

РЕШЕНИЕ

№ 19692

гр. София, 20.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в публично заседание на 07.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **6805** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „СТИН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, офис 13, чрез И. Д. К., в качеството на управител, против Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721005852-091-001/17.06.2022 г., издаден от В. И. И. – орган, възложил ревизията, и Р. Б. Т. – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 1444/08.09.2022 г. на заместник-директора на Дирекция на „ОДОП” – С. -град при ЦУ на НАП, с който установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 3 112. 51 лв. е определен на 2 632. 51 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г. в размер на 4 482. 54 лв., е определен на 4 002. 54 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 4 497. 00 лв., е определен на 4 017. 00 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г. в размер на 4 497. 00 лв., е определен на 4 017. 00 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2019 г. в размер на 2 701. 91 лв. е определен на 371. 91 лв., ведно със съответните лихви и установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2020 г. в размер на 3 575. 76 лв. е определен на 2 975. 76 лв., ведно със съответните лихви.

В жалбата са изложени съображения за неправилно приложение на материалния закон и съществено нарушение на процесуалните правила. Оспорва изводите на органите по приходите за увеличение на финансовия резултат. Излага доводи, че в РА липсва изложение на фактическите констатации на органа, издал акта. Необосновано е прието, че отчетените приходи от дружеството за получени договорени наеми, са в по- малък размер от пазарните такива. Излага подробни

съображения и прави искане съдът да отмени РА. В открито съдебно заседание от дата 07.04.2026 г. адв. С. иска отмяна на РА. Моли за срок са писмени бележки, но такива не са представени по делото.

Ответникът по жалбата, чрез процесуалния си представител юрисконсулт Л. И. оспорва жалбата. Намира, че жалбата е неоснователна и недоказана. Обръща внимание върху определени части от заключението на вещото лице. Прави се искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекция „ОДОП” – С.-град.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221721005852-020-001/19.10.2021 г., връчена на 05.11.2021 г., последователно изменена със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221721005852-020-002/07.02.2022 г. и №Р-22221721005852-020-003/04.03.2022 г. Възложено е извършването на ревизия на „СТИН“ ЕООД за установяване на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. Цитираните заповеди са издадени от В. И. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., оправомощена като компетентен орган на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №З-ЦУ-3117 от 18.10.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721005852-092-001/19.04.2022 г. По реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е било подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221721005852-091-001/17.06.2022 г., издаден от В. И. И. – орган, възложил ревизията, и Р. Б. Т., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Ревизионният акт (РА) е връчен на дата 20.06.2022 г. по електронен път.

Видно от констатациите в РД и РА, допълнително установените задължения и извършените корекции, предмет на настоящия спор произтичат от:

1. увеличение на финансовите резултати на дружеството за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. със сумата в размер общо на 162 880. 00 лв., на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 22, т. 3 от ЗКПО;
2. увеличение на финансовите резултати на дружеството за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г. със сумата в размер общо на 32 558. 25 лв., на основание чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, във връзка с чл. 22, т. 3 от ЗКПО (неотчетени приходи от лихви);
3. увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2015 г. със сумата от 900. 00 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО;
4. увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2019 г. със сумата от 900. 00 лв., на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО;
5. увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2018 г. със сумата от 16 187. 30 лв., на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО и намаление на финансовия резултат на дружеството за 2019 г., на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО със сумата в размер на 11 494,57 лв.

По данни от ревизионния доклад, извършваната от дружеството дейност през ревизирувания период е отдаване под наем на собствени недвижими имоти, намиращи се в [населено място], [улица] (в част от нотариалните актове посочена като [улица]). Притежаваните недвижими имоти са подробно описани в РД.

Търговско дружество „СТИН“ ЕООД е било регистрирано по ЗДДС на 27.11.2003 г. и

дерегистрирано на 25.03.2013 г. През ревизирия период дружеството не е имало назначени лица по трудови договори. На дружеството не са извършвани ревизии за корпоративен данък. Извършени са следните проверки, имащи отношение към ревизирия период, в това число:

- проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила с протокол №П-03000818216120-073-001/07.06.2019 г., при която е извършена насрещна проверка на Т. Щ. относно получена от него през 2016 г. сума в размер на 600 000. 00 лв. от „СТИН“ ЕООД като служебен аванс, като лицето не е открито. В хода на проверката е връчена покана по чл. 103 от ДОПК от 06.06.2019 г. за корекция на ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. – 2016 г. и за 2018 г. като се декларират допълнителни приходи от наеми в размер на 4 800. 00 лв. за всяка година. Подадени са коригиращи декларации, както и ГДД за 2017 г. с данни, съобразно констатациите от проверката.;

- проверка за спазване на данъчното и осигурително законодателство, приключила с Протокол №П-22221720215965-073-001/15.07.2021 г. При проверката е прието, че полученият от управителя И. К. аванс от 95 000. 00 лв. на 31.10.2019 г. представлява дивидент. Посочено е само, че е „представена Декларация, с която е поет ангажимент за разпределяне на сумата под формата на дивидент през третото тримесечие на 2021 г. и декларирани на съответния данък с подаване на декларация по чл. 55 от ЗДДФЛ в срок до 31.10.2021 г.“. Такава декларация обаче липсва в преписката, но са налице писмени обяснения от И. К., към които са приложени два протокола за разпределение на част от неразпределената печалба от минали години в размер на 113 681. 35 лв. (кредитно салдо по сметка 122 към 31.12.2020 г.). Разпределени са 2 x 10 000. 00 лв. В писмените обяснения е декларирано, че до края на м. 09.2021 г. предстои да се вземат още решения относно разпределянето на печалбата под формата на дивиденти.

- ПУФО, приключила с Протокол №П-22221721113232-073-001/17.09.2021 г., в който са описани финансовите резултати по ЗКПО за периода 2015 г. – 2020 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени 4 /четири/ искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221721005852-040-001/25.10.2021 г., №Р-22221721005852-040-002/04.02.2022 г., №Р-22221721005852-040-003/09.02.2022 г. и №Р-22221721005852-040-004/25.02.2022 г. А именно за: - всички счетоводни документи, договори, записвания по счетоводни сметки, инвентаризационни описи, аналитична отчетност относно вземанията и задълженията, счетоводни и данъчни амортизационни планове, оборотни ведомости и главни книги; - документи относно декларирани данни в подадените годишни данъчни декларации, постъпления по банкова сметка, отчетени разходи, протоколи за разпределение на дивиденти; - документи и писмени обяснения относно предоставен аванс в размер на 600 000. 00 лв. на управителя Т. Щ.; - документи относно движение по банкови сметки. От страна на ревизираното лице, са представени по електронен път документи/ описани на стр. 7 от РД.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на Т. Н. Щ., резултатите от която са отразени в ПИНП №П-03000822036879-141-001/15.03.2022 г.

Изготвени са Искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица до търговските банки в страната, в които „СТИН“ ЕООД е имало открити сметки и е изискана информация за движението по тях. На основание чл. 63 от ДОПК с Акт за възлагане №Р-22221721005852-01-001/16.03.2022 г. е възложена експертиза за определяне на пазарна цена на наем. Експертизата е заведена в ТД на НАП П. с вх. №Д1/РД-20-1914/29.03.2022 г.

С Акт за възлагане №Р-22221721005852-01-002/16.03.2022 г. е възложена експертиза за определяне на пазарна лихва по предоставени парични средства с характер на заем. Експертизата е заведена в ТД на НАП П. с вх. № РД-20-2531/31.03.2022 г.

Извършени са проверки в сайта на Агенция по вписванията - Имотен регистър относно вписвания за „СТИН“ ЕООД (документирани с Протокол №1698878/02.02.2022г. и Протокол №1697879/03.02.2022 г.)

С Протокол № 1699153/29.10.2022 г. е документирано посещение на адреса за кореспонденция на „СТИН“ ЕООД - [населено място], [улица], вх. А, офис 13. При посещението не е открито лицето, представляващо дружеството. Установените обстоятелства във връзка с предприетите действия са описани и анализирани в раздел I, III и IV на ревизионния доклад.

След анализ на събраните писмени доказателства и установените факти, с РА са извършени и корекции:

1. Относно извършеното увеличение на финансовите резултати на дружеството за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. със сумата в размер общо 162 880. 00 лв., на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 22, т. 3 от ЗКПО.

В хода на ревизията е представен договор за наем от 01.08.2014 г., сключен между „СТИН“ ООД (наемодател) с управител Т. Щ. и „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] (наемател) с управител И. К.. Според договора, „СТИН“ ООД отдава под наем следните имоти: масивна четириетажна сграда със застроена площ от 533 кв. м. с изби с полезна площ от 495 кв. м., в [населено място], [улица]. Сградата включва четири обекта, всеки обособен като самостоятелен обект със застроена площ от 430 кв. м.;

- масивна едноетажна сграда със застроена площ от 301 кв. м. в [населено място], [улица].

- масивна едноетажна сграда със застроена площ от 70 кв. м. в [населено място], [улица].

- Комплексен трансформаторен пост със застроена площ от 9 кв. м. в [населено място], [улица].

Наемната цена за описаните обекти е в размер общо на 400. 00 лв. месечно без ДДС. В чл. 6, ал. 1 от договора е предвидено, че плащането се извършва в брой, но не е посочен срок. Договорът е сключен за срок 9 години от датата на подписването му.

Представен е и предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 16.11.2015 г., сключен между същите страни. Предмет на продажба са посочените в предходната точка четири имота, както и дворно място с площ 3 452 кв. м., в което са построени имотите. Договорена е цена от 2 200 000. 00 лв., която ще бъде заплатена на части, както следва: пет вноски по 100 000. 00 лв. през периода 09.12.2015 г. - 15.12.2015 г. и 1 700 000. 00 лв. чрез банков кредит в срок до 29.01.2016 г.

Съгласно анекс от 21.12.2015 г. към договора за наем от 01.08.2014 г., всички дължими суми за наемната цена трябва да бъдат заплатени при сключването на окончателен договор за продажба на имотите, съгласно сключен между страните предварителен договор за покупко-продажба от 16.11.2015 г.

С оглед представените в хода на извършената проверка доказателства, в т.ч. договори за наем, между „СТИН“ ООД и „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД е договорена месечна наемна цена, поради което всеки месец за „СТИН“ ООД е възниквало задължение за начисляване на съответния приход, независимо от това, дали той е платен или не. Дружеството не е издавало фактури за наем и не е начислявало приходи от наем, поради което в хода на проверката, документирана с Протокол №П-03000818216120-073-001/07.06.2019 г., му е връчена Покана по чл. 103 от ДОПК.

За „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД е установено, че е вписано в ТР на 19.07.2012 г. с едноличен собственик на капитала и управител Д. Г. Т.. На 27.11.2012 г. е вписан нов едноличен собственик и управител - И. К.. На 05.05.2016 г. е вписана промяна в наименованието на „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД. Констатирано е, че към 01.08.2014 г. и през 2015 г. за дружествата няма данни за свързаност по смисъла на ДОПК. Договорът от 01.08.2014 г. е бил в сила до 01.04.2019 г., когато е

прекратен със споразумение от 01.04.2019 г., което е представено в хода на ревизията. През 2019 г. „СТИН“ ЕООД е издало обща фактура за всички вноски в размер 400. 00 лв. (месечен наем), за периода 01.08.2014 г. - 01.04.2019 г. Издадена е фактура №[ЕГН]/01.04.2020 г. на стойност 22 400. 00 лв. (56 вноски x 400. 00 лв.)

На 01.12.2019 г., за същия недвижим имот е сключен договор между „СТИН“ ЕООД – наемодател (от дата 06.08.2019 г. с едноличен собственик и управител И. К.) и „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД – наемател (също представлявано от И. К.). Наемната цена е 500. 00 лв. (месечно), считано от месеца, следващ месеца на предоставяне на имота за ползване. В чл. 4 от договора е предвидено, че наемодателят се задължава да предаде имота на наемателя за ползване в момента на сключване на договора. Договорът е сключен за срок от 18 месеца от датата на подписването му. Констатирано е, че през 2019 г. в „СТИН“ ЕООД не е отчетено получаване на наем по този договор и не са издадени фактури, а за 2020 г. е отчетен приход в размер на 6 000. 00 лв., по фактура № [ЕГН]/30.12.2020 г. издадена на „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД за наем за периода 01.01.2020 г. – 31.12.2020 г. – 12 месеца x 500. 00 лв.

В хода на ревизията е възложена експертиза за определяне на пазарната цена на наема на посочените сгради, представена и заведена с вх. №Д1/РД-20-1914/29.03.2022 г. в ТД на НАП П.. При оценката са използвани метод на приходната стойност, според който пазарната цена на месечния наем за периода 01.01.2015 г. - 01.04.2019 г. е 2 480. 00 лв. и метод на сравнителната стойност, според който пазарните наемни цени за сходни имоти в района на [населено място] се движат в границите между 1 и 3 лв. / кв. м. (което при отдадени под наем площи от 2 100 кв. м. означава месечен наем от 2 100. 00 лв. до 6 300. 00 лв.). Определена е пазарна месечна наемна цена от 2 480. 00 лв. за периода 01.01.2015 г. - 01.04.2019 г. и 2 800. 00 лв. - за периода 01.12.2019 г. - 31.12.2020 г.

Ревизиращия орган е приел, че „СТИН“ ООД няма разходи, свързани с отдаването на имотите под наем и при по-голям размер на наема би дължало корпоративен данък в по-висок размер. Анализирани са финансовите резултати на „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД (с предишно наименование „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД) за ревизираните периоди и е установено, че са отчетени счетоводни и данъчна загуби в големи размери, поради което отчитането на по-големи разходи за наем не би довело до намаляване на дължимия корпоративен данък, което да компенсира увеличения корпоративен данък на „СТИН“ ЕООД.

Направен е извод, че отдаването под наем по цена, значително по-ниска от пазарната, представлява сделка, водеща до отклонение от данъчно облагане (намаление на дължимия корпоративен данък за жалбоподателя без съответното увеличение на дължимия корпоративен данък от „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД), поради което е приета хипотезата на чл. 16 от ЗКПО.

Предвид това, финансовият резултат на „СТИН“ ООД е увеличен със сума в размер на 29 760. 00 /12 x 2 480. 00 лв./ за всяка от финансовите 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г.; с 10 240. 00 лв. за 2019 г. /7 440. 00 лв. – 2480. 00 лв. x 3 месеца + 2 800. 00 лв. - по договора от 01.12.2019 г./ и с 33 600. 00 лева за 2020 г. /12 x 2 800. 00 лв./.

2. Относно преобразуването на финансовият резултат на дружеството за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г. със сумата в размер общо на 32 558. 25 лв., на основание чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО във връзка с констатациите за неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми: Представен е разходен касов ордер №13/05.01.2016 г., според който на Т. Щ. (съдружник в „СТИН“ ООД и управител) е дадена сумата от 600 000. 00 лв. с основание „предоставен аванс“. Не е посочено с каква цел се предоставя същия. Сумата е осчетоводена по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“ и по кредита на сметка 501 „Каса в левове“. Към 31.12.2016 г. сумата е налична като салдо по сметка 422. През 2017 г. и 2018 г. по сметка 422 няма движение, а през

2019 г. е отчетено връщане на сумата, въз основа на Приходен касов ордер от 25.01.2019 г. и авансов отчет от същата дата.

В хода на ревизията, с ИПДПОЗЛ №P-22221721005852-040-003/09.02.2022 г. от „СТИН“ ЕООД са изисквани документи и писмени обяснения относно предоставения аванс. В отговор на искането, с писмо вх.№P-22221721005852-ПРД-009-И/11.02.2022 г. са представени писмени обяснения от И. К., според които авансът е бил предоставен във връзка с намерението на Т. Щ. да сключи сделка, която впоследствие не се е осъществила. При прехвърлянето на дяловете на Т. Щ. авансът е бил възстановен в касата на дружеството.

На Т. Щ. е извършена насрещна проверка, резултатите от която са били отразени - ПИНП №П-03000822036882-141-001/17.03.2022 г. Съгласно представени от лицето писмени обяснения, авансът е бил отпуснат във връзка с намерение да сключи сделка по закупуване на недвижим имот, която впоследствие не се е осъществила. Авансът бил отчетен и върнат през м.01.2019 г. Не е извършвал никакви разпоредителни действия с получения аванс за лични цели. Представени са цитираните разходен касов ордер, приходен касов ордер и авансов отчет за неговото връщане, счетоводни регистри на „СТИН“ ООД със записвания във връзка с аванса. Не са представени документи или писмени обяснения относно извършени конкретни действия във връзка с усвояването на аванса - какъв недвижим имот (вид, предназначение, местоположение) е трябвало да бъде закупен и т. н.

Посочено е, че „СТИН“ ООД и Т. Щ. са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, буква „д“ от ДР на ДОПК (Т. Щ. е управител на дружеството) и на основание § 1, т. 3, буква „е“ от ДР на ДОПК (Т. Щ. притежава 90% от дяловете на „СТИН“ ООД).

Представен е бил разходен касов ордер от 31.10.2019 г., според който на И. К. (едноличен собственик и управител) е предадена сумата от 95 000. 00 лв. с основание „служебен аванс за покупка на имот“. Сумата е осчетоводена по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“ и по кредита на сметка 501 „каса в левове“. Към 31.12.2019 г. сумата е налична като салдо по сметка 422. Според представен приходен касов ордер от 09.03.2021 г., сумата е върната в касата на дружеството. Установено е, че „СТИН“ ЕООД и И. К. са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. „д“ от ДР на ДОПК (И. К. е управител на дружеството) и на основание § 1, т. 3, б. „е“ от ДР на ДОПК (същата притежава 100% от дяловете).

Представените от лицата писмени обяснения не са кредитирани, тъй като е прието, че липсват доказателства за търсене на недвижими имоти. Посочено е, че според чл. 3, ал. 1, т. 1 от Закона за ограничаване на плащанията в брой (ЗОПБ), плащанията на територията на страната, когато са на стойност, равна или надвишаваща 10 000. 00 лв., се извършват само чрез превод или внасяне по платежна сметка. В случая по-голямата част от аванса към Т. Щ. - 500 000. 00 лв. е била налична по банкова сметка на „СТИН“ ООД, но е изтеглена оттам, което с оглед заявената цел на аванса, би означавало излишни стопански операции и плащане на по-големи банкови такси. При намирането на подходящ имот плащанията биха могли да бъдат извършени направо от касата на „СТИН“ ООД, без предоставяне на сумите на подотчетни лица и то за период повече от три години. Поради това е било прието, че сумите са били предоставени на Т. Щ. и И. К. като безлихвени заеми.

Предвид обстоятелството, че не са договорени лихви, в хода на ревизията е възложена експертиза с Акт за възлагане №P-22221721005852-01-002/16.03.2022 г. за определяне на пазарната лихва по заемите към момента на сключване на сделките (отпускането на заема) за всяка година поотделно, за периода 2016 г. - 2019 г. (за сумата предоставена на Т. Щ.) и за 2019 г.- 2020 г. (за сумата предоставена на И. К.).

Според заключението на вещото лице пазарната лихва за сумата предоставена на Т. Щ. за 2016 г. е

в размер на 10 265. 42 лв., за 2017 г. – в размер на 10 410. 00 лв., за 2018 г. – в размер на 10 410. 00 лв. и за 2019 г. – в размер на 722. 92 лв. Пазарната лихва за сумата предоставена на И. К. е в размер на 108. 66 лв. за 2019 г. и в размер на 641. 25 лв. за 2020 г. Тези стойности са приети от РО и на основание чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 и чл. 22, т. 3 от с. з., е увеличен финансовият резултат на дружеството със следващия се размер на приходите от лихви съответно в размер на 10 265. 42 лв. за 2016 г.; 10 410. 00 лв. за 2017 г.; 10 410. 00 лв. за 2018 г.; 831. 58 лв. за 2019 г. и 641. 25 лв. за 2020 г.

Увеличен е и финансовият резултат на дружеството за 2015 г. със сумата от 900. 00 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО и за 2019 г. със сумата от 900. 00 лв., на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО.

В хода на ревизията е установено, че към 01.01.2015 г. сметка 499 „Други кредитори“ е с начално кредитно салдо 4 000. 00 лв. От страна на дружеството не е представена информация към кого е това задължение.

През декември 2015 г. по сметка № [банкова сметка] на „СТИН“ ООД в ЦКБ са постъпили три суми по 300. 00 лв. от „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД - 09.12.2015 г. – 300. 00 лв., 11.12.2015 г. – 300. 00 лв., 14.12.2015 г. – 300. 00 лв. Сумите са отчетени по дебита на сметка 503 „Разплащателна сметка“ и по кредита на сметка 499. С ИПДПОЗЛ №Р-22221721005852-040-002/04.02.2022 г. от „СТИН“ ЕООД са изискани документи, изясняващи основанието за отчитане на сумите по сметка 499. В писмени обяснения на И. К., с придружително писмо №Р-22221721005852-ПРД-009-И/11.02.2022 г. е посочено, че сумите са преведени за таксите, събирани от банката и затова са осчетоводени по сметка 499 (при всяко теглене на сума от 100 000. 00 лв. банката е удържала такса в размер на 300. 00 лв.). Крайното салдо на сметката за 2015 г. е 4 900,00 лв. и по нея няма движение през 2016 г. и 2017 г.

През 2018 г. по сметката са осчетоводени суми във връзка с договор за прехвърляне на вземане, а към 01.01.2019 г. по сметката са останали само сумите по договора за цесия, а сумата от 4 900. 00 лв. е осчетоводена по сметка 493 „Разчети със собственици“. През 2019 г. е съставена счетоводна статия 493/501 – 4 900. 00 лв. с основание „Т. Щ. – управител“ и по този начин сметка 493 остава с нулево салдо.

При насрещната проверка на Т. Щ., същият е представил писмено обяснение, че преди да продаде дяловете си в дружеството, от касата му е била възстановена сумата от 4 900. 00 лв., представляваща захранване под формата на временна парична вноска от 2014 г.

При така установената фактическа обстановка, органите по приходите са приели че посочените суми (3 x 300. 00 лв./ следва да се разглеждат като извънреден приход на „СТИН“ ООД, предвид, че: от дружеството не са представени документи, удостоверяващи задължение да ги върне на „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД; сумите, според представените писмени обяснения на И. К., са били предназначени за покриване на разходи на „СТИН“ ООД за банкови такси; сумите не са върнати на „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД, а са изплатени на Т. Щ..Органите по приходите са формирали извода, че трите постъпления по 300. 00 лв. отговарят на определението за приход и на условията за неговото признаване.

На основание чл. 78 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат на „СТИН“ ООД за 2015 г. е увеличен с 900. 00 лв. Предвид констатацията, че сумата от 900. 00 лв. не е върната на „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД, а е изплатена на Т. Щ., е прието, че представлява скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО.

В хода на ревизията е установено, че част от посочената сума – 4 000. 00 лв., е налична като начално салдо по сметка 499 „Други кредитори“ към 01.01.2015 г. През 2015 г. по сметката са отчетени още 900. 00 лв. – трите постъпления по 300. 00 лв. От изложеното следва, че сумата от

900. 00 лв. не е задължение към Т. Щ. и представлява скрито разпределение на печалбата. На основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2019 г. е увеличен с 900. 00 лв.

Относно увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2018 г. със сумата от 16 187. 30 лв., на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО и намалението на резултата за 2019 г., на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО със сумата в размер на 11 494. 57 лв.:

За данъчната 2018 г. дружеството е подало годишна данъчна декларация по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. № 2217И0177999/30.03.2019 г., която е анулирана и е подадена нова с вх. №2217И0194106/07.06.2019 г., с която са декларирани: приходи – 0. 00 лв.; разходи - 270 496. 81 лв.; счетоводна загуба – 270 496. 81 лв.; увеличения - 259 109. 51 лв., в т. ч.: разходи от липси и брак на материални запаси – 10 000. 00 лв.; разходи за глоби, лихви и др. (чл. 26, т. 6 от ЗКПО) – 244 309. 51 лв. и други увеличения – 4 800. 00 лв.; данъчна загуба – 11 387. 30 лв.

В представената оборотна ведомост не са посочени сметки за приходи, а разходите включват: сметка 609 „Други разходи“ – 10 000. 00 лв. и сметка 621 „Разходи за лихви“ - 260 496. 81 лв.

По сметка 621 са отчетени сумите от 244 309. 51 лв. и 16 187. 30 лв., във връзка с договор за цесия, с който задължения на „СТИН“ ООД към ОББ АД се прехвърлят към „БУЛ СОФТ СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Представен е договор за прехвърляне на вземания от 30.04.2018 г., с който цедентът ОББ АД прехвърля на цесионера „БУЛ СОФТ СТРОЙ“ ЕООД, своите вземания от длъжника „СТИН“ ООД, произтичащи от договор за „Бизнес ипотечен кредит“ от 07.08.2007 г. в размер на 300 000. 00 лв., усвоен изцяло от длъжника. В договора е посочено, че общият размер на вземанията към 26.04.2018 г. е 572 309. 51 лв., в т. ч.: присъдена главница - 288 308. 20 лв., законни лихви - 235 971. 40 лв., присъдени лихви – 20 980. 26 лв., присъдени разноски – 27 049. 65 лв. Продажната цена на вземанията е 150 000. 00 лв. Вземанията се прехвърлят заедно с всички привилегии, принадлежности и обезпечения. Вземането на ОББ АД е било обезпечено с ипотека върху недвижим имот – дворно място с площ върху 3 452 кв. м. с административен адрес [населено място], [улица] ведно с построената масивна четириетажна сграда в груб строеж със застроена площ от 685 кв. м. и изби 625 кв. м., която сграда е обозначена по кадастралната карта с площ от 533 кв. м.

Според договора за „Бизнес ипотечен кредит“ ОББ АД предоставя на „СТИН“ ООД кредит в размер на 300 000. 00 лв. с цел рефинансиране на инвестиционен кредит за ремонт и реконструкция на масивна четириетажна сграда от „УНИКРЕДИТБУЛБАНК“; рефинансиране на търговски заем към „СТ. НЕНОВ“ ЕООД; довършителни ремонтни дейности по масивна четириетажна сграда в [населено място], [улица]. Договорен е годишен лихвен процент в размер на 8,25% и срок за погасяване 07.07.2027 г. В договора е посочено, че за обезпечаване на вземанията на кредитора се учредява ипотека върху дворно място с площ 3 452 кв. м., ведно с построената в него четириетажна масивна жилищна сграда в груб строеж, находяща се в [населено място], [улица] на стойност 496 600. 00 лв. Освен ипотеката, в чл. 5, ал. 2 от договора е отбелязано, че кредитополучателят издава и депозира пред банката запис на заповед в полза на ОББ АД на предявяване в срок до 07.10.2027 г. за сума, включваща главницата, заедно с дължимите лихви за шест месеца.

На 18.07.2018 г. в АВ е вписано заличаване на ипотеката в полза на ОББ, а на 02.09.2019 г. вписани договорът за цесия и учредяване на ипотека върху имотите в полза на „БУЛ СОФТ СТРОЙ“ ЕООД.

Сумата от 572 309. 51 лв. е отчетена по дебитата на сметка 152 „Получени дългосрочни заеми“ и по кредита на сметка 499 „Други кредитори“ като задължение към „БУЛ СОФТ СТРОЙ“ ЕООД.

Сметка 152 има начално кредитно салдо към 01.01.2018 г. в размер на 328 000. 00 лв., което е в този размер и към 01.01.2015 г. През периода 2015 г. - 2017 г. по сметката няма обороти. По кредита на сметката през 2018 г. срещу дебитиране на сметка 621 „Разходи за лихви“ е отчетена сумата от 244 309. 51 лв. (разлика между общия размер на вземанията на ОББ АД от „СТИН“ ООД - 572 309. 51 лв. и началното салдо на сметката към 01.01.2015 г. - 328 000. 00), като така към дата 31.12.2018 г. сметка 152 е с нулево салдо.

Тъй като сумата не представлява лихви за просрочие на публични задължения, които представляват данъчна постоянна разлика по чл. 26, т. 6 от ЗКПО, органите по приходите са констатирани, че посоченото правно основание за извършеното в ГДД увеличение погрешно.

Увеличението следва да е на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО (регулиране на слабата капитализация), тъй като сумата от 16 187. 30 лв., отчетена по дебита на сметка 621 срещу кредитиране на сметка 499 с основание „лихви по договор за цесия“, е съгласно представен лихвен лист №1/01.05.2018 г. Сумата представлява дължими лихви върху главница от 288 308. 20 лв. за периода 01.05.2018 г. – 31.12.2018 г. при размер на годишната лихва 8. 25 % (лихвен процент по получения банков кредит, посочен в чл. 4, ал. 1 от договора за „Бизнес ипотечен кредит“ от 07.08.2007 г.).

Отчетените от „СТИН“ ООД разходи за лихви подлежат на регулиране по реда на чл. 43 от ЗКПО, тъй като средногодишният размер на привлечения капитал (328 хил. лв.) е по-голям от тройния размер на собствения капитал (3 х /-196 хил. лв./), поради което и дружеството е в режим на слаба капитализация, а именно не е налице хипотезата на чл. 43, ал. 6 от ЗКПО и разходите за лихви подлежат на регулиране по реда на чл. 43, ал. 1 от ЗКПО.

Поради факта, че счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви е отрицателна величина, той не участва при определяне на размера на непризнатите и признатите разходи за лихви на основание чл. 43, ал. 4 от ЗКПО.

Констатирано е, че целият размер на отчетените разходи за лихви - 260 496. 81 лв., подлежи на регулиране и с него следва да се увеличи счетоводният финансов резултат на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО. Тъй като от страна на „СТИН“ ООД е извършено увеличение с 244 309. 51 лв., макар и на друго основание, с РА финансовият резултат на „СТИН“ ООД е увеличен с разликата от 16 187. 30 лв.

През 2019 г. от „СТИН“ ЕООД са отчетени разходи за лихви в размер на 24 115. 78 лв. Разходите подлежат на регулация по реда на чл. 43 от ЗКПО, както е подробно изложено в констатациите за предходната 2018 г.

През 2019 г. част от непризнатите през 2018 г. разходи за лихви, вследствие на прилагане на режима на слабата капитализация в размер на 260 496. 81 лв., трябва да бъдат признати за данъчни цели през 2019 г. на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО.

На основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО, финансовият резултат на дружеството за 2019 г. е намален с 11 494. 57 лв.

Жалбоподателят е оспорил РА, като неправилен и незаконосъобразен, като с Решение № 1444/08.09.2022 г. на Заместник-директора на Дирекция на „ОДОП“ – С. -град при ЦУ на НАП, РА е изменен, като установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 3 112. 51 лв. е определен на 2 632. 51 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г. в размер на 4 482. 54 лв., определен на 4 002. 54 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 4 497. 00 лв., е определен на 4 017. 00 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г. в размер на 4 497. 00 лв., е определен на 4 017. 00 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА резултат за

корпоративен данък по ЗКПО за 2019 г. в размер на 2 701. 91 лв. е определен на 371. 91 лв., ведно със съответните лихви и установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2020 г. в размер на 3 575. 76 лв. е определен на 2 975. 76 лв., ведно със съответните лихви.

В хода на съдебното производство е допусната и изготвена ССчЕ. Експертизата е изготвена от вещо лице Н. М. М.. Вещото лице посочва следното: между „Стин“ ЕООД и „Топ транс 5“ ЕООД / „Рабит фарм“ ЕООД са подписани следните договори: договор за наем на недвижим имот от 01.08.2014 г., находящ се на адрес в [населено място], [улица]. Наемната цена е определена на 400. 00 лева. На 01.04.2019 г. между страните е подписано Споразумение за прекратяване на договор за наем от 01.08.2014 г. На 01.12.2019 г. отново е подписан договор за наем на имот в [населено място], [улица], като наемната цена е определена на 500. 00 лева.

Според вещото лице от „Стин“ ЕООД са издадени следните фактури: № [ЕГН] от 15.12.2015 г. на стойност 500 000 лева с основание авансово плащане по предварителен договор; № [ЕГН] от 01.04.2019 г. на стойност 22 400. 00 лева; Кредитно известие № [ЕГН] от 25.09.2019 г. на стойност със знак минус (-) 500 000 лева; № [ЕГН] от 30.12.2020 г. на стойност 6000 лева наем от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г.

В експертизата е посочено, че на 16.11.2015 г. между страните е подписан Договор за покупко – продажба на недвижим имот в [населено място], [улица] за сумата от 2 200 000 лева. Договорени са отделните вноски и източници на средства. Извършени са пет плащания от по 100 000 лева, като вещото лице е посочило датите и сумите в табличен вид. След подписването на Споразумение за прекратяване на договор за наем от 01.08.2014 г. сумите са възстановени на четири вноски, като е издадено кредитно известие. Датите и сумите отново са отразени в табличен вид.

Вещото лице посочва, че през периодите 2015, 2016, 2017, 2018 няма отчетени приходи от „Стин“ ЕООД. През 2019 г. по сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“ са отчетени приходи в размер на 22 400. 00 лева. По сметка 791 „Извънредни приходи“: 49 196. 25 лева. През 2020 г. – по сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“ са отчетени приходи в размер на 6 000 лева.

Според вещото лице, за ревизирия период не може да се установи дали „Стин“ ЕООД притежава заведена счетоводна отчетност, съгласно основните изисквания и принципи на Закона за счетоводството – хронологично счетоводно записване на стопанските операции, текущо начисляване на приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития към момента на тяхното възникване.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл. 156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата е допустима.

По възражението за липса на мотиви в оспорения Ревизионен акт еднозначно е разбирането в правната теория и съдебната практика, че не представлява процесуално нарушение излагането на мотиви, да се съдържа в друг наличен към преписката по издаване на акта документ, какъвто в конкретния случай се явява РД, представляващ неразделна част от РА.

Видно от приложеното копие на оспорения пред съда РА, същият е подписан с електронен подпис. Ревизионният акт е подписан от Р. Б. Т., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. и от В. И. И. на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП П.. Ревизионният акт (РА) е връчен електронно на дата 20.06.2022 г.

Представените писмени и веществени доказателства, удостоверяват наличието на квалифициран електронен подпис на издателите на акта. Информационната система „Контрол“ е софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП, разработено и внедрено по силата на сключен договор в изпълнение на проект „Надграждане на системата за управление на приходите

чрез разработване на софтуеърно приложение за целите на контролната дейност в НАП – информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК № 10 – 31 – ЗС от 03.02.2011 г. Одобреното задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронното управление (ЗЕУ), Закона за киберсигурност (ЗК) и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност (ЗУФСЗНС). Информационната система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самия подпис, като използва системното време на сървъра на приложението.

Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП. Според чл. 3, т. 12 от Регламент № 910 / 2014, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“, той трябва да отговаря на три кумулативни изисквания – да е „усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно чл. 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от същия; да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент; да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910 / 2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги“ и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към регламента (т. 43 от Решение на СЕС от 20 октомври 2022 г. по дело С – 362 / 21, Екофрукт).

По делото са приложени удостоверения за валидност на КЕП. Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП, при съобразяване на тълкуването, осъществено от СЕС по дело С – 362 / 21, Екофрукт.

По отношение на материалния закон

Съдът намира, че така издаденият РА е законосъобразен, а жалбата е неоснователна.

Не се разколебава по никакъв начин тезата на органите по приходите, че наемната цена на недвижимите имоти не е отговаряла на пазарните условия. В хода на ревизията е възложена експертиза за определяне на пазарната цена на наема на посочените сгради, представена и заведена с вх. №Д1/РД-20-1914/29.03.2022 г. в ТД на НАП П..

При оценката са използвани метод на приходната стойност, според който пазарната цена на месечния наем за периода 01.01.2015 г. - 01.04.2019 г. е 2 480. 00 лв. и метод на сравнителната стойност, според който пазарните наемни цени за сходни имоти в района на [населено място] се движат в границите между 1 и 3 лв. / кв.м. (което при отдадени под наем площи от 2 100 кв. м. означава месечен наем от 2 100. 00 лв. до 6 300. 00 лв.). Определена е пазарна месечна наемна цена от 2 480. 00 лв. за периода 01.01.2015 г. - 01.04.2019 г. и 2 800. 00 лв. - за периода 01.12.2019 . - 31.12.2020 г.

Обосновани са аргументите на органите по приходите, че „СТИН“ ООД няма разходи, свързани с отдаването на имотите под наем и при по-голям размер на наема би дължало корпоративен данък в по-висок размер.

Съответства на доказателствата по делото, че отдаването под наем по цена, значително по-ниска от пазарната, представлява сделка, водеща до отклонение от данъчно облагане (намаление на дължимия корпоративен данък за жалбоподателя без съответното увеличение на дължимия корпоративен данък от „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД), поради което е приета хипотезата на чл. 16 от ЗКПО.

Отклонението от данъчно облагане, съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, е налице, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение

води до отклонение от данъчно облагане, което налага данъчната основа да се определи 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. Видно от посочената разпоредба отклонението от данъчно облагане изисква на първо място сключване на гражданско правна сделка между правни субекти, които са свързани или несвързани лица по начин и условия, които водят до отклонение от данъчното облагане. Именно в тази хипотеза попада настоящият случай, доколкото договорът за наем между „Стин“ ЕООД и „Топ транс 5“ ЕООД / „Рабит фарм“ ЕООД, е сключен на цена, която значително се отклонява от пазарната.

Отклонение от данъчно облагане в горепосочения смисъл може да възникне единствено, ако сключената сделка води до отклонение от данъчно облагане, т. е. до намаляване на обема на облагаемата основа по смисъла на ЗКПО, така че да се заплати корпоративен данък в по-малък размер. При това отклонението от данъчно облагане трябва да е настъпило като правна последица за дадено дружество като данъчно задължено лице по смисъла на чл. 2 ЗКПО. Договарянето и заплащането на наем по наемно правоотношение, който е значително под пазарния, може да бъде определено като отклонение от данъчно облагане, защото води до промяна в обема на юридическия факт, който поражда задължение за заплащане на корпоративен данък по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане. Промяната на обема на юридическия факт, с настъпването на който законът свързва възникване на задължение за заплащане на данък, представлява усложнение в развитието на данъчното правоотношение свързано с обекта на облагане. За дружеството – жалбоподател „Стин“ ЕООД е възникнало намаление на данъчната основа по ЗКПО именно като пряк резултат от уговорения под пазарните нива размер на наема.

Не се споделят доводите на жалбоподателя, че експертът не базира своите аргументи и заключения на базата на реално сключени договори за наем. В хода на съдебното производство жалбоподателят е имал възможност да поиска назначаването на експертиза, с конкретни задачи към вещо лице – оценител, включително и това лице да вземе предвид реално сключени договори за наем и да ги съпостави с наемите, предмет на РА. Това изрично му е указано с Разпореждането за насрочване на делото. Вместо това жалбоподателят е поискал от вещо лице М. да проследи документална обосноваване на всяка от издадените фактури; осчетоводено ли е и по какъв начин получаването на доставките от доставчиците на жалбоподателя за данъчните периоди предмет на РА; получените при доставките стоки използват ли се за последващи доставки в извършваната от жалбоподателя търговска дейност, отчетени ли са приходи от извършени последващи доставки. На последния въпрос вещото лице отговаря, че не е установило да има първични документи за „получени по доставка стоки“, с които са извършени последващи доставки от жалбоподателя. Няма отразено движение по сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“. Този отговор на вещото лице показва, че всъщност въпросът е неотносим към предмета на делото.

Настоящият състав кредитира заключението, което вещо лице И. Г. е предоставила в хода на ревизията. Вещото лице е посочила в своето заключение, че за определяне на наема за посочения период извършва проучване на сайта имоти.бг. Определена е базата. В заключението е дадено обяснение на използвания от вещото лице метод, а именно – метод на приходната стойност. Този метод се основава на презумцията, че стойността на недвижимия имот зависи от размера на приходите, получавани от собственика при целогодишно отдаване под наем на имота. Обяснен е и методът на сравнителната стойност. При него базата е формирана от предлагането и средните цени за наемане на недвижими имоти в района, публикувани в специализираната преса и направените проучвания в бюрата за недвижими имоти.

С оглед на гореизложеното, финансовият резултат на „СТИН“ ООД законосъобразно е увеличен със сума в размер на 24 960. 00 лева за всяка от финансовите 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г.;

За 2019 г. финансовият резултат е намален с минус 12 600 лева (разликата между установените с експертизата пазарни наемни вноски в размер на 10 240. 00 лева и отчетените приходи от наем в размер на 22 400. 00 лева).

За 2020 г. финансовият резултат трябва да се увеличи със сумата в размер на 27 600. 00 лева (разликата между установените с експертизата пазарни наемни вноски в размер на 33 600. 00 лева и отчетените приходи от наем в размер на 6 000. 00 лева).

Относно преобразуването на финансовия резултат на дружеството за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г.

Споделя се тезата на органите по приходите, относно преобразуването на финансовия резултат на дружеството в размер на 32 558. 25 лева. Налице е хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Съгласно последната разпоредба за отклонение от данъчно облагане се смята и предоставянето на парични суми по договор за заем за послужване или друго безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага. В хода на ревизионното производство е бил представен разходен касов ордер № 13 от 05.01.2016 г., според който в полза на Т. Щ. (съдружник в „СТИН“ ООД и управител на дружеството) е дадена сумата от 600 000. 00 лева. Посочено е правното основание: „предоставен аванс“. Не е посочено с каква цел се предоставя авансът. Паричната сума е осчетоводена по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“ и по кредита на сметка 501 „Каса в левове“. Към дата 31.12.2016 г. сумата е налична като салдо по сметка 422. През 2017 г. и 2018 г. по сметка 422 няма движение, а през 2019 г. е отчетено връщане на сумата (статия 422 / 501) въз основа на Приходен касов ордер от 25.01.2019 г. и авансов отчет от същата дата.

От страна на Т. Щ. са представени писмени обяснения относно намерение да сключи сделка, което намерение не се е осъществило. Неговата идея е била да закупи недвижим имот, но тази идея не се е осъществила. При прехвърлянето на дяловете на Т. Щ. авансът е бил възстановен в касата на дружеството.

По делото е представен РКО от дата 31.10.2019 г., според който на И. К. (едноличен собственик на капитала и управител на „СТИН“ ЕООД) е предадена сумата от 95 000. 00 лева с основание „служебен аванс за покупка на имот“. Паричната сума е осчетоводена по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“ и по кредита на сметка 501 „Каса в левове“. Към дата 31.12.2019 г. сумата е налична като салдо по сметка 422. Според представен приходен касов ордер от дата 09.03.2021 г. сумата е върната в касата на дружеството.

Установено е, че „СТИН“ ЕООД и И. К. са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, буква „д“ от ДР на ДОПК. И. К. е управител на дружеството и на основание § 1, т. 3, буква „е“ от ДР на ДОПК И. К. притежава 100 % от дяловете на дружеството.

Основателни са аргументите на органите по приходите, че паричните суми са предоставени на И. К. и Т. Щ. като безлихвени заеми. Отличителен и най-характерен белег на тази форма на отклонение от данъчно облагане е предоставянето на съответната парична сума безвъзмездно. Предвид обстоятелството, че не са били договорени лихви в хода на ревизията е била възложена експертиза за определяне на пазарната лихва по заемите към момента на сключване на сделките за всяка година поотделно. От вещото лице е предоставено писмено заключение, според което пазарната лихва за сумата предоставена на Т. Щ. за 2016 г. е в размер на 10 265. 42 лева, за 2017 г. – в размер на 10 410. 00 лева, за 2018 г. – в размер на 10 410. 00 лева и за 2019 г. – в размер на 722. 92 лева. Пазарната лихва за сумата, предоставена на И. К. е в размер на 108. 66 лева за 2019 г. Пазарната лихва за 2020 г. е в размер на 641. 25 лева.

Така определените стойности дават отражение във финансовия резултат на дружеството –

жалбоподател. Към този резултат се добавят сумите на съответните лихви, а именно: 10 265. 42 лева за 2016 г.; 10 410. 00 лева за 2017 г.; 10410. 00 лева за 2018 г.; 831. 58 лева за 2019 г. и 641. 25 лева за 2020 г.

Понятието пазарна лихва е определено в § 1, т. 32 от ЗКПО. Съгласно тази разпоредба пазарна 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.

Настоящият състав не намира причина да не кредитира заключението на вещото лице М. Е.. Същата е изследвала пазарните лихви, като изрично е посочила в своето заключение следното: пазарната лихва е определена като среднопретеглена от референтния лихвен процент на „Юробанк България“ и референтния лихвен процент на „ОББ“. Резултатите от експертните изчисления са отразени в табличен вид. Заключението на оценителя е формирано на основание получените резултати от използвания Метод на сравнимите неконтролирани цени.

Разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 2 от ЗКПО е по правната си същност фикция и като правен институт тя е установено от законодателя отклонение от обективната действителност, с цел прилагане на определена правна норма. Фикцията приема факт, който не отговаря на действителността, но този именно факт ще породи определени правни последици. (Решение 10072/17.07.2014 г. по адм. д. 4548/2013 г., ВАС; Решение 3561/22.03.2017 г. по адм. д. 11980/2016 г. на ВАС). Съдебната практика е постоянна в разбирането, че при прилагането на разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 2 от ЗКПО данъчният орган не е нужно да изследва дали действително е налице противоположен резултат, нито какви са били преследваните от страните по сделката цели. В разпоредбата на чл. 16, ал. 2 от ЗКПО са посочени конкретни сделки и действия, като волята на законодателя е да се обхванат в максимална степен случаите, в които би могло като краен резултат да се постигне отклонение от данъчното облагане. (в този смисъл Решение № 14135 от 21.11.2017 г. по адм. д. № 13713 / 2016 г. на ВАС, Осмо отделение)

В обобщение в тази си част РА е законосъобразен. На практика жалбоподателят не оспорва, че е предоставил сумите на съответните свързани лица, а излага аргументи относно това, че те се предоставени с конкретно основание. Липсват основания да се дискредитира изводът на органите по приходите, че са налице всички предпоставки да се увеличи финансовия резултат на „СТИН“ ЕООД. Обясненията на страните по никакъв начин не водят до промяна на така увеличени резултат.

По отношение на увеличени финансов резултат на дружеството за 2018 г. със сумата от 16 187. 30 лева, на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО и намалението на резултата за 2019 г., на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО със сумата в размер на 11 494. 57 лева

Според настоящия състав по никакъв начин не се разколебава тезата на ответника, че регулирането на разходите за лихви е установено в разпоредбата на чл. 43 от ЗКПО. Съгласно 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 посочената в разпоредбата формула. По силата на чл. 43, ал. 2 от ЗКПО непризнатите по алинея 1 разходи за лихви се признават за разходи през следващите пет (5) години до изчерпването им в размер, определен за текущата година по посочената в разпоредбата формула. Съгласно разпоредбата на чл. 43, ал. 3 от ЗКПО разходите за лихви включват всички финансови (лихвени) разходи, отчетени по финансиране с привлечен

капитал. В разходите за лихви не се включват разходите за: 1. Лихви по финансов лизинг и банков кредит, освен когато страните по сделката са свързани лица или лизингът, съответно кредитът, е гарантиран или обезпечен от или е отпуснат на свързано лице. 2. Наказателни лихви за закъснели плащания и неустойки; 3. Лихви, непризнати за данъчни цели на друго основание в закона; 4. Лихви и други разходи по заеми, които съгласно счетоводното законодателство са капитализирани като част от стойността на актив.

Основателни са аргументите на органите по приходите, че съгласно чл. 43, ал. 4 от ЗКПО когато счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви е отрицателна величина, той не участва при определяне на размера на непризнатите и признати разходи за лихви по ал. 1 и 2.

Предвид цитираните разпоредби и по аргумент на противното, разходите за лихви ще подлежат на регулация при наличието на която и да е от следните хипотези: 1) страните по сделката са свързани лица; 2) лизингът, съответно кредитът, е гарантиран от свързано лице; 3) лизингът, съответно кредитът, е обезпечен от свързано лице; 4) лизингът, съответно кредитът, е отпуснат по нареждане на свързано лице.

Разходите за лихви трябва да се включат в общия размер на разходите за лихви, подлежащи на регулация по реда на чл. 43 от ЗКПО.

Органите по приходите са съобразили разпоредбата на чл. 2 и част от непризнатите като временни данъчни разлики счетоводни разходи за лихви за 2018 г. в размер на 16 187. 30 лева, са намерили обратно проявление през 2019 г. като разход в размер на 11 494. 57 лева, с който финансовия резултат на дружеството е намален.

В този смисъл основателно и законосъобразно, на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО, е увеличен финансовият резултат за 2018 г. със 16 187. 30 лева. Съответно на фактическите установявания на органите по приходите финансовият резултат на „СТИН“ ЕООД е намален на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО със сумата в размер на 11 494. 57 лева.

В обобщение РА, с който е установен корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 2632. 51 лева, ведно със съответните лихви; за 2016 г. в размер на 4002. 54 лева, ведно със съответните лихви; за 2017 г. в размер на 4017. 00 лева, ведно със съответните лихви; за 2018 г. в размер на 4017. 00 лева, ведно със съответните лихви; за 2019 г. в размер на 371. 91 лева, ведно със съответните лихви; за 2020 г. в размер на 2975. 76 лева, ведно със съответните лихви, е законосъобразен. Жалбата срещу него е необоснована и недоказана.

По отношение на разноските

Съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК (изм. – ДВ, бр. 17 от 2026 г.) на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правна помощ. В чл. 37, ал. 1 от ЗПП е регламентирано, че заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя в наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. Съгласно чл. 24 от Наредбата за заплащане на правната помощ (в сила от 1.10.2025 г.) по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 200 до 300 лв. По административни дела с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лв. Доколкото жалбата се отхвърля дружеството-жалбоподател дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето и изр. четвърто ДОПК, вр. чл. 24, изр. второ от Наредбата за заплащането на правната помощ, в размер на 450 лева. Превалутирани съобразно чл. 12 и чл. 13 от Закона за въвеждане на еврото в

Република България разносните в полза на ответника възлизат на **230. 08 евро**.

В Решение № 8413 от 08.07.2024 г. по адм. д. № 3822 / 2024 г. на ВАС, Първо отделение, е посочено, че на основание чл. 226, ал. 3 от ДОПК, при новото разглеждане на делото, Административен съд София – град трябва да се произнесе по разносните за водене на делото пред ВАС. Настоящият състав трябва да се произнесе и относно разносните за водене на делото при първото му разглеждане в АССГ, пред отмяната на предходния акт от ВАС. С оглед изхода на делото на ответника трябва да се присъдят разноски за всяка една от инстанцията в размер на по **230. 08 евро**. От страна на ответника е била заплатена и държавна такса за касационно оспорване в размер на 202. 16 лева (равностойност в евро 103. 36). Общо разносните по делото възлизат на 690. 24 евро за юрисконсултско възнаграждение + 103. 36 евро за държавна такса пред ВАС = **793.76 евро**.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, 45 – ти състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СТИН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, офис 13, чрез И. Д. К., в качеството на управител, против Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721005852-091-001/17.06.2022 г., издаден от В. И. И. – орган, възложил ревизията, и Р. Б. Т. – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 1444/08.09.2022г. на Заместник-директора на Дирекция на „ОДОП” – С. -град при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „СТИН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, офис 13, чрез И. Д. К., в качеството на управител, да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, разноски за юрисконсултско възнаграждение и за държавна такса в размер на **793.76 евро**.

ОСЪЖДА „СТИН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, офис 13 да заплати по сметка за вещи лица на Административен съд София-град разликата между първоначално определения депозит и окончателния в размер на **51. 18 евро**.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.