,714% към датата на сключване на договора. 6,8% към 14.11.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 2,5%; 6,525% към 14.10.2016 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,8%.

Договор за заем от 01.04.2009 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сума в размер на 1 500 000,00 лв. Сумата се превеждала по разплащателната сметка посочена от заемателя в срок до шест месеца от датата на подписване на договора еднократно или на вноски. Заемателят дължал на заемодателя връщане на сумата в срок до три години, считано от датата на подписване на договора. Дължимата лихва била в размер на 4,2% годишно от заемната сума. С анекс от 30.05.2012 г. бил удължен срокът за връщане на сумата в срок до 01.04.2014 г. С анекс от 31.03.2014 г. е удължен срокът за връщане на сумата до 01.04.2018 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 7,629% към датата на дсключване на договора.

Договор за заем от 20.09.2012 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], с който е предоставена сума в размер на 1 400 000,00 лв. Заемателят дължи на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 30.06.2019г. Договорената лихва била в размер 3,75% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,835% към датата на отпускане на кредита.

Договор за заем от 28.03.2016 г., сключен с Б. П., за предоставяне на сума размер на 955 000.00 лв. Сумата следвало да бъде предадена на заемополучателя в срок до 01.04.2016 г. еднократно или на вноски по банков път. Заемателят следвало да върне сумата в срок до 30.12.2021 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 3.5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6 525% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 30.03.2016 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за

предоставяне на сумата в размер на 860 000,00 лв. Сумата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 04.04.2016 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 30.03.2020 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 1,7% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 4,525% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 20.02.2017 г. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сума в размер на 95 000,00 лв. Сумата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 25.02.2017 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 30.03.2020 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 2% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 18.04.2017 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 70 000,00 лв. Сумата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 20.04.2017 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 30.06.2020 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 2% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 12.05.2017 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сума в размер на 100 000,00 лв. Сумата следвало да бъде преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 31.05.17 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 12.05.2018 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 4% годишно от заемната сума. От органите по приходите било установено, че сумата в размер на 100 000,00 лв. е преведена на [фирма] на 23.05.2017 г. По посоченият заем били погасени задължения в размер на 80 000,00 лв. през м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. [фирма] в счетоводните си регистри за 2017 г. отразило погасителни вноски общо в размер на 20 000,00 лв. и било начислило лихви в размер на 2 465,75 лв. по счетоводна сметка 721 „Приходи от лихви“.

При извършената проверка на [фирма] било установено, че в счетоводните регистри е отразен полученият заем в размер на 100 000,00 лв. и направените погасителни вноски в размер на 80 000,00 лв. през 2017 г., като към 31.12.17 г. е налице остатък за връщане в размер на 20 000,00 лв. От [фирма] били начислени разходи за лихви в размер на 2 197,26 лв.

Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 01.06.2017 г. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 175 000,00 лв. Същата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателят в срок до 03.06.2017 г. Заемателят следвало да върне сумата в срок до 30.06.2019 г. Заемодателят имал право да получи

възнаграждение - лихва в размер на 1,7% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 4,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 05.06.2017 г. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 15 000,00 лв. Сумата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 10.06.2017 г. Заемателят следвало да върне сумата в срок до 31.12.17 г. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 1,5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 11.09.2017 г. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 250 000,00 лв. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 2,5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 20.09.2017 г. сключен с Б. П., за предоставяне на сумата в размер на 200 000,00 лв. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 2,75% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

В констатациите на РД, органите по приходите били посочили, че ревизираното лице е начислило лихви по предоставените заеми в годишен аспект в по-малък размер или такива не са начислени въобще. Констатирано било, че [фирма] прилага Националните счетоводни стандарти. Органите по приходите се позовали на разпоредбите на §8.1 от Счетоводен стандарт /СС/ 18 „Приходи“. Съгласно посочената разпоредба, приходът, създаден от ползването на активи на предприятието от други лица във вид на лихви, лицензионни такси и дивиденди, се признавало, когато:

а) сумата на приходите може да бъде надеждно изчислена:

б) предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката.

Установено било, че посочените условия са кумулативно изпълнени за ревизираното лице. Посочено е още, че икономическата изгода от ползването на актива е лихвата, като това е залегнало изрично в договорите. Налице било условие за признаване на прихода във връзка приходите са констатирани, че не са спазени разпоредбите на Закона за счетоводството. Съгласно принципите, залегнали в ЗСч приходите и разходите в предприятието се отразявали текущо в момента на възникването им, независимо от момента на получаване на паричните средства, в съответствие с което очакваните приходи от лихви следвало да намерят отражение в счетоводството и в годишните финансови отчети на [фирма] за ревизирувания период. Установено било, че ревизираното лице има задължения по получени заеми през периода на ревизията и предходни години, които са отразени по счетоводна сметка 159 „Други заеми и дългове“. [фирма] не е начислявало разходи за лихви за периодите от 2013 г. до 2017 г. Предвид констатираното и на основание чл. 78 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат за ревизирувания период, счетоводният финансов резултат бил коригиран със

сумата на приходите и разходите от лихви, изчислени на база договорените възнаграждения между контрагентите, които следвало да бъдат отчетени през текущата година, съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Дружеството подало възражение срещу констатациите и предложените за установяване задължения с РД. Представени били нови доказателства, а именно анекси към сключените договори за предоставени и получени заеми. В анексите, подробно описани в РА от стр. 3 до стр. 4, били договорени по ниски възнаграждения за получените и отпуснати заеми. Заемите били договорени с лихви в диапазона от 1,7% до 2,5%. Ревизираното лице, изложило във възражението мотиви, съгласно които договорите били сключени с продължителност над 5 г. с фиксиран лихвен процент около 5%. Предвид настъпили изменения в пазарните лихвени проценти били извършени промени и в размерите на договорените такива със заемателите и заемодателите. Измененията на лихвените проценти са оформени с двустранно подписани анекси към съответните договори, които са приложени към възражението. Ревизираното лице, предвид изложените съображения, искало в съответствие със сключените анекси с ревизионния акт да бъде коригиран размера на лихвите при определяне на неотчетените приходи и разходи от лихви.

Органите по приходите отбелязали, че лихвените проценти в сключените анекси се отклонявали значително от договорените между страните, и че същите не са били представени в хода на ревизията. Във връзка с констатираното било извършено сравнение с лихвената статистика, публикувана на сайта на Българска народна банка. Установено било, че договорените лихви са значително по-малки от размера на лихвите, определени от банките при предоставяне в заем на парични средства под различни форми.

Във връзка с констатираните обстоятелства и на основание чл. 60, ал. 1 от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза №Р-22220218001209-01-001 от 28.11.2018 г. била възложена експертиза със задача определяне пазарните нива на лихвите по смисъла на периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г., съгласно сключените договори за заем и анекси. Експертизата била възложена на М. И. П., експерт от списъка на НАП. С Протокол №Р-22220218001209-145-001 от 14.12.2018 г. били приети резултатите от експертизата.

Ревизиращият екип установил, че заключението е изготвено съгласно изискванията на Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредба № Н-9/2006 г./, като е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. Определеното ниво на пазарните лихви било в диапазона от 4,925% до 10,454%. В експертизата на стр. 63-64 в табличен вид били описани заемополучателите и заемодателите, сключените договори и анекси, и определените пазарни нива на лихвите. Видно от същата таблица, определените с експертизата лихви били по-високи от договорените. В РА, органите по приходите приели определените от експерта пазарни лихви и след съпоставката им с договорените от жалбоподателя са констатирани, че е налице основание за преобразуване на счетоводния финансов резултат на

дружеството. На основание чл. 78 от ЗКПО били преизчислени резултатите за ревизираните периоди, предвид посочените в експертизата лихвени проценти. При така установената фактическа обстановка при облагането по ЗКПО ревизиращият екип направил корекции на декларираните от задълженото лице резултати за корпоративен данък, както следва:

За данъчен период 2012 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е деклариран данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 18 995,60 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 1 899,56 лв.

Вземанията по предоставени заеми на ревизираното лице към 01.01.2012 г. били в размер на 7 453 434,81 лв. През годината са погасени вземания общо в размер на 368 600,00 лв. За 2012 г. ревизираното лице е начислило приходи от лихви общо в размер на 105 040,00 лв. Същите са осчетоводени по кредита на счетоводна сметка 721 „Приходи от лихви“. В хода на ревизията не е представена аналитична справка по контрагенти за начислените от дружеството лихви по предоставените заеми.

В табличен вид били описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените суми през 2012 г. и дължимите лихви, в съответствие с изготвената експертиза. Предвид определените с експертизата пазарни нива на лихвите, органите по приходите получили лихви за текущия период в размер на 603 434,87 лв. Направена била съпоставка на отчетените от задълженото лице приходи от лихви по счетоводна сметка 721 и определените от органите по приходите. С получената разлика, възлизаща на 498 394,87 лв., счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван в посока увеличение на основание чл. 78 от ЗКПО.

Установено било, че към 01.01.2012 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди в размер на 4 244 000,00 лв. През периода били погасени задължения по заеми общо в размер на 288 000, 00 лв. Ревизираното лице начислило разходи за лихви в размер на 85 069,15 лв., които намерили отражение по счетоводна сметка 621 „Разходи за лихви“. В хода на ревизията не била представена аналитична справка по контрагенти за дължимите и начислени от дружеството лихви по получените заеми. Органите по приходите в табличен вид представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели и дължимите лихви, определени с експертизата в размер на 131 164,59 лв. Направена била съпоставка на отчетените от задълженото лице разходи за лихви по счетоводна сметка 621 и определените от органите по приходите. С получената разлика, възлизаща на 46 095,44 лв., счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван в посока намаление на основание чл. 78 от ЗКПО.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 47 129,50 лв.

За данъчен период 2013 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е деклариран данъчен финансов резултат - загуба в размер на 421.05 лв.

Установено било, че към 01.01.2013 г. жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми общо в размер на 7 084 834,81 лв. През периода

са погасени вземания на [фирма] в размер на 146 000,00 лв. За 2013 г. ревизираното лице не начислило приходи от лихви. В табличен вид са описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените суми през 2013 г. и дължимите лихви, определени с експертизата в размер на 499 604,30 лв. Счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван в посока увеличение с приходи от лихви на основание чл. 78 от ЗКПО.

Установено било, че към 01.01.2013 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 3 956 000,00 лв. През периода, [фирма] погасило задължения общо в размер на 10 800,00 лв. Ревизираното лице не начислявало разходи за лихви през 2013 г. Органите по приходите в табличен вид са представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели и дължимите лихви, съгласно експертизата в размер на 126 143,51 лв. С дължимите лихви за 2013 г. било извършена намаление на счетоводния финансов резултат на основание чл. 78 от ЗКПО. Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 37 303,97 лв.

За данъчен период 2014 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която не са декларирани приходи и разходи, реализирани през годината.

Установено било, че към 01.01.2014 г. жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми общо в размер на 6 938 834,81 лв. За 2014 г. ревизираното лице не начислило приходи от лихви. В табличен вид били описани заемополучателите, размерът на заемите и дължимите лихви, в съответствие с експертизата общо в размер на основание чл. 78 от ЗКПО с приходите от лихви.

Установено било, че към 01.01.2014 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 3 945 200,00 лв. Ревизираното лице не начислявало разходи за лихви през 2014 г. Органите по приходите в табличен вид са представили информация за размера на заемните средства, заемодатели и лихвите, съгласно експертизата общо в размер на 120 784,16 лв. С установените лихви за 2014 г. е извършено намаление на счетоводният финансов резултат на основание чл. 78 от ЗКПО.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 37 811,55 лв.

За данъчен период 2015 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която не са декларирани приходи и разходи, реализирани през годината.

Установено било, че към 01.01.2015 г. жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми общо в размер на 6 938 834,81 лв. и получени през периода в размер на 10 000,00 лв. През периода били погасени вземания по заеми общо в размер на 442 700,00 лв. За 2015 г. ревизираното лице не начислило приходи от лихви. В табличен вид били описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените суми през 2015 г. и лихвите, в съответствие с експертизата в размер на 490 950,74 лв. Счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван на

основание чл. 78 от ЗКПО с приходите от лихви.

Установено било, че към 01.01.2015 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 3 945 200,00 лв., както и получени през периода заеми общо в размер на 154 658,13 лв., за които не са начислени разходи за лихви. През периода били погасени задължения по заеми общо в размер на 332 700,00 лв. Органите по приходите в табличен вид представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели и дължимите лихви, съгласно експертизата в размер на 105 462,09 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО било извършено намаление на счетоводният финансов резултат с установените лихви.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 38 548.86 лв.

За данъчен период 2016 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която бил деклариран данъчен финансов резултат - загуба в размер на 269 557,29 лв.

Установено било, че жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми, които към 01.01.2016 г. са общо в размер на 6 506 134,81 лв. През периода били предоставени заеми общо в размер на 1 228 637,93 лв. През 2016 г. ревизираното лице не начислило приходи от лихви. В табличен вид били описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените и получени суми през 2016 г. и дължимите лихви, в съответствие с експертизата в размер на 467 266,67 лв. Счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван на основание чл. 78 от ЗКПО с установените лихви.

Установено било, че към 01.01.2016 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 3 767 158.13 лв. През текущия период били получени заеми общо в размер на 1 038 200,00 лв. Разходи за лихви не били начислени от [фирма]. Органите по приходите в табличен вид представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели, и дължимите лихви, съгласно експертизата в размер на 150 416,27 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО било извършено намаление на счетоводният финансов резултат с установените лихви..

От органите по приходите било констатирано, че през 2016 г. са отразени разходи за наем по счетоводна сметка 6021 „Външни услуги“ в размер на 267 146,96 лв. От ревизираното лице били представени извлечение от сметка в [фирма] за извършен превод в размер на 241 484,06 лв. с получател „СЛ.С. I.“ М.-С. на 18.02.2016 г. и документ на чужд език издаден от посоченото чуждестранно дружество, в който нямало данни за получател. Направен бил извод, че относно посочените разходи, дружеството не разполага с документи. Съгласно писмени обяснения, превода от 241 482,06 лв., равностоеен на 123 000,00 евро, направен на 18.02.2016 г., представлявал разходи за наемане на офис и разходи към агенцията, която е следвало да намери офис, подходящ за осъществяване на предстоящата дейност.

Отбелязано било че във връзка с разходите направени през 2016 г. не са реализирани приходи. Съгласно общите разпоредби на НСС. разходите извършени през даден отчетен период, следвало да бъдат признати и докладвани във финансовият отчет за същият отчетен период, през който се

докладват и съответстващите на извършените разходи приходи. Съгласно разпоредбите на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признавали за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

Освен посоченото, органите по приходите установили, че счетоводният разход не е обоснован, съгласно разпоредбите на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО бил увеличен счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 267 146,96 лв.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 31 444,01 лв.

За данъчен период 2017 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която бил деклариран данъчен финансов резултат - печалба в размер на 617,93 лв.

Установено било, че 01.01.2017 г. жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми общо в размер на 6 691 422,74 лв. През 2017 г. били предоставени заеми общо в размер на 1 472 107,53 лв. и били погасени вземания по заеми общо в размер на 1 516 450,00 лв. За периода, ревизираното лице начислило приходи от лихви в размер на 2 465,95 лв. В табличен вид са описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените и получени суми през 2016г. и лихвите, в съответствие с експертната в размер на 425 547,79 лв. Счетоводният финансов резултат на дружеството е преобразуван на основание чл. 78 от ЗКПО с разликата в размер на 423 081,84 лв., получена при сравнение на лихвите дължими през периода и отразени по счетоводни данни.

Установено било, че към 01.01.2017 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 4 805 358,13 лв. През периода са получени заеми общо в размер на 43 000,00 лв. и са погасени задължения общо в размер на 2 556 500,00 лв. За получените заеми не са начислени разходи за лихви. Органите по приходите в табличен вид са представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели и дължимите лихви, съгласно експертната в размер на 160 411,88 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО било извършено намаление на счетоводният финансов резултат с установените лихви.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 26 355,79 лв.

На основание чл. 152, ал. 1 от ДОПК, ревизираното лице оспорило РА във всички негови части, с които са направени корекции на декларираните данъчни резултати - предмет на ревизията, ведно със следващите се лихви. Счита, че процесният акт е неправилен и необоснован. Не излага конкретни мотиви относно твърдения си.

След анализ на така установената фактическа обстановка, представените с административната преписка писмени доказателства и направените от жалбоподателя възражения, административната инстанция намира за законосъобразно следното:

Общият ред за сключване на договори за предоставяне на парични средства назаем и породените от тях облигационни взаимоотношения били уредени нормативно в Закона за задълженията и договорите. В съответствие с чл. 240,

ал. 1 от закона с договора за заем заемотателят предава на заемателя за временно ползване пари или други заместими вещи, а последният се задължава да върне в определен срок заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество. Когато страни по договор за заем са лица - търговци по смисъла на Търговския закон /ТЗ/, по силата на чл. 294, ал. 1 от закона се дължи лихва, освен ако е уговорено друго. Редът и периодичността за начисляване и отчитане на лихвите по заеми от предприятията - заемотатели, се подчинявали на правилата на СС 18 „Приходи“. В предприятията, прилагащи СС 18, приходите от лихви се начислявали текущо, пропорционално на времевата база на заема и се признавали за всяка отделна финансова година от момента на ефективното предоставяне на заемните средства на заемополучателя. По същия начин, съгласно принципа за начисляването, се признавали и разходите за лихви, извършени от заемополучателите. По силата на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч /отм./ приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, в т. ч. и договори за заем, се начислявали към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и се включвали във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

При извършена ревизия било установено, че дружеството е получавало и отпусकало заеми, за които са сключени договори с клаузи за изплащане на лихви. Отпуснатите и получени суми били отразявани съответно по дебита и кредита на счетоводна сметка 159 „Други заеми и дългове“. Получените заеми били осчетоводени по кредита на сметка 159 срещу дебита на сметки от група 50 „Парични средства“, съответно предоставянето на заемите е отразявано по дебита на сметка 159 и кредита на сметки от група 50. В хода на ревизията са били изследвани салдата на сметка 159 и установени заемите получени и предоставени, преди ревизирания период. От дружеството били представени договори, анекси и извлечения от цитираната сметка и сметки за начислените приходи и разходи за лихви. Същите са анализирани, при което било констатирано, че дружеството не е изпълнило задълженията си в съответствие с разпоредбите на СС 18 „Приходи“ и принципите, залегнали в ЗСч. В констативната част на РД подробно били изложени контрагентите на дружеството, във връзка със сключените договори, размерът на лихвите, движението на парични потоци по всеки заем. Изчислени били приходите и разходите за лихви, заложи в договорите и на основание чл. 78 от ЗКПО е преобразуван декларирания от ревизираното лице счетоводен резултат. Във връзка с представени анекси с възражението срещу РД, органите по приходите възложили експертиза със задача определяне пазарните нива на лихвите по получените и предоставени заеми. Резултатите от изготвената експертиза били взети предвид при изчисляване на лихвите, като същите са намерили отражение при определяне на данъчния финансов резултат за ревизираните периоди и дължимия корпоративен данък.

От резултатите на експертизата било установено, че в договорите за заем е предвидена лихва, която се отличава от пазарната. В този случай за данъчни цели била определена пазарна лихва, която рефлектира при определяне на данъчните финансови резултати за периодите от отпускане на заема до

неговото погасяване или до настъпване на обстоятелство по чл. 37, ал. 1 от ЗКПО. Счетоводният финансов резултат за процесиите години бил коригиран с прихода от лихви по предоставените заеми, на основание чл. 78 от ЗКПО.

В изготвената експертиза за определяне на пазарния лихвен процент бил използван методът на сравнимите неконтролирани цени. Отчетено било финансовото състояние на заемополучателите - юридически лица по данни от Търговския регистър и публикуваните годишни финансови отчети. Анализирани били параметрите на договорите – срок, цел, обезпеченост, наличие на погасителен план. Отчетено било обстоятелството за липса на кредитен рейтинг на заемополучателите и липса на обезпечение на заемите. Извършена била съпоставка с лихвените проценти на отпускани от банките заеми на финансово стабилни юридически лица. Определен бил годишен лихвен процент на базата на алгоритъм, който включвал променлив пазарен лихвен индекс, фиксирана надбавка и допълнителна надбавка, която отразявала кредитния рейтинг на заемателите. Годишният лихвен процент, при договорите за които няма подписани анекси бил определен към месеца на отпускане на заемните средства. При договорите със сключени анекси за промяна в лихвения процент били определени годишни лихвени проценти към месеца на отпускане на заемните средства и към датата на сключване на съответния анекс. Изложени били статистически данни на БНБ относно елементите, формиращи пазарния лихвен процент.

В контекста на изложеното, независимо че в настоящия случай експертът формално е посочил, че е използван метода на сравнимите неконтролирани цени за определяне на пазарните нива на процесните лихви, решаващият орган намира, че на практика този метод не е приложен. Използваните източници не отразявали обективно реални сделки, а се базират на обобщена статистическа информация и отсъства конкретен сравнителен анализ между оценяваните договори за заем и други индивидуализирани и действително осъществени сделки. Не бил отчетен факта, че предмет на обсъждане на експертизата следвало да бъдат окончателно сключени реални договори за предоставяне/получаване на заеми със сходни характеристики, които да бъдат извършени в същия времеви порядък на договорите, които са предмет на оценка.

Съгласно чл. 15 от Наредбата, когато се използвали няколко съпоставими неконтролирани сделки, полученият резултат включва съответен брой стойности на цена или печалба /редица от пазарни стойности/. Съгласно чл. 16, в случаите, когато резултатът от контролираната сделка попада в редицата от пазарни стойности, се приемало, че резултатът на контролираната сделка изпълнявала условията на чл. 4., т. е. при установяване на множество от цени по съпоставими сделки, следвало да се преценява дали цената по контролираната сделка попада в това множество, съответно ако се констатира, че това е така. то цената по контролираната сделка следвало да се приеме за пазарна. В конкретния случай тези изисквания не били спазени. Пазарните нива на лихвите не били определени в диапазон лихвени проценти, без да се посочва определен процент.

Следвало да се има предвид, че за пазарни нива на лихвите следвало да се приемат тези, на които действително са сключвани договори за

предоставяне/получаване на заеми между независими субекти, като се отчетат всички фактори, които могат да окажат влияние върху пазарната стойност. При положение, че за сравнителна база се използвали предполагаеми стойности /потенциално възможни лихви/, каквито са статистическите данни на БНБ, това не можело да гарантира определяне на пазарна цена според изискванията на закона. В случай, че сравнението не се правело с реална сделка, не можело да се направи извод, че посочените в статистическите данни лихви са били постигнати в отношенията между независими търговци.

Предвид изложеното административната инстанция счела, че определянето на пазарните нива на лихвите в настоящия случай не е съобразено с Наредба №Н-9/14.08.2006 г. за реда и начина за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. В тази връзка не било изпълнено изискването за съпоставимост, а именно да са съпоставени реални договорни отношения между несвързани лица по отпуснати заеми от процесния вид, сключени по същото време, за да се анализират и сравнят стойностите на лихвените проценти. С оглед горното, заключението на вещото лице се явявало немотивирано и необосновано, поради което приетите в РА разходи и приходи от лихви и определения данъчен финансов резултат, в съответствие с резултатите от експертизата, не се обосновавали от събраните доказателства. От друга страна, настоящата инстанция не приела и представените анекси, сключени между жалбоподателя, в качеството му на заемател/заемополучател и процесните дружества, с които били намалени значително лихвите по договорите. Същите били представени ведно с възражението срещу РД. Административната инстанция намира, че в конкретния случай за волята на страните следвало да се съди единствено от съдържанието на договорите и анексите, представени в хода на ревизията и правилно органът по приходите отказал при формиране на изводите си да се съобрази със съдържанието на коментираните споразумения. Съобразно изложеното, можело да се приеме за вярна тезата, че процесните документи са съставени за целите на ревизията с цел доказване на по-нисък размер на вземанията от лихви на ревизираното лице, като с това се целяло да се избегне внасяне на корпоративен данък.

Не било спорно, че [фирма] е предоставило парични заеми на 18 дружества и физическо лице, съгласно сключени договори, с които било уговорено изплащането на лихва в определен размер. Жалбоподателят не оспорил, че през ревизираните данъчни периоди не е отчетел лихви по договорите с тези лица, което обстоятелство категорично се установявало и от воденото от [фирма] счетоводство, в което за разглежданите периоди нямало отразени приходи от лихви по вземанията, произтичащи от предоставените заеми, или е отчетена част от договорената лихва през 2012 г. и 2017 г.

Настоящата инстанция счела, че в случая следва да се приеме подходът на органите по приходите в РД, в който са възприети лихвени проценти в размер на първоначално определените с договорите. Следвало да се има предвид, че договорите са сключени между контрагенти, които не са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК и в последните страните ясно били изразили волята си за дължимата лихва, като нямало основание да се

определя друг лихвен процент.

Съгласно чл. 78 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат бил коригиран със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не били отчетени от данъчно задълженото лице. Изложеното дотук обосновавало извода, че РА следва да бъде изменен, като счетоводният финансов резултат на [фирма] се преобразува в посока увеличение, съответно за всяка една от ревизираните години със сумите, представляващи неотчетени приходи от лихви, договорени между страните. Законосъобразно и на същите основания следвало да се определят разходи за лихви, договорени между страните, с които да се преобразува счетоводния финансов резултат в посока намаление за ревизираните години.

В хода на ревизията било установено, че през 2016 г., дружеството е отразило разходи за външни услуги в размер на 267 146,96 лв. Във връзка с тези разходи било представено банково извлечение от 18.02.2016 г. за направено плащане в размер на 241 484,06 лв. /123 332,00 евро/ с получател „С.1.С. I.“ М.-С.. Представен бил документ на чужд език, издаден от посоченото дружество за сумата от 123 332.00 евро. Документа не бил преведен и не съдържа данни за получател. Дружеството представило писмени обяснения, но доказателства за разход не са ангажирани в хода на ревизията и пред тази инстанция.

ЗКПО поставяло изисквания, които ограничавали признаването на някои счетоводни разходи в зависимост от това, доколко разходът е документално обоснован; извършването му е пряко свързано с предмета на дейност; доколко обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице; какъв е характерът му; налице ли е съпоставимост на приходи и разходи, разходът пряко относим ли е към отчетния период, за който бил намален финансовия резултат и други. В тази връзка е направен анализ на отразения разход за външни услуги, преценка какво е наложило извършването му, при какви обстоятелства, връзката и обусловеността му спрямо извършваната от лицето дейност, както и спазване на разпоредбите на нормативните актове. Принципът за документална обоснованост бил основен, както за счетоводното отчитане на стопанските операции, така и при формирането на данъчния финансов резултат за целите на определянето на задълженията за корпоративен данък по реда на ЗКПО. По силата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признавал за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. С разпоредбата на чл. 2 от ЗСч изчерпателно били посочени лицата, които са предприятия и са задължени да спазват изискванията на счетоводното законодателство в предвидените от закона ред, организация и форма на документи. Чуждестранните юридически лица, които не са регистрирали клоновете и нямали място на стопанска дейност в Република България не били посочени в изброените в чл. 2 и не се считали за предприятия. Законът за счетоводството имал териториален обхват на действие, поради което цитираните изисквания на чл. 6 от ЗСч относно реквизитите на първичния счетоводен документ, адресиран до външен

получател били приложими само по отношение на случаите, при които съставители на документите са български предприятия. Независимо от това, за да се признае счетоводният разход за данъчни цели в постъпилите в предприятието документи, издадени от чуждестранни лица, следвало да се съдържа информация, която по безспорен начин да доказва реално осъществена стопанска операция. Както било посочено и в чл. 10. ал. 2 и ал. 3 от ЗКПО, документална обосновааност ще е налице и когато в първичния счетоводен документ, издаден от чуждестранното лице, липсва част от необходимата информация, доказваща осъществяването на стопанската операция, но за нея имало други документи, които я удостоверяват /платежни документи, договори, споразумения, протоколи и други/. В конкретния случай липсвала информация и документи, които да удостоверяват, че дружеството е наело офис в М., както и данни, че разходът за наем бил свързан с икономическата дейност на лицето. Обстоятелството, че е извършен превод на суми с получател С.І.С. І. М. С., без други доказателства не можело да бъде прието за достатъчно, че са направени разходи свързани с дейността на дружеството.

При липса на документална обосновааност на сделките била приложима разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

Предвид изложеното, законосъобразно през 2016 г. бил увеличен счетоводния финансов резултат на дружеството с отразени разходите за външни услуги в размер на 267 146,96 лв.

В обобщение на горното, за ревизираните периоди, извършените увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя на основание чл. 78 от ЗКПО следвало да се изменят:

За 2012 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 498 394,87 лв. да стане в размер на 244 984,27 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 46 095,44 лв. да стане в размер на 0.00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 47 129,50 лв. следвало да стане в размер на 26 397,99 лв., от които декларирани 1 899,56 лв. и допълнително установени 24 498,43 лв.

За 2013 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 499 604,30 лв. да стане в размер на 331 304,68 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 126 143,51 лв. да стане в размер на 80 677,60 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 303,97 лв. следвало да стане в размер на 25 020,60 лв.

За 2014 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 498 899,67 лв. да стане в размер на 331 063,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 120 784,16 лв. да стане в размер на 80 660,00 лв. С оглед това установеното

задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 811,55 лв. следвало да стане в размер на 25 040,37 лв.

За 2014 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 498 899,67 лв. да стане в размер на 331 063,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 120 784,16 лв. да стане в размер на 80 660,00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 811,55 лв. следвало да стане в размер на 25 040,37 лв.

За 2015 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 490 950,74 лв. да стане в размер на 325 213,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 105 462,09 лв. да стане в размер на 49 049,08 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 38 548.86 лв. следвало да стане в размер на 27 616,44 лв.

За 2016 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 467 266,67 лв. да стане в размер на 310 225,08 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 150 416,27 лв. да стане в размер на 71 501,23 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 31 444,01 лв. следвало да стане в размер на 23 631,35 лв.

За 2017 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 426 664,00 лв. да стане в размер на 275 248.89 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 160 411.88 лв. да стане в размер на 77 448,14 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 26 355,79 лв. следвало да стане в размер на 19 868.87 лв., от които декларирани 61,79 лв. и допълнително установени 19 807,08 лв. Предвид това изменил Ревизионен акт №Р-22220218001209-091-001 от 29.01.2019 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и А. К. К. - ръководител на ревизията, в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗКПО за периодите: -2012 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 47 129,50 лв. определил на 397,99 лв., ведно със съответните лихви; 2013 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 37 303,97 лв. определил на 25 020,60 лв., ведно със съответните лихви; 2014 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 37 811,55 лв. определил на 25 040,37 лв., ведно със съответните лихви; 2015 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 38 548.86 лв. определил на 616.44 лв., ведно със съответните лихви; 2016 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 31 444,01 лв. определям на 23 631,35 лв., ведно със съответните лихви; 2017 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 26 355,79 лв. определям на 19 868.87 лв., ведно със съответните лихви.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът

формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт е издаден и в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. В жалбата се правят възражения за допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила. Такива не се установяват и при извършената служебна проверка от съда. Поради това следва да бъде прието, че издаденият ревизионен акт е правно валиден и поражда правно действие.

Между страните няма спор относно фактите.

Основните възражения на жалбоподателя против ревизионния акт са относно фактическите изводи, приложението на материалния закон.

Действително реда за сключване на договори за предоставяне на парични средства назаем и породените от тях облигационни взаимоотношения са уредени в Закона за задълженията и договорите. С договора за заем заемодателят предава на заемателя за временно ползване пари или други заместими вещи, на основание чл. 240, ал. 1 от ЗЗД, а последният се задължава да върне в определен срок заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество. Когато страни по договор за заем са лица - търговци по смисъла на Търговския закон, по силата на чл. 294, ал. 1 от закона се дължи лихва, освен ако е уговорено друго. Редът и периодичността за начисляване и отчитане на лихвите по заеми от предприятията - заемодатели, се подчинява на правилата на СС 18 „Приходи“. В предприятията, прилагащи СС 18, приходите от лихви се начисляват текущо, пропорционално на времевата база на заема и се признават за всяка отделна финансова година от момента на ефективното предоставяне на заемните средства на заемополучателя. По същия начин, съгласно принципа за начисляването, се признават и разходите за лихви, извършени от заемополучателите. По силата на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч /отм./ приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, в т. ч. и договори за заем, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

При извършена ревизия е установено, че дружеството е получавало и отпускало заеми, за които са сключени договори с клаузи за изплащане на лихви. Отпуснатите и получени суми са отразявани съответно по дебитата и кредита на счетоводна сметка 159 „Други заеми и дългове“. Получените заеми са осчетоводени по кредита на сметка 159 срещу дебитата на сметки от група 50 „Парични средства“, съответно предоставянето на заемите е отразявано по дебитата на сметка 159 и кредита на сметки от група 50. В хода на ревизията са изследвани салдата на сметка 159 и установени заемите получени и предоставени, преди ревизионния период. От дружеството са представени договори, анекси и извлечения от цитираната сметка и сметки за начислените приходи и разходи за лихви. Същите са анализирани, при което е констатирано, че дружеството не е изпълнило задълженията си в съответствие с разпоредбите на СС 18 „Приходи“ и принципите, залегнали в ЗСч. В констативната част на РД подробно са изложени контрагентите на

дружеството, във връзка със сключените договори, размерът на лихвите, движението на парични потоци по всеки заем. Изчислени са приходите и разходите за лихви, заложи в договорите и на основание чл. 78 от ЗКПО е преобразуван декларирания от ревизираното лице счетоводен резултат. Във връзка с представените анекси с възражението срещу РД, органите по приходите са възложили експертиза със задача определяне пазарните нива на лихвите по получените и предоставени заеми. Резултатите от изготвената експертиза са взети предвид при изчисляване на лихвите, като същите са намерили отражение при определяне на данъчния финансов резултат за ревизираните периоди и дължимия корпоративен данък.

От резултатите на експертизата е установено, че в договорите за заем е предвидена лихва, която се отличава от пазарната. В този случай за данъчни цели е определена пазарна лихва, която рефлектира при определяне на данъчните финансови резултати за периодите от отпускане на заема до неговото погасяване или до настъпване на обстоятелство по чл. 37, ал. 1 от ЗКПО. Счетоводният финансов резултат за процесите години бил коригиран с прихода от лихви по предоставените заеми, на основание чл. 78 от ЗКПО.

В изготвената експертиза за определяне на пазарния лихвен процент е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. Отчетено е финансовото състояние на заемополучателите - юридически лица по данни от Търговския регистър и публикуваните годишни финансови отчети. Анализирани са параметрите на договорите – срок, цел, обезпеченост, наличие на погасителен план. Отчетено е обстоятелството за липса на кредитен рейтинг на заемополучателите и липса на обезпечение на заемите. Извършена е съпоставка с лихвените проценти на отпускани от банките заеми на финансово стабилни юридически лица. Определен е годишен лихвен процент на базата на алгоритъм, който включва променлив пазарен лихвен индекс, фиксирана надбавка и допълнителна надбавка, която отразява кредитния рейтинг на заемателите. Годишният лихвен процент, при договорите за които няма подписани анекси е определен към месеца на отпускане на заемните средства. При договорите със сключени анекси за промяна в лихвения процент са определени годишни лихвени проценти към месеца на отпускане на заемните средства и към датата на сключване на съответния анекс. Изложени са статистически данни на БНБ относно елементите, формиращи пазарния лихвен процент.

В настоящия случай експертът е посочил, че е използван метода на сравнимите неконтролирани цени за определяне на пазарните нива на процесните лихви, а АО счел, че на практика този метод не е приложен, защото използваните източници не отразяват обективно реални сделки, а се базират на обобщена статистическа информация и отсъства конкретен сравнителен анализ между оценяваните договори за заем и други индивидуализирани и действително осъществени сделки и не са изследвани окончателно сключени реални договори за предоставяне/получаване на заеми със сходни характеристики, които да бъдат извършени в същия времеви порядък на договорите, които са предмет на оценка. Това според него било необходимо, защото съгласно чл. 15 от Наредбата, когато се използват няколко съпоставими неконтролирани сделки, полученият резултат включва

съответен брой стойности на цена или печалба. Съгласно чл. 16, в случаите, когато резултатът от контролираната сделка попада в редицата от пазарни стойности, се приема, че резултатът на контролираната сделка изпълнява условията на чл. 4., т. е. при установяване на множество от цени по съпоставими сделки, следва да се преценява дали цената по контролираната сделка попада в това множество, съответно ако се констатира, че това е така, то цената по контролираната сделка следва да се приеме за пазарна. В конкретния случай тези изисквания не са спазени, за пазарни нива на лихвите следва да се приемат тези, на които действително са сключвани договори за предоставяне/получаване на заеми между независими субекти, като се отчетат всички фактори, които могат да окажат влияние върху пазарната стойност. При положение, че за сравнителна база се използват предполагаеми стойности, каквито са статистическите данни на БНБ, това не може да гарантира определяне на пазарна цена според изискванията на закона. В случай, че сравнението не се прави с реална сделка, не може да се направи извод, че посочените в статистическите данни лихви са постигнати в отношенията между независими търговци.

В тази връзка правилно административната инстанция е счела, че определянето на пазарните нива на лихвите в настоящия случай не е съобразено с Наредба №Н-9/14.08.2006 г. за реда и начина за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. В тази връзка не е изпълнено изискването за съпоставимост, а именно да са съпоставени реални договорни отношения между несвързани лица по отпуснати заеми от процесния вид, сключени по същото време, за да се анализират и сравнят стойностите на лихвените проценти. Предвид това РО не приел и представените анекси, сключени между жалбоподателя, в качеството му на заемател/заемополучател и процесните дружества, с които са намалени значително лихвите по договорите, тъй като са представени ведно с възражението срещу РД, а това схващане се споделя напълно от съда. За волята на страните следва да се съди единствено от съдържанието на договорите и анексите, представени в хода на ревизията и правилно органът по приходите е отказал при формиране на изводите си да се съобрази със съдържанието на коментираните споразумения. Съдът също счита, че може да се приеме за вярна тезата, че процесните документи са съставени за целите на ревизията, с цел доказване на по-нисък размер на вземанията от лихви на ревизираното лице, като с това се цели да се избегне внасяне на корпоративен данък.

Не се спори, че [фирма] е предоставило парични заеми на 18 дружества и физическо лице, съгласно сключени договори, с които е уговорено изплащането на лихва в определен размер. Жалбоподателят не оспори, че през ревизираните данъчни периоди не е отчетел лихви по договорите с тези лица, което обстоятелство категорично се установява и от воденото от [фирма] счетоводство, в което за разглежданите периоди няма отразени приходи от лихви по вземанията, произтичащи от предоставените заеми, или е отчетена част от договорената лихва през 2012 г. и 2017 г.

Съдът възприема тезата на АО, че в случая следва да се приеме подходът на органите по приходите в РД, в който са възприети лихвени проценти в размер

на първоначално определените с договорите. Следвало да се има предвид, че договорите са сключени между контрагенти, които не са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК и в последните страници ясно са изразили волята си за дължимата лихва, като няма основание да се определя друг лихвен процент.

На основание чл. 78 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат е коригиран със сумата на приходите и разходите, които следва да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативния акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Изложеното действително обосновава извода, че РА следва да бъде изменен, като счетоводният финансов резултат на [фирма] се преобразува в посока увеличение, съответно за всяка една от ревизираните години със сумите, представляващи неотчетени приходи от лихви, договорени между страните. Законосъобразно и на същите основания следва да се определят разходи за лихви, договорени между страните, с които да се преобразува счетоводният финансов резултат в посока намаление за ревизираните години.

В хода на ревизията е установено, че през 2016 г., дружеството е отразило разходи за външни услуги в размер на 267 146,96 лв. Във връзка с тези разходи е представено банково извлечение от 18.02.2016 г. за направено плащане в размер на 241 484,06 лв. /123 332,00 евро/ с получател „С.1.С. I.“ М.-С.. Представен е документ, издаден от посоченото дружество за сумата от 123 332.00 евро. Документа не е преведен и не съдържа данни за получател. Дружеството представя писмени обяснения, но доказателства за разход не са ангажирани в хода на ревизията, пред РО и пред съдебната инстанция.

Поставените от ЗКПО изисквания ограничават признаването на някои счетоводни разходи в зависимост от това, доколко разходът е документално обоснован; извършването му е пряко свързано с предмета на дейност; доколко обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице; какъв е характерът му; налице ли е съпоставимост на приходи и разходи, разходът пряко относим ли е към отчетния период, за които е намален финансовия резултат и други. В тази връзка е направен правилен анализ на отразения разход за външни услуги, преценка какво е наложило извършването му, при какви обстоятелства, връзката и обусловеността му спрямо извършването от лицето дейност, както и спазване на разпоредбите на нормативните актове. Принципът за документална обоснованост е основен, както за счетоводното отчитане на стопанските операции, така и при формирането на данъчния финансов резултат за целите на определянето на задълженията за корпоративен данък по реда на ЗКПО. По силата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. С разпоредбата на чл. 2 от ЗСч изчерпателно са посочени лицата, които са предприятия и са задължени да спазват изискванията на счетоводното законодателство в предвидените от закона ред, организация и форма на документи. Чуждестранните юридически лица, които не са регистрирали клоновете и нямат място на стопанска дейност в Република България не са посочени в изброените в чл. 2 и не се считат за предприятия. Законът за счетоводството има териториален обхват на

действие, поради което цитираните изисквания на чл. 6 от ЗСч относно реквизитите на първичния счетоводен документ, адресиран до външен получател е приложими само по отношение на случаите, при които съставители на документите са български предприятия. Независимо от това, за да се признае счетоводният разход за данъчни цели в постъпилите в предприятието документи, издадени от чуждестранни лица, следва да се съдържа информация, която по безспорен начин да доказва реално осъществена стопанска операция. Както е посочено и в чл. 10, ал. 2 и ал. 3 от ЗКПО, документална обосновааност ще е налице и когато в първичния счетоводен документ, издаден от чуждестранното лице, липсва част от необходимата информация, доказваща осъществяването на стопанската операция, но за нея има други документи, които я удостоверяват /платежни документи, договори, споразумения, протоколи и други/. В конкретния случай липсва информация и документи, които да удостоверяват, че дружеството е наело офис в М., както и данни, че разходът за наем е свързан с икономическата дейност на лицето. Обстоятелството, че е извършен превод на суми с получател С.І.С. І. М. С., без други доказателства не може да бъде прието за направени разходи свързани с дейността на дружеството.

При липса на документална обосновааност на сделките е приложима разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В този смисъл, законосъобразно през 2016 г. е увеличен счетоводния финансов резултат на дружеството с отразени разходите за външни услуги в размер на 267 146,96 лв. Предвид горното, за ревизираните периоди, извършените увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя на основание чл. 78 от ЗКПО правилно следва да се изменят: За 2012 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 498 394.87 лв., стане в размер на 244 984,27 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва се измени, като вместо със сума в размер на 46 095,44 лв., стане в размер на 0.00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 47 129,50 лв. следвало да стане в размер на 26 397,99 лв., от които декларирани 1 899,56 лв. и допълнително установени 24 498.43 лв. За 2013 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 499 604,30 лв., стане в размер на 331 304.68 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 126 143,51 лв., стане в размер на 80 677,60 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 303,97 лв. следва да стане в размер на 25 020,60 лв. За 2014 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 498 899,67 лв., стане в размер на 331 063,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 120 784,16 лв. да стане в размер на 80 660,00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 811,55 лв. следва да стане в размер на 25 040,37 лв.

За 2014 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се

измени, като вместо със сума в размер на 498 899,67 лв., стане в размер на 331 063,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва се измени, като вместо със сума в размер на 120 784,16 лв., стане в размер на 80 660,00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 811,55 лв. следва да стане в размер на 25 040,37 лв. За 2015 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 490 950,74 лв., стане в размер на 325 213,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 105 462,09 лв. да стане в размер на 49 049,08 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 38 548.86 лв. следва да стане в размер на 27 616,44 лв. За 2016 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 467 266,67 лв., стане в размер на 310 225,08 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 150 416,27 лв. да стане в размер на 71 501,23 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 31 444,01 лв. следва да стане в размер на 23 631,35 лв. За 2017 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 426 664,10 лв., стане в размер на 275 248.89 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 160 411.88 лв. да стане в размер на 77 448,14 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 26 355,79 лв. следва да стане в размер на 19 868.87 лв., от които декларирани 61,79 лв. и допълнително установени 19 807,08 лв. Предвид това РО правилно е изменил Ревизионен акт №Р-22220218001209-091-001 от 29.01.2019 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и А. К. К. - ръководител на ревизията, в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗКПО за периодите: -2012 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 47 129,50 лв. определил на 397,99 лв., ведно със съответните лихви; 2013 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 37 303,97 лв. определил на 25 020,60 лв., ведно със съответните лихви; 2014 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 37 811,55 лв. определил на 25 040,37 лв., ведно със съответните лихви; 2015 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 38 548.86 лв. определил на 616.44 лв., ведно със съответните лихви; 2016 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 31 444,01 лв. определям на 23 631,35 лв., ведно със съответните лихви; 2017 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 26 355,79 лв. определям на 19 868.87 лв., ведно със съответните лихви.

Относно назначената по делото СИЕ

Въпросът относно правната същност на договорите за заем е правен, а не единствено счетоводен, поради което отговор на същия следва да даде съдът, а не вещото лице.

Съгласно чл. 202 ГПК, приложим в настоящето производство при условията на § 2 ДР ДОПК, съдът не възприема заключението на вещото лице, а го обсъжда заедно с другите доказателства по делото. В конкретния случай изводите на вещото лице са изградени, без да са взети предвид срокът за

отпускане на заема и отложеното плащане на лихвата по договорите, а при изготвянето на заключението са взети предвид и анексите, за които е прието, че са съставени за целите на ревизията, с цел доказване на по нисък размер на вземанията от лихви на дружеството жалбоподател.

За целите на данъчното облагане е ирелевантно наличието или липсата на уговорка за заплащане на лихва в договора за заем, съответно кой е заемодателят или кой е заемополучателят, доколкото при определяне на облагаемата печалба за периода следва да се включва размера на лихвата, която заемополучателят би заплатил на заемодателя при сключване на същия договор за заем, при същите условия относно размера на сумата и срока на договора, ако би договорил лихва съобразно пазарните и обичайните условия за договаряне на лихви за такива лица – по аргумент от чл. 16, ал. 1 във вр. с ал. 2, т. 3 ЗКПО.

Въпросната лихва съставлява доход с източник в страната по смисъла на чл. 12, ал. 5, т. 1 ЗКПО за заемодателя, върху който доход се дължи данък при източника при условията на чл. 195, ал. 1 ЗКПО и неначисляването на такъв съставлява отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 във вр. с ал. 2, т. 3 ЗКПО.

Следва да бъде посочено и това, че на страните по договорите за заем не е била чужда идеята, че по тях се дължи данък при източника.

Съдът не споделя и възраженията на задълженото лице относно начина на определяне на данъчната основа.

Понятието за "пазарна лихва" е дефинирано в § 1, т. 32 ДР ЗКПО. Според това определение "Пазарна лихва" е лихвата, 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; Пазарната лихва се определя 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 или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Методите, при които се определят пазарните цени, в това число на лихвата, са дефинирани в § 1, т. 10 ДР ДОПК. Правилно вещото лице, по назначената при условията на чл. 60 ДОПК експертиза в рамките на ревизионното производство е определили лихвите, като за да определи размера на пазарната лихва по сключените договори за заем за посочените периоди, вещото лице е ползвала статистически данни на БНБ за периодите.

На основание изложеното следва да бъде направен извод, че оспореният ревизионен акт, изменен от РО, се явява правилен и законосъобразен, а възражения на жалбоподателя против ревизионния акт относно фактическите изводи, приложението на материалния закон, процесуално нарушение относно установяването на данъчните задължения на жалбоподателя за периодите, са неоснователни и недоказани. При този изхода на спора на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответната по жалбата дирекция юрисконсулско възнаграждение в размер на 4700 лв., определено при условията на чл. 8, ал.

1, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК [ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Шинка П. Г., срещу Ревизионен акт № Р-22220218001209-091-001/29.01.2019, издаден от С. Т. К. на длъжност н-к Сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“, възложил ревизията и А. К. К. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., изменен с Решение № 680/22.04.2019 г. на Директора на Дирекция ”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК [ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Шинка П. Г., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С., разноски по делото за настоящата съдебна инстанция в размер на 4700 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: