

РЕШЕНИЕ

№ 1227

гр. София, 24.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 26.11.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **9873** по описа за **2018** 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).

Образувано е по жалба вх. № 53-00-142/01.08.2018г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) - [населено място] при ЦУ на НАП, подадена от адв. Г. Д. при АК [населено място] с адрес [населено място], [улица], ет.3, ап.13, действащ като пълномощник на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. В. В. с ЕГН [ЕГН] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221517006772-091-001/31.05.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1017/13.07.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят, с оглед изложените в жалбата доводи, моли на осн. чл.160, ал.1 ДОПК да бъде отменен обжалвания РА, в частта, в която за периодите 2014г.-2016г. на дружеството са установени допълнително задължения за корпоративен данък(по ЗКПО) общо в размер на 20 735, 63 лв., както и начислени лихви за забава в общ размер на 2 553,88лв. В жалбата се излагат твърдения, че ответникът неправилно е тълкувал изискванията на Наредба №Н-9/14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени. Неправилно ответникът е кредитирал изготвената в хода на ревизионното производство експертиза, която е изготвена в нарушение на чл.6 от цитираната наредба, отнасяща се до съпоставимостта на сделките. Излагат се подробни съображения по оспорване на експертизата, които са доразвити в представените писмени бележки.

В съдебно заседание жалбоподателят чрез процесуалния си представител адв. Д. моли съда да отмени ревизионния акт. Претендира направените по делото разноски. Ответната страна – директорът на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител – юрисконсулт А., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Софийска градска прокуратура уведомена, чрез прокурор К. изразява становище да неоснователност на жалбата.

Съдът, като извърши преценка на доводите в жалбата и доказателствата по делото, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221517006772-020-001/09.10.2017 г., връчена на 18.10.2017 г. по електронен път, издадена от Б. Н. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на М. И. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (и двамата оправомощени със Заповед №РД-01-369 от 30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С.), е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от м. 06.2017 г. до м. 08.2017 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 2014 г. до 2016 г. Първоначалната заповед за възлагане е изменена със Заповеди №Р-22002217004436-020-002/16.10.2017 г. и №Р-22002217004436-020-003/17.11.2017 г. при наличие на основания за това. Процесните заповеди са връчени надлежно на жалбоподателя.

В срока по чл.117,ал.1 ДОПК е съставен и връчен на 02.04.2018г. ревизионен доклад (РД) №Р-22221517006772-092-001/30.03.2018 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, въпреки поисканото удължаване на срока. С РД е направено предложение за установяване размери на задължения: Корпоративен данък за внасяне в размер на 20 735,63 лв. и лихви в размер на 2 175,71 лв.; ДДС за възстановяване по реда на чл.92, ал.1, т.4 от ЗДДС за данъчен период м.06.2017г. с остатък за внасяне в размер на 31 382,37лв.

Съставен е ревизионен акт РА №Р-22221517006772-091-001/31.05.2018 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С ревизионния акт за данъчните периоди от 2014 г. до 2016 г. е начислен допълнително корпоративен данък общо в размер на 20 755,63 лв., ведно със съответните лихви във връзка с установени сделки, сключени от жалбоподателя при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане.

С РА е установено, че извършваната дейност от жалбоподателя през ревизирания период е извършване на логистични, спедиционни и диспечерски услуги на клиент извън ЕС, износ на хранителни стоки по вода към дружества от САЩ. Установено е, че през 2014 г. и 2015 г. жалбоподателят е отпуснал заеми на дружествата [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

Заемополучателят [фирма] е свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от допълнителните разпоредби от ДОПК с [фирма], тъй като Б. В. В. е едноличен собственик на капитала и представляващ на двете дружества. [фирма] се представлява от П. Б. В. – син на управителя на ревизираното дружество.

С Рамков договор за заем от 01.06.2014 г., [фирма], в качеството си на – заемодател, и [фирма] – заемател, както и подписани към него 4 анекса е предоставил на свързаното лице заеми в общ размер на 550 000,00 лв. Съгласно чл. 5 от договора, върху предоставените суми се начислява лихва в размер на 3,0 % за уговорения срок, като лихвата се дължи на края на календарната година.

На основание Рамков договор за заем от 15.02.2015 г., сключен между жалбоподателя, в качеството му на заемодател и „БИ АЙ ТЕЛЕВИЗИЯ Е.“ – заемател, както и 16 анекса към него, задълженото лице е предоставило в заем парични средства общо в размер на 7 770 000,00 лв. В чл. 6 от договора е предвидено, че върху предоставените суми се дължи лихва в размер на 3,0 % за уговорения срок, дължима на края на календарната година.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от ревизионния акт.

С Акт за възлагане на експертиза №Р-222215170067720-01-002/23.02.2018 г. е възложено извършването на експертиза за определяне пазарната цена на лихвения процент по предоставените заеми от ревизираното дружество на [фирма] и [фирма], при спазване на методите за определяне на пазарните цени по смисъла на §1, т. 10 от ДР на ДОПК от допълнителните разпоредби от ДОПК, във връзка с методите, визирани в Наредба Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

Експертизата е извършена от Е. Г. К. – експерт от списъка на НАП под №86, притежаваща оценителска правоспособност по Закона за независимите оценители за оценка на финансови активи и институции, рег. №600100026 и търговски предприятия и вземания, рег. №50010027. С вх. №53-00-664#2/09.03.2018 г. е заведено представеното заключение от извършената експертиза.

Прилагайки методът на сравнимите неконтролируеми цени, предвиден в §1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредбата), в експертизата е изведена пазарната лихва по смисъла на §1, т. 32 от ЗКПО по предоставените от жалбоподателя заеми, при отчитане на получените индикативни стойности, попадащи в пазарния лихвен диапазон (доверителния интервал). Експертът е мотивирал, че пазарният лихвен процент по заема, предоставен на [фирма] по сключения през 2014 г. рамков договор, е 7%. За заема, предоставен на [фирма] по рамковия договор, сключен през 2015 г., пазарният лихвен процент е определен на 8%.

След анализ на документите и събраните в хода на производството доказателства, ревизиращият орган е достигнал до извода, че на основание чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО следва да се преобразува в посока увеличение финансовия резултат както следва: за 2014 г. със сумата в размер на 1 162,23 лв.; за 2015 г. със сумата в размер на 7 527,65 лв. и за 2016 г. със сумата в размер на 198 666,44 лв. След извършеното от ревизиращия екип преобразуване на финансовия резултат за 2014 г. органите по приходите са определили данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 220 945,17 лв. и са установили корпоративен данък в размер на 22 094,52 лв. при деклариран от лицето данък – 21 978,29 лв. За 2015 г. органите по приходите са определили данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 179 232,92 лв.

и са установили корпоративен данък в размер на 17 923,29 лв. при деклариран от лицето данък – 17 170,53 лв. За 2016 г. органите по приходите са определили данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 261 243,53 лв. и са установили корпоративен данък в размер на 26 124,35 лв. при деклариран от лицето данък – 6 257,71 лв.

Ревизионният акт е връчен на ревизирания субект на 03.06.2018г., а жалбата до ответника е подадена чрез ТД на НАП С., офис М. на 15.06.2018г.

В законоустановения 60 - дневен срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с решение № 1017/13.07.2018г., с което е потвърдил РА в оспорената част на установените задължения за корпоративен данък за периодите от 2014 г. до 2016 г., ведно със съответните лихви. Жалбата е оставена без разглеждане като недопустима в частта на установените резултати по ЗДДС за периодите от м. 06.2017 г. до м. 08.2017 г. и в тази част производството е прекратено.

В 14 – дневния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК жалбоподателя е подал жалба срещу процесния ревизионен акт чрез директора на дирекция „ОДОП” – [населено място] с вх. № 53-00-142 от 01.08.2018г. до Административен съд София град. Прекратителната част не е обжалвана.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

Назначена е съдебно счетоводна експертиза по искане на жалбоподателя със задача да изчисли по методологията на Наредба № Н-9/2006г. какви са пазарните нива на лихвите по съпоставими договори за кредит(уговорени с фиксиран лихвен процент) в периода, предмет на ревизията: 2014 – 2016г. Дава заключение, че резултатите от извършените анализи на договори между различни контрагенти от стопанския оборот и търговските банки показват, че лихвения процент от 3% е пазарен и почти всички сделки в разглеждания период са с надбавка до 3 пункта.

Пред съда вещото лице поясни, че не е отчитала кредитния рейтинг и финансовото състояние на кредитодателя, което в случая не би повлияло на размера на пазарната лихва, т.к. договарящите са свързани лица. Това твърдение на вещото лице е в противоречие с определението, дадено в т.32, §1 от ДР на ЗКПО, според което „Пазарна лихва" е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. Пазарната лихва се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата“.

В понятието за пазарна лихва се включва съобразяване на кредитния риск и на други рискове, което не е взето предвид от назначената в съдебното производство експертиза, поради което съдът не я кредитира.

Относно представеният Доклад за трансферно ценообразуване, относно заеми, предоставени на свързани лица през 2014г. и 2015г. от [фирма], съдът намира, че не следва да бъде кредитиран като доказателство относимо към спорния предмет, тъй като съгласно § 18 от ПЗР на ЗИД ДОПК (В сила от 1.01.2020 г. - ДВ, бр. 64 от 2019 г.) първата година, за която се изготвя документация за трансферно ценообразуване по реда на глава осма "а", е 2020 г.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосноваване на обжалвания ревизионен акт.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че сумите, предоставени в заем на [фирма] по сключения през 2014 г. рамков договор и на [фирма] по рамковия договор, сключен през 2015 г., са суми предоставени между свързани лица по смисъла на §1, т.3 от ДР на ДОПК.

ЗКПО не дава собствена дефиниция на понятието „свързани лица”, а посредством § 1, т.13 от ДР на ЗКПО препраща към §1, т.3 от ДР на ДОПК.

По силата на посочената разпоредба, отнесена към конкретните факти, свързани лица са лицата, едното от които участва в управлението на другото или на негово дъщерно дружество както и дружество и лице, което притежава повече от 5 на сто от дяловете и акциите, издадени с право на глас. Следователно в конкретния случай, свързани лица се явяват [фирма] и заемополучателят [фирма], по смисъла на §1, т. 3 от допълнителните разпоредби от ДОПК, тъй като Б. В. В. е едноличен собственик на капитала и представляващ на двете дружества. Доколкото [фирма] само се представлява от П. Б. В. – син на управителя на ревизираното дружество, то не е налице свързаност по смисъла на цитираните законови разпоредби, но по правилото на чл.16, ал.1 ЗКПО се преодоляват последиците от действия, водещи до отклоняване от данъчно облагане, включително между несвързани лица.

Разпоредбата на чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО определя като отклонение от данъчно облагане и получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността.

Не на последно място според правилото на чл.16, ал.1 от ЗКПО, при сделки, 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.

За данъчни цели лихвите, в случаите на получаване или предоставяне на кредити не

трябва да се отличават от пазарната лихва. Понятието „пазарна лихва” се съдържа в §1, т.32 от ДР на ЗКПО, в който са изброени редица фактори, които следва да се отчитат и от данъчно задължените лица и от органите по приходите при определяне на обстоятелството дали една лихва по предоставен или получен кредит е в рамките или се отклонява от пазарните нива при съпоставими сделки между несвързани лица. Доколкото определянето на пазарната лихва се урежда и от други закони, различни от данъчните, правилно и законосъобразно ревизиращият екип е назначили експертиза за правилното им определяне, като експертната оценка за определяне на пазарната лихва на предоставените парични заеми е извършена от специалист с необходимото образование и ценз и съгласно реда и условията на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начина за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, на която съдът дава вяра.

Определянето пазарна лихва по дефиницията на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО е относимо към обосноваване на предпоставките на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Цитираната разпоредба отнася към хипотезите на отклонение от данъчно облагане и получаването или предоставяне на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката. В тази хипотеза на отклонение от данъчно облагане, освен критерий за установяването му, пазарната лихва е и елемент от фактическия състав на преодоляването на последиците от отклоняването по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Тя е пазарната цена на сделката, която се взема предвид при определянето на данъчната основа. Това сочи на правилност на подхода на експерта за избор на метода по глава трета от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени - вж. § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО във вр. с § 1, т. 8 от ДР на ДОПК. Този подход е изцяло съобразен и с дефиницията на пазарната лихва по § 1, т. 32 от ДР на ДОПК. В експертната в ревизионното административно производство са посочени данните, въз основа на които е направен крайния извод като е посочен използвания метод на сравнимите неконтролируеми цени и предвид липсата на други оборващи изводите на експерта доказателства, съдът намира, че правилно и законосъобразно органът по приходите се е позовал на данните, изложени в заключението на експертната и е извършил оспорваното увеличение на финансовия резултат за процесните данъчни периоди с разликата между начислените от лицето и определените с експертната приходи от лихви по предоставените заеми.

Съгласно Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, един от методите за определяне на пазарните цени е методът на сравнимите неконтролирани цени. Същият по аргумент от разпоредбата на чл. 18, ал. 1 изисква да се съпостави цената на услугата по контролираната сделка, с цената за услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия. С цел елиминиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка законодателят в чл. 20 от Наредбата предвижда да се извършат корекции въз основа на факторите, които оказват влияние върху цената. В случая, прилагайки съответните лихвени проценти съгласно използваните статистически данни при отпускане на кредити, оценителят е избрал съпоставими сделки, реализирани при същия валутен

риск и при същите условия по отношение на вида на услугата и количеството на заетите средства. Следователно, при определяне на размера на пазарната лихва са спазени изискванията на § 1, т.32 от ДР на ЗКПО и са съобразени регламентираните в Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. методи за определяне на пазарните цени. Освен това, използваната от експерта в ревизионното производство информация, представляваща данни от статистиката, публикувана в секция „Парична и лихвена статистика” е изготвена от БНБ, въз основа на Методика, публикувана на интернет страницата на БНБ, която се базира на хармонизирана методология за държавите членки от еврозоната, установени с Регламент (ЕО) №63/2002 на Европейската централна банка от 20.12.2001 г. и представлява информация за лихвените проценти и обемите по нов бизнес по кредити за сектори нефинансови предприятия и домакинства и нетърговски организации, обслужващи домакинства. Отделно от това, за целите на експертизата е съобразено, че в банковите лихвени проценти са вградени разходи, неприсъщи при търговското кредитиране – вноски за гарантиране на влоговете в банките, минимални задължителни резерви, административни и други неприсъщи разходи. При съобразяване с това обстоятелство е извършена корекция в посока на намаление на банковите лихвени проценти с неприсъщите за търговското кредитиране ценообразуващи елементи. В резултат на това е изведен пазарният лихвен процент по съответните заеми, отпуснати от жалбоподателя, попадащ в доверителния интервал – пазарен лихвен диапазон.

Налице е отклонение от данъчно облагане във всички случаи, при получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. Предвид така изложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и в съответствие с разпоредбите на чл. 15, чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО е приел, че договорената лихва се различава от пазарната, което се квалифицира като отклонение от данъчното облагане, поради което е преобразувал финансовия резултат на дружеството в посока увеличение общо в размер на 20 735, 63 лв., както и начислени лихви за забава в общ размер на 2 553,88лв.

В този смисъл, РА в обжалваната част, потвърден с решението на директора на Д”ОДОП”, се явява законосъобразен, поради което жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на спора, съдът следва да осъди жалбоподателя да заплати на ответника, на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, във вр. с чл. 161, ал. 1, изр. второ и трето ДОПК, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1228лв.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 4-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. В. В. с ЕГН [ЕГН] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221517006772-091-001/31.05.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1017/13.07.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при ЦУ на НАП, в частта, в която за периодите 2014г.-2016г. на дружеството са установени допълнително задължения за корпоративен данък(по ЗКПО) общо в размер на 20 735, 63 лв., както и начислени лихви за забава в общ размер на 2 553,88лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. В. В. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централното управление на Националната агенция за приходите, сума в размер на 1 228,00 лв. – юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в четиринадесетдневен срок, считано от съобщението и получаване на препис от него от страните.

СЪДИЯ: