

# РЕШЕНИЕ

№ 3480

гр. София, 25.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 34 състав,**  
в публично заседание на 26.04.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Тафров**

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **10277** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет 2 и електронен адрес: [електронна поща], чрез управителя Ц. И. Н. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220420005122-091-001/12.05.2021г., издаден от Р. Г. Я.–орган възложил ревизията и Т. В. М.–ръководител на ревизията. С РА на жалбоподателят са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 15 646,40 лв. и лихви за забава в размер на 5 276,74 лв. за м. 12.2017г. и задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ общо в размер на 8 636,55 лв. и лихви в общ размер на 2 602,92 лв. за периодите 2017г. и 2018г. За 2019г. е определена данъчна загуба в размер на 44 512,07 лв., при декларирана от ревизираното дружество данъчна загуба в размер на 60 237,07 лв., същият е потвърден с решение №1342/26.08.2021г. на директора на ОДОП-С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва изцяло установените задължения и твърди незаконосъобразност на ревизионния акт, по съображения за допуснати процесуални нарушения, необоснованост и неправилно приложение на материалния закон. В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Р.В., която поддържа

жалбата иска отмяна на акта,като депозира писмени бележки по предмета на спора.Претендира присъждане на разноски съгласно представен списък по чл.80 от ГПК.

Ответната страна-директора на Дирекция "ОДОП"-С.,чрез юрк. В.З.,оспорва жалбата.Моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна и моли в полза на ОДОП-С. да се присъдят юрисконсултско възнаграждение съобразно материалният интерес по делото.Прави възражение за прекомерност на претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.Моли разноските да бъдат възложени на жалбоподателят т.к. същия е представил документи в настоящото производство,които е могъл да представи в хода на ревизионното производство.Депозира писмени бележки в указаният срок.

След преценка на събраните по делото доказателства, съдът приема за установено от фактическа страна, следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220420005122-020-001/25.08.2020г., връчена на 10.09.2020г. по електронен път е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за периода от 01.12.2017г. до 31.12.2017г. и за корпоративен данък за периодите 2017г.,2018г. и 2019 г.Първоначалната заповед е изменена със Заповеди №Р-22220420005122-020-002 от 07.12.2020г., №Р-22220420005122-020-003 от 30.12.2020г.,като с последната заповед е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 10.02.2021г.Посочените заповеди са издадени от Р. Г. Я. на длъжност началник отдел „Ревизии“ при ТД на НАП С., който със Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С. е оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220420005122-001/12.03.2021г., връчен по електронен път на 15.03.2021г. По реда и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу направените предложения за установяване на задължения в РД.Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22220420005122-091-001 от 12.05.2021г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник отдел „Ревизии“ при ТД на НАП С.–орган,възложил ревизията, и Т. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 17.06.2021г.С РА са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност в размер на 15 646,40 лв. и лихви за забава в размер на 5 276,74 лв. за периода м.12.2017г.Формираните задължения са в резултат на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 15 646,40 лв. на основание 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с установена липса на доставки на услуги по чл. 9 от ЗДДС по фактура №1/18.10.2017г., издадена от [фирма],ЕИК[ЕИК].В частта по ЗКПО на основание чл. 16, ал. 2 във връзка с чл. 77, ал. 1 от ЗКПО с размера на непризнатите за данъчни цели разходи, свързани получените доставки на услуги по фактурата, издадена от [фирма] е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2017г.

Органите по приходите/ОП/ са приели,че жалбоподателя не е отчитал приходи от лихви по предоставени на [фирма], ЕИК[ЕИК] парични заеми и на основание чл. 16, ал. 1 във връзка с чл.78 от ЗКПО е извършено преобразуване на счетоводните финансови резултати в посока на увеличение за 2018 г. и 2019г., с неотчетените приходи от лихви,като са определени допълнителни задължения за корпоративен

данък в размер на 1 256,50 лв. за 2018г. За 2019г. е определена данъчна загуба в размер на 44 512,07 лв., при декларирана от ревизираното дружество данъчна загуба в размер на 60 237,07 лв.

В хода на ревизията е установено, че жалбоподателят е декларирал като основна дейност проектиране, строителство, инсталиране, поддръжка на индустриални машини, индустриална автоматизация, покупко-продажба, внос и износ на индустриални машини, съоръжения и аксесоари.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени по електронен път три Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/.

За установяване на законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит в хода на ревизията на основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма]. Резултатите от проверката са отразени в протокол за извършена насрещна проверка №П-22001020149432-141001 от 10.03.2021г.

В частта по ЗДДС:

В РА, като мотиви е посочено, че след извършени справки в информационната система на НАП е установено, че доставчикът, няма назначени работници по трудови правоотношения за извършване на фактурираните на жалбоподателя услуги, deregистриран е по реда на ЗДДС на основание чл. 176 за установени данъчни нарушения. Констатирано е също така, че за представляващия [фирма] - М. К., няма данни за упражняване на трудова дейност и/или като самоосигуряващо се лице. В хода на извършената насрещна проверка от [фирма] не са представени документи и писмени обяснения, тъй като Искането за представяне на документи и писмени обяснения е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към досието. Ревизиращият екип е установил, че жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит в размер на 15 646,40 лв. по фактура №1 от 18.10.2017г., издадена от посочения доставчик за м. 10.2017г. Предмет на доставката е „монтаж“. От жалбоподателя са представени копие от фактурата, банково извлечение и счетоводни регистри от счетоводни сметки 401 „Доставчици“ и 602 „Разходи за външни услуги“, както и оборотни ведомости.

Органите по приходите са посочили, че от жалбоподателя и от доставчика не са представени доказателства, уточняващи вида на извършения монтаж, лицата, които са го извършили с оглед обстоятелството, че доставчикът няма назначени лица по трудови правоотношения, как е предаден резултатът от извършената услуга, влагани ли са материали и от кого са закупувани, как и къде са превозени. Посочено е също така, че липсва и информация за използването на получената услуга за последващи доставки от жалбоподателя.

В резултат така описаната фактическа обстановка е направен изводът, че по фактурата, издадена от [фирма], не е налице реално извършена доставка на услуга, поради което не са налице предпоставките, визирани в разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. чл. 9 от ЗДДС за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит от ревизираното дружество в размер на 15 646,40 лв.

С РА са констатирани основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2017 г. със стойността на отчетените разходи по спорната фактура в размер на 78 232,00 лв.

Органите по приходите са приели, че разходът по фактурата, издадена от [фирма], предвид, че е отчетен като текущ разход по счетоводна сметка 602 „Разходи за

външни услуги“ е документално недоказан, тъй като се касае за услуги, които не са реално извършени са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Преобразуването на счетоводния финансов резултат за 2017г. в посока на увеличение е извършено на основание с чл. 16, ал. 2 във връзка с чл. 77 от ЗКПО. В резултат на извършеното преобразуване е определен дължим корпоративен данък в размер на 9 255,05 лв. След приспадане на декларирания и внесен корпоративен данък в размер на 1 875,00 е определен данък за внасяне в размер на 7 380,05 лв. и лихва в размер на 2 333,10 лв.

Органите по приходите са установили, че през 2018 г. и 2019 г. ревизираното дружество е предоставило парични средства под формата на финансиране на [фирма] по банков път в общ размер на 316300,00лв. от които през 2018г. са предоставени 251 300,00 лв.,а през 2019г. общо в размер на 65000,00лв. Ревизиращите органи са посочили, че съгласно сключените договори с [фирма] не е договорена лихва. Според органите по приходите, съгласно чл. 8 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/-договорът е съглашение между две или повече лица, за да се създаде, уреди или унищожи една правна връзка между тях. Лицата се ползват от правата си, за да задоволяват своите интереси. Те не могат да упражняват тези права в противоречие с интересите на обществото. Ревизиращият екип е отбелязал, че именно в изпълнение на посочената норма, предвид, че не е договорена лихва по предоставените от [фирма] парични средства не е ясно в какво именно се изразяване „интереса“ на кредитора, в случай жалбоподателя да предостави финансирането на [фирма], без да е договорена лихва. При тези обстоятелства органите по приходите са приели, че така сключените договори за финансиране без определена лихва водят до отклонение от данъчно облагане за ревизираното лице и приложение намира нормата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

В тази връзка при преглед на представените в хода на ревизията документи, е установено, че жалбоподателят е предоставял парични средства по договор за финансиране и на друго дружество - [фирма], Е., като в сключения договор за финансиране с това дружество, изрично е посочена годишна лихва в размер на 5%. Предвид това и за целите на прилагане разпоредбите на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО по отношение на предоставените парични средства от жалбоподателя на [фирма] е прието, че по договорите, сключени с [фирма] се дължи годишна лихва в размер на 5%. В допълнение органите по приходите са посочили на основание чл. 13 от Закона за счетоводството /ЗСч./ активите, собственият капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческата им цена или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. Счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване се определя от счетоводен стандарт /СС/ 18 „Приходи“. Подчертано е, че предвид факта, че предоставянето на парични средства под формата на заем, представлява финансова услуга, то счетоводната трактовка на стопанските операции, свързани с приходите от този тип услуги, попада в т. 7.1. и 7.2. на раздел „Признаване на приходи от извършване на услуги“ от СС 18. Съгласно цитираната норма приходът, свързан със сделка за извършване на услуги, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на съставянето на счетоводния баланс, при условие че резултатът от сделката може да се оцени надеждно. Според ревизиращите органи приложение намира и разпоредбата на

разпоредбата на чл. 78 от ЗКПО.

При така описаната фактическа обстановка по отношение на предоставените парични средства от жалбоподателя на [фирма] от органите по приходите е определена дължимата лихва в размер на 5%, която съответно за 2018г. е в размер на 12 656,00 лв. и за 2019 г. в размер на 15 815,00 лв.

С определените дължими лихви е извършено увеличение на счетоводни финансови резултати за 2018г. и 2019г. на основание чл. 16, ал. 1 във връзка с чл.78 от ЗКПО, като са определени допълнително задължения за корпоративен данък в размер на 1 256,50 лв. за 2018г., а за 2019 г. е определена данъчна загуба в размер на 44 512,07лв.,при декларирана от ревизираното дружество данъчна загуба в размер на 60 237,07 лв.

Ревизионният акт е оспорен по реда на чл.152 ДОПК с жалба с вх.№53-06-5025 от 23.06.2021г. по регистъра на ТД на НАП С., и вх.№23-22-1079/30.06.2021г. по регистъра на дирекция ОДОП С.,подадена от [фирма],ЕИК[ЕИК] пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“гр.С., т.е. в срока по чл. 152,ал.3 от ДОПК.С решение №1342/26.08.2021г. директорът на дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА.Така събраните доказателства решаващият орган е отнесъл в подкрепа на изводите на приходните органи, изложени в РА.

При така установеното от фактическа страна, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, след изчерпване на задължителното административно обжалване,поради което е ДОПУСТИМА.

При извършване на задължителната проверка по чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите – органа по приходите, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в законоустановената форма и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което обжалваният ревизионен акт не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

Видно от приложените по преписката разпечатки от ИС "Контрол", заповедите за възлагане на ревизия, ревизионния доклад и ревизионния акт, са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис.От изложеното следва, че ревизията е възложена редовно и РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

В частта по ЗДДС и ЗКПО за 2017г. с обжалвания РА №Р-22220420005122-091-001/12.05.2021 г., са установени задължения на [фирма] за данък върху добавената стойност,произтичащи от непризнат данъчен кредит на обща стойност 15 646,40 лв. по фактура №1 от 18.10.2017г.,издадена от [фирма] за м.10.2017г.

Съгласно разпоредбата на чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според [чл. 12, ал.1 от ЗДДС](#) облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с

място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Данъчно събитие по см. на ЗДДС съгл. [чл. 25, ал. 1 ЗДДС](#) представлява доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по [чл. 16](#), което данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена ([чл. 25, ал. 2 ЗДДС](#)). В разпоредбата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС е предвидено, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69 ал.1 т.1 от ЗДДС, регламентиращи, наред с чл.71 от ЗДДС, предпоставките, при наличието на които следва да се признае правото на приспадане на данък върху добавената стойност, транспонират разпоредбата на чл.168 б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС, според която доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Отделно от това следва да не е налице и някое от изключенията, визирани в разпоредбата на чл. 70 ЗДДС.

От така посочената регламентация следва извода, че наличието на действително осъществена доставка с предмет извършване на услуга, е условие /предпоставка/ за възникване на правото на данъчен кредит, като изпълнението на тази предпоставка следва да бъде проверено за извършването на преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация. При липса на реално осъществена доставка на стока/услуга не е налице една от предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС респ. по чл.168 б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС, съответно такова право не възниква по доставка, която съществува само документално, но не е реална. Основание за този извод следва и от практиката на СЕС, според която за да се признае правото на приспадане, е необходимо съдът в съответствие с правилата на доказване, установени в националното законодателство, да провери дали доставките на стоки /услуги/ са реално осъществени и дали тези стоки са използвани от получателя за извършваните от него облагаеми сделки/ т.31 и т.32 от Решение от 06.12.2012г. на СЕС по дело C-285/11/.

Спорният в случая въпрос от гледна точка наличието на възникнало за жалбоподателят право на данъчен кредит за доставката по процесната фактура посочена по-горе, издадена от [фирма], с получател [фирма], се свежда именно до това, дали от соченото като доставчик дружество

[фирма]/,реално е била осъществена доставката т.е. дали услугата – предмет на фактурираната доставка,действително е доставена на ревизираното дружество от [фирма].По делото няма спор относно наличието на останалите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, регламентирани в чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

Съображенията на ревизиращите органи, мотивирали направения извод, че доставките по фактура №1 от 18.10.2017г.,издадена от [фирма],не обективира извършване на услуги и съответно че не си налице доставка по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС, се основават следните доводи:дружеството–доставчик– [фирма],не е представило изисканите по реда на ДОПК документи, доказващи материалната,техническата и кадровата обезпеченост за извършването на фактурираните доставки;Налице е фиктивно фактуриране и документално оформяне на стопански операции, които не са реално извършени ,дружеството доставчик е било deregистрирано по ЗДДС./л.46/

На първо място, съответно непредставянето на неизискани в хода на ревизията документи от доставчика на услугата,не може да презюмират като недоказани фактите и обстоятелствата,които тези документи биха установили.Абсолютно недопустимо и процесуално незаконосъобразно е правните последици от непредставянето на документи в едно ревизионно производство, да се прилагат при формиране на правните изводи.

Второ само по себе си обстоятелството, че липсват доказателства за материалната, техническа и кадрова обезпеченост на доставчика, не може нито да обуслови извод за нереалност на доставката, нито е достатъчно основание да се откаже данъчно предимство на получателя по облагаемите доставки. Изложените от ревизиращите органи съображения за такава обусловеност, не съответстват на трайната съдебна практика на ВАС и противоречат на практиката на СЕС, в чиито решения многократно е подчертавано, че не е допустима национална практика, с която се отказва претендираното данъчно предимство само въз основа на нередности при доставчика. В Решение по дело С-18/13, в което СЕС подчертава, че "само по себе си, за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица."От мотивите на съдебното решение следва извод, че не може получателят да бъде задължен да доказва, респ. да е отговорен за действия и/или бездействия на доставчика си.Задължение на получателя по доставката е да установи реалното изпълнение на същата, като негова е доказателствената тежест да я докаже с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства.В случая за целта са ангажирани документи,удостоверяващи извършването на доставка на фактурираната услуга,включително банково извлечение по процесна фактура от което е видно ,че дружеството жалбоподател е заплатило услугата на доставчика на три етапа,които обстоятелства не са оспорени от ответника.

Видно от представените в хода на настоящото производство документи между [фирма] и [фирма],/ е бил сключен договор за монтаж от 01.10.2017г./изпълнителят [фирма]/л.72-78/следва да извърши монтаж на обекти стопанисвани от възложителят.Представени са и 2 бр. граждански договора между [фирма] и две физически лица за извършване на услуги по монтаж,като възложител е доставчика на жалбоподателят в настоящото производство.Процесните документи не са оспорени от ответника.

В о.с.з. проведено на 26.04.2022г.процесуалният представител на ответника е представил доказателства относно всички уведомления по реда на чл.62 от ал.5 от КТ в НАП за двете лица за които се твърди че са извършили монтажа.От справката безспорно се установява ,че за лицата за които се твърди,че са извършили услугата/монтажа на дограма/ не са депозирани уведомления по КТ от дружеството доставчик.

На следващо място безспорно за изпълнението на СМР, съотв. за извършването на фактурираните доставки на услуги за СМР, се изисква определена кадрова обезпеченост на изпълнителя. Принципно съдът възприема подробно изложените в РД и в РА съображения,но с какви работници е работил доставчикът не може да се вменява като отговорност на получателя на доставка за СМР, още по-малко би могло да рефлектира върху съществуването на правото на данъчен кредит. [ЗДДС](#) не обуславя правото на данъчен кредит за получателя на доставката от наличието или не на конкретно ангажирани от изпълнителя работници. В тази връзка следва да се съобрази и Решение по дело С-324/11 (G. T.) на СЕС, в което изрично се сочи, че Директива 2006/112/ЕО не допуска да се откаже правото на данъчен кредит поради това, че доставчикът за строителни услуги не е декларирал наетите от него работници, както и поради неизвършена от получателя по фактурата проверка дали между наетите на строежа работници и доставчика е съществувало правоотношение, без приходният орган да доказва, въз основа на обективни данни, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В конкретния случай, именно с оглед обстоятелството, че прекият доставчик на жалбоподателя не е бил открит на посочения за кореспонденция адрес и доставчика на дружеството жалбоподател е бил дерегистрирани по ЗДДС след извършени доставки е направен краен извод за липса на реалност на процесните доставки. Несъмнено е при това положение, че ако предположенията на приходната администрация, изградени на база преценка на тези действия от страна на дружеството доставчик се приемат за релевантни по отношение възникване правото на данъчен кредит, то жалбоподателят би бил поставен в неравностойна позиция, доколкото той не е разполагал със сигурност по отношение на това, дали, въпреки стриктното спазване на своите задължения ще има право да приспадне платения на доставчика данъчен кредит, тъй като признаването или правото на приспадане ще зависи и от оценката на данъчните органи за това, дали доставчикът е изпълнил своите задължения за внасяне на осигуровки и представяне на изисканите документи и обяснения.В тази връзка съдът приема,че изводите на ОП са неправилни и РА



следва да бъде отменен в тази част. С РА, е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството жалбоподател за 2017 г. със сума в размер на 9045,98лв. във връзка с доставката от [фирма].Извършеното увеличение е на основание [чл. 16, ал. 1](#) и [чл. 26, т. 2](#), вр. с [чл. 10, ал. 1 от ЗКПО](#). Сумите представляват стойността на отчетени разходи по фактурата, издадена от [фирма].Органите по приходите са приели, че по тези фактура няма извършена реална доставка на услуга, поради което е налице заплащане на услуга без тя да е реално извършена, което е основание за увеличение на финансовия резултат на дружеството жалбоподател на основание [чл. 16, ал. 2, т. 4](#), вр. с [чл. 16, ал. 1 от ЗКПО](#). Тези констатации съдът намира за неправилни от изложените по горе мотиви в частта по ЗДДС.В разпоредбата на [чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО](#), която се намира в Глава Четвърта "Предотвратяване на отклонения от данъчно облагане", е посочено че за отклонение от данъчно облагане се смята и когато е налице заплащане на възнаграждение или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.По същество, съображения на органите по приходите, както за непризнаване на правото на данъчен кредит по посочената фактура, така и на разходите по нея като разходи за дейността по смисъла на ЗКПО, се основават на изводите за липса на реална доставка по нея.Въз основа на издадените документи, редовното счетоводно отразяване на стопанските операции,по сключен договор/посочен по горе в изложението/,съдът намира, че платените разходи за него са такива за реално извършена услуга,това налага признаването им като разход за целите на облагането с корпоративен данък и намаляването на финансовия резултат за 2017г. на дружеството жалбоподател,поради което жалбата в тази част също е основателна.

В частта по ЗКПО за 2018 и 2019г.

Не се спори между страните,че [фирма],ЕИК[ЕИК] предоставя парични средства на заем на [фирма] с договори както следва:

1.Съгласно Договор за финансиране от 28.05.2018г. между [фирма],Е.,кредитор и [фирма],кредиторът се задължава да даде безлихвен заем в размер на 1 300.00 лв.В договора е посочено, че заемната сума, ще бъде предоставена на [фирма] най-късно до 04.06.2018 г. и следва да бъде върната на [фирма] до 04.06.2023 г.

2.Съгласно Договор за финансиране от 30.07.2018г. между [фирма], ЕИК[ЕИК], кредитор и [фирма], кредиторът се задължава да даде безлихвен заем в размер на 80 000.00 лв.В договора е посочено, че заемната сума, ще бъде предоставена на [фирма] най-късно до 31.10.2018 г. и следва да бъде върната на [фирма] до 31.10.2023 г.

3.Съгласно Договор за финансиране от 22.10.2018г. между [фирма],ЕИК[ЕИК], кредитор и [фирма], кредиторът се задължава да даде безлихвен заем в размер на 120 000,00лвВ договора е посочено,че заемната сума,ще бъде предоставена на [фирма] най-късно до 22.11.2018 г. и следва да бъде върната на [фирма] до 22.11.2023 г.

4.Съгласно Договор за финансиране от 03.12.2018г. между [фирма], ЕИК[ЕИК], кредитор и [фирма], кредиторът се задължава да даде безлихвен заем в размер на 50000.00 лв.В договора е посочено, че заемната сума, ще бъде предоставена на [фирма] най-късно до 31.12.2018 г. и следва да бъде върната на [фирма] до 31.12.2023 г.

5.Съгласно Договор за финансиране от 09.01.2019г. между [фирма], ЕИК[ЕИК], кредитор и [фирма], кредиторът се задължава да даде безлихвен заем в размер на 65000.00 лв.В договора е посочено, че заемната сума, ще бъде предоставена на [фирма] най-късно до 09.01.2019г. и следва да бъде върната на [фирма] до пет години./л.512/пр.№3.

За да се отговори на въпроса дали е налице данъчно отклонение по [чл. 16, ал. 1](#), във връзка с [ал. 2, т. 3 от ЗКПО](#), следва да се отговори дали е налице отклонение от **пазарната** лихва към датата на сключването на петте договора за отпускане на заемите предоставени от [фирма] на [фирма], като се съобрази с обстоятелствата, включени в законоустановената дефиниция.А именно, следва да се вземе в предвид данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка по предоставените заеми /кредити/ с пазарен лихвен процент, към момента от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат,но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Спорът е правен и най-общо се концентрира във въпроса свързан с наличието на основание за увеличаване на финансовия резултат на дружеството за разглежданите отчетни периоди с посочените суми.

Всички данъци, администрирани от НАП, са такива, при които задължението се определя чрез подаване на декларация, като задължените лица са изрично посочени в съответния материален данъчен закон.Съгласно чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, редакция ДВ, бр. 92/2017 г., в сила от 01.01.2018 г., данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък. ГДД се подава в срок до 31 март на следващата година в ТД на НАП по регистрация на данъчно задълженото лице, като с ГДД се подава и годишния отчет за дейността - чл. 92, ал. 2 и ал. 3 от ЗКПО. Според чл. 92, ал. 4 от ЗКПО,годишна данъчна декларация и годишен отчет за дейността не подават данъчно задължените лица, които през данъчния период не са осъществявали дейност по смисъла на Закона за счетоводството.

Не се спори и че по така предоставените заеми жалбоподателят не е отчитал приходи от лихви,както и не е имал и задължение с оглед клаузите в посочените по горе договори.

С оглед очертаване на правната рамка на спора,настоящият състав следва да посочи ,че по смисъла на чл. 286, ал. 1 от ТЗ, заемът не се определя като търговска сделка, след като ревизираното лице не упражнява такава дейност по занятие.

От представените доказателства по делото е видно ,че дружеството не упражнява такава дейност и за договарянето и дължимостта на лихвата са приложими нормите на ЗЗД, а от гледна точка на данъчните закони между

фирменият заем е сделка, приходите от която подлежат на облагане. Общите правила на Закона за задълженията и договорите са непротивопоставими на специалните правила на Закона за корпоративното подоходно облагане, който е приложим в конкретните процесни отношения на търговеца с фиска. Всеки от двата нормативни акта има своето приложно поле на действие, като специалният закон дерогира онези правила на общия, с които се намира в колизия. В конкретната хипотеза същественият елемент на договорите са техният безвъзмезден характер, който не може да бъде противопоставен на специалните императивни норми на чл.15 и чл.16 от ЗКПО, поради което предявените от жалбоподателя възражения за отношенията между договарящите страни и реалното изпълнение на сделките между [фирма] и [фирма] са неоснователни и неотнормирани към предмета на спора.

В тази насока следва да се отбележи, че за целите на данъчното облагане е ирелевантно както наличието или липсата на уговорка за лихва в договор за заем, така и кое е лицето, на което е предоставен заема, доколкото при определяне на финансовия резултат за съответния период на данъчно задълженото лице винаги следва да се включва и размерът на лихвата, която заемодателят би получил при сключване на същия договор за заем, при същите условия относно размера на предоставените в заем средства и срок на договора, ако би договорил лихва, съобразно пазарните и обичайни условия за договаряне на лихва за такива лица. Този извод произтича пряко от разпоредбата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 ЗКПО, според които, 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.

Настоящият състав следва да посочи, че съгласно § 8. 1 от СС-18 "Приходи", приходът, създаден от ползването на активи на предприятието от други лица във вид на лихви, лицензионни такси и дивиденди, се признава, когато: а) сумата на приходите може да бъде надеждно изчислена; б) предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката. Съгласно § 8. 2, буква а) от СС-18, приходите от лихви се признават текущо пропорционално на времевата база, която отчита ефективния доход от актива. От така очертаната правна уредба по СС-18 е видно, че приходът, създаден от използването на лихвоносни активи на предприятието от други лица, следва да се признава по метода на ефективната лихва, т. е. лихвата, която точно дисконтира очакваните бъдещи парични постъпления за очаквания живот на финансовия актив, независимо от уговарянето на гратисен период и момента на заплащането на лихвата. Следователно, както СС-18, третира лихвата като текущ приход - пропорционално на времевата база, отчитаща ефективния доход от финансовия актив, предоставен на третото лице, поради което за данъчни цели нейното признаване е по общия ред на ЗКПО.

При така очертаната правна рамка,относно приложението на материалния данъчен закон съдът,намира, че същият е приложен неправилно поради следното.

Процесната ревизия на жалбоподателят е за установяване на задължения по ЗДДС и ЗКПО и е проведена по общия ред. Това означава, че в тежест на органа по приходите е да установи хипотезата по [чл. 78](#) във вр. с [чл. 16, ал. 1 ЗКПО](#), т. е. че сделките между несвързаните лица са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, т. е. извършени в отклонение от **пазарните** цени.Органите по приходите, като цяло не твърдят, че лихвата по предоставените заеми се отличава от пазарната, а само, че не са отчетени приходи от лихви, съобразно договореното между страните в съответствие с ЗСч и приложимия счетоводен стандарт СС 18" Приходи".В случая органите на НАП са приели лихвения процент, посочен в договор за заем между [фирма] и [фирма]/прил.3/.

Въпреки даденото изрично указание по чл. 171 от АПК/л.66 от делото/ на ответника от съдът,че следва да докаже по делото съществуването на фактическите основания,посочени в обжалвания ревизионен акт №Р-22220420005122-091-001/12.05.2021г.,и изпълнение на законовите изисквания при издаването му,същия чрез процесуалният си представител не прояви процесуална активност.

Съдебното производство се основава на принципа на състезателното начало/чл.8 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК/и съдът е арбитър по правния спор.Поради тази причина страните посочват фактите,на които основават своите твърдения, и те,а не съда,представят доказателства за тях,като и правят доказателствени искания свързани с предмета на спора.С цел установяване на истината в процеса съдът следва да осигурява възможност на страните и да им съдейства за установяване на фактите, но не и да ги замества по изпълнение на тази процесуална задача/чл.10 от ГПК/.

Настоящият състав приема,че приложения от ревизиращите лихвен процент за целите на изчислението на недеklarираните приходи от лихви, не отговаря на изискванията на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО за "пазарен лихвен процент".Съгласно § 1, т. 32 от ДР на ДОПК,"пазарна лихва" е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани.Пазарната лихва се определя според условията на пазара,като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма,размер и валута на предоставените средства,срок на предоставянето им,вид,размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Следвало е ОП да назначат вещото лице ,което да използва обобщени статистически данни от сайта на БНБ, в раздел "Лихвена статистика" за периода в които е ревизирано дружеството/лихвени проценти и обеми по нов бизнес по кредити за сектори нефинансови предприятия и домакинства по период на първоначално фиксиране на лихвения процент/, както и финансова

информация, анализи и статистики от специализирани сайтове. Органите по приходите, не са извършили анализ на характеристиките на процесните сделки и на други реални сделки - аналози, каквото е изискването на § 1, т. 32 от ДР на ДОПК и чл. 7 от Наредба № Н-9/14.08.2006г.

Съгласно чл. 4 от Наредба Н-9 от 14.08.2006г., прилагането на методите за определяне на пазарните цени има за цел постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия, което не било извършено от ОП.

При тези обстоятелства незаконосъобразно и в несъответствие с приложимия материален закон с процесния РА са определени и оспорените задължения на жалбоподателят по ЗКПО за 2018 и 2019г.

При тези съображения съдът намира, че следва да отмени изцяло като незаконосъобразен оспорения РА.

Предвид изхода на делото, искането на жалбоподателя за присъждане на направените разноски следва да бъде уважено, като на основание чл.161, ал.1 от ДОПК.

Съдът съобрази направеното възражение от юрк. 3. по чл. 78, ал. 5 ГПК, вр. с чл. 144 АПК за прекомерност на адвокатското възнаграждение на жалбоподателят, и с оглед фактическата и правна сложност на спора го намира за основателно т.к. минималният размер по чл.8, т.4 от Наредба №1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения е 830 плюс 664,87лв., изплатеното възнаграждение е 2500лв. и съобразно фактическата и правна сложност на спора се преценява от съда като прекомерно. С посочените разпоредби от Наредба №1 от 9.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съдът счита, че ответника следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателят адвокатско възнаграждение в размер на 2000лв. за разноски пред настоящата съдебна инстанция и 50 лв. държавна такса.

Неоснователно е и искането на ответника за прилагане на чл.161, ал.3 от ДОПК и за осъждането на жалбоподателя да заплати изцяло разноските по делото независимо от неговия изход. Съдебната преценка за незаконосъобразност на оспорения РА се основава на събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Представената преписка от данъчната администрация не съдържа по съществото си нови доказателства, още повече, че част от тях са били представени от жалбоподателя още в хода на ревизията.

Водим от горното, АССГ, 34-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], Е. Ревизионен акт №Р-22220420005122-091-001/12.05.2021г., издаден от Р. Г. Я.–орган, възложил ревизията и Т. В. М.–ръководител на ревизията с които на жалбоподателят са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 15 646,40 лв. и лихви за забава в размер на 5 276,74 лв. за м.12.2017г. и задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно

облагане /ЗКПО/ общо в размер на 8 636,55лв. и лихви в общ размер на 2 602,92лв. за периодите 2017г. и 2018г., потвърден с решение №1342/26.08.2021г. на директора на ОДОП-С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП"С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 2 сумата 2050лв./две хиляди и петдесет лева/ разноси по делото.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

съдия: