

РЕШЕНИЕ

№ 3421

гр. София, 18.05.2015 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 16
състав**, в публично заседание на 18.02.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **8160** по описа за **2014** 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 вх. № 21845 от 15.08.2014 година, по описа на Административен съд – София град, подадена от А. И. АД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], бул. А. С., [жилищен адрес] представлявано от З. А. Г. - А., срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/16.04.2014г., издаден от Т. И. Т., началник сектор „Ревизии” при дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С. – възложител на ревизията и от Д. Н. К., главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1189/03.07.2014г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Жалбоподателят оспорва установеното с ревизионния акт задължение за корпоративен данък в размер на 29 643,11лв. и лихви в размер на 12 961,30лв. Излага съображения, че ревизионният акт е издаден в противоречие с разпоредбите на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). Твърди, че изводите на органа по приходите са формирани върху погрешно възприета фактическа обстановка и не се подкрепят от събраните доказателства. Според жалбоподателя, не отговарят на обективната действителност констатациите, че не е представен хронологичен регистър на взетите счетоводни операции по с/ка 151-Получени краткосрочни заеми за 2007г., 2008г., 2009г., както приходни (ПКО) и разходни касови ордери (РКО) и банкови извлечения за върнати заемни суми през 2007г., 2008г., 2009г. Поддържа

становище, че сумата на заемите, предоставени от физически лица неправилно е отнесена в увеличение на финансовия резултат, като заеми с неизяснен произход. Оспорва и непризнаването на извършеното намаление на финансовия резултат по реда на чл. 43, ал. 2 от ЗКПО със сумата на разходите за лихви по заеми с физически лица. Твърди, че сделките са реални и са обвързани с условия за уговорени лихви и срок за връщане на предоставените суми. Изразено е искане за отмяна на оспорения акт и за присъждане на направените от жалбоподателя разноски.

В открито съдебно заседание жалбоподателят се представлява от упълномощения адвокат И., която от негово име поддържа жалбата и заявените с не я искания. Претендира разноски.

Ответникът – директор на дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, юрисконсулт Б. оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

На основание заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1308960/27.09.2013г., връчена на 09.10.2013г., издадена от Т. И. Т., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложена ревизия на А. И. Е. за определяне на задълженията по ЗКПО за периода от 01.01.2009г. до 31.12.2009г. Заповедта е изменена със ЗВР № 14000933/06.01.2014г., издадена от Т. И. Т., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., като е удължен срокът за извършване на ревизията до 09.03.2014г.

Ревизията е във връзка с Решение № 1604 от 20.09.2013г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА № [ЕГН] от 11.06.2013г. е отменен в частта на установеното задължение за корпоративен данък за 2009г. в размер на 29 643,11лв. и лихви за забава в размер на 9 768.88лв. и преписката е върната с указания за извършване на нова ревизия.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1400093/21.03.2014г., връчен по електронен път на 27.03.2014г.

Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/16.04.2014г., издаден от Т. И. Т., на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и Д.

Н. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

С РА е определено задължение за корпоративен данък в размер на 29 643,11лв. и лихви за забава - 12 318,19лв. Задължението е в следствие от извършеното увеличение на финансовия резултат за 2009г. със сумата в размер на 282 000,00 лв., за която е прието, че е с неизяснен произход и непризнато намаление на финансовия резултат със сумата - 14 231,10лв., представляваща разходи за лихви от прилагане на режима на слабата капитализация.

РА № [ЕГН]/16.04.2014г. е връчен на ревизираното лице на 22.04.2014г. и е оспорен пред директора на дирекция ОДОП – С. с жалба, постъпила в ТД на НАП – С. на 30.04.2014г. В рамките на срока за произнасяне по чл. 155, ал.1 от ДОПК е постановено решение № 1189/03.07.2014г. на директора на дирекция ОДОП – С.. С решението РА е потвърден в оспорената част.

Решението на директора на дирекция ОДОП – С. е постановено в рамките на

законоустановения срок за произнасяне и от компетентен орган. Същото е връчено на А. И. Е. по електронен път на 08.07.2014г.

Р. акт, потвърден с решението част е оспорен по съдебен ред с жалба, подадена чрез дирекция ОДОП – С. на 21.07.2014г.

При така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи: Жалбата е процесуално допустима, като подадена в законоустановения срок и от лице, което притежава процесуална легитимация - адресат на оспорения акт, с който се определят задължения. Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

РА № [ЕГН]/16.04.2014г. на ТД на НАП – С. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.119, ал. 2 ДОПК – от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията. Органът по приходите, възложил ревизията е оправомощен по реда на чл. 112, ал.1, т. 1 от ДОПК със заповед № РД-01-1354/01.11.2012г., издадена от директора на ТД на НАП С., при условията на заместване. Последното е удостоверено със заповед № ЗЦУ-624/29.06.2011г., издадена от изпълнителния директор на НАП и болничен лист бл. № 2587554 от 01.11.2012г. удостоверяващ причината за отсъствие на титуляра на длъжността териториален директор на ТД на НАП С.. В ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения, които могат да се квалифицират като съществени и да обосноват самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт.

В хода на ревизионното производство е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице с изх. № 53-06-6218/11.10.2013г. Изискани са счетоводни документи и регистри, писмени обяснения за произхода на паричните средства, с които е финансирана дейността на А. И. Е. в периодите 2007г., 2008г., 2009г. Изискана е информация за получени парични заеми от физически лица в размер на 282 200,00лв. и доказателства за счетоводното им отразяване - договори, приходни касови ордери, разходни касови ордери, банкови извлечения, синтетични и аналитични счетоводни регистри, главна книга за 2007г., 2008г. и 2009 г., хронологичен/ аналитичен регистър на счетоводна с/ка 151-Получени краткосрочни заеми, платежни документи за получени/и върнати суми по парични заеми. Документите са представени на 25.10.2013г.

Информацията от тях е анализирана и е установено, че салдото по счетоводна с/ка 151-Получени краткосрочни заеми към 01.01.2009г. е в размер на 298 000,00 лв. Осчетоводени са получени заеми в размер на 282 200,00лв. Погасени са заеми в размер на 305 200,00 лв. Салдото по сметката -Получени краткосрочни заеми към 31.12.2009г. е в размер на 275 000,00 лв.

За финансовата 2009г. от А. И. Е. е подадена годишна данъчна декларация с вх. № 2215И0005501/18.03.2010г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 24 477,93лв., данъчен финансов резултат - печалба в размер на 10 336,40лв., корпоративен данък за внасяне в размер на 1 033,64 лв., авансови вноски в размер на 585,60 лв., корпоративен данък за внасяне в размер на 448,04лв., внесен корпоративен данък в размер на 448,04лв.

След извършена проверка в счетоводството на А. И. Е. е констатирано, че през 2009г. по кредита на счетоводна с/ка 151-Получени

краткосрочни заеми, е осчетоводена сумата 282 200,00 лв., за която управителят на дружеството е дал обяснения, че същата представлява получени заеми от физически лица. На ревизиращия орган е представен хронологичен регистър на всички счетоводни записи направени през 2009г. Не е представена счетоводна справка хронологичен регистър на счетоводна с/ка 151-Получени краткосрочни заеми. Извършено е проследяване на всички направени записи по дебита и по кредита на с/ка 151-Получени краткосрочни заеми и е установено, че няма съвпадение по сума или дата между съставените приходни и разходни касови ордери за предоставени и върнати заемни средства и записаните счетоводни операции по дебита и по кредита на сметката. Сметката за отчитане на получени краткосрочни заеми не е водена по индивидуални партиди на отделни заемодатели, а общо, като при осчетоводяване на отделни получени и върнати суми в счетоводната програма не е вписан обяснителен текст на кое лице се връщат сумите, или от кое лице се получават заемните средства. Според обясненията на управителя, през 2009 г. счетоводството се е водило от друго лице, не от настоящия счетоводител и заради това управителят и сегашния счетоводител не могат да разяснят причините за това несъответствие. В тази връзка, органът по приходите е констатирал, че ревизираното дружество е представило само част от изисканите документи по ИПДПОЗЛ. Не е представен хронологичен регистър за взетите счетоводни операции по с/ка 151-Получени краткосрочни заеми за 2007г., 2008г. и 2009г. Липсват приходни и разходни касови ордери, банкови извлечения като доказателства за получените и върнатите заемни средства, съответно през 2007г., 2008г. и 2009г.

След анализ на представените счетоводни документи и справки и обобщавайки събраната информация от насрещните проверки на физическите лица-кредитори на А. И. Е., ревизиращият орган е приел, че няма съвпадения по суми и по дати между приходните и разходните касови ордери, събрани при насрещните проверки и установените записвания по с/ка 151-Получени краткосрочни заеми. По този начин формираният кредитен оборот по с/ка 151-Получени краткосрочни заеми в общ размер 282 200,00 лв., остава с неизяснен произход. Направен е извод, че сумата от 282 200,00 лв., осчетоводена по кредита на с/ка 151-Получени краткосрочни заеми и представена като предоставени парични заеми от физически лица всъщност представлява безвъзмездно предоставяне на средства, с оглед на което е приложимо правилото на чл. 16, ал. 2 от ЗКПО, съгласно което за отклонение от данъчно облагане се смятат и договорите за заем за послужване или друго безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага.

На основание на гореизложеното, финансовият резултат за 2009г. е увеличен със сумата 282 200,00 лв., установена като такава с неизяснен произход.

През 2009г. от дружеството е извършило намаление на финансовия резултат по чл. 43, ал. 2 от ЗКПО със сумата 14 231,10 лв., представляваща признаване за данъчни цели на непризнатите разходи за лихви (лихви по заеми на физически лица) от прилагане на режима на слабата капитализация.

От страна на ревизиращият орган по приходите е изложен мотив, че с представените доказателства А. И. Е. не доказва реалността на получени заеми от физически лица в размер на 282 200,00 лв., както и изплащането на лихви по тези заеми. Направен е извод, че за 2009г. не се е следвало извършеното намаление на финансовия резултат със сумата 14 231,10 лв., разходи за лихви по заеми от физически лица. Предвид на това, с ревизионния акт е установен данъчен финансов резултат в размер на 306

767,50 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 30 676,75 лв. При направени авансови вноски 585,60 лв., внесен корпоративен данък 448,04 лв., остава данък за внасяне в размер на 29 643,11лв., ведно с лихви за забава в размер на 12 318,19 лв. на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ.

По делото е прието заключение на съдебносчетоводна експертиза, неоспорено от страните. От заключението се установява, че са предоставени парични суми, като заеми на дружеството от физическите лица, посочени в констативната част на ревизионния доклад.

Към 31.12.2007г. са получени общо 154640,00лв. от заеми. Заемите, получени от дружеството през 2007г. в размер на 154640,00лв. са осчетоводени по дебита на сметка 501 „Каса” и кредита на сметка 151 „Получени краткосрочни заеми”. Установено от оборотната ведомост към 31.12.2007г. кредитния оборот на 151 сметка е 154640,00 лв. Задължението по начислените лихви също е отразено по 151 сметка. Начисляването на лихвите е отразено по сметка 621 „Разходи за лихви”.

Заемите, получени от дружеството през 2008г. в размер на 122360,00лв. са осчетоводени по дебита на сметка 501 „Каса” и кредита на сметка 151 „Получени краткосрочни заеми”. Задължението по начислените лихви също е начислено по 151 сметка. Начислените лихви са отразени по сметка 621 „Разходи за лихви”.

Сумите, заедно с лихвите са върнати на лицата Р. Г., В. К., К. Х., А. Е., Г. С., Й. А., Л. Т., М. В., М. П..

Към момента на изготвяне на заключението има суми, които не са върнати на физическите лица, а именно:

- На А. Г. не е върната сумата от заема по договора от м. 12.2007г. - заемът е в размер на 52000,00 лв., които не са върнати на лицето.
- На Х. А. е върната част от сумата от заема по договора от м.01.2007г. От цялата сума на заема, която възлиза на 77000,00 лв. са върнати 25303,60 лв. през 2011г.
- На А. А. е върната част от сумата от заема по договора от м.03.2007г. От цялата сума на заема, която възлиза на 26000,00 лв. са върнати 14000,00 лв. на 04.07.2013г. и 10000,00 на 19.03.2013г.

От главниците по заемите остават дължими общо 105696,40лв. Тази сума е отразена и като крайно салдо по кредита на сметка 4991 „Други кредитори” към 31.12.2013г., по която сметка са отразени главниците на отпуснатите заеми. Същата сума е отразена по кредита на сметка 4991 „Други кредитори” и към 31.12.2014г.

Съгласно Анексите към договорите е договаряна лихва към всеки един от предоставените заеми. Начисляваната лихва е отразена по сметка 621 „Разходи за лихви”.

По делото са приети и писмените доказателства, използвани от вещото лице за изготвяне на заключението, в открито съдебно заседание на 18.02.2015г. Същите не са оспорени от процесуалния представител на ответника.

Видно от така представените доказателства, както и съобразно заключението на съдебносчетоводната експертиза се установява, че през 2007г. на А. И. Е. са предоставени следните заеми от физическите лица:

- Х. А. А. - сключен е договор за паричен заем с дата 08.01.2007г. между Х. А. А. като заемодател и А. И. Е., чрез управителя З. А., като заемател. Съгласно договора Х. А. А. предоставя на дружеството заем в размер 77000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на

заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 7,87%.

Съгласно представен ПКО №0107/15.01.2007г. А. И. Е. е получило от Х. А. А. сумата от 77000,00 лв. на 08.01.2007г.

- М. В. П. - сключен е договор за паричен заем с дата 08.01.2007г. между М. В. П. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор М. В. П. е предоставил на дружеството заем в размер 20000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 11%. Към договора е сключен още един анекс, съгласно който е договорена годишна лихва в размер на 8%.

- А. С. Г. - сключен е договор за паричен заем с дата 15.12.2007г. между А. С. Г. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор А. С. Г. е предоставил на дружеството заем в размер 52000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 7,87%.

Сумата е получена от А. С. Г. с два ПКО: на 20.12.2007г. е получена сумата 31640,00 лв. с ПКО №1207/20.12.2007г.; на 08.01.2008г. с ПКО №0208/08.01.2008г. е получена сумата 20360,00 лв.

- А. Х. А. - сключен е договор за паричен заем с дата 01.03.2007г. между А. Х. А. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор А. Х. А. е предоставил на дружеството заем в размер 26000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 8,55%.

Сумата е получена от А. Х. А. с ПКО №0307/05.03.2007г.

Към 31.12.2007г. са получени общо 154640,00 лв. заеми. Заемите, получени от дружеството през 2007г. в размер на 154640,00 лв. са осчетоводени по дебита на сметка 501 „Каса” и кредита на сметка 151 „Получени краткосрочни заеми”. От оборотната ведомост се установява, че към 31.12.2007г. кредитният оборот на 151 сметка е 154640,00 лв. Начислените лихви са отразени по сметка 621 „Разходи за лихви”.

През 2008г. на А. И. Е. са предоставени следните заеми от физическите лица:

- Р. Л. Г. - сключен е договор за паричен заем с дата 05.12.2008г. между Р. Л. Г. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор Р. Л. Г. е предоставила на дружеството заем в размер 6000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 7,87%.

Съгласно ПКО №1208/08.12.2008г. дружеството е получило от Р. Л. Г. сумата от 6000,00 лв. на 08.12.2008г.

- В. М. К. - сключен е договор за паричен заем с дата 15.05.2008г. между В. М. К. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор В. М. К. е предоставил на дружеството заем в размер 5000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на

получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 11%.

Съгласно ПКО №0608/19.05.2008г. дружеството е получило от В. М. К. сумата от 5000,00 лв. на 19.05.2008г.

- К. Д. Х. - сключен е договор за паричен заем с дата 25.01.2008г. между К. Д. Х. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор К. Д. Х. е предоставил на дружеството заем в размер 30000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 8%. Към договора е сключен още един анекс, съгласно който е договорена годишна лихва в размер на 11%.

Съгласно ПКО №0108/29.01.2008г. дружеството е получило от К. Д. Х. сумата от 30000,00 лв. на 29.01.2008г.

- А. Х. Е. - сключен е договор за паричен заем с дата 03.03.2008г. между А. Х. Е. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор А. Х. Е. е предоставил на дружеството заем в размер 6000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 12%. Съгласно ПКО №0308/07.03.2008г. дружеството е получило от А. Х. Е. сумата от 6000,00 лв. на 03.03.2008г.

- Г. А. С. - сключен е договор за паричен заем с дата 01.10.2008г. между Г. А. С. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор Г. А. С. е предоставила на дружеството заем в размер 5000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 11%.

Съгласно ПКО №0308/07.03.2008г. дружеството е получило от Г. А. С. сумата от 5000,00 лв. на 01.10.2008г.

- А. С. Г. - сключен е договор за паричен заем с дата 01.10.2008г. между А. С. Г. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор А. С. Г. е предоставил на дружеството заем в размер 8000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен Анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 12%.

Съгласно ПКО №0508/09.05.2008г. дружеството е получило от А. С. Г. сумата от 8000,00 лв. на 05.05.2008г.

- Й. А. А. - сключен е договор за паричен заем с дата 14.08.2008г. между Й. А. А. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор Й. А. А. е предоставила на дружеството заем в размер 8000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като

лихвен заем с годишна лихва 7,87%.

Съгласно ПКО №0808/18.08.2008г. дружеството е получило от Й. А. А. сумата от 8000,00 лв. на 14.08.2008г.

- Л. Г. Т. - сключен е договор за паричен заем с дата 14.08.2008г. между Л. Г. Т. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор Л. Г. Т. е предоставил на дружеството заем в размер 10000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 11%.

Съгласно ПКО №0908/20.08.2008г. дружеството е получило от Л. Г. Т. сумата от 10000,00 лв. на 15.08.2008г.

- М. С. В. - сключен е договор за паричен заем с дата 01.10.2008г. между М. С. В. като заемодател и А. И. Е. с управител З. А., като заемател. Съгласно този договор М. С. В. е предоставил на дружеството заем в размер 24000,00 лв. Заемателят е длъжен да върне заетата сума в срок от 1 година от датата на получаването ѝ. Към договора е сключен анекс, съгласно който заемодателят се задължава да предава в собственост на заемателя парични суми като лихвен заем с годишна лихва 8%. Към договора е сключен още един анекс, съгласно който е договорена годишна лихва в размер на 11%.

Съгласно ПКО №1108/06.10.2008г. дружеството е получило от М. С. В. сумата от 24000,00 лв. на 01.10.2008г.

Заемите, получени от дружеството през 2008г. в размер на 122 360,00 лв. са осчетоводени по дебита на сметка 501 „Каса“ и кредита на сметка 151 „Получени краткосрочни заеми“. Начислените лихви са отразени по сметка 621 „Разходи за лихви“.

Получените в заем суми са възстановени на следните лица:

- на Р. Л. Г. е върната сумата 6980,62лв. през 2011г. Съгласно заключението на съдебносчетводната експертиза върната е цялата сума на заема, заедно лихвите.

- на В. К. е върната сумата 6440,55лв. през 2011г. Съгласно заключението на съдебносчетводната експертиза върната е цялата сума на заема с лихвите.

- на К. Х. е върната сумата 22000лв. на 01.09.2010г. и 16175,45 лв. на 20.12.2010г.

- на А. Х. Е. е върната сумата 6698,30лв. през 2009г., Съгласно заключението на съдебносчетводната експертиза върната е цялата сума на заема с лихвите.

- на Г. А. С. е върната сумата 5192,88лв. през 2009г., съгласно заключението на съдебносчетводната експертиза върната е цялата сума на заема с лихвите.

- на А. С. Г. е върната сумата 9830,58лв., Съгласно заключението на съдебносчетводната експертиза е върнат целият заем с лихвите по договор с дата 01.10.2008г.

Заетата в заем сума по договора с дата 15.12.2007г. в размер на 52000,00 лв. не е върната.

- на Й. А. е върната сумата 9504,14лв. през 2011г. Съгласно заключението на съдебносчетводната експертиза върната е цялата сума на заема с лихвите.

- на Л. Г. Т. е върната сумата 10536,44лв. през 2009г., Съгласно заключението на съдебносчетводната експертиза върната е цялата сума на заема с лихвите.

- на М. С. В. е върната сумата 29120,22лв. през 2010 г., т.е. върната е цялата сума на заема с лихвите.

- на Х. А. А. от предоставения заем в размер на 77000,00 лв. са върнати 25303,60лв. през 2011г.

- на М. В. П. е върната сумата 25934,25лв. през 2010г., т.е. върната е цялата сума на заема с лихвите.

- на А. Х. А. от предоставения заем в размер на 26000,00 лв. са върнати 14000,00 лв. през 2013г.

През 2009г. са върнати заемите на трима души - на А. Е., Г. С. и Л. Т.. На посочените лица е върната цялата сума заедно с начислените лихви.

Връщането на заеманите суми е отразено по дебита на сметка 151 и кредита на група 50 - сметка 501 „Каса”. Начисляването на лихви се отчита по дебита на 621 и кредита на 151. През 2010 г. са върнати заемите на 4 души - на К. Х., А. Г., М. В. и М. П.. На К. Х., М. В. и М. П. е върната цялата сума заедно с начислените лихви. На А. Г. е върната заемната сума заедно с лихвите по договора от 09.05.2008г. Отпуснатият заем по договора от м. 12.2007г. не е върнат.

През 2010г. салдото по разглежданите договори за заеми е преместено от сметка 151 в сметка 499 „Други кредитори”. Салдото включва главница + лихви. През 2010г. са взети следните счетоводни операции: при връщане на заем - дебит с-ка 499/кредит група 50, сметка 501 „Каса” -главница+лихви; при начисляване на лихви - дебит сметка 621 „Разходи по лихви”/кредит 496 „Разчети за лихви”.

През 2011г. са върнати заемите на Р. Г., В. К., Й. А. и Х. А.. На Р. Г., В. К., Й. А. е върната цялата сума заедно с начислените лихви. На Х. А. са върнати 25303,60лв. от цялата сума на заема, която възлиза на 77000,00 лв.

През 2011г. салдото по сметка 499 е разделено на главници по сметка 4991 „Други кредитори” и 496 „Разчети за лихви” - за натрупаните лихви до 31.12.2009г. За периода 01.01.2011г. - 31.12.2014г. главниците по заемите се отчитат по сметка 4991 „Други кредитори”, а задълженията по лихви по сметка 496.

Връщането на заемните суми през 2011г. е отразено по дебита на сметка 4991 „Други кредитори” и кредита на група 50 - сметка 501 „Каса”, когато сумата е върната в брой и сметка 503 - когато е върната по банков път. Начисляването на лихвите е отразено по дебита на сметка 621 и кредита на сметка 496.

През 2012г. не са възстановявани заемни суми, начислявани са само лихви.

През 2013г. е върнат част от заема, отпуснат от А. А. по договор от м.03.2007г. От предоставения заем в размер на 26000,00 лв. са върнати 24000,00 лв. Счетоводните операции са както следва:

- При връщане на заема - дебита с-ка 4991/кредит с-ка 503

- При начисляване на лихви - дебит с-ка 621/кредит с-ка 496.

Към момента на изготвяне на заключението на експертизата все още има суми, които не са върнати на физическите лица, а именно: на А. Г. не е върната сумата от заема по договора от м. 12.2007г., в размер на 52000,00 лв.; на Х. А. е върната част от сумата от заема по договора от м.01.2007г. От цялата сума на заема, която възлиза на 77000,00 лв. са върнати 25303,60 лв. през 2011г.; на А. А. е върната част от сумата от заема по договора от

м.03.2007г. От цялата сума на заема, която възлиза на 26000,00 лв. са върнати 14000,00 лв. на 04.07.2013г. и 10000,00 на 19.03.2013г.

От главниците по заемите остават дължими общо 105696,40лв. Тази сума е отразена и като крайно салдо по кредита на сметка 4991 „Други кредитори“ към 31.12.2013г., по която сметка са отразени главниците на отпуснатите заеми. Същата сума е отразена по кредита на сметка 4991 „Други кредитори“ и към 31.12.2014г.

При така констатираните данни, съобразно представените от жалбоподателя доказателства, анализирани и от съдебносчетоводната експертиза, съдът приема, че сумата 282 200,00лв. не може се квалифицира като такава с неизяснен произход. Нито едно от физическите лица, с които са сключени договори за заем не е отрекло предоставянето на средства на А. И. Е.. Представени са приходни касови ордери за предоставянето на сумите, както и е установено последващо връщане на заетите от страна на ревизираното суми, по отношение на всички лица, като само относно А. Г., Х. А. и А. А. са върнати част от заетите суми. След като от страна на А. И. Е. са извършени плащания, целящи възстановяване на заетите суми, то следва се приеме и че ревизираното лице действително е придобило в резултат от паричен заем посочените парични средства. Не е доказано друго основание, различно от връщане на заем по отношение на констатираните плащания към заемодателите. Връщането на сумите е установено посредством представените писмени доказателства в съдебно заседание на 18.02.2015г., приети без оспорване от ответника. Същото е констатирано и от заключението на съдебносчетоводната експертиза, което не е оспорено от ответника. Обстоятелството, че сумите са възстановени на заемодателите със закъснение от уговорените срокове е въпрос на договорни отношения и не може да бъде основание да се приеме, че липсва предоставяне на заеми.

Настоящият състав намира, че извод относно това дали даденото физическо лице е разполагало със средства, които да предостави в заем може да бъде направен след цялостен анализ на имущественото състояние на лицето, източници на доходи и издръжка, налични парични средства, вземания. Ревизиращият екип се е позовал единствено на декларирани от лица доходи и то само за периода, в който е предоставен заема. Тази информация не е достатъчна. Липсва проверка и анализ на цялостното финансово състояние на лицата, което прави извода, че тези лица не са разполагали със средства да предоставят заема необоснован.

Правното основание, на което е извършено увеличението на финансовия резултат със сумата 282 200,00 лв. е нормата на чл. 16, ал.2, т. 3 от ЗКПО. Съгласно тази разпоредба за отклонение от данъчно облагане се смята получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. По реда на чл. 16, ал.1 от ЗКПО когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки,

някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

В разглеждания случай съдът намира, че не са налице основания за приложението на цитираните норми. Установява се, че през 2009г. по кредита на счетоводна сметка 151 „получени заеми” е осчетоводена сумата 282 000,00лв., представляваща заемни средства. В РД, съответно в РА е прието, че тези средства не са предоставени в заем защото посочените като заемодатели лица не са доказали, че са разполагали с тези средства. Същевременно е прието наличие на отклонение от данъчно облагане поради обстоятелството, че са предоставени безвъзмездно за ползване парични средства. По този начин приетото правното основание се намира в противоречие с приетото от фактическа страна. Ревизиращият орган не признава произхода на посочената сума, а именно, че представлява предоставени в заем средства и я квалифицира като такава с неустановен произход. За целите на данъчното облагане, обаче признава сумата, като резултат от получени заеми и приема наличие на отклонение от данъчно облагане, тъй като е налице безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага.

Следва да се отбележи, че извод за наличие на отклонение от данъчно облагане може да се направи когато се извърши анализ на констатираното правоотношение, от което се твърди, че е произтекло отклонението. Последното е необходимо за да се проследи дали осъществяването на посоченото правоотношение при други условия би довело до различно, в по-голям размер данъчно задължение. Такъв анализ не е направен от ревизиращия орган. Остава не ясно защо от една страна е прието, че сумата по счетоводна сметка 151 е с неизяснен произход, от друга същата е квалифицирана като безвъзмездно предоставени средства. Не е ясно и по какъв начин чрез получаването на тази сума от страна на А. И. Е. е реализирано отклонение от данъчно облагане.

Решаващият орган в своето решение развива доводи за неточност на счетоводните отразявания, което обаче също не обосновава основание за приложение на разпоредбата на чл. 16, ал.2, т. 3 от ЗКПО. След като въпросната сума от 282 000,00лв. е квалифицирана като такава с неизяснен произход, за органа по приходите е била налице възможност да анализира дали получаването на тази сума не се дължи на приход от дейността и при установяването на такива данни да приложи особения ред на облагане по чл. 122, ал.2 от ДОПК, поради наличие на обстоятелство по чл. 122, ал.1, т. 2 от ДОПК. Анализ в този смисъл също не е извършен.

Сумата от 282 000,00лв. от една страна е приета като такава с неустановен произход, а от друга е квалифицирана като безвъзмездно предоставени средства. Последното, обаче не е подкрепено с никакви доказателства за начина и лицето, от което е предоставена сумата. Изводът е направен само въз основа на приетото от ревизиращия екип заключение, че посочените като заемодатели лица не са разполагали със средства да предоставят посочените средства. Това заключение също не е доказано, тъй като органът не е

изследвал цялостното финансово и имуществено състояние на лицата, а е единствено декларираните от тях данни и то само за периода на предоставяне на заема.

Съдът приема, че от страна на А. И. Е. са представени доказателства, които да установяват произхода на сумата в размер на 282 000,00лв. по счетоводна сметка 151 а именно средства, предоставени в заем. Посочени са лицата, предоставили средствата, същите са потвърдили, че са заемодатели на А. И. Е., представени са приходни касови ордери. Представени са и доказателства, че заемните средства се възстановяват на заемодателите от страна на дружеството – заемател. Не са представени доказателства, не се и твърди наличие на възстановяване на заемни средства на други лица. Не е доказано извършване на плащане от А. И. Е. за погасяване на средства към други лица, както за ревизирия период, така и за следващите. При тези данни съдът приема, че сумата в размер на 282 000,00лв. по счетоводна сметка 151 е с установен произход – предоставени в заем средства, с оглед на което ревизионният акт следва да се отмени като незаконосъобразен в тази част.

В ревизионното производство е констатирано, че е намален финансовия резултат по реда на чл. 43, ал.2 от ЗКПО със сумата 14231,10лв., представляващи признаване за данъчни цели на непризнатите разходи за лихви по заеми от физически лица. Тъй като ревизиращият орган е приел, че получаването на заеми от дружеството не е доказано, е направен извод и че не са начислявани лихви и липсва основание за намаляване на финансовия резултат.

Съгласно разпоредбата на чл. 43, ал.1 от ЗКПО не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им разходите за лихви в размер, определен за текущата година по определена формула. По реда на чл. 43, ал.2 от ЗКПО непризнатите по ал. 1 разходи за лихви се признават за данъчни цели през следващите 5 години до изчерпването им в размер, определен за текущата година по формула, съдържаща се в разпоредбата.

В случая органът по приходите е приел, че не са направени разходи за лихви, предвид това, че не са били предоставени парични средства в заем. Настоящата инстанция намира този извод за необоснован. От страна на дружеството се представиха доказателства, установяващи произхода на сумата от 282 000,00лв., като предоставени в заем средства от фактически лица. Към всичките договори за заем са подписвани анекси, с които е уговорено заплащането на лихва. Видно от приетото заключение на съдебносчетоводната експертиза, неоспорено от страните съгласно анексите към договорите за заем е договаряна лихва към всеки един от предоставените заеми. Договаряната лихва е посочена в чл.1 от всеки анекс. Начисляваната лихва е отразена по сметка 621 „Разходи за лихви”. При наличието на задължение за възстановяване на заемна сума с лихва, правилно такава е начислявана. По реда на чл. 43, ал. 1 и 2 от ЗКПО разходите за лихви не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им, а в следващите пет години. С оглед на изложеното, незаконосъобразно не е признато извършеното намаление на финансовия резултат на основание чл. 43, ал.2 от ЗКПО със сумата 14 231,10лв.

Предвид последното, оспореният Ревизионен акт № [ЕГН]/16.04.2014г.,

издаден от Т. И. Т., началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – възложител на ревизията и от Д. Н. К., главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1189/03.07.2014г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С. следва да бъде отменен, в частта му, с която е определено задължение за корпоративен данък в размер на 29 643,11лв. и лихви в размер на 12 961,30лв., в резултат от извършеното увеличение на финансовия резултат със сумата 282 200,00лв., на основание чл. 16, ал.2, т. 3 от ЗКПО и непризнато намаление на финансовия резултат със сумата 14 231,10лв., на основание чл. 43, ал.2 от ЗКПО, за периода 01.01.-31.12.2009г.

При този изход на делото и изричната претенция на жалбоподателя, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се присъдят направените по делото разноски, за които са представени доказателства. В случая, от жалбоподателя са представени доказателства за платена държавна такса в размер на 50,00лв., депозит за съдебносчетоводна експертиза в размер на 400,00лв. и платено адвокатско възнаграждение в размер на 840,00лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1 и чл. 161 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, 16 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на А. И. АД, ЕИК:[ЕИК], Ревизионен акт № [ЕГН]/16.04.2014г., издаден от Т. И. Т., началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – възложител на ревизията и от Д. Н. К., главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1189/03.07.2014г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., в частта му, с която е определено задължение за корпоративен данък в размер на 29 643,11лв. и лихви в размер на 12 961,30лв., в резултат от извършеното увеличение на финансовия резултат със сумата 282 200,00лв., на основание чл. 16, ал.2, т. 3 от ЗКПО и непризнато намаление на финансовия резултат със сумата 14 231,10лв., на основание чл. 43, ал.2 от ЗКПО, за периода 01.01.-31.12.2009г..

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на А. И. АД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], бул. А. С., [жилищен адрес] представлявано от З. А. Г. - А., в качеството на управител сумата в размер на 1290,00 лв. (хиляда двеста и деветдесет) лева, представляваща направените по делото разноски.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: