

# РЕШЕНИЕ

№ 2078

гр. София, 16.04.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,**  
в публично заседание на 16.01.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Атанас Николов**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **8853** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следв. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу ДРА Ревизионен акт № Р-22221018002996-091-001/02.04.2019 г. изменен с Решение № 1057/20.06.2019 г. на ДД „ОДОП” – С. в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗКПО за периода 2017 г. в размер на 21 077,16 лв. корпоративен данък за внасяне е определен на 1518,86 лв. корпоративен данък за внасяне, ведно със съответните лихви. В жалбата и в съдебно заседание чрез процесуалния си представител, жалбоподателят моли за отмяна на данъчния ревизионен акт в обжалваната част като неоснователен и издаден при съществено нарушение на приложимото ватериално право, както и за присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът по жалбата, Директор на Дирекция “ОДОП” излага доводи за неоснователност на жалбата а и потвърждаване на ДРА, както и присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018002996-020-001/23.05.2018 г., връчена по електронен път на 06.06.2018 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на заместник на В. В. В. съгласно Заповед №РД-84-2200-526/08.05.2018 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване

на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221018002996-020-002/23.08.2018 г., издадена от В. В. В. -началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., извършването на ревизията е продължено до 06.11.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018002996-092-001/11.02.2019 г., връчен на ревизираното лице на 12.02.2019 г. В срока по чл. 117 ал. 5 от ДОПК е направено възраж на НАП [населено място] е издала Ревизионен акт № Р-22221018002996-091-001/02.04.2019 г. на основание чл.119, ал. 2 от ДОПК и въз основа на извършена ревизия на [фирма].

Ревизионният период обхваща задълженията на дружеството за корпоративен данък в периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018002996-091-001/02.04.2019 г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията и П. П. Б. - Д.– ръководител на ревизията. РА е връчен на 02.04.2019 г. по електронен път.

От фактическа страна е прието, че през 2017 г. [фирма] е предоставило финансови средства на следните дружества:

1. [фирма], ЕИК[ЕИК] - 180 000 евро /с легова равностойност 352 049,40 лв./ по договор за заем от 06.07.2017 г., при договорена лихва от 5 %. Счетоводно заемът е заведен по сметка 498/1 - Други дебитори;
2. [фирма], ЕИК[ЕИК] - 205 000 евро /с легова равностойност 400 945,15 лв./ по договор за заем от 20.06.2017 г., при договорена лихва от 4,5 %. Счетоводно заемът е заведен по сметка 152/2 - 361 828,55 лв. и сметка 498/2 - 39 116,60 лв., като сумите са прехвърлени по счетоводна сметка 498/2 - 400 945,15 лв.

Ревизиращият орган е приел, че във връзка с предоставените от [фирма] заеми на [фирма] и на [фирма], ревизираното лице е следвало да начисли за 2017 г. приходи от лихви по тях, на база уговорените в договорите лихвени проценти - 5 % с [фирма] и 4,5 % с [фирма]. Приходите от лихви следва да бъдат начислявани, считано от началото на месеца, следващ месеца на предоставяне на сумите /м. 07.2017 г./, а именно от 01.08.2017 г. Така изчислените лихви за периода от 01.08.2017 г. до 31.12.2017 г. по договора за заем с [фирма] са в размер на 8 801,23 лв., а по договора за заем с [фирма] - в размер на 9 021,27 лв. или общо начислени приходи от лихви - 17 822,50 лв. Договорът за заем от 06.07.2017 г. между [фирма] и [фирма] е със срок 4 месеца и същият влиза в сила от момента на подписването. Съгласно чл. 2 от договора за заем от 20.06.2017 г. между [фирма] и [фирма], последното се задължава да върне получената сума в срок до 18 месеца от датата на получаването на цялата сума, като лихвата се дължи при пълното възстановяване на ползваната сума при първоначален 12-месечен гратисен период, през който лихва няма да бъде дължима и начислявана. Изрично е уточнено, че посоченият период може да бъде изменен по взаимно съгласие на страните, изразено писмено. В представените към възражението срещу РД анекси към двата договора е постигнато съгласие между страните да има 36-месечен гратисен период, през който лихва няма да се начислява и дължи.

Както в ДРА, така и в потвърдителното решение на контролния орган е прието, че договореностите между страните не следва да се вземат предвид при определяне на счетоводния и данъчния финансов резултат на ревизираното дружество предвид

нормативните законови изисквания, като са изложени просторни мотиви, както от приходния орган издал процесния ДРА, така и от Директора на Дирекция "ОДОП", който го е потвърдил в тази част.

В резултат на това са установени задължения за довносяне в размер общо на 21077,16 лв. и лихви за просрочия към тях в размер на 2148,87 лв.

РА № Р-22221018002996-091-001/02.04.2019 г. е изменен с Решение № 1057/20.06.2019 г. на ДД „ОДОП” – С. в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗКПО за периода 2017 г. в размер на 21 077,16 лв. корпоративен данък за внасяне е определен на 1518,86 лв. корпоративен данък за внасяне, ведно със съответните лихви.

От правна страна.

Жалбата, предмет на настоящото съдебно производство, е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК, приложим съгласно чл. 129, ал. 7 от ДОПК и е процесуално допустима.

Съдът, предвид установената фактическа обстановка и събраните по делото доказателства, като съобрази приложимите законови разпоредби, намира жалбата за частично основателна.

Обжалваният акт е издаден в предвидената от закона писмена форма и от компетентен административен орган, което съдът приема за установено с оглед приетата като доказателство по делото Заповед №РД-84-2200-526/08.05.2018 г. на директора на ТД на НАП

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, водещи до незаконосъобразност на оспорения акт.

По спорните между страните въпроси, съдът намира следното.

1. По първия спорен между страните въпрос, свързан с извършеното увеличение на финансовия резултат, на осн. чл.78 от ЗКПО, със сумата 17 822.50лв.

Съобразно очертаната по случая фактическа обстановка, предвид доказателствата по преписката и съгласно действащата за процесните периоди нормативна уредба, съдът намира за установено следното:

Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО казва, че 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.

Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, се смята за отклонение от данъчно облагане. А 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.

Начинът за признаване и отчитане на приходите от лихви е уреден в СС 18 "Приходи". Съгласно т. 5.1 от СС 18, приходът се признава, когато: а) е вероятно предприятието да има икономическа изгода, свързана със сделката; б) сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена; в) направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат надеждно да бъдат измерени; г) приходите за всяка сделка се признават едновременно с извършените за нея разходи (принцип на съпоставимост между приходите и разходите).

Според т. 8.2., б. "а" от СС18 приходите от лихви се признават текущо пропорционално на времевата база, която отчита ефективния доход от актива. От посоченото следва, че приходът от лихви трябва да се начислява текущо пропорционално на договорения срок, независимо от начина на договаряне на падежа на лихвите (месечен, годишен или еднократно на датата на падежа на главницата).

Тъй като най-краткият данъчен период е свързан с функционирането на ДДС следва, че приходът от лихви следва да се начислява и отчита ежемесечно, независимо от това каква лихвена периодичност е договорена или какъв е срокът за реалното ѝ получаване. Ако е договорено лихвените вноски по заема да се правят всеки месец, данъчна основа е сумата на получената лихва. Ако е договорена периодичност на вноските, различна от този срок, както в случая, то данъчната основа е дисконтираният размер (настоящата стойност) на месечната сума от лихва за съответния месец, съобразно договорения лихвен процент, времевата база на актива (срока на погасяване) и очаквания въз основа на тях бъдещ паричен поток. Посоченото означава, че сумата на приходите може да бъде надлежно изчислена по смисъла на т. 8.1., б. "а" от СС 18.

След като договорената от страните лихва може да бъде изчислена надеждно, приходите от нея следва да се признаят текущо (месечно), пропорционално на времевата база (за срока на погасяване на заема), като се отчита ефективният доход от актива (месечната лихва) съгласно т. т. 8.1 и 8. 2 "а" на СС 18 - "Приходи". Неправилно е позоваването на жалбоподателя на договора, според който тези лихви са дължими след изтичане на предвидения в договорите гратисен период за неплащане на лихва, поради което не следва да се начисляват към процесните години. Според счетоводното и данъчно законодателство при безспорно установяване на ползване на предоставените парични средства, то приходът от лихва следва да се начислява своевременно и текущо от момента на предоставяне на заемите до датата на връщането им. Това е така, за да се отчете ефективно доходът от актива.

В този смисъл е необходимо да се изтъкне, че моментът на признаване на приходите от лихви възниква не по силата на договор, а по силата на ЗСч. и приложимите счетоводни стандарти във връзка с корпоративния закон. След като договорената от страните лихва може да бъде изчислена надеждно, приходите от нея следва да се признаят текущо (за всеки отчетен период), пропорционално на времевата база, за срока на погасяване на заема, като се отчита ефективният доход от актива – т. нар. лихва, съобразно т. 8.1 и т. 8.2 „а“ на СС 18, независимо от начина на уговаряне на

падажа на лихвите - месечен, годишен или еднократно на датата на падежа на главницата. За целите на данъчното облагане е без значение както наличието или липсата на уговорка за лихви в договора за заем, така и кое е лицето, на което е предоставен заемът, а именно дали то е свързано или не е. Това е така, тъй като при определяне на финансовия резултат за съответния данъчен период винаги следва да се включва и размерът на лихвата, която заемодателят би получил, ако би договорил лихва, съобразно пазарните и обичайни условия – аргумент от нормата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО.

Предвид казаното, съдът намира, че с процесния ревизионен акт правилно са били приложени нормите на чл. 16, ал. 1 и чл.78 от ЗКПО, тъй като приходите от лихви е следвало да бъдат признати в годината на възникването им в резултат от предоставяне на заем на активи на дружеството, тъй като действително в сключения договор и анекс са налице клаузи, които предполагат предоставяне на заем за безвъзмездно ползване на парични средства за част от периода на договора – с анекси от 22.06.2017г. и 10.07.2017г. Съдържащи уговорката за гратисен период за неплащане на главницата и лихва. Поради това правилно е бил увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството със сумата от 17 822.50лв. В този смисъл е и съдебната практика обобщена в Решение №1440/04.02.2019г. По адм.д. № 11384/18г. На ВАС, в което се приема, че в случай, като настоящия единствено и само за целите на данъчното облагане се определя данъчна основа, без да се вземе предвид условието по сделката относно дължимостта на лихвите в по-късен период. Налице е фикция за приход, подлежащ на включване при определяне на текущия ФР на дружеството за всяка от ревизираните данъчни години.

2. По вторият спорен въпрос - относно установяване на задължения за обжалваните данъчни периоди съдът намира жалбата за основателна.

С обжалваното решение на данъчния орган, същият е приел, че е налице основание за установяване на резултат по ЗКПО за периода 2017 г. в размер на 15 188.61 лв. И съответно е определен корпоративен данък за внасяне в размер на 1 518,86 лв., ведно със съответните лихви.

Видно от РД и РА, при определяне на данъчния финансов резултат за 2017г. Органите по приходите не са отчетели данъчните загуби, формирани от дружеството през 2014г.; 2015 и 2016г., както се следва от чл.70 ЗКПО. Видно от приетите по делото доказателства в това число и приетото като неоспорено заключение на в.л. В тази част се установява, че размера на данъчната загуба от минали години, който подлежи на приспадане през 2017 г. на основание и по реда на чл. 70-71 от ЗКПО, е както следва: По подадената Годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък за 2014 г. и ГФО вх. № 9299547/04.02.2015 г. на [фирма], дружеството е декларирало следния финансов резултат:

Общо приходи: 0,01 лв.

Общо разходи: 7037,04 лв.

Счетоводен финансов резултат - загуба: 7037,03 лв.

Увеличения на финансовия резултат: 0,00 лв.

Намаления на финансовия резултат: 0,00 лв.

Данъчен финансов резултат - загуба: 7037,03 лв.  
Полагащ се корпоративен данък: 0,00 лв.

По подадената Годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък за 2015 г. и ГФО вх. № 10194945/02.02.2016 г. на [фирма], дружеството е декларирало следния финансов резултат:

Общо приходи: 0,00 лв.  
Общо разходи: 1965,58 лв.  
Счетоводен финансов резултат - загуба: 1965,58 лв.  
Увеличения на финансовия резултат: 0,00 лв.  
Намаления на финансовия резултат: 0,00 лв.  
Данъчен финансов резултат - загуба: 1965,58 лв.  
Полагащ се корпоративен данък: 0,00 лв.

По подадената Годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък за 2016 г. и ГФО вх. № 11190079/15.02.2017 г. на [фирма], дружеството е декларирало следния финансов резултат:

Общо приходи: 16,46 лв.  
Общо разходи: 1921,65 лв.  
Счетоводен финансов резултат - загуба: 1905,19 лв.  
Увеличения на финансовия резултат: 0,00 лв.  
Намаления на финансовия резултат: 0,00 лв.  
Данъчен финансов резултат - загуба: 1905,19 лв.  
Полагащ се корпоративен данък: 0,00 лв.

Или видно от представеното по-горе общият размер на данъчните загуби на [фирма] за периода 2014 г. - 2016 г. включително, възлиза на 10 907,80 лв. /7037,03 лв. + 1965,58 лв. + 1905,19 лв./.

Поради това и имайки предвид, извършеното увеличение на финансовия резултат за 2017г. На осн. чл.78 ЗКПО със сумата от 17 822.50 лв., представляваща начислени приходи от лихви, то след приспадане на установната данъчна загуба в размер на 10 907.80лв. Се формира данъчна печалба в размер на 4 280.81лв. И съответно полагащ се корпоративен данък за 2017г. В размер на 428.08лв. Доколкото финансовият резултат на [фирма] за 2017 г. след извършените корекции е данъчна печалба в размер на 4 280,81 лв., при дължим корпоративен данък /10%/ в размер на 428,08 лв. и внесен корпоративен данък в размер на 0,00 лв. Разликата за довносяне е в размер на 428,08 лв. Лихвата по чл. 175 от ДОПК за периода от 01.04.2018 г. до 02.04.2019 г. /датата на издаване на спорния РА/ върху сумата от 428,08 лв. е в размер на 43,64 лв.

Ето защо обжалвания ревизионен акт следва да се измени в този смисъл.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски в размер на 350 лв. по компенсация с вземането на ответника за разноски и съобразно уважената част от жалбата.

**С тези мотиви, съдът**

**Реши:**

**ИЗМЕНЯ** по жалба на [фирма] - ДРА № Р-22221018002996-091-001/02.04.2019 г. изменен с Решение № 1057/20.06.2019 г. на ДД „ОДОП” – С. в оспорената част, В ЧАСТТА относно установения резултат по ЗКПО, като **ОПРЕДЕЛЯ** задължение по ЗКПО за 2017г. В размер на 428.08лв., ведно с начислена лихва – 43.64лв.

**ОСЪЖДА** НАП С. да заплати на [фирма] – С. сумата от 783лв. разноси по делото.

**Решението е окончателно.**

**СЪДИЯ:**