

РЕШЕНИЕ

№ 4903

гр. София, 18.09.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 10.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **13160** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Р. Б. Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [улица], [населено място], чрез Р. И. Паунова – изпълнителен директор, срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221018001651-091-001/22.03.2019 г., издаден от С. Т. К., началник сектор, възложил ревизията и Д. Д. Т., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) С., потвърден с Решение № 1568/16.09.2019 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

С жалбата се изразява искане за отмяна на РА като неправилен и незаконосъобразен. Жалбоподателят развива аргументи срещу допълнително определени с акта задължения за данък върху доходите на чуждестранни лица в общ размер на 20 548,35 и начислени лихви за забава в размер на 10 762,67 лв. във връзка със сключените от негова страна договори за заем с чуждестранни юридически лица. Изтъква, че не е настъпила падежната дата за погасяване на задълженията по договорите за заем, поради което липсват основания за начисляване на данък по чл. 195 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). В тази връзка застъпва тезата, че дружеството правилно е начислило и внесло в полза на бюджета данък при източника в размер на 10% върху задълженията за изтеклите лихвени периоди към момента на реалното възстановяване на заемните суми по тези договори, съответно към

падежната дата на задълженията. По отношение на договорите за заем с Р. Т. Ко Л. и Р. ХОЛДИНГ И. посочва като допълнителен аргумент, че органите по приходите неправилно са се позовали на чл. 16 от ЗКПО, тъй като при установената фактическа обстановка не може да се приеме, че е налице хипотеза на отклонение от данъчно облагане. Според жалбоподателя, размерът на пазарната лихва по тези договори е определен произволно с РА на 5%, тъй като при не са взети предвид законовите условия и предпоставки за това.

Жалбоподателят, редовно призован за съдебното заседание се представлява от адв. Г., който поддържа доводите, изложени в жалбата, както и искането актът да бъде отменен.

Ответникът - директор на дирекция ОДОП - С., чрез юрк. А. оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, III отделение, 16 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221018001651-020-001/21.03.2018 г., издадена от С. Т. К., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложена ревизия на Р. Б. Е. за установяване на задължения за корпоративен данък за периода 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г. и за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода от 01.10.2012 г. до 31.12.2017 г. Цитираната ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното лице на 10.04.2018 г. по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Съгласно заповедта, ревизията на дружеството е със срок до два месеца от връчване на заповедта. Със ЗВР № Р-22221018001651-020-002/08.06.2018 г. и ЗВР № Р-22221018001651-020-003/10.07.2018 г., издадени от С. Т. К. срокът на ревизията е удължен до 10.07.2018 г. с първата заповед, респективно до 10.09.2018 г. с втората заповед. Заповедите за изменение на ЗВР са връчени по електронен път на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК, съответно на 10.07.2018 г. и на 26.07.2018 г. Органът по приходите е упълномощен да издава заповеди за възлагане на ревизии по чл. 113 от ДОПК на основание Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

Извън срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден ревизионен доклад (РД) № Р-22221018001651-092-001/12.12.2018 г., издаден от Д. Д. Т., главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и М. И. Х., старши инспектор по приходите при ТД на НАП С.. С доклада е направено предложение за установяване на допълнителни задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за всеки от ревизираните периоди в общ размер на 38 240,54 лв. и лихви в размер на 13 724,74 лв., както и за корекции на декларираните счетоводни и данъчни финансови резултати на дружеството в посока намаление и в посока увеличение за всеки от ревизираните периоди, които не водят до допълнителни задължения за корпоративен данък. РД е връчен на ревизираното лице по електронен път на 14.01.2019 г. Р. Б. Е. е подало възражение № 3511/28.02.2019 г. срещу РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Издаден е РА № Р-22221018001651-091-001/22.03.2019 г. от С. Т. К., началник сектор, възложил ревизията и Д. Д. Т., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП С., с който са извършени корекции на декларираните счетоводни финансови резултати по реда на ЗКПО, изразяващи се в

непризнаване на разходи за амортизации за всеки от ревизираните периоди в размер на 3 759,96 лв. и признаване на разходи за лихви в размер на 20 047,26 лв. по договори за заем с чуждестранни юридически лица Р. Т. Ко Л. и Р. ХОЛДИНГ И.. Корекциите не са довели до определяне на допълнителни задължения за корпоративен данък. С РА са приети за частично основателни възраженията на ревизираното лице относно неправилното определяне на данък при източника във връзка със сключените договори за заем с Р. Е. Л. – К. за периодите след 2014 г. и приложението на чл. 195, ал. 5-12 от ЗКПО. Ревизиращият екип е приел, че данък в този случай не се дължи, тъй като притежател на дохода е чуждестранно юридическо лице от държава - членка на Европейския съюз, или място на стопанска дейност в държава - членка на Европейския съюз и са изпълнени условията на чл. 195, ал. 12 от ЗКПО. Като краен резултат с РА са определени допълнителни задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица по чл. 195 от ЗКПО в общ размер на 20 548,35 лв. главница и лихви за просрочие в размер на 10 762,67 лв., начислени за четвърто тримесечие на всеки от ревизираните периоди, както следва: за 2012 г. са определени допълнително 6 207,68 лв. главница и лихви в размер на 4 394,43 лв., за 2013 г. – 6 154,28 лв. главница и 3 541,68 лв. лихви, за 2014 г. – 2 047,70 лв. и 1 110,09 лихви, за 2015 г. – 2 004,77 лв. главница и 861,03 лв. лихви, за 2016 г. – 2 004,77 лв. главница и 609,97 лв. лихви, за 2017 г. – 2 129,15 лв. главница и 245,47 лв. лихви.

Срещу РА е подадена жалба с вх. № 6040 от 09.04.2019 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-799 от 18.04.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП. Със споразумение № 23-22-799#2 (л. 99 от делото) е удължен срокът за произнасяне по жалбата с три месеца, считано от датата на изтичане на законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК. В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК, удължен по реда на чл. 156, ал.7 от ДОПК е издадено решение № 1568/16.09.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е потвърден.

При ревизията на Р. Б. Е. органите по приходите установяват следната фактическа обстановка: Основният предмет на дейност на дружеството през ревизирания период е отдаване на собствени недвижими имоти под наем и предоставяне на професионални консултантски услуги. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал.1 от ДОПК на жалбоподателя са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице с № Р-22221018001651-040-001/02.05.2018 г. и с № Р-22221018001651-040-002/31.08.2018 г. В отговор е представена търговска и счетоводна документация за всеки от периодите на ревизията – хронологични и аналитични счетоводни регистри, оборотни ведомости, справки, банкови извлечения, договори, споразумения и анекси за получени заеми от местни и чуждестранни юридически лица, договори за предоставени заеми към посочените на стр. 10-13 от РД юридически лица, договори за отдаване под наем на собствени помещения.

Констатирано е, че дружеството е отчело приходи от предоставени заеми, както следва: по договори за паричен заем от 25.02.2009 г., от 29.04.2009 г. и от 19.04.2010 г., сключени с Т. АД, по договор за паричен заем от 20.08.2010 г., сключен с Ш. Ш. Е., по договори за паричен заем от 26.07.2012 г., от 24.04.2017 г. и от 12.05.2017 г., сключени с Ванилия АД, по договори за паричен заем от 29.03.2012 г. и от 31.05.2012 г., сключени с Б. палас О., по договори за паричен заем от 30.07.2012 г. и от 31.07.2012 г., сключени с Ф. Д. АД, по договор за паричен заем от 30.07.2012 г., сключен с П. Л. АД, по договор за паричен заем от 31.07.2012 г., сключен с Б. О., по договори за паричен заем от 31.07.2012 г., от 26.10.2012 г. и от 04.07.2014 г., сключени

със Стандарт нюз АД, по договор за паричен заем от 13.08.2012 г., сключен с В. АД, по договор за заместване в дълг от 17.12.2013 г. с Г. Т., по договор за паричен заем от 07.02.2017 г., сключен с И. М. О., по договор за паричен заем от 29.05.2017 г., сключен с Вила Х. Е. и по договор за паричен заем от 30.05.2017 г., сключен с Винарско имение Любимец Е.. Параметрите на договорите са описани подробно на стр. 10-13 от РД (л. 43-45 от делото). Договорено е предоставянето и връщането на заемите да бъде извършвано по банков път, като размерът на лихвата е определен на 5% по всички договори, с изключение на тези с Б. палас О. от 29.03.2012 г. и Ф. дивелъпмънт Е. – 6%, както и И. М. О. – 3.5%.

Относно получените от Р. Б. Е. заеми ревизиращият екип е обективирал констатации на стр. 13-16 от РД, съгласно които дружеството е получател на парични средства от местни и чуждестранни лица. През ревизирания период са сключени договори за паричен заем: от 30.06.2008 г. с Д. България Е., от 14.05.2009 г. с Г. А. Е., от 09.11.2009 г. със Стандарт нюз АД. Ревизираното лице е сключило договори за паричен заем от 22.10.2009 г. за сума в размер на 500 000 щатски долара и от 12.01.2010 г. за сума в размер на 250 000 щатски долара, с У. И. Л.-Британски вирджински острови, с договор за цесия от 15.05.2017 г. вземането е цедирано към Т. К. Б. като заемателят е уведомен за това на 16.05.2017 г. На следващо място, сключен е договор за заем от 11.11.2009 г. за сума в размер на 100 000 евро със С. С. К.. – Британски вирджински острови, договори за заем от 18.08.2010 г. за сума в размер на 290 000 евро и от 24.08.2010 г. за сума в размер на 130 000 евро с Р. Е. Л. – К., договор за заем от 04.07.2011 г. за сума в размер на 40 000 евро с Р. Т. Ко Л. – К., договор за заем от 07.10.2010 г. за сума в размер на 110 000 евро с Р. ХОЛДИНГ И.-Британски вирджински острови. В РД и РА са описани подробно установените обстоятелства по отношение на получаването на заемите, извършените анексирания и направените погасявания по тях, данни за начислените ревизираното лице разходи за лихви, цедирането на вземанията по договорите с У. И. Л., отчитането в счетоводните финансови резултати на дружеството, начисляването на данък от дружеството към момента на възстановяване на сумите. Основна част от заемите са предоставени при лихвен процент, равняващ се на тримесечния юрибор или либор плюс процент надбавка. Така по заема със С. С. К.. не е начислявана лихва, предвид това, че използваният показател е бил отрицателна величина, по заема с У. И. Л. лихвата е определена в размер на тримесечен либор по първия договор от 22.10.2009 г. и тримесечен либор плюс 1,5% по договора от 12.01.2010 г., по двата договора за заем с Р. Е. Л. годишната лихва е в размер на 5%. Единствено за договорите с Р. Т. Ко Л. и Р. ХОЛДИНГ И.. е уговорено, че лихва не се дължи, като е уговорена неустойка в размер на законната лихва върху заемната сума, в случай на неизпълнение на задължението за връщане до изтичане на срока. Представени са допълнителни споразумения към посочените по-горе договори за заем, с които срокът за връщане на заемните суми е удължаван, както и допълнителни споразумения с Р. Т. Ко Л. и Р. ХОЛДИНГ И., съгласно условията на които последните дружества получават правото да апортират вземанията си за връщане на главницата по заемите в капитала на българското дружество и да получат акции по обща номинална стойност, равняваща се на общия размер на невърнатата главница.

В частта по определяне на данъчните задължения органите по приходите са посочили, че ревизираното лице е начислило лихви по заеми, отпуснати от чуждестранни юридически лица и не е установено някое от тях да разполага с място на стопанска

дейност в Република България. Реализираните лихви са квалифицирани като облагаеми доходи от източник в страната по смисъла на чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО и съгласно чл. 195, ал. 1 от ЗКПО подлежат на облагане с данък, който е окончателен. От констатациите става ясно, че Р. Б. Е. е начислило, удържало и внесло данък по договорите за заем към момента на връщане на заетите суми и начислените лихви.

По отношение на начислените с РА лихви за забава е прието, че ревизираното лице е начислило и внесло данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО със закъснение, тъй като е следвало това бъде извършвано в края на всяка година, съгласно принципа на текущо начисляване, уреден в чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч /отм./. По договорите с У. И. Л. от 22.10.2009 г. и 12.01.2010 г. заемателят е начислил и платил лихви в размер на 24 048,27 лв. за периода от 2012г. до 2017 г. по първия договор и в размер на 47 694,74 лв. по втория, съответно е удържан данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО към 31.01.2018 г. в общ размер на 2 404,82 лв. по първия и 4 769,48 лв. по втория договор. Установено е, че данъкът по двата договора е внесен в полза на бюджета като единствено за 2017 г. е внесен по-нисък размер на данъка, предвид обстоятелството, че начислените лихви за този период са общо в размер на 10 698,38 щатски долара /17 979,27 лв./, за които дължимият данък е 1 797,30 лв., при внесен данък в размер на 1 671,45 лв., т.е. резултатът е определен допълнително данък в размер на 124,38 лв. Начислените лихви за забава по двата договора са в общ размер на 1 520,15 лв.

По договорите за заем от 18.08.2010 г. и от 24.08.2010 г. с Р. Е. Л. е установено, че ревизираното лице не е възстановило заетите суми и лихви, тъй като падежът за тях не е настъпил през периода на ревизията. Първоначално с РД органите по приходите са начислили данък по двата договора за всички периоди, попадащи в обхвата на ревизията. С РА е определен допълнително данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО единствено за 2012 г. и 2013 г.: по договора от 24.08.2010 г. в общ размер на 2 542,58 лв и лихви в размер на 1 455,34 лв. и по договора от 18.08.2010 г. в общ размер на 5 671,90 лв. и лихви в размер на 3 246,53 лв.

По договора за заем от 11.11.2009 г., сключен със заемодател С. С. К., ревизиращият екип е приел, че определеният с договора лихвен процент в размер на тримесечния юрибор отговаря на пазарните нива и ревизираното лице правилно не е начислявало лихви за периодите 2015 г., 2016 г. и 2017 г., през които този показател е бил отрицателна величина. В резултат от ревизията е определен данък по договора от 11.11.2009 г. единствено за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. в размер на 180,87 лв. и лихви – 99,70 лв.

По отношение на договорите от 04.07.2011 г. с Р. Т. Ко Л. и от 07.10.2010 г. с Р. ХОЛДИНГ И. е установено, че ревизираното лице не е начислявало разходи за лихви, тъй като заемите са уговорени като безлихвени, предвид предвидените клаузи за неустойка за забава в размер на законната лихва и опцията за апортиране на вземанията по договорите в капитала на жалбоподателя. За всеки от ревизираните периоди от 2012 г. до 2017 г. е извършено намаление на счетоводния финансов резултат на Р. Б. Е., на основание чл. 78 във вр. с чл. 16, ал. 1 и, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, с определените от органите по приходите разходи за лихви по цитираните договори в общ размер на 20 047,26 лв. Размерът на корекцията по договора с Р. Т. Ко Л. е 3 911,66 лв. за всеки период, а по договора с Р. ХОЛДИНГ И. резултатът е коригиран с 16 135,60 лв. за всеки период. Органите по приходите са посочили, че съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО получаването или предоставянето на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, се смята за отклонение от данъчно

облагане. Съгласно чл. 16, ал. 1 от закона, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

На основание цитираните разпоредби органите по приходите са определили размер на лихва по договорите, която ревизираното лице е следвало да начисли и отчете във финансовите си резултати. Разходите за лихви по тези договори водят до определяне на допълнителни задължения за данък при източника по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО и лихви за периода 2012- 2017 г. Начисленият с РА допълнително данък при източника за всяка година е в размер 391,77 лв. по договора с Р. Т. Ко Л. и 1 613,60 лв. по договора с Р. ХОЛДИНГ И... Прието е, че след като съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се счита както предоставянето, така и получаването на безлихвен заем, при заемодателя данъчната регулация следва да се извърши чрез начисляване на приходи от лихви, а при заемополучателя чрез начисляване на разходи за такива. Ревизиращият екип е приложил годишна лихва в размер на 5%. Размерът на лихвения процент е определен от ревизиращите с мотива, че повечето от договорите за получени и предоставени заеми, сключени от Р. Б. Е. са сключени при лихвен процент от 5 на сто.

При ревизията е установено и основание за преобразуване на финансовите резултати на Р. Б. Е. в посока увеличение в размер на 3 759,96 лв. за всяка от финансовите години, включени в периода на ревизията. Органите по приходите са стигнали до извод за неправомерно отчетени разходи за амортизация, предвид факта, че дружеството е закупило три полумасивни сгради по нотариален акт № 119 от 11.02.2005 г. – спортен лагер „Сините скали“, находящ се в [населено място], Национален парк „В.“, под хижа „Сълзица“, застроена площ 968 кв.м. за сума в размер на 94 999 лв. без ДДС. Не са представени доказателства за това закупеният актив да е експлоатиран в независимата икономическа дейност на дружеството. Правно основание се явява разпоредбата на чл. 59 от ЗКПО, съгласно която начисляването на данъчни амортизации се преустановява, когато съответният актив временно не носи икономическа изгода за период по-голям от дванадесет месеца, като начисляването се преустановява от началото на месеца, следващ месеца, през който е изтекъл този срок, без съответният актив да се отписва от данъчния амортизационен план.

В резултат на констатациите от ревизията с РА е определен краен резултат за целите на данъчното облагане с корпоративен данък: За 2012 г. - счетоводна финансова печалба в размер на 210 160,67 лв. и данъчен финансов резултат - 0 лв., призната за приспадане загуба в размер на 193 873,37 лв и остатък за приспадане за 2010 г. и 2011 г. в следващи периоди в размер на 213 606,41 лв. За 2013 г. - счетоводна финансова печалба в размер на 186 732,60 лв. и данъчен финансов резултат - 0 лв., призната за приспадане загуба в размер на 170 445,30 лв и остатък за приспадане за 2011 г. в следващи периоди в

размер на 43 161,11 лв. За 2014 г. - счетоводна финансова загуба в размер на 286 992,66 лв. и данъчен финансов резултат загуба в размер на 303 279,96 лв. За 2015 г. - счетоводна финансова загуба в размер на 389 285,84 лв. и данъчен финансов резултат загуба в размер на 405 573,14 лв. За 2016 г. - счетоводна финансова загуба в размер на 304 716,63 и данъчен финансов резултат загуба в размер на 321 003,93 лв. За 2017 г. - счетоводна финансова печалба в размер на 97 373,23 лв. и данъчен финансов резултат - 0 лв., призната за приспадане загуба в размер на 81 085,93 лв и остатък за приспадане за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. в следващи периоди в размер на 948 771,10 лв.

По делото са приети писмените доказателства, представени с административната преписка, обсъдени по-долу в съдебното решение.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Видно от съобщението до жалбоподателя, решение 1568/16.09.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е потвърден, е получено на 24.09.2019 г. Жалбата до АССГ е подадена от Р. Б. Е. на 07.10.2019 г. Предвид изложеното, настоящата съдебна инстанция приема, че жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Ревизията е възложена на основание ЗВР № Р-22221018001651-020-001/21.03.2018 г., издадена от С. Т. К., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., която е упълномощена за това от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. Издателите на акта са компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

В хода на производството не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до отмяна на акта.

Между страните не се спори, че с РА на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО в размер на 20 548,35 и начислени лихви за забава в размер на 10 762,67 лв. Същото така не е налице спор и относно факта на сключените договори за заем между оспорващия с чуждестранните лица С. С. К., У. И. Л., Р. Е. Л., Р. Т. Ко Л. и Р. ХОЛДИНГ И... Спорът по делото е изцяло правен и се отнася до данъчното третиране на договорите с посочените дружества, съответно дали жалбоподателят дължи данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО. Преди да бъде изяснен спорният по делото въпрос, следва да бъде отбелязано, че по отношение на извършените с РА корекции и преобразувания на финансовите

резултати за ревизирия период жалбоподателят не излага конкретни аргументи и не посочва основания за отмяна на РА в тази част.

Настоящият съдебен състав приема, че органите по приходите са стигнали до обосноваване извод, че Р. Б. Е. не е следвало да отчита разходи за амортизации в размер на 3 759,96 лв. за всяка от финансовите години през периода 2012-2017 г. Съгласно установената фактическа обстановка жалбоподателят е придобил чрез публична продажба три полумасивни сгради, съставляващи спортен лагер „Сините скали“, находящ се в [населено място], Национален парк „В.“, под хижа „Сълзица“, застроена площ 968 кв.м. за сума в размер на 94 999 лв. без ДДС. Това обстоятелство се установява от представения в хода на ревизията нотариален акт № 119 от 11.02.2005 г. По делото не са представени доказателства, за това че закупеният актив е бил използван в дейността на дружеството.

Съгласно представеният данъчен амортизационен план на Р. Б. Е., активът е заведен от жалбоподателя в месеца на придобиване, а амортизации са начислявани от месеца, следващ месеца на завеждането му. Дружеството е отчетло годишни разходи за амортизации на актива в размер на 3 759,96 лв. и е намалило финансовите си резултати, срещу което не е доказало съответна икономическа изгода, както изисква нормата на чл. 59, ал. 1 от ЗКПО. Начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващия месец. Датата на въвеждане в експлоатация следва да е документално обоснована – чл. 58, ал. 1, изр. 2 от ЗКПО. Органите по приходите правилно са приложили в случая разпоредбата на чл. 59, ал. 1 от ЗКПО, която предвижда, че начисляването на данъчни амортизации се преустановява, когато съответният актив временно не се използва (не носи икономическа изгода) през период, по-дълъг от дванадесет месеца. Начисляването се преустановява от началото на месеца, следващ месеца, през който е изтекъл срокът по изречение първо, и се възобновява от началото на месеца на връщането на актива в експлоатация. Предвид обстоятелството, че по делото не са представени доказателства, че активът е носел икономически ползи за дружеството през определен период от време, то неправилно в счетоводството на жалбоподателя са начислени и разходите за амортизацията му.

По отношение на сключените договори за заем между жалбоподателя и чуждестранните лица С. С. К., У. И. Л., Р. Е. Л., Р. Т. Ко Л. и Р. ХОЛДИНГ И., настоящият съдебен състав приема, че неправилно с РА са определени данък и лихви за забава за ревизираните периоди. Съгласно чл. 195, ал.2 ЗКПО данъкът по ал. 1 се удържа от местните юридически лица, едноличните търговци или местата на стопанска дейност в страната, които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица, с изключение на доходите по чл. 12, ал. 3 и ал. 8, т. 2 от ЗКПО. Разпоредбата регламентира задължението на местното юридическо лице при начисляването на дохода /в случая от лихви по чл. 12, ал. 5, т. 1 ЗКПО/ да удържи данък в размер на 10 на сто, съгласно чл. 200, ал. 2 ЗКПО, от brutния размер на начисления доход и да го преведе в приход към бюджета в срока по чл. 202. В тази връзка следва да се посочи, че позоваването от страна на жалбоподателя, направено пред

горестоящия административен орган не е обсъдено от тази инстанция. То касае тълкуването, дадено в коментара към Модела на данъчна спогодба на О. (изд. на български, 2012 г., С.) към чл. 11, където е посочено, че поначало терминът „платена“ лихва има широко значение, тъй като под заплащане се разбира изпълнение на задължението да се предоставят средства в разположение на кредитора по начин установен от договора и обичая. Изискването средствата/изискуемата лихва да бъдат предоставени на разположение на кредитора в случая е уговорено с договорите за заем чрез реалното възстановяване на заетите средства, ведно с начислените лихви за изтеклия период.

В този смисъл съдът намира, че "предоставянето на средства по начин, установен в договора или обичая" по смисъла на чл. 11 от Модела на данъчна спогодба означава именно възможността на кредитора да поиска плащането на сумите или да се разпорежи с вземането си. Органът по приходите е приел, че дружеството-жалбоподател, е следвало да удържа и внася данък при източника за лихви текущо, независимо че не са извършвани периодични плащания към получателите на доходите – чуждестранните лица по процесните договори. Според условията на сключените договори за заем, такива плащания не са били дължими, тъй като падежът не е настъпил.

За да се приложи правилно закона следва да се изясни смисъла на израза „начисляване на доход“, използван от законодателя в нормите на - чл. 195, ал. 2, вр. чл. 12, ал. 5, т. 1 и чл. 202, ал. 2 от З.. Горестоящият административен орган е изложил аргументи в тази насока, потвърждаващи виждането на ревизиращия екип, че тъй като това понятие не е определено със ЗКПО, за дата на начисляване по смисъла на закона следва да се приеме датата към края на всяко последно тримесечие на фискалната година, в съответствие със счетоводния принцип за текущо начисляване – чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч. /отм./ действащ през ревизираните периоди. Данъчните органи приемат този извод, независимо от конкретните модалитети по различните договори в случая и обстоятелството дали дружеството е начислявало счетоводно разходи за лихви или не, уговорена ли е лихва по договора или не. Доведен до край този принцип води до резултат не само жалбоподателя, но и всички данъкоплатци да са задължени да начисляват лихви към определен от приходната администрация момент, без значение от това дали съответни лихви са в падеж и са изискуеми, дали са отчитани разходи за това в счетоводството на дружеството или не. Така ревизираното лице е сключило договори за паричен заем с Р. Т. Ко Л. – К. и с Р. ХОЛДИНГ И., по които лихва не е определена с клаузите на договорите. От друга страна, ревизираното лице е сключило и договори за паричен заем с У. И. Л., със С. С. К. и с Р. Е. Л., по които не е констатирана хипотеза на отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО и лихва е определена между страните – тримесечните показатели на юрибор или либор по някои от тях, а по други и определен процент надбавка към тях. По едни договори са отчитани счетоводно разходи, а по други не са. Настоящият съдебен състав приема, че в случая посоченото по-горе разбиране няма универсално приложение към всички ситуации и не може да се приложи по всички договори от жалбоподателя, които са сключвани при различия в условията. Посоченото разбиране е изведено чрез

разширително тълкуване на понятието за „начисляване на доход“, което данъчният закон не определя изрично и като такова не може да бъде споделено безкритично.

Съгласно чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО следните доходи, начислени от местни юридически лица, местни еднолични търговци или чуждестранни юридически лица и еднолични търговци чрез място на стопанска дейност или определена база в страната или изплатени от местни физически лица или от чуждестранни физически лица, които разполагат с определена база в страната, в полза на чуждестранни юридически лица, са от източник в страната: лихви, в това число лихви, съдържащи се във вноските по финансов лизинг. Според чл. 195, чл. 2, от ЗКПО данъкът по ал.1 се удържа от местните юридически лица, едноличните търговци или местата на стопанска дейност в страната, които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица, а чл. 202, ал. 2 от ЗКПО постановява, че платците на доходи, удържащи данъка при източника по чл. 195, са длъжни да внесат дължимите данъци в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляване на дохода. Съдът счита за неправилно приетото от ревизиращия орган, че „начисляване на доход“ на получателя е всяко счетоводно отразяване на разход при платеца, включително и за бъдещи задължения, дори когато такова начисляване фактически не е отразено счетоводно. Като е приел еднозначност между „начисляване на разход“ и „начисляване на доход“, административният орган неправилно е извършил разширително тълкуване на норми от ЗКПО.

Съдът приема, че е недопустимо норми от данъчен закон да се тълкуват разширително, както и да се прилага по аналогия разпоредба на ЗСч. Действително в § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО липсва легално определение на термина „начисляване на доход“. По правило моментът на начисляване на дохода от лихви е този, в който същите следва да се отразят съобразно принципа за текущото начисляване по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗСч, но само ако доходът реално съществува в правния мир, не и до бъдещи доходи, в случая от лихви. Начисляването на разходи за лихви, които не са платени не представлява начисляване на доход от лихви по смисъла на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО и неправилно в РА са определени лихви върху данъка върху дохода при източника за периодите, посочени в РА. В този смисъл е и актуалната съдебна практика напр. Решение № 11387 от 29.10.2015 г. по адм. д. № 12617 от 2015 г. по описа на ВАС, Първо отделение и Решение № 14187 от 22.12.2016 г. по адм. д. № 532 от 2015 г. по описа на ВАС, Първо отделение.

В допълнение на горното, настоящият състав приема за състоятелни възраженията на жалбоподателя, за това че органите по приходите неправилно са определили размера на дължимата лихва на 5% по договорите с Р. Т. Ко Л. и Р. ХОЛДИНГ И., без да бъдат взети предвид всички относими обстоятелства и предпоставки, съгласно изискванията на закона и да бъдат спазени методите на Наредба Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, като не са отчетени релевантни параметри или извършени съответни корекции. Ревизиращият екип е направил необоснован извод, който е потвърден и в решението на горестоящия административен орган, че по-голямата част от договорите за

предоставени и получени заеми, сключени от Р. Б. Е. са сключени при 5% лихва. Този извод не отговаря на установената в хода на ревизията фактическа обстановка, при която очевидно съществуват различия в условията на договорите, в зависимост от това дали заемът е привлечен или предоставен от дружеството. Отделно от това, в противоречие със своята теза, ревизиращият екип приема за обоснован определеният от страните лихвен процент по договора със С. С. К., който през периода е отрицателна величина и се равнява на тримесечния юрибор, както и по заемите с У. И. Л., където лихвата е определена в размер на тримесечен либор по договора от 22.10.2009 г. и тримесечен либор плюс 1,5% по договора от 12.01.2010 г. Единствено по двата договора за заем с Р. Е. Л. годишната лихва е в размер на 5%. Факт е, че по-голямата част от договорите, по които жалбоподателят е предоставял заеми на други дружества през ревизиращия период са сключени при лихва от 5%. Условията по тези договори не са идентични или съпоставими със случаите, когато българското дружество получава външно финансиране, осигурено чрез чуждестранни дружества. По аргумент за по-силното основание, ако се предположи, че определената 5% лихва по договорите отговаря на пазарните условия, то дружеството не би реализирало марж или процент печалба от предоставянето на финансов ресурс на към свои клиенти, което противоречи на нормалната търговска логика. Ревизиращите органи, които носят доказателствената тежест да установят наличието на предпоставките за приложение на чл. 16, ал. 2, т. 3, вр. чл. 78 от ЗКПО е следвало да установят в хода на ревизионното производство, с всички допустими доказателствени средства за това включително и експертна помощ, какъв е следвало да бъде пазарният размер на лихвата по процесните договори между жалбоподателя и Р. Т. Ко Л. и Р. ХОЛДИНГ И... Единствено препращането към посочените в РД договори за заем, сключени от жалбоподателя не е достатъчно основание за да бъде направен обоснован извод в тази насока, без да бъдат анализирани и обобщени конкретните параметри на сделките, които безспорно са разнородни. Принципът на служебното начало по чл. 5 от ДОПК предвижда, че органите са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения. В случая не се установява да е спазен някой от регламентираните в Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. методи за определяне на пазарните цени от ревизиращия екип или от нещо лице-експерт в съответната област. По смисъла на т. 32 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО, „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.

Без да направи съпоставим икономически анализ на качествените и количествени характеристики на отделните сделки, както и на други подобни сделки или да назначи експертиза с тази задача, изводите на ревизиращият екип се явяват необосновани.

С оглед изложеното жалбата на Р. Б. Е. се явява основателна и като такава следва да се уважи. При този изход на спора на спора и оглед заявеното искане единствено от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, на ответника следва да се присъди такова в размер на 500,00 лева, изчислен съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 16 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22221018001651-091-001/22.03.2019 г., издаден от С. Т. К., началник сектор, възложил ревизията и Д. Д. Т., главен инспектор по приходите при ТД С. на НАП, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1568/16.09.2019 г. на директора на дирекция дирекци „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, в частта на допълнително определените задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица по чл. 195 от ЗКПО в общ размер на 20 548,35 лв. главница и лихви за просрочие в размер на 10 762,67 лв., начислени за четвърто тримесечие на 2012 г., 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г., както следва: за 2012 г. - 6 207,68 лв. главница и 4 394,43 лв. лихви, за 2013 г. – 6 154,28 лв. главница и 3 541,68 лв. лихви, за 2014 г. – 2 047,70 лв. главница и 1 110,09 лихви, за 2015 г. – 2 004,77 лв. главница и 861,03 лв. лихви, за 2016 г. – 2 004,77 лв. главница и 609,97 лв. лихви, за 2017 г. – 2 129,15 лв. главница и 245,47 лв. лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Р. Б. Е., ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221018001651-091-001/22.03.2019 г., потвърден с Решение № 1568/16.09.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП в останалата част.

ОСЪЖДА Р. Б. Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] , [улица], да заплати на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП сумата 500,00 лева (петстотин) лева разноси по делото за юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва чрез Административен съд София-град до Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението до страните.

Съдия: