

РЕШЕНИЕ

№ 5287

гр. София, 12.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 20.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **7880** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на Амбулатория за специализирана медицинска извънболнична помощ - Медицински център [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица] срещу РА № Р-22002219004913-091-001/26.03.2020 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., изменен с Решение № 1061/07.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, в частта, с която установеният данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 278 173, 99 лв. е определен на 28 173, 99 лв., ведно със съответните лихви и потвърден в останалата част за 2016г. В жалбата е посочено, РА е необоснован, издаден при несъобразяване с материалния данъчен закон и при съществени процесуални нарушения, налице е просрочие на извършвани действия, осъществени извън процесуалните срокове за това. Изтъква се, че подобни действия, включително отправени по телефон искания за представяне на документи са процесуално недопустими и не могат да служат за законосъобразно установяване на данъчни задължения. С обжалвания РА незаконосъобразно е увеличен счетоводния финансов резултат (С.) на дружеството на основание чл. 78, във вр. чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО. Излагат се доводи за неправилност на изводите на ревизиращия екип, че при предоставен заем на свързано дружество - Служба по трудова медицина [фирма] договорената между двете дружества лихва в размер на 2% е непазарна. Оспорва се методът за определяне на пазарните цени, както и

изводите на органа за неотчетени приходи от лихви по предоставени суми на управителя, релевират се доводи за незаконосъобразност на извода за увеличаване на финансовия резултат с разходи, направени за командировки, които според органа не са свързани с дейността на дружеството, както и увеличаването на финансовия резултат за 2017г. на основание чл. 26 т.2 от ЗКПО, поради липса на доказателства за предоставени услуги по спорните фактури. Моли се за отмяна на оспорения акт.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Б., който поддържа подадената жалба и моли тя да бъде уважена. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП се представлява от юрк. К., която оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение в представени писмени бележки по същество на спора.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002219004913-040-001/28.08.2019 г., в отговор на което са представени документи и обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК]; В. Б. Р., ЕИК ЕГН [ЕГН]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; С. В. М., ЕГН [ЕГН]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], резултатите от които са обективирани в протоколи, съставени по реда на ДОПК.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, от [фирма] са представени доказателства, в т.ч. договор от 16.05.2017 г., съгласно който [фирма], в качеството на изпълнител е приело да консултира ревизираното лице относно специфични биологични рискове за здравето свързани с индивидуалното работно място, методите и средствата за тяхното ограничаване и предотвратяване, срещу заплащане на възнаграждение в размер на 50 000,00 лв. Представени са хронологична ведомост на сметка 411 „Клиенти“; приемо-предавателни протоколи от 06.06.2017 г. и 27.09.2017 г.; фактури, описани на стр. 3 от РД на обща стойност от 43 170,00 лв. с предмет плащане по договор по специфични биологични рискове на работното място и посочен начин на плащане по банков път. Посочено е, че е изготвена програма и е проведено проучване и оценка на санитарно-битовото обслужване на работещите в АСМИП МЦ [фирма], като са взети мерки за намаляване на риска от заразяване при обработка и съхранението на опасни отпадъци /биологични и небιологични/, дадени са препоръки и насоки за предпазване на персонала от потенциален риск от силно патогенни агенти, кръвно-преносими инфекции, вируси и други патогени, осъществено е проучване и екраниране при работа на персонала и с апаратура, източник на високочестотно електромагнитно поле.

При ревизията е установено, че П. А. Б. - управител на [фирма] през предходни периоди е работила по трудови правоотношения на длъжности: „търговски помощник“, „продавач-консултант“, „рецепционист“, „технически организатор“, „технически изпълнител“ и „специалист продажби“. Констатирано е, че представените печатни материали са част от проект BG051PO001-2.3.01 „ПРЕВЕНЦИЯ ЗА

БЕЗОПАСНОСТ И ЗДРАВЕ ПРИ РАБОТА“, съдържащ ръководство с практически правила и ръководни принципи по безопасност и здраве при работа, осъществен с финансовата подкрепа на оперативна програма „Развитие на човешките ресурси“, съфинансирана от Европейски социален фонд на ЕС. Установено е, че материалите са общодостъпни на адрес: http://projects.gli.government.bg/sys/download.php?f=VXNlckZpbGVzL2RvY3Vt_ZW50cy9Qb21hZ2FsbyB6ZHJhdmUucGRm и са изготвени от екип в състав, в който не фигурира П. А. Б. или представляваното от нея юридическо лице.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ до [фирма], от В. Б. Р. не са представени изисканите документи.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, от [фирма] са представени писмени обяснения, съгласно които дружеството е разработвало за АСМИП МЦ [фирма] анализ, концепция за внедряване и управление на виртуална клиника, като на възложителя са предадени материали за съответната услуга, проведени са работни срещи и дискусии с В. К. К. и М. Л. П.. От проверяваното лице е представен договор от 16.02.2017 г., приемо-предавателни протоколи, фактура с посочен начин на плащане по банков път и формирана цена на база часова работна ставка от 40,00 лв.

При ревизията е установено, че в сключения договор с [фирма] не е посочен конкретен проект и оперативна програма, по която ще се кандидатства за финансиране. От ревизираното лице е представен анализ и оценка по обработка на личните данни в медицинския център, в който липсват данни за лицата, които са го изготвили, т.е. няма данни, че анализът е разработен от [фирма]. Не са ангажирани доказателства за последващото му използване в икономическата дейност на медицинския център.

В отговор на връчено ИПДПОЗЛ на С. В. М. с ЕТ [фирма], са представени документи и писмени обяснения от името на Р. Б. М., посочена като представител на ЕТ [фирма], без да е приложено пълномощно или друг документ, удостоверяващ представителна власт на лицето.

В отговор на връчено ИПДПОЗЛ на Р. Б. М., от „КОМПАНИЯ ЗА СЧЕТОВОДНИ И КОНСУЛТАНТСКИ УСЛУГИ БЪЛГАРИЯ“ Е. са представени документи и писмени обяснения от В. Б. М., без приложени доказателства за представителната ѝ власт.

От ревизираното лице по отношение на доставките от С. В. М. с ЕТ [фирма] и [фирма] е посочено, че лицата, подали документите са подпомагали организирането на неговото счетоводство в тясно сътрудничество със счетоводителя му Е. М.. По отношение на посочените доставчици не са ангажирани доказателства за кадрова обезпеченост и за притежавани умения на представляващите ги лица за извършване на счетоводни консултации. Липсват конкретни документи, удостоверяващи реално извършена дейност от посочените дружества.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, от [фирма] не са представени документи и обяснения. Анализирани са представени от ревизираното лице документи при предходната ревизия. Процесната фактура е с предмет преустройство на част от помещенията на медицинския център, предложения за разнообразни интериорни, функционални и строително-технически решения. Констатирано е, че в договора липсва информация за обекта, за който са предназначени архитектурните услуги, за техния обхват и предназначение. Посочено е, че според чл. 139, ал. 3 от (ЗУТ) всички документи /графични и текстови/ по всички

+части на инвестиционния проект се подписват и подпечатват от проектанта на съответната част и се съгласуват с подпис от проектантите на останалите части и от възложителя. Въз основа на гореизложеното е прието, че в конкретния случай от страните по сделката не е ангажирана техническа документация, в която да фигурират имена и подписи на лицата, изготвили документацията. Посочено е, че лицето, представляващо доставчика, притежава нужната квалификация, образование и компетентност да извършва архитектурно-консултантски услуги, но липсва информационна следа за някакво участие в изпълнението на процесната услуга и не е конкретизирано за кой точно обект е предназначена услугата.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, от [фирма] не са представени документи. Анализирани са ангажираните от ревизираното лице документи в хода на предходната ревизия. Констатирано е, че фактурираните услуги от [фирма] са във връзка с администриране при извършване на профилактика на клиенти в медицинския център и извън него. Посочено е, че лицето, което се е заело с административното обслужване при извършване на профилактика, е Б. Н. Н., за когото липсват данни да е назначен по трудово или извънтрудово правоотношение в [фирма]. По данни от регистър ЕСГРОН ЕГН [ЕГН] не е на Б. Н. Н., а на друго лице - Д. П. И. с постоянен адрес в [населено място] и настоящ адрес в Испания.

В отговор на връчено ИПДПОЗЛ, от [фирма] са представени писмени обяснения от Б. Й. Р.. Според договора от 16.05.2017 г. на [фирма] е възложено да консултира ревизираното лице по отношение изготвянето на визия на рекламни материали, формуляри, бланки и други информационни материали, представящи дейността на медицинския център, както и оказване на съдействие при избора на изпълнител за тяхното отпечатване, срещу възнаграждение от 14 400,00 лв. Писмено е декларирано, че е създаден дигитален проект на рекламните материали и при изпълнение на възложената работа от Б. Й. Р. е използван личен настолен компютър и свободни софтуерни приложения: Scribus, G. и Inkscap. На възложителя е препоръчано да сключи договор за отпечатване на изготвените и одобрени визии с печатницата, направила най-добро предложение. От доставчика е посочено, че са съставени приемо-предавателни протоколи, като всички материали и документи, заедно с изготвените визии и файлове за предпечат са предадени на П. С. - шофьор в АСМИП МЦ [фирма]. Приложени са договор от 16.05.2017 г., фактури №2/15.09.2017 г., №3/30.09.2017 г., №4/15.10.2017 г., №5/31.10.2017 г. и №/15.11.2017 г., платежно нареждане за превод на 14 400,00 лв. на 23.11.2017 г., договор за управление и контрол на Б. Й. Р., на длъжност управител, извлечение от сметка 411. Органите по приходите са констатирани, че не са представени материалните носители на резултатите от извършените услуги, както и доказателства за образователен ценз, квалификация и компетентност, даващи възможност Б. Й. Р., съдружник в юридическото лице да извърши описаните услуги в договора и фактурите.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, от [фирма], са представени писмени обяснения, договор от 14.03.2017 г., сключен между ревизираното лице и „ЗИ КОНСУЛТ Е., съгласно който изпълнителят приема да извърши проучване на възможностите за финансиране на развойно и иновативна дейност, съобразно европейските практики за сумата от 46 300,00 лв. Представени са също платежно нареждане от 20.11.2017 г. за заплащане на договорената сума, граждански договор №6/27.10.2014 г., сключен между [фирма] и З. Г. Л. и справка за извършени дейности

и консултантски услуги от същото физическо лице, извлечение от сметка 411, както и 5 проекта за извършени проучвания от [фирма] за нуждите на АСМИП МЦ [фирма], удостоверение от Главна инспекция по труда, издадено на [фирма], от което е видно че З. Л. е била ръководител на обучаващ екип през периода от 2014 г. до 2015 г. Представени са „Проучване на възможностите за кандидатстване с проекти за развойна и иновативна дейности по програма ХОРИЗОНТ 2020“, проучване на възможностите за подаване на проекти по приоритетна ос „Енергийна и ресурсна ефективност на предприятията“, оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност 2014-2020“, „Проучване на възможностите за подаване на проект по процедура BG05M9OP001-1.022“, специфични обучения по оперативна програма „Развитие на човешките ресурси“ 2014-2020“.

Г. проекти не са представени от ревизираното лице, поради което е формиран извод, че същото не е разполагало с тези документи, реално не ги е получило и използвало за своята икономическа дейност. В подкрепа на така направения извод е посочено, че в текстовата част на представените от доставчика документи не се съдържат конкретни данни, че проучванията са възложени и изготвени за конкретни цели и нужди точно на ревизираното лице. Също така е посочено, че липсват приемо-предавателни протоколи за предаване на материалните носители. З. Г. Л. е извършвала консултантска дейност в периода от 2014 г. до 2015 г. по граждански договор №6/27.10. 2014 г, сключен с [фирма]. От удостоверението на Главна инспекция по труда, издадено на [фирма] е видно, че същата е била ръководител на обучаващ екип през периода от 2014 г. до 2015 г. Всички тези документи не са относими към спорните фактури, издадени през 2017 г.

С ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за 2016 г. ревизираното дружество е декларирало данъчна печалба в размер на 75 486,48 лв. и корпоративен данък в размер на 7 548,65 лв. След приспадане на направени авансови вноски в размер на 4 000,00 лв. и отстъпката по чл. 92, ал. 5 от ЗКПО от 75,40 лв., е деклариран данък за довносяне в размер на 3 473,16 лв.

При извършена съпоставка между отразените разходи за дейността на дружеството в представената годишна оборотна ведомост и отчета за приходите и разходите е констатирано, че е налице разлика от 3 457,54 лв. Посочено е, че са декларирани повече разходи в ГДД и със сумата от 3 457,54 лв. е увеличен декларирания финансов резултат, на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО.

С договор от 18.12.2013 г. ревизираното лице е предоставило заем в размер на 1 020 000,00 лв. на СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА [фирма] за срок от една година, при договорена лихва в размер на 6%. С анекс от 01.01.2014 г. е променен лихвения процент на 2%, като е уговорено заемът да е за неопределено време. Предоставеният заем е намерил счетоводно отражение по сметка 225 „Предоставени дългосрочни заеми в лева“, а лихвите са осчетоводени по сметка 721 „Приходи от лихви“. За 2016 г. са начислени лихви в общ размер на 7 111,60 лв., при 2% лихвен процент.

От ревизираното лице не е представено обяснение какво е наложило промяната на процента на договорената лихва. С оглед на това, че двете дружества – заемодател и заемополучател, са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 ,буква „г“ от ДОПК е прието, че е осъществен съставът на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО.

В хода на ревизията е възложена експертиза на оценителя А. М. Д. за определяне на пазарните нива на лихвите по смисъла на §1, т. 32 от ДР на

ЗКПО по договор за предоставен заем от ревизираното дружество на СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА [фирма]. С експертизата годишната лихва по договора за заем е определена в диапазон от 6% до 7%. Органите по приходите са приели усреднения лихвен процент от 6,5 % и на тази база са посочили, че за 2016 г. ревизираното лице е следвало да отчете приход от лихви в размер на 23 049,53 лв. След приспадане на начислените от дружеството лихви в размер на 7 111,60 лв., е установен неотчетен приход от лихви в размер на 15 937,93 лв., с който е увеличен декларирания финансов резултат за 2016 г., на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от същия закон.

За 2016 г. дружеството е осчетоводило разходи за командировка до Италия, Франция и Гърция по сметка 609 „Други разходи“ в общ размер на 8 194,29 лв. Не са ангажирани доказателства, че отчетените разходи за командировки в чужбина са свързани с извършваната икономическа дейност от дружеството. По реда на чл. 26, т. 1 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2016 г. със сумата от 8 194,29 лв.

За 2016 г. ревизираното лице е намалило счетоводния си финансов резултат със сумата от 1 277,10 лв., без да посочи кое обстоятелство по чл. 34, ал. 1 от ЗКПО е налице, за да бъде признат посоченият разход. Поради тази причина е извършена корекция на отчетения разход в размер на 1 277,10 лв. за 2016 г.

През 2016 г. от ревизираното лице са получени парични средства в размер на 110 379,60 лв. по договор за безвъзмездна финансова помощ с Министерство на Икономиката и енергетиката по проект „Виртуална клиника“, схема BG161PO003-1.1.07.0115-C0001 „Внедряване на иновации в предприятията“ по оперативна програма „Развитие на конкуренцията на българската икономика 2007-2013“, като получените средства са отчетени по 7053 „Приходи от финансиране по договор BG161PO003-1.1.07.115-C0001“. Дружеството е получили финансиране на обща стойност 311 285,00 лв., в т.ч. от ЕС в размер на 264 592,00 лв. и национално финансиране в размер на 46 693,00 лв., предназначено за закупуване на дълготрайни материални активи. В данъчния и счетоводния амортизационен план е заведена по сметка 208 компютърна техника на стойност 117 432,00 лв. и по сметка 216 софтуер, специални приложения за достъп до сайт на стойност 200 400,00 лв., придобити чрез финансиране по договор BG161PO003-1.1.07.115-C0001. За 2016 г. дружеството е начислило разходи за амортизации върху стойността на посочените активи в общ размер на 122 644,00 лв.

Органите по приходите са посочили, че активите са придобити безвъзмездно като дарение по горецитирания договор. На основание чл. 68 от ЗКПО е намален декларираният финансов резултат с отчетените разходи за амортизации в размер на 122 644,00 лв. за 2016 г.

В резултат на корекциите с РА е определена данъчна печалба за 2016 г. от 116 617,70 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 11 661,77 лв. След приспадане на внесените авансови вноски в размер на 4 000,00 лв. и корпоративен данък от 3 473,16 лв., е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 4 188,61 лв.

За 2017 г. дружеството е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с декларирана данъчна печалба от 14 061,47 лв. и корпоративен данък в размер на 1 406,15

лв. След приспадане на авансови вноски в размер на 1 400,00 лв., е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 6,15 лв., който е внесен от ревизираното лице.

При съпоставка между приходите, отразени от дружеството в представената годишна оборотна ведомост и отчета за приходите и разходите е констатирано, че от ревизираното лице са декларирани в ГДД за 2017 г. по-малко приходи с 35,32 лв. С така установената разлика от 35,32 лв. е увеличен финансовият резултат, на основание чл. 77, ал.1 от ЗКПО.

Въз основа на изготвената експертиза във връзка със сключения договор за заем със СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА [фирма], е определен приход от лихви за 2017 г. в размер на 25 212,20 лв. Ревизираното лице е начислило приход от лихви за 2017 г. в размер на 7 757,60 лв., т.е. със 17 454,60 лв. по-малко приходи от установения въз основа на експертизата. На основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. с неотчетения приход от лихви в размер на 17 454,60 лв.

През 2017 г. периодично (по няколко пъти в месеца) на управителя на дружеството В. К. К. от касата и от банковите сметки на дружеството са му предоставяни служебни аванси в общ размер на 2 326 975,97 лв. От В. К. К. са връщани парични средства с посочено основание „възстановяване на служебен аванс“ в брой и по банковите сметки на дружеството. Установено е, че към 31.12.2017 г. от управителя са възстановени дадени му служебни аванси в размер на 2 228 567,50 лв., като разликата от 98 408,47лв. е върната през 2018 г. От направените осчетоводявания от дружеството е констатирано, че предоставените парични средства не са използвани за закупуване на активи, плащане на разходи за нуждите на дружеството, в т.ч. и за командировъчни разходи. Прието е, че от оборотните средства на дружеството са отклонени суми, с които е финансиран управителят на дружеството. Посочено е, че е осъществен съставът на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, тъй като В. К. К. и дружеството са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 ,буква „г“ от ДОПК. Изтъкнато е, че в нарушение на т. 8. 1 и т. 8. 2 ,буква „а“ от СС 18 „Приходи“ ревизираното дружество не е признало текущо приход от лихви във връзка с предоставените парични средства на управителя.

В ревизионното производство е извършена експертиза от А. М. Д. за определяне на пазарните нива на лихвите по предоставените 221 заема през 2017 г. от ревизираното лице на управителя В. К.. С експертизата е определена годишната лихва в диапазон от 4,5% до 5,2%. Органите по приходите са определили прихода от лихви на дружеството за 2017 г., въз основа на усреднения лихвен процент от 4,85 %. На основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. с неотчетения приход от лихви в размер на 58 208,68 лв.

За 2017 г. ревизираното лице са осчетоводени разходи за командировка в размер на 4 179,81 лв., без да ангажира доказателства, че тези разходи са свързани с извършената икономическа дейност от дружеството. С РА по реда на по реда чл. 26, т. 1 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със сумата от 4 179,81 лв.

За 2017 г. ревизираното лице е осчетоводило по дебита на сметка 6021 „Разходи за външни услуги“ фактури, документиращи разходи за консултантски, проектантски и финансови услуги в общ размер на 182 800,00 лв., издадени от [фирма], [фирма], [фирма], С. В. М., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. На посочените дружества са извършени насрещни проверки, резултатите от които са подробно описани по-горе в решението и въз основа на тях, както и на извършения анализ на представените от ревизираното лице документи и данните в информационната система на НАП, е прието, че отчетените разходи не отразяват реално извършени стопански операции. На основание чл. 77, ал. 1 във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със стойността на отчетените разходи в общ размер на 182 800,00 лв. по фактурите, издадени от горесцитираните дружества.

През 2017 г. на ревизираното лице е извършена проверка във връзка с декларираните налични парични средства в брой в размер на 2 337 886,19 лв. в годишния финансов отчет за 2016 г., приключила с Протокол №П-22221017130258-073-001 от 03.04.2018 г. В годишната оборотна ведомост на дружеството за 2017 г. по сметка 101 „Основен капитал“ към 01.01.2017 г. е отразена сумата от 2 555 000,00 лв., а към 31.12.2017 г. – сумата от 50 000,00 лв. В хода на първата ревизия е извършена проверка в търговския регистър, при която е констатирано, че е обявено решение на едноличния собственик на капитала, обективизирано в протокол от 12.01.2016 г., за намаляване на капитала на дружеството от 2 555 000,00 лв. на 50 000,00 лв., вписано на 29.11.2018 г.

Органите по приходите са посочили, че не са налице доказателства за своевременното отразяване промяната на капитала. Формиран е извод, взетите счетоводни операции, свързани с намаляването на капитала са направени във връзка с липсата на парични средства в брой в касата на дружеството и с необходимостта счетоводната наличност да бъде намалена, за да отговаря на фактическата наличност. В подкрепа на този извод е посочено обстоятелството, че за сметка на неразпределената печалба на дружеството от минали години е разпределен дивидент в размер на 941 587,77 лв. Изтъкнато е, че неразпределената печалба от минали години към 01.01.2017 г. е в размер на 217 907,48 лв., като същата е увеличена с 1 000 000,00 лв. за сметка на намалението на капитала и това счетоводно записване е извършено в нарушение на счетоводното законодателство. Посочено е, че свободни парични средства в дружеството няма и такива се осигуряват едва след връщането на парични средства от управителя. В подкрепа на този извод е фактът, че на управителя с разходни касови ордери за периода от 01.01.2017 г. до 30.11.2017 г. са му предоставени служебни аванси в размер на 2 114 557,70 лв. и на 01.11.2017 г., 02.11.2017 г. и 07.11.2017 г. по банкови сметки на дружеството в [фирма] от управителя е възстановен служебен аванс общо в размер на 1 803 898,29 лв., от които 1 499 996,52 лв. са осчетоводени като върната инвестиция, а разликата от 303 901,77 лв. е осчетоводена като разпределен дивидент. Направено е заключение, че от дружество не е спазен редът за намаляване на капитала и всички извършени

счетоводни операции, свързани с намаляването на капитала са взети без основание, като в резултат на това се е стигнало до изкуствено намаляване на основния капитал и изкуствено завишаване на печалбата от минали отчетни периоди. На основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 2 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2017 г. с намаления капитал в размер на 2 500 000,00 лв.

След така извършените с РА корекции е определена данъчна печалба за 2017 г. в размер на 2 781 739,90 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 278 173,99 лв. След приспадане на внесения корпоративен данък в размер на 1 406,15 лв., е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 276 767,84 лв.

За несвоевременно внасяне на допълнително установения корпоративен данък за 2016 г. и 2017 г., на основание чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДДПДВ/ са определени лихви в общ размер на 56 935,02 лв.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219004913-092-001/27.02.2020 г., връчен на 27.02.2020 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22002219004913-091-001/26.03.2020 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Д. П. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С Решение № 1061/07.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, РА е изменен в частта, с която установеният данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 278 173, 99 лв. е определен на 28 173, 99 лв., ведно със съответните лихви и потвърден в останалата част.

По делото е изготвена ССЕ, която е приета без оспорване от страните. От същото е видно, че за финансовата 2017 г. счетоводния финансов резултат на АСМИП МЦ [фирма] е увеличен със сумата 182 800,00 лв. Сумата е осчетоводена като разход за външни услуги въз основа на издадени фактури и приложени към тях приемо-предавателни протоколи съгласно следните договори:

Договор от 16.05.2017 г./стр.573/с възложител АСМИП МЦ [фирма] и изпълнител [фирма]; Договор за консултантски услуги 24/05.04.2017 г. /стр.476-478/ с изпълнител [фирма];

Договор за консултантски услуги 24/от 05.04.2017г./стр. 476-478/ с изпълнител [фирма]

Договор от 16.05.2017 г. /стр. 383/ с изпълнител [фирма] и предмет: Изпълнителят приема да консултира Възложителя относно специфични биологични рискове за здравето, свързани с индивидуалното работно място, методите и средствата за тяхното ограничаване и предотвратяване;

Договор за изработка от 18.09.2017 г. с изпълнител [фирма], според който изпълнителят приема да извърши архитектурно-консултантски услуги срещу възнаграждение в размер на 1500,00 лв;

Договор от 05.10.2017 г. с изпълнител [фирма]. Предмет на договора е административно обслужване при извършване на профилактика с цена 5600,00 лв.

Договор за счетоводно-консултантско обслужване от 10.03.2017 г./стр.460/ с

изпълнител [фирма] и предмет „да извършва писмени и устни счетоводно-консултантски услуги, обезпечаващи функционирането на дружеството в съответствие с българското счетоводно и данъчно законодателство." Договореното възнаграждение е 60,00 лв. на час.

Договор от 14.03.2017 г. /стр.555/, сключен между АСМИП МЦ [фирма] - Възложител и [фирма] - Изпълнител с предмет: Изпълнителят приема да извърши проучване на възможности за финансиране на проекти за развойна и иновативна дейност. Договореното възнаграждение е 46300,00 лв.

Договор за услуга от 24.04.2017 г. с изпълнител „Б-Колор-В. Б." с предмет: Изпълнителят приема да предостави следните административни услуги, свързани с управлението и изготвяне на проект или консултации по кандидатстване по оперативни програми. Изработването и одобрението на проекта следва да се извърши съобразно правилата на управляващия орган и европейските изисквания. Договорената цена е 7100,00лв.

Договор от 16.02.2017 г./стр.444/ с изпълнител [фирма] и предмет: анализ на системите за управление на Възложителя, както и да извърши анализ на проект за виртуална клиника и изработи концепция за развитие на проекта. Договореното възнаграждение е в размер на 50 000 лв. и е платимо на основание издадени фактури.

Изпълнителите по всички договори са лица, нерегистрирани по ЗДДС. Договорените дейности по своята същност представляват услуга. От страна на изпълнителите са издадени опростени фактури, които в счетоводството на жалбоподателя правилно са отразени по счетоводна сметка 6021 - Разходи за външни услуги. Всички плащания са извършени по банков път с банков превод от разплащателната сметка на АСМИП МЦ [фирма] в полза на съответното дружество.

Във връзка със сключения на 18.12.2013 г. Договор за заем между АСПИМ МЦ [фирма] в качеството му на заемодател и Служба по трудова медицина [фирма] - Заемополучател за предоставяне на сума в размер на 1 020 000,00 лв. и Анекс към договор за заем от 01.01.2014 г., експертизата счита, че пазарния лихвен процент е в диапазона 6% - 7% на годишна база. Отговорът се основава на данните от БНБ за лихвените проценти по кредити, предоставени на нефинансови предприятия и договорите за кредит между свързани лица, приложени към съдебната преписка и ползвани в експертизата, възложена от НАП в хода на ревизията и практиката на вещото лице.

Пазарния лихвен процент на предоставените средства от АСПИМ МЦ [фирма] на управителя и едноличен собственик на капитала - В. К. К. е в диапазон 4,5-5,2% годишна лихва предвид високата обезпеченост на подобен кредит и преференциални условия, които банките могат да предложат. Отговорът се основава на данните от БНБ за лихвените проценти по кредити, предоставени на нефинансови предприятия и домакинства, публично достъпна информация за лихвените проценти по кредити на някои търговски банки, данните, ползвани в експертизата, възложена от НАП в хода на ревизията.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 1 и ал. 2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД. Неоснователни се явяват възраженията на жалбоподателя за просрочие на извършени действия по ревизионното производство. От една страна твърдението не е конкретизирано като липсва посочване кои именно действия са осъществени извън процесуалните срокове, а от друга - съдът не констатира подобно обстоятелство. РД действително е издаден след определения 14-дневен срок за това с ЗИЗВР от 11.12.2019г./л.32/, в която е поставен срок за завършване на ревизията до 13.01.2020г. , но това не прави издаването на РД недопустимо. Неиздаването на ревизионен доклад, в който се обобщават констатациите от ревизията, в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК не лишава длъжностните лица, определени със ЗВР от компетентността им да издадат ревизионния доклад, дори след срока за това. Действително разпоредбата на чл. 117, ал. 1 от ДОПК, предвижда ревизионния доклад да се издаде не по-късно от 14-дни след приключване на ревизията, но този срок е инструктивен, целта му е дисциплинираща по отношение на адм.орган т.е същият не може необосновано във времето да бави съставянето на РД, а последиците от неспазването му не се изразяват в невъзможност да се издаде РД или некомпетентност на органа след тази дата. Дисциплинарни последици за длъжностните лица, които са определени да извършат ревизията биха могли да бъдат предприети, след жалба за бавност от страна на ревизирания, но в никакъв случай това нарушение на срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК не влече след себе си процесуално нарушение, водещо до нищожност на РД, а оттам и до опорочаване на цялото ревизионно производство.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 ДОПК предвид мотивите, изложени в него. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по

приходите – негови издатели. По делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство спрямо жалбоподателя. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. По отношение на приложението на ЗКПО:

Относно задълженията по ЗКПО, според чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се смята начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. От доказателствата по делото безспорно се установява, че не е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на цитираните разпоредби по процесните фактури.

Според чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. По делото се установява, че е налице правилно счетоводно отразяване от доставчиците на процесните доставки, приложени са договори и приемо-предаватели протоколи. Отделно от това всички плащания са извършени по банков път от страна на АСМИП МЦ [фирма] в полза на дружеството доставчик. Тези доводи се подкрепят и от изслушаната съдебно-счетоводна експертиза, според заключението на която изпълнители по всички договори са нерегистрирани по ДДС лица, дейностите по договорите представляват по своята същност услуги, изпълнителите са издали опростени фактури, а жалбоподателят правилно ги е отразил по счетоводна сметка 6021-Разходи за външни услуги. В експертизата подробно са описани документите, съпътстващи изпълнението на конкретната услуга за всяко от дружествата.

Спорът между страните се заключава в това дали действително са извършени доставките на услуги по спорните фактури.

1. По отношение на [фирма] ревизиращите са приели, че поради липса на представени материални носители на резултата от услугата и доказателства за образователен ценз, квалификация и компетентност не може да се приеме за реално извършената услугата по консултиране на визия на рекламни материали, формуляри, бланки и др.

2. По отношение на [фирма] органът приема, че не са представени проектите по сключения договор от ревизираното лице, въпреки че са предоставени за нуждите на ревизията от доставчика, поради което се счита, че жалбоподателя не разполага с тях и те не са му послужили за неговата икономическа дейност. Отделно от горното, се счита, че от документите не става ясно, че са изготвени именно по поръчка на жалбоподателя, както и че липсват приемо-предавателни документи за предаване на материалните

носителите.

3. По отношение на [фирма] услугата касае преустройство на част от помещенията на медицинския център, предложения за интериорни, функционални и строително-технически решения. Според органа липсва техническа документация по предвидения за това ред по ЗУТ, не е посочено за кой обект е предназначена услугата. Установено е, че лицето представляващо доставчика притежава нужната квалификация и компетентност да извърши архитектурно-консултантската услуга.

4. По отношение на [фирма], предоставяне на услуга за внедряване и управление на виртуална клиника, е прието, че в сключения договор не фигурира името на оперативната програма, по която ще се кандидатства, липсват доказателства за последващото му ползване в икономическата дейност на дружеството.

5. От ЕТ [фирма] и 6. [фирма] не са представени доказателства за умения за извършване на счетоводни консултации, както и за извършена конкретна дейност.

7. По отношение на [фирма] е направена констатация, че не са представени исканите документи.

8. По отношение на „Каталея Е. е установено, че за извършената услуга – консултация относно специфични биологични рискове за здравето, свързани с индивидуалното работно място, методите и средствата за тяхното ограничаване и предотвратяване са ползвани общодостъпни данни по изготвен проект „Превенция за безопасност и здраве при работа“.

9. По отношение на [фирма] – администриране при извършване на профилактика на клиенти на медицинския център и извън него не е установено лицето, извършило услугата.

Изводите на органа не се споделят от настоящия състав. Изложените доводи не са конкретни и нямат пряка връзка с процесните услуги. Не е ясно защо се счита за недопустимо при извършването на договорена услуга да се ползват налични други материали, за които доставчикът не е поемал ангажимент да са създадени от него самия, както и защо се приема определен факт за индичия за неизпълнение на услугата, при положение че липсват ограничения как именно доставчикът би могъл да реализира услугата. Самите ревизори са установили, че жалбоподателят е получил парични средства в размер на 110 379,60 лв. по договор за безвъзмездна финансова помощ по проект „Виртуална клиника“ по ОП“РКБИ 2007-2013“ на стойност 311 285 лв. и въпреки това се излагат доводи, че услугата внедряване и управление на виртуална клиника не е реализирана в икономическата дейност на дружеството, без да се излагат каквито и да било конкретни факти и обстоятелства. Твърденията за липсващи доказателства за умения и компетентност при осъществяване на консултантски и счетоводни услуги са преодолени в хода на съдебното производство и доказателства за наличието им са представени. За част от доставените услуги не е необходимо притежание на специална квалификация и особени умения, каквито са услугите на доставчика [фирма]. Непредставянето на част от документи / или представянето им само от доставчика/, не е идентично с липсата им, а още по-малко от това може да следва извод, че услугата не е осъществена и не е

ползвана в икономическата дейност на дружеството, каквито изводи са направени от органа напълно необосновано. ЗУТ урежда обществените отношения, свързани с устройството на територията, инвестиционното проектиране и строителството в Република България, и определя ограниченията върху собствеността за устройствени цели, поради което няма отношение към преустройство и вътрешен интериор на помещенията на медицинския център, което прави изводите за липса на техническа документация неправилни.

Предпоставките за признаване на данъчен кредит по ЗДДС не следва да се смесват с установяване на преките данъчни задължения по ЗКПО. За да обоснове приложението на чл. 26, т. 2 ЗКПО ревизиращият екип се е позовал на нереалност на доставките по процесните фактури, от което се прави извод за документална необоснованост на разходите. Реалността на доставките е термин, използван от ЗДДС, но не съществува и няма приложение в ЗКПО. В настоящия случай не са налице обстоятелства, сочещи на отклонение от облагането с корпоративен данък. По делото има огромен брой доказателства за наличие на счетоводни документи, надлежно отразяване в счетоводството на жалбоподателя на всички суми и действителност на направените разходи - плащания, придружаващи фактурите и други документи. В хода на ревизията се установява, че дружеството прилага Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия; налице е редовно двустранно заведено счетоводство, както и първични счетоводни документи, хронологични регистри на счетоводни сметки, оборотни ведомости, главни книги, спазени са основните изисквания на ЗСч при водене на счетоводството за ревизираните данъчни периоди. Представен е утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Няма основание за непризнаването на спорните данъчните разходи. Дружеството е подавало ГДД и ГФО по чл. 92 ЗКПО за процесния период и е заплащало съответния корпоративен данък.

Незаконосъобразно ревизиращите органи са увеличили С. на дружеството за 2016г. със сумата от 8 194,29 лв. и за 2017 г. със сумата от 4 179,81 лв. с разход за командировки на лицата В. К., М. К. и С. С.. По делото са приложени командировъчни заповеди, фактури и разходи за извършени нощувки, отчети от лицата, които в достатъчна степен документално ги обосновават и водят до обратния извод, а именно, че разходите са във връзка с дейността на дружеството.

Безспорно относно документирането на стопанските операции, следва да се съблюдават разпоредбите на чл. 10 от ЗКПО.

Разпоредбите, съдържащи се в закона за счетоводството и в ЗКПО относно прилагането на принципа за документална обоснованост са идентични. Следва да бъде съобразено, че в чл. 6, ал. 5 и ал. 6 от ЗСч е уредено, че документална обоснованост е налице, когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 от същата норма, но за нея има документи, които я удостоверяват. Уредено е, че освен тези случаи, документална обоснованост е налице и когато първичният счетоводен документ е издаден от лице, което не е предприятие по смисъла на ЗСч, и в документа липсва част от изискуемата информация по ал. 1, от чл. 6 от с.з., когато този документ отразява вярно документираната стопанска операция.

Разпоредбите на чл. 10, ал. 2 и ал. 3 от ЗКПО са изцяло синхронизирани с разпоредбите на чл. 6 от ЗСч, а именно счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ЗСч, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват, респективно когато този документ отразява вярно документираната стопанска операция.

Не се споделят доводите на органа за недостатъчна конкретност при посочване на извършените дейности, въпреки че основанийето за командировките е „търговска цел по разработка на виртуална клиника“ и „среща с потенциални клиенти и разработване на виртуална клиника“, за която дружеството е кандидатствало по оперативна програма и е сключило договор за БФП. Изтъква се непосочване на конкретен адрес, лица с които са проведени срещите, транспорт, какви са непосредствените приходи и ползи и други икономически изгоди от реализирането на тези действия.

В тази връзка следва да се посочи, че писмен доклад за командировката съгласно чл. 38 от НККСЧ не се изисква по отношение на търговските дружества, а само за ведомствата, поради което изискването за такъв доклад, в случая, не е имало нормативно основание.

Съобразявайки разпоредбата на чл. 6, ал. 5 и ал. 6 от ЗСч настоящият съдебен състав намира, че процесните разходи за командировки са документално обосновани, защото освен заповедите за командировки са представени-финансови отчети за изплатени командировки, разходни касови ордери, протокол за самолетни билети, фактури за гориво.

От изложеното по-горе РА следва да бъде отменен в тази част.

По отношение на увеличения С. на дружеството, касаещ неотчетен приход от лихви, следва да се приеме следното:

Разпоредбата на чл. 16, ал. 2 т.3 от ЗКПО указва, че 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, се смята за отклонение от данъчно облагане.

В нормата на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО се съдържа легалната дефиниция за „пазарна лихва“ и това 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.

Между страните не се спори, че заемодателят АСМИП МЦ [фирма] и заемателят „Служба по трудова медицина [фирма] са свързани лица. Двете дружества имат един и същ едноличен собственик на капитала [фирма] и управител –В. К. К.. Следователно, съгласно разпоредбата на &1 т.3 б.“Д“ от ДОПК дружествата, страни по сключения заем са свързани лица.

От заключението на приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза, след използване на приложимите методи съгласно Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени и съобразяване с разпоредбата на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО се установява, че доводите на ревизиращите органи са правилни относно това, че са отпуснати заеми на свързаното лице Служба по трудова медицина [фирма] и на управителя В. К. при лихвен процент под пазарно установения. Съгласно заключението на вещото лице по сключеният на 18.12.2013г. договор за заем между двете дружества и анекс към него от 01.01.2014г. , с който е договорен лихвен процент в размер на 2% е несъобразен с пазарния лихвен процент, който е между 6% и 7%. Заключението е базирано на данни от БНБ за лихвените проценти по кредити, предоставени на нефинансови институции и върху договори за кредити между свързани лица, приложени в хода на ревизията при извършване на експертизата в ревизионното производство.

По отношение на пазарния лихвен процент на предоставени средства от жалбоподателя на управителя В. К. като служебни аванси, то същият е определен в диапазона 4,5%-5,2% като е взето предвид обстоятелството, че е налице висока обезпеченост на предоставените кредити и преференциалните условия които банките биха могли да предложат , като се игнорират добавките от 1,19% , поради обстоятелството, че дружеството не извършва допълнителни разходи по обслужването на кредита. Изводът на вещото лице е базиран на данни от БНБ за лихвени проценти по кредити, предоставени на домакинства и нефинансови предприятия, публично достъпна информация за лихвените проценти на някои търговски банки и данните, събрани по експертизата в ревизионното производство.

При внимателен прочит на изложението по приетата в съдебно заседание експертиза се констатира, че вещото лице не е посочило кой именно метод от приложимите съгласно Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени е бил избран и приложен. Изложен е принципен коментар на методът за определяне на пазарните цени, както и на методът на сравнимите неконтролирани цени, без да е уточнено кой от двата или и двата метода са ползвани. Описана е подробно изготвената в хода на ревизията експертиза /оспорена от жалбоподателя/, както и събраните от тази експертиза доказателства и без да е изготвен собствен анализ, на база на вече събраните в ревизионното производство доказателства, ползвани от предходната експертиза е дадено заключение, което напълно преповтаря оспореното от жалбоподателя.

Приходната администрация е определила размера на пазарната лихва въз основа на възложена експертиза по чл. 60 от ДОПК в ревизионното производство, която е ползвала като изходни данни за изследването средногодишните лихвени проценти на БНБ по кредити, както и договори, сключени между свързани лица за суми между 13 000 лв. и 1000 000 лв. На база на същите фактически установявания и доказателства е изготвена и експертизата, възложена от съда.

В случая се касае за отпускане на заем от дружество с ограничена отговорност, което не е банкова институция и порази тази причина

статистическите данни на БНБ не са обективен показател за условията на пазара на междуфирмените заеми. Многократно в практиката си ВАС е приемал, че водената от БНБ лихвена статистика по чл. 42 от ЗБНБ няма как да отчита количествените и качествените характеристики на конкретната сделка, което е съществен белег на пазарната лихва по § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО. Както преценката за условията на пазара, така и тези за профила на кредитополучателите, ведно с всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата, предполагат използването на специални знания, респективно необходимо е назначаването на експертиза, която да съобрази релевантни параметри на конкретни съпоставими сделки - В този смисъл са Решение № 7162 от 21.05.2012 г. на ВАС по адм. д. № 8937/2011г; Решение № 4473 от 1.04.2014 г. на ВАС по адм. д. № 6332/2013г; Решение № 4607 от 3.04.2014 г. на ВАС по адм. д. № 4/2014г; Решение № 6913 от 21.05.2013 г. на ВАС по адм. д. № 13057/2012г; Решение № 10522 от 30.07.2014 г. на ВАС по адм. д. № 9078/2013г; Решение № 15736 от 30.11.2011 г. на ВАС по адм. д. № 2884/2011 г.

В този смисъл възложената от съда експертиза не се справи с поставената задача. Същата не дава отговор на поставения въпрос, като липсва анализ и конкретни самостоятелни изводи. Съдът счита, че е следвало вещото лице да ползва програмен продукт „Заеми“ при ТД на НАП, за да определи пазарната лихва при ползване на информация от НАП , касаеща други казуси, относно приетия от самата НАП размер на пазарната лихва за процесния период с параметри, ЕИК, на страните, дата , размер на заема и лихва. Тази статистическа информация съдът счита, че дава необходимата информация за количествените и качествените характеристики на заеми, сключени между несвързани търговски дружества. На следващо място методът на сравнимите неконтролируеми цени позволява изследване на информацията от регистър " Заеми" на НАП за съпоставими сделки с контролираната между несвързани лица. Този метод съобразно чл. 20 от Наредбата допуска прилагане на корекции с цел елиминиране на различията в контролираната и съпоставима неконтролирана сделка при отчитане на множество фактори, влияещи върху цената, сред които характеристика на услугата, пазарни условия, условия на сделката.

Анализът и на двете вещи лица не е извършен съобразно параметрите на процесните договори за заем, а именно: страни по договора са две български юридически лица; междуфирмен дългострочен заем, който не е конкретизиран като оборотен, инвестиционен, овърдрафт или друг вид; размер и парична единица на заема; срок и начин на усвояване; срок и начин на издължаване; лихвен процент; обезпечение, видове със съответните процентни пунктове за: дългосрочен заем спрямо краткосрочен заем; за заем в Е. спрямо заем в BGN ; за наличие на обезпечение, спрямо заем без обезпечение.

Експертите не съдържат сравнителен анализ на различията в размера на лихвите, както и условията на сравняваните сделки, така че да формира категорично извод за съпоставимост на условията между контролирани и неконтролирани сделки - изискуемо условие по смисъла на чл. 18 от наредбата. Не е извършена и изискуемата по чл. 18 вр. с чл. 20 от наредбата конкретна преценка на множество обстоятелства, свързани с условията по

сравняваните сделки, тъй като изводът за точно определен лихвен процент за съответния период като размер на пазарната лихва е направен общо и по принцип и не съответства на пазарната действителност, в която лихвените проценти варират в граници, определени, както от принципните решения на кредиторите за диапазона, в който са лихвените проценти, така и според много и съществени допълнителни факти, свързани с обективни и субективни условия, установени принципно в т. 1 и 2 на чл. 20 от Наредбата. В случая, според вида на предоставяната услуга - заемни парични средства, тези условия са размера на кредита, условията, при които се договаря - момент, срокове, изискуемост, обезпечения, възможността и правото за актуализация, осъвременяване и в чия полза е предоставено, разпределение на рисковете, пазарни условия - географски пазар, мащаби, равнище на пазара, пазарен дял и конкурентни условия, други фактори - цел на предоставяния кредит във връзка с бизнес стратегии и т.н. анализ на всички тези допълнителни фактори и обстоятелства отсъстват в експертните заключения. Въпреки, че са посочени от експерта конкретни съпоставими сделки, то липсват техните съществени елементи - страни, срокове, размер на кредита, допълнителни условия, вкл. обезпечения, което пречат възможността за сравнение с конкретните условия по контролираните сделки, както и възможността за използване на коефициенти по чл. 11 вр. с чл. 20 от наредбата, които да елиминират различията в сделките. При липса на конкретно сравнение между контролирани/неконтролирани сделки, без анализ и съпоставимост на конкретните условия по тези сделки и съответно без извършени корекции във връзка с такива конкретни условия, заключението, представено в съдебно заседание не следва да бъде съобразявано от съда като годно доказателствено средство. Не е доказано наличието на условието по чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО, а оттам незаконосъобразен е изводът за наличие на отклонение от данъчно облагане и съответно за извършеното, само на това основание, увеличение на финансовия резултат на РЛ за ревизираните периоди.

По изложените съображения съдът не кредитира заключението на вещото лице по изготвената съдебно-счетоводна експертиза в тази му част. По същите съображения не се кредитира и експертизата, изготвена в хода на ревизията.

Отделно от изложеното съдът намира извода на органа по приходите, че предоставените средства на управителя К. представляват отклонени оборотни средства на дружеството с цел финансиране на управителя за напълно необоснован. Получаването на сумите периодично и връщането им от К. в брой и по банкови сметки на дружеството в лева и във валута без да са използвани за закупуването на активи, плащане на разходи или командировъчни такива е тълкувано в ущърб на жалбоподателя, без да са налице каквито и да било доказателства за ползването на тези суми за лични нужди. Предвид вида на ревизията, извършена по общия ред и правилата за разпределение на доказателствената тежест в процеса, в тежест на приходните органи е да установят, при условията на пълно доказване, наличие на факти и обстоятелства, съставляващи предпоставки по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО. Безспорно е установено предоставяне на суми на

управителя в размерите по РА. Същите са предоставени като служебни аванси, както и са отразени счетоводно - по сметка 4221 "Подотчетни лица", в който смисъл са и констатациите на органа. В ревизия, проведена по общия ред, констатациите на приходните органи не се ползват с презумпция за вярност и в тяхна тежест е да докажат твърденията за заемния/кредитен характер на тези средства. С оглед на събраните писмени доказателства и липсата на данни за наличие на уговорки по договор за заем между дружеството и получателя на сумите, такъв извод се явява необоснован.

По изложените съображения издаденият РА подлежи на отмяна в частта на извършеното преобразуване в посока увеличение на счетоводния финансов резултат на оспорващото дружество по реда на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО за 2016 г. със сумата от 15 937,93 лв. и за 2017 г. – 17 454, 60 лв., както и със сумата от 58 208,68 лв. неотчетени приходи от лихви по предоставени служебни аванси на управителя през 2017г.

По отношение на констатациите на органа за установени задължения за корпоративен данък за 2016г. в резултат на разходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство в размер на 3 457,54 лв. и неправилно начислени данъчни амортизации за закупени дълготрайни активи, финансирани по Договор за БФП в размер на 122 644 лв., както и непризнати за данъчни цели разходи от последващи оценки и отписване на вземания в размер на 1277,10 лв. , а за 2017 г. приходи, неотчетени по реда , определен в нормативен акт в размер на 35,32 лв. жалбоподателят не излага възражения и доводи, не представя доказателства. Доколкото се оспорва РА и в тази част, то съдът дължи произнасяне.

Сумата от 3 457,54 лв. се е формирала при съпоставка между отразените разходи за дейността на дружеството в представената годишна оборотна ведомост и отчета за приходите и разходите като е констатирана разлика, възлизаща на посочената сума т.е. с ГДД и ОПР са декларирани повече разходи на стойност 3 457,54 лв., поради което на основание чл. 77 ал.1 от ЗКПО с посочената сума е увеличен декларирания финансов резултат. Съдът намира , че законосъобразно е извършена корекцията на финансовия резултат, предвид констатираните разлики.

Със сумата от 1277,10 лв. жалбоподателят е намалило финансовия си резултат за 2016г. без да посочи кое обстоятелство по чл. 34 ал.1 от ЗКПО е налице, за да се признае този разход. Съгласно чл. 37 ал.1 от ЗКПО непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината , в която настъпи едно от обстоятелствата , посочени в т.1-6 от същата разпоредба. Жалбоподателят не сочи кое обстоятелство е налице, поради което законосъобразно е извършено увеличението на финансовия резултат.

Сумата от 122 644 лв. представлява разходи за амортизации върху стойността на следните активи: в данъчния и счетоводния амортизационен план е заведена по сметка 208 компютърна техника на стойност 117 432 лв. и по сметка 216 софтуер, специални приложения за достъп до сайт на стойност 200 400 лв., придобити чрез финансиране по договор за БФП. Предвид обстоятелството, че активите са придобити безвъзмездно като дарение, то по

аргумент на чл.53 ал.1 от ЗКПО амортизируем актив, придобит изцяло чрез дарение не следва да се завежда в данъчния амортизационен план. Съгласно чл. 68 от ЗКПО счетоводния приход, отчетен по повод дарение, с което е намалена историческата цена при определяне на данъчната амортизируема стойност на актива, не следва да се признава за данъчни цели. С оглед на изложеното съдът намира, че законосъобразно е извършена корекцията на финансовия резултат.

Сумата от 35,32 лв. е формирана като при съпоставка между приходите, отразени в годишната оборотна ведомост и отчета за приходи и разлики за 2017г. е констатирана разликата, т.е лицето е декларирало по-малко приходи с 35,32 лв. в ГДД. На осн. чл. 77 ал.1 от ЗКПО, според която разпоредба разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане е увеличен финансовия резултат законосъобразно, предвид установените разлики.

Законосъобразни са доводите на ревизиращите органи в тази част от РА, поради което, жалбата в тази част следва да се отхвърли.

Предвид всичко изложено до тук, съдът намира, че РА следва да бъде отменен в частта, в която е увеличен финансовия резултат за 2016г. в резултат на начислени в по-малък размер лихви, възлизащи на сума 15 937,93 лв., непризнати разходи за командировки в размер на 8 194,29 лв. , всичко на обща стойност 24 132,22 лв. и установения дължим данък върху тези суми в размер на 2 413,22 лв. и в частта за увеличен финансов резултат 2017г. със сумата от 17 454,60 лв.- по-малък размер на начислени лихви , сумата от 58 208,68- неначислен размер на лихви и сумата от 4 179,81 непризнати разходи за командировки, както и със сумата от 182 800 лв. непризнати за данъчни цели като документално необосновани разходи, всичко на обща стойност 262 643, 09 лв. и установения дължим данък в размер на 26 264,30 лв.

В останалата част жалбата срещу РА следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на делото, своевременно направеното искане от жалбоподателя за присъждане на разноски на основание чл. 161 от ДОПК, съдът намира, че следва да уважи. Доказаните по делото разноски на жалбоподателя са в размер на 2 550лв.(в т.ч. адвокатско възнаграждение-2000.00лв., депозит за вещо лице- 500.00лева и 50.00 лв. държавна такса), които следва да се присъдят в пълен размер, предвид липсата на възражение по чл. 78, ал. 5 от ГПК, вр. чл. 144 от АПК. Що се касае за претенцията за разноски от страна на ответника, същата е несвоевременно заявена, едва с писмени бележки по същество на спора и след приключване на устните състезания, поради което е преклудирано правото му да претендира такива по делото. По тези съображения разноски за ответника не следва да се присъждат.

Мотивиран от горното и на основание чл. 160, ал. 1, във връзка с чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 62-ри състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Амбулатория за специализирана медицинска извънболнична помощ - Медицински център [фирма], РА № Р-22002219004913-091-001/26.03.2020 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден и изменен с Решение № 1061/07.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, в частта за установен корпоративен данък по ЗКПО в размер на 11661,77 лв. за 2016 г. за сумата от 2 413,22 и лихва в размер на 296 лв. и в частта за определяне на корпоративен данък в размер на 28 173,99 лв. за 2107 г. за сумата от 26 264,30 лв. ведно със съответните лихви в размер на 94 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно– осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на Амбулатория за специализирана медицинска извънболнична помощ - Медицински център [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], сумата в размер на 2550 (двехиляди петстотин и петдесет) лева, представляваща разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: