

РЕШЕНИЕ

№ 1971

гр. София, 09.04.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в
открито заседание на 08.03.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Румяна Лилова

при участието на секретаря Кристина Петрова и при участието на
прокурора С. Копчева, като разгледа дело номер **10041** по описа за **2011**
година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален
кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба с вх. № 24748 от 15.11.2011 г. по описа на Административен съд
София – град (АССГ) и вх. № 53-00-658 от 27.10.2011 г. по описа на Дирекция
„Обжалване и управление на изпълнението” (Д„ОУИ”) при Националната агенция за
приходите (НАП), подадена от [фирма] ([фирма]), с ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен
акт № 22501100008 от 15.04.2011 г., издаден от А. Г.-главен инспектор по приходите
при Териториална дирекция на НАП „Средни данъкоплатци и осигурители” –
[населено място], в частта потвърдена с Решение № 1792 от 10.10.2011 г. на директора
на Д„ОУИ”, [населено място].

Дружеството-жалбоподател поддържа, че изводите на ревизиращите органи, които се
отнасят до установяване на допълнителни задължения по Закона за данък върху
добавената стойност (ЗДДС) и Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)
за ревизираните периоди са неверни. Твърди, че РА, в обжалваната част, е
незаконосъобразен и необоснован, поради противоречието му с разпоредбите на
действащото законодателство.

Доводите си групира в следния смисъл:

I. По приложението на ЗДДС:

1. Относно доначисления ДДС по сделки с недвижими имоти върху дължими за
тяхното извършване данъци и такси: За данъчни периоди м. септември, ноември и
декември 2008 г., м. януари 2009 г. и м. март - декември 2009 г., на [фирма] е

доначислен ДДС в общ размер 64334,84 лв. Необосновано и в нарушение на закона задълженията на [фирма] по ЗДДС са увеличени с начислен ДДС върху платени нотариални такси във връзка с оформяне и изповядване на продажби на недвижими имоти. Разпоредбата на чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС има предвид дължими държавни и местни данъци и такси, но не и стойността на услуги, наименовани „такси“, които по същността си представляват цена на услуга, оказвана от данъчно задължено лице (нотариус), която цена несъмнено включва и печалба. Възнаграждението, дължимо на нотариуса, макар да носи названието „такса“ не би могло да бъде смислово приравнено на такава, съгласно текста на чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС. Нотариалните такси не са „такси“ по смисъла на чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС, поради което данъчната основа на доставките на недвижими имоти, извършени от [фирма], не следва да се увеличава с платените в тази връзка нотариални такси. Нотариалните такси подлежат на облагане с ДДС от самия нотариус, когато той е с регистрация по ЗДДС. Те са цена на услуга, която е оказана от данъчно задължено лице, а не от държавен или общински орган в това му качество. Нотариалната услуга се явява отделна и самостоятелна доставка, поради което неправилно е нейната данъчна основа да се добавя към данъчната основа на каквито и да е други извършвани доставки (на стоки или услуги).

2. Относно издадени кредитни известия през м. февруари и м. декември 2009 г.

За посочените два данъчни периода [фирма] е съставило две кредитни известия - № 657/18.02.2009 г. – с ДДС в размер на 2053,62 лв. и № 873/30.12.2009 г. – с ДДС в размер на 977,91 лв. Неправилно ревизиращите органи приемат, че върнатите по тези кредитни известия суми се явяват неустойки с обезщетителен характер. Жалбоподателят поддържа, че това са суми, които намаляват възнаграждението, дължимо на [фирма] от всеки от двамата му клиенти. Намалението на дължимата цена е поради неспазени договорни условия от страна на [фирма]. По сделката с Р. Н. е издадено разрешение за ползване на имота по-късно от предвидената дата - 30.01.2009 г., а по тази с П. Н. не е спазен срокът за сключване на окончателен договор (нотариален акт). Предвид това, макар върнатите суми да са наречени „неустойки“, на основание чл. 26, ал. 2 ЗДДС, във връзка с чл. 26, ал. 5, т. 1 от същия закон с тях следва да бъде занижена данъчната основа на доставките, извършени от [фирма] към клиентите - физически лица. По фактурираните вече сделки се е наложило издаването на кредитни известия - в съответствие с нормата на чл. 115, ал. 1 и 3 ЗДДС.

3. Относно правото на данъчен кредит по фактурите на Адвокатско дружество „Б. Б. и ко“: За данъчни периоди м. май и м. юни 2009 г. на [фирма] незаконосъобразно и необосновано е отказано право на данъчен кредит в размер 5085,16 лв. по три фактури, съставени от Адвокатско дружество „Б. Б. и ко“, които документират оказването на правни услуги на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС. Несъответстващи на действителната фактическа ситуация и без опора в закона са според дружеството-жалбоподател изводите на ревизиращите органи, че тези услуги са свързани с участието на [фирма] в качеството му на акционер в дружествата [фирма] и [фирма], поради което са относими към последващи освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС, съответно — са без право на данъчен кредит за жалбоподателя, на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС. Сключеният договор за правни услуги от 29.04.2009 г., между адвокатско дружество „Б. Б. и ко“ и [фирма] има за предмет правни съвети и всякакви професионални услуги, които биха могли да бъдат поискани от [фирма] във връзка с бизнес дейността му в България (или по друг повод). Тези правни услуги имат връзка с икономическата дейност на [фирма] като

цяло, а не с извършваните от дружеството освободени доставки на финансови услуги. Отказът на данъчен кредит по чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС, във връзка с чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС, би бил правилен ако получените правни услуги трябва да са свързани с продажбата от страна на [фирма] на акции, които дружеството притежава в [фирма].

4. Относно корекциите по реда на чл. 73 ЗДДС и чл. 65 от Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС) за доставките с частичен данъчен кредит:

4.1. За данъчен период декември 2009 г. органите по приходите неправилно са коригирали размера на годишната корекция на частичния данъчен кредит (ЧДК) по чл. 73, ал. 6 и 8 ЗДДС, извършена от дружеството-жалбоподател. Размерът на лихвите, които ревизиращите органи са приели за данъчна основа на освободени доставки по чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗДДС, не трябва да влияе на размера на коефициента по чл. 73 ЗДДС и съответно - на сумата на ЧДК, полагаща се на [фирма] и на годишната корекция по чл. 65 ППЗДДС. Тъй като предоставените от [фирма] заеми не са в предметния обхват на ЗДДС, при отпускането им то не действа в качеството на данъчно задължено лице. Те същите имат съпътстващ характер.

Жалбоподателят поддържа, че размерът на коефициента по чл. 73 ЗДДС за 2009 г. е изчислен от органите по приходите по начин, противоречащ на Директива 2006/112/ЕО и практиката на СЕО. Договорите за заем са отпуснати на лица, които са дъщерни дружества на [фирма], като уговорената по тях лихва е равна (или дори по-ниска) от тази, която дружеството плаща на своя кредитодател-„BLD PLC". Тези заеми служат за обезпечаване финансирането на определени проекти, а не са отпуснати с търговска цел - за получаване на редовен доход и постигане на възвращаемост и печалба от самите заемообразно предоставени средства. Затова тези заеми не се явяват независима икономическа дейност на [фирма] и същите са извън предметния обхват на ЗДДС. По тази причина, стойността им не влияе на размера на данъчния кредит на [фирма] и същата не би могла да участва при изчисляване на коефициента за частичен данъчен кредит по чл. 73 ЗДДС.

Сочи, че изложеното намира потвърждение в разпоредбите на чл. 174, ал. 2, букви „б" и „в" от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС. Според тях, при изчисляването на пропорцията за приспадане (на ЧДК) от нея следва да се изключи сумата на оборота, формиран от съпътстващи (инцидентни) финансови сделки и финансови услуги по чл. 135, ал. 1, букви „б" - „ж" от директивата (съответстващи на чл. 46, ал. 1, т. 1 – 7 ЗДДС). Освен това се позовава на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) - решение по дело C-142/99 F. et B., решение по дело C-77/01 EDM.

Позовава се на директния ефект на разпоредбата на чл. 174, ал. 2, букви „б" и „в" от Директива 112/2006/ЕО като твърди, че Р. България не е изпълнила задължението си за транспониране на посочената норма. Тъкмо обратното, в противоречие с посочената директива е включила в знаменателя на коефициента за изчисляване на данъчния кредит по чл. 73 ЗДДС и доставките на финансови услуги (независимо, дали те са инцидентни и дали с тях се осъществява икономическа дейност, или не).

4.2. На следващо място твърди, че осъществяната с РА корекция за периодите м. януари – м. август 2010 г. в общ размер на 22043,89 лв., е неоснователна, тъй като коефициентът за частичния данъчен кредит на дружеството за 2009 г. всъщност е равен на 1,00, а не на 0,71. Затова и извършеното намаление на приспаданията от [фирма] данъчен кредит за тези осем данъчни периода се явява неправилно.

II. По приложението на ЗКПО:

Дружеството-жалбоподател оспорва приложеното незаконосъобразно данъчно третиране спрямо безспорно установените стойности от една страна - на предоставените от дружеството заеми през ревизирия период, а от друга - реално отчетените от него приходи от лихви и диапазоните на пазарните лихвени нива за същия период. Не оспорва установените в хода на издаването на РА и в решението на Д"ОУИ" диапазони за пазарни нива на лихви по предоставени кредити от [фирма] в рамките на ревизирия период.

1. Поддържа, че предоставените финансови средства (в евро и в лева) от [фирма] към свързани лица, в резултат от което са отчетени и обложени приходи от лихви представлява сделка, при която не е налице отклонение от данъчното облагане, съгласно действащото за ревизирия период данъчно законодателство. Наличието на търговски и финансови отношения между свързани лица, не може да бъде самостоятелно и достатъчно основание, за да се счита, че е налице отклонение от данъчното облагане по смисъла на ЗКПО. Твърди, че е неясно защо при условие, че приложената към преписката експертиза на вещо лице С. е единственото доказателство за нивата на пазарните лихви (изрично възприето и в РА и в решението на Д"ОУИ") от една страна, а от друга - е установено, че процесиите заеми са олихвявани с проценти, попадащи в границите на пазарните диапазони, в крайна сметка органите по приходите са възприели други (максимално допустимите) стойности в проценти. Оспорваната констатация в РА не съдържа нито нормативна обосновка, нито пък подкрепящо доказателство за твърдяното отклонение от облагане по реда, изискван в ЗКПО, ДОПК и Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. на МФ. В процесния РА изобщо липсва конкретна обосновка и съответни изчислителни процедури с оглед мотивиране на „пазарна лихва” от точно 6,00 % при предоставяне на валутни кредити, при възприета/договорена от дружеството 5.5 %, респективно - точно 7.2 % при договорени 6,00 % лихви по левовите кредити. Сочи, че възприетият в процесния обжалван РА подход (преизчисляване на лихвите към максимално допустимия процент, посочен в експертизата) е незаконосъобразен и предвид изричната разпоредба на чл. 16 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. на МФ, а контролираните сделки изпълняват условията за „пазарна лихва” по смисъла на цитираната разпоредба от наредбата. Ревизионният акт не е мотивиран с годни доказателства за наличие на отклонение от пазарните цени, нито са доказани възприетите спрямо [фирма] размери на „пазарна лихва”. При изследваната фактическа обстановка за [фирма] в ревизирия период относно установените безспорни стойности на договорените лихви и техните пазарни нива по спорните кредити, посочени в РА, не е налице отклонение от пазарните цени (лихви).

2. Дружеството-жалбоподател оспорва също така преобразуването на счетоводния финансов резултат за 2008 г. и 2009 г., извършено с обжалвания РА, като осъществено в противоречие с изискванията на чл. 15, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО. Оспорва възприетото от ревизиращите органи в РА относно размера на пазарните лихви - максималните 6 % за заемите в евро и максималните 7.2 % за заемите в лева. Обръща внимание, че в РА са доначислени лихви на [фирма] във всички случаи, при които данъчно задълженото лице е договорило лихви под пазарните, а именно: 5.5 % за валутните кредити и 6 % по левовите кредити, предоставени на свързани лица. Така на практика са формирани сумите за допълнително преобразуване на счетоводния финансов резултат за целите на ЗКПО - за заемите в евро разликата е 0.5 % (6 % - 5.5 %), а за заемите в евро разликата е 1.2 % (7.2 % - 6%). Счита, че като са определили в хода на ревизията и в издадения РА ниво на „пазарните лихви” и като са описали

всички предоставени от [фирма] заеми, то при определянето на данъчния финансов резултат за 2008 г. и 2009 г. органите по приходите е следвало да извършат съответни сравнения и да осъществят такова данъчно преобразуване, така че изцяло да елиминират, както олихвяването под пазарните нива, така и олихвяването над пазарните лихви (конкретно по договора с [фирма]). Излага, че чл. 15, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО изискват данъчният финансов резултат на данъчно задълженото лице за бъде изчислен така, че всички лихвени приходи на [фирма] и по-конкретно - по всички договори за предоставени заеми в евро към свързани лица да бъдат приведени към „пазарната лихва”.

Жалбоподателят твърди, че при издаването на РА не са съобразени всички факти и обстоятелства от значение за коректното и обективно установяване на всички съществени компоненти от значение за правата и задълженията на [фирма] (в аспекта на установяване на данъчната основа за целите на корпоративното облагане). Така са нарушени основополагащите принципи на ДОПК, регламентирани в чл. 3 „обективност”, чл. 5 „служебно начало” и чл. 6 „добросъвестност и право на защита”. По всички заеми [фирма] е определяло самостоятелно лихвите и е отчитало приходи, така както са договорени за всеки конкретен случай. Без основание само по част от заемите ревизията е предприела изследване и допълнително третиране на лихвите, а въпреки конкретното възражение, такъв анализ е отказан и съответно данъчно преобразуване не се извършва за друга част от заемите. Защищава становището, че тенденциозно в РА са предприети действия само в случаите, при които е налице договорена лихва под пазарната, а е неглежиран безспорния факт, че е налице и обратната хипотеза - на предоставяне на заемни средства с лихва, превишаваща пазарната (определена в РА). Извършено е данъчно преобразуване поради отклонение от „пазарната лихва” само на част от лихвите (когато това води до допълнителни задължения), като изцяло са елиминирани останалата част от лихвените приходи (когато това води до допълнителни права), въпреки че касаят същия данъчен период при различна от установената в РА „пазарна лихва”. Отбелязва, че в решението на Д”ОУИ” не са изложени мотиви относно незаконосъобразното третиране в РА по ЗКПО, в частта на несъобразяване на всички лихвени приходи при [фирма] към твърдяната и приета от страните пазарна лихва от 6 % за 2008 г. и 2009 г. Посочва, че чл. 15 и чл. 16 ЗКПО третират всяко отклонение от определения „пазарен лихвен процент” в РА. Липсва каквото и да било нормативно основание той да бъде прилаган при данъчно преобразуване само в посока на увеличение на счетоводния финансов резултат.

Предвид всичко така изложено, дружеството-жалбоподател моли отмяната на издадения РА, в следните части: 1. поради липсата на всестранно и обективно оценяване на фактическата ситуация при [фирма] за целите на формирането на данъчната основа по ЗКПО за 2008 г. и 2009 г. като бъде отменен допълнително определения корпоративен данък и лихви и бъде намален финансовия резултат за 2008 г. и 2009 г., както и 2. в обжалваната част за определените задължения по ЗДДС, ведно с начислените лихви за забава. Претендира всички направени по делото разноски.

В съдебните заседания жалбоподателят, редовно призован, се представлява от редовно упълномощената адв. Т., който поддържа жалбата. По същество моли нейното уважаване. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът – директорът на Д”ОУИ” - С. при ЦУ на НАП, редовно призован, не се явява, но се представлява в съдебните заседания от юрисконсулт Б., която от негово

име оспорва жалбата. По същество моли да бъде отхвърлена по съображения, изложени в представени по делото подробни писмени бележки. Претендира заплащането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийската градска прокуратура - редовно призована, представлява се от прокурора К., която дава заключение за неоснователност на жалбата.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, в частта потвърдена с решението на Д"ОУИ", се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Административен съд София – град, Първо отделение, 21-ви състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1000358 от 27.09.2010 г. (лист 7 от преписката), на осн. чл. 112 ДОПК и чл. 113 ДОПК. С последната е възложено извършването на ревизия на [фирма], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица] за задължения на дружеството по: чл. 38 от Закон за данък върху доходите на физическите лица (ЗОДФЛ, отм.) за периода 04.01.2005 г. – 31.12.2006 г.; по чл. 42/49 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за периода 01.01.2007 г.-31.12.2009 г.; ЗДДС за периода 01.09.2008 г. – 31.08.2010 г.; данък по чл. 194, 195 и 204 ЗКПО за периода 01.01.2007 г. – 31.12.2007 г.; данък по чл. 34-36 ЗКПО за периода 04.01.2005 г. – 31.12.2006 г. Определени да извършат ревизията са лицата А. К. Г. - главен инспектор по приходите, ръководител екип, Б. Е. В. – главен инспектор по приходите и С. Д. Б. – главен инспектор по приходите. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите Т. Т. В. - началник отдел „Контрол“ при ТД на НАП – С. (виж досежно компетентността Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г., т. 13-та, на л. 19-21 от делото). Връчена е надлежно на пълномощник на данъчния субект на 06.10.2010 г. (чл. 113, ал. 2 ДОПК). Срокът на ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчването на посочената ЗВР. Със ЗВР № 1100008 от 05.01.2011 г., издадена от същото лице, е изменена ЗВР от 27.09.2010 г. досежно срока за извършване на ревизията. Последният е определен „до 06.02.2011 г.“ На 12.01.2011 г. ЗВР за изменение на първата такава е връчена на пълномощника на [фирма].

На 21.02.2011 г., в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден РД № 1100008 (РД, л. 234- 369 от делото и л. 684-685 от преписката, Папка № 2, досежно последните три листа от РД) от ревизиращите органи Г., В. и Б., определени с посочените по – горе ЗВР. Същият има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен на пълномощник на ревизирания субект на 01.03.2011 г., тоест след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК. На 01.04.2011 г., в срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК, продължен с Решение № 221 от 15.03.2011 г. (л. 199, 200 от делото), дружеството-жалбоподател е представило писмено възражение срещу част от констатациите, направени в РД.

На осн. чл. 119, ал. 2 ДОПК, началник – отдел „Контрол“, Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП – С. Т. Т. В. е издала Заповед № К 1100008 от 24.02.2011 г. (ЗОКО, на л. 203 от делото), с която е

определен компетентният да издаде РА орган по приходите – А. К. Г.. Последната е връчена на ревизираното лице на 01. 03.2011 г.

На 15.04.2011 г., в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК, определеният със ЗОКО компетентен орган е издал спорния РА № 22501100008 (на л. 122-198 от делото). Последният е връчен на жалбоподателя на 19.04.2011 г., в срока по чл. 119, ал. 4 ДОПК. Ревизионният акт съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Видно от него, издалият го орган по приходите е възприел констатациите и мотивите на РД, въз основа на което е установил оспорените задължения.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК, издаденият срещу ревизирания субект РА е бил обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-00-388 от 03.05.2011 г. (на л. 41- 55 от делото). Жалбата е подадена по реда на чл. 152, ал. 3 ДОПК до решаващия орган – директора на Д"ОУИ" чрез ТД на НАП – [населено място].

В срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, валидно продължен със споразумение по чл. 156, ал. 7 ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с изрично мотивирано Решение № 1792 от 10.10.2011 г. (на л. 26-35 от делото) по повдигнатия с жалбата въпрос. Решението е връчено на упълномощено от [фирма] лице на 13.10.2011 г. (л. 23 от делото).

По делото е прието заключение на извършена съдебно-счетоводна експертиза от вещо лице Г. З. (л. 401-443 от делото), което съдът, възприема като компетентно изготвено и го поставя в основата на правните си изводи по някои от спорните въпроси.

Дружеството- жалбоподател [фирма] е включено в Приложение № 1 към Заповед № РД -01-1 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – С. за определяне на обхвата на Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ под № 443.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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.

Съгласно чл. 118, ал. 2 ДОПК РА се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП). В настоящия случай, на осн. чл. 119, ал. 2 ДОПК, в съответствие с правомощието по чл. 119, ал. 3 ДОПК и Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – С. (л. 19-21 от делото), началник отдел «Контрол» при Дирекция «Средни данъкоплатци и осигурители» Т. Т. В. е издала ЗОКО, с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – А. К. Г., на длъжност главен инспектор по приходите. Обжалваният РА е издаден именно от това лице, тоест от такова, разполагащо с материална компетентност. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА, тъй като не е извършена промяна, в резултат от подаденото по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК възражение.

След като обсъди приложените в административната преписка доказателства, съдът намира, че при издаването на РА не са допуснати съществени

нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. Констатираното от съда връчване на РД след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК представлява несъществено процесуално нарушение, които не би могло да доведе до издаването на различен по съдържание РА и не влияе на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо, то не може да бъде основание за неговата отмяна.

1. По приложението на ЗДДС относно доначисления ДДС по сделки с недвижими имоти върху дължими за тяхното извършване данък по ЗМДТ, такса за вписване на нотариалните актове и съответната нотариална такса за данъчни периоди: м. 09. 2008 г., м. 11.2008 г., м. 12. 2008 г., м. 01, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 и 12.2009 г.:

По делото не се спори, че за данъчни периоди: м. 09. 2008 г., м. 11.2008 г., м. 12. 2008 г., м. 01, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 и 12.2009 г. жалбоподателят е декларирал облагаеми доставки от сделки с недвижими имоти, описани на стр. 87-95 от РД (л. 320 – 328 от делото) и стр. 3-9 от РА (л. 124 – 130 от делото), в данъчната основа на които не е включил данъка, който се дължи по ЗМДТ, таксата за вписване на нотариалния акт по чл. 2 от Тарифата за държавните такси, събирани от Агенция по вписванията и нотариалната такса, която се събира от нотариуса по ЗННД. Тези продажби са оформени в изискуемата форма по чл. 18 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) чрез извършването им във формата на нотариален акт. Нотариалните актове са представени по делото и са приети като доказателства (виж доказателствата, представени в голям класьор в съдебното заседание на 08.03.2011 г.).

Видно от съставения РД ревизиращите органи са приели следното: Съгласно разпоредбите на чл. 26 ЗДДС данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Така определената данъчната основа се увеличава с допълнителни елементи, изброени в чл. 26, ал. 3 ЗДДС от закона, като по т. 1 това са всички други данъци и такси, когато такива са дължими за доставката. Изложили са съображения, че включването на дължимите във връзка с доставката данъци и такси е обусловено единствено от тяхната дължимост във връзка с доставката, без да е поставено в зависимост от обстоятелството кое е лицето платец съгласно закона или договорените отношения между страните по сделката. Съобразили са разпоредбата на чл. 18 ЗЗД и чл. 85 от Закона за нотариусите и нотариалната дейност (ЗННД), съгласно която нотариални такси се събират за извършване на нотариални действия и извършване от нотариус на други действия. Приели са, че размерът на дължимите такси за конкретния случай е посочен в раздел II, т.8 от Тарифата за нотариалните такси към ЗННД. При сделките с недвижими имоти данъчната основа следва да се увеличи с данъка, дължим при придобиване на имуществото по ЗМДТ, таксата за вписване на нотариалния акт по чл. 2 от Тарифата за държавните такси, събрани от Агенцията по вписванията, и нотариалната такса, събирана от нотариуса по ЗННД.

Предвид горното ревизиращите органи са приели, че при продажбата на недвижими имоти-нови сгради по смисъла на ЗДДС ревизираният субект не е спазил разпоредбата на чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС, поради което на основание чл.

86, ал. 2, във връзка с чл. 26 ЗДДС, следва да бъде доначислен ДДС за доставките на недвижими имоти съобразно таблиците на л. 87-95 от РД.

Изготвеният РА орган по приходите е възприел изцяло предложението, направено в РД за установяване на задължения по ЗДДС, като е счел, че подаденото от дружеството възражение срещу РД е неоснователно. Позовал се е на разпоредбите на чл. 26 ЗДДС, съгласно които данъчна основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Така определената данъчна основа се увеличава с допълнителни елементи, изброени в чл. 26, ал. 3 ЗДДС, в т.ч. по т. 1 - всички други данъци и такси, когато такива са дължими за доставката. Приел е, че включването на дължимите във връзка с доставката данъци и такси е обусловено единствено от тяхната дължимост във връзка с доставката, без да е поставено в зависимост от обстоятелството кое е лицето платец съгласно закона или договорените отношения между страните по сделката. Затова при сделките с недвижими имоти данъчната основа следва да се увеличи с данъка, дължим при придобиване на имуществото по ЗМДТ, таксата за вписване на нотариалния акт по чл.2 от Тарифата за държавните такси, събрани от Агенцията по вписванията, и нотариалната такса, събирана от нотариуса по ЗННД. Законодателят не е ограничил разпоредбите на чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС само до държавните местни данъци и такси, а е предвидил, че към данъчната основа се прибавят всички други данъци и такси, когато такива са дължими за доставката. Тъй като възражението на [фирма] срещу РД е прието за неоснователно, органът по приходите е потвърдил констатациите, направени с РД и на основание чл. 86, ал. 2, във връзка с чл. 26 ЗДДС е доначислил ДДС за доставките на недвижими имоти по периоди, посочени на л. 3 – 9 от РА.

Подадената от [фирма] жалба до директора на Дирекция „ОУИ“, в която са изложени съображения, че разпоредбата на чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС има предвид дължими държавни и местни данъци и такси, но не и услугата - „такса“, платена на нотариуса е счетоно за неоснователно от решаващия орган. За да приеме това, решаващият орган е изложил съображения, че съгласно чл. 26 ЗДДС, данъчна основа по смисъла на този закон е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът в зависимост от това, дали доставката е облагаема или освободена. Данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки, които имат обезщетителен характер. Така определената данъчна основа се увеличава с всички други данъци и такси (по ЗМДТ, такса за вписване, нотариална такса), когато такива са дължими за доставката, независимо дали се дължат от продавача или купувача, или и от двамата, както и съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисионна, застраховка и други, пряко свързани с доставката. Предвид разпоредбата на чл. 26 ЗДДС решаващият орган е преценил, че правилно органът по приходите е определил нови данъчни основи на декларираните доставки, включвайки в

тях дължимите данъци и такси по ЗМДТ, таксите за вписване на нотариалните актове и нотариалните такси. С оглед на това е приел, че правилно органът по приходите е увеличил данъчната основа на облагаемите доставки, както с всички дължими данъци и такси, така и с платената на нотариуса услуга - „такса“. Позовал се е на Писмо изх. № 91-00-264 от 04.09.2007 г. на НАП относно: „Данъчно третиране на доставки свързани със земя и сгради и вещни права върху тях по ЗДДС“ и на Съдебно решение № 6866 от 26.05.2009 г., постановено по адм.д. № 804/2009 г., I отд. на ВАС.

При така установеното от фактическа страна досежно поставения за решаване въпрос по т. 1, Административен съд София – град, Първо отделение, 21-ви състав, направи следните правни изводи:

Жалбата в тази част е неоснователна.

Спорът касае тълкуването и приложението на чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС. Съдът намира, че извършените от ревизиращите органи корекции на данъчните основи, подробно са описани на стр. 87-95 от РД и стр. 3-9 от РА за данъчни периоди: м. 09, 11 и м. 12. 2008 г. и за м. 01, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 и м. 12.2009 г. са направени в съответствие с приложимата разпоредба на чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС. Последната изрично определя начина на формиране на данъчната основа, като съгласно ал. 2 на посочената разпоредба тя се увеличава с всички други данъци и такси, в това число акциз, когато такива са дължими за доставката. Поради естеството на доставката – прехвърляне на недвижими имоти, което съгласно чл. 18 ЗЗД се извършва с нотариален акт, следва към цената, без ДДС, да се прибавят дължимия местен данък за придобиване на имот по чл. 45 ЗМДТ, както и таксите за вписване и нотариалните такси, определени съгласно Тарифата за нотариалните такси към ЗННД. В случая е без значение, дали тези данъци и такси са платими от продавача или са в тежест на купувача. Това касае отношенията между страните по сделката, докато чл. 26 ЗДДС урежда публични задължения, които са нормативно установени по размер. Правилен е извода на ревизиращите органи, направен в РД, възприет и от издателя на РА и от решаващия орган, че включването на дължимите във връзка с доставката данъци и такси е обусловено единствено от тяхната дължимост във връзка с доставката, без да е поставено в зависимост от обстоятелството кое е лицето-платец съгласно закона или договорените отношения между страните по сделката. За целите на данъчното облагане, съгласно чл. 26 данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Няма нормативно основание, за да се приеме, че нотариалната такса, която макар действително да представлява възнаграждение за предоставена услуга (каквото представляват впрочем, всички такси), следва да бъде изключена от таксите, които следва да се включат в данъчната основа за целите на данъчното облагане.

Предвид изложеното, в противоречие с чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС, [фирма] е определило данъчната основа на всяка от извършените от дружеството доставки на недвижими имоти, подробно описани на стр. 87-95 от РД и стр. 3-9 от РА, без да включи в тях всички данъци и такси, дължими за доставката.

Извършената корекция чрез допълнително начисляване на ДДС върху тези облагаеми доставки е в съответствие с приложимия материален закон. По тези съображения, жалбата срещу обжалвания ревизионен акт, в тази част, следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

2. По приложението на ЗДДС относно издадени кредитни известия през м. февруари № 657 от 18.02.2007 г., с данъчна основа 10268,11 лв. и с ДДС 2053,62 лв. и през м. декември № 873 от 30.12.2009 г., с данъчна основа 4889,58 лв. и с ДДС 977,91 лв.:

Кредитно известие № 657 от 18.02.2007 г. към фактура № 581 от 06.10.2008 г. е издадено на основание чл. 115, ал. 1 ЗДДС и обяснение „върната сума като неустойка”. Данъчната основа по издаденото данъчно кредитно известие е осчетоводена от ЗЛ по см. 6091 „Други разходи-неустойки”. Видно от него (л. 173 от преписката) сума в размер на 12321,73 лв., с ДДС, е върната като неустойка на Р. А. Н..

По силата на Нотариален акт № 172 се установява, че дружеството – жалбоподател е продало на Р. Е. Н. жилище № 16, подробно описано там, ведно със съответната идеална част от правото на строеж върху поземления имот, в който е построена сградата и е учредил вещно право на ползване на купувача върху 27,32 кв.м. от дворното място срещу цена в размер на 107573,00 евро, с ДДС. От тази сума 47573,00 евро са лични средства на купувача, платени авансово по банков път, 53700,00 евро, са платими по силата на поет ангажимент за кредит от ТБ [фирма] по договор за ипотечен кредит, а останалата част от продажната цена в размер в размер на 6300,00 евро е внасена по доверителна сметка в тридневен срок от подписването на нотариалния акт. Съгласно уговорката от нотариалния акт (л. 167 от преписката, долу), сумата се освобождава автоматично в полза на купувача, в случай, че до 30.01.2009 г. продавачът не представи разрешение за ползване на имота. Банката ще преведе сумата по сметка на купувача като неустойка за забава в размер на 6300,00 евро.

Съгласно договор от 03.12.2008 г., сключен между [фирма], в качеството му на продавач, и Р. Е. Н., в качеството му на купувач и търговска банка [фирма], е сключен договор за доверителна сметка (л. 162-171 от преписката). Съгласно т. 2.1.2. доверителната сметка се открива с цел извършването на плащане от името на и за сметка на купувача на остатък от покупната цена за придобиването на недвижимия имот, описан в Нотариален акт № 172, том X, рег. № 7700, дело № 1468, извършен от нотариус О. О., с № 109 от Регистъра на Нотариалната камара, с район на действие Балчишки районен съд (л. 158-161 от преписката), при условие, че са изпълнени изискванията по договора. Съгласно т. 3.3.1., буква „А” от договора сумата в размер на 6300,00 лв., депозирана по доверителната сметка, може да се ползва от продавача само ако същият представи в банката оригинал или нотариално заверен препис на разрешение за ползване на недвижимия имот, издадено не по-късно от 30.01.2009 г. В противен случай, банката автоматично освобождава сумата, внесена по доверителната сметка и я превежда *по сметка на купувача като неустойка за забава* в размер общо на 6300,00 евро.

Кредитно известие № 873 от 30.12.2009 г. към фактура № 521 от 21.08.2008 г. е издадено на основание чл. 115, ал. 1 ЗДДС и основание/ обяснение „неустойка

по дог. за вила 14" (виж малък класьор). Фактура № 521 от 21.08.2008 г. е издадена с основание „Последна вноска вила 14, Н. Н.". Данъчната основа по издаденото кредитно известие е осчетоводена от ЗЛ по см. 6091 „Други разходи-неустойки". Видно от него, сума в размер на 5867,49 лв., с ДДС, е изплатена като неустойка на П. К. Н.. Неустойката е уговорена в размер на 3000,00 евро в Допълнително споразумение, Приложение № 4 от 15.12.2009 г. (л. 86-88 от делото).

Съгласно Нотариален акт № 193, том VII, рег. № 5282, дело № 982 от 2008 г. (виж нотариалния акт в голям класьор – приложение), на 14.08.2008 г. [фирма] е продало на П. К. Н. и Бодил Н., жилище № 14, находящо се в курортен комплекс „Х. хилс", бл. VI, [населено място], общ. Б., ведно със съответната идеална част от правото на строеж върху поземления имот, в който е построена сградата, като продавачът е учредил вещно право на ползване на купувача върху 33,62 кв.м. от дворното място, за обща продажна цена 139810,00 евро, с ДДС. Отчетен е приход от продажби в размер 227870, 50 лв., съответстващ на продажната цена по нотариалния акт. Сумата по кредитно известие № 873 е дължима неустойка за забавеното издаване на Разрешение за ползване.

При изготвянето на РД ревизиращите органи са взели предвид, че съгласно чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки с обезщетителен характер, тоест последните не се включват в данъчната основа. Това означава, че заплащане/възстановяване на суми от доставчика на получателя под формата на обезщетение за неточно изпълнение на договора, не трябва да води до занижаване на данъчната основа на доставката, тъй като не е свързано с намаляване на полагащото се по нея възнаграждение. Изложени са съображения, че така както неустойките, дължими от клиента на доставчика, не увеличават данъчната основа на доставките, така и данъчната основа не следва да се намалява със сумата на неустойките, дължими от изпълнителя на получателя по сделката. Предвид така изложеното, кредитните известия за документиране на неустойки с обезщетителен характер са приети за неправомерно издадени, като на основание чл. 26, ал. 2 ЗДДС, ревизията е направила предложение за увеличаване данъчната основа със стойностите на двете кредитни известия, респективно на дължимия ДДС.

И. РА орган по приходите е приел предложението за корекция на размера на декларираните облагаеми доставки и съответно на ДДС за двата данъчни периода. Възражението на дружеството-жалбоподател срещу РД, в тази му част, е счетено за неоснователно по следните причини: Съгласно чл. 93, ал. 1 ЗЗД неустойките обезпечават изпълнението на задължението и служат като обезщетение за вредите от изпълнението. Неустойките се начисляват въз основа на неизпълнение, частично изпълнение или изпълнени действия, различни от договорените между страните. Същите са елемент на данъчната основа само когато са получени от доставчика и то ако нямат обезщетителен характер.

Съгласно чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки с обезщетителен характер, тоест последните не се включват в данъчната основа. С обезщетителен

характер са тези лихви и неустойки, които обезщетяват страната по договора, която е претърпяла увреждане, вследствие неизпълнение на задълженията от другата страна. В настоящия случай са налице неустойки с обезщетителен характер поради факта, че ревизираното дружество е закъсняло при изпълнение на задълженията си по договорите. В потвърждение на това е и счетоводното отразяване на същите в счетоводна сметка 609/1 „Разходи за неустойки“, а не в намаление на осчетоводените приходи от съответните продажби. В заключение, предвид нормата на чл. 84 ППЗДДС, за платените от дружеството суми, като такива с обезщетителен характер, не следва да се издава данъчен документ, а се издава само документ, който удостоверява заплащането им. Кредитните известия за документиране на неустойки с обезщетителен характер са неправомерно издадени. На основание чл. 26, ал. 2 ЗДДС е увеличена данъчната основа и дължимия ДДС със стойностите на процесиите кредитни известия.

За да издаде Решение № 1792 от 10.10.2011 г. решаващият орган е съобразил следното:

За да издаде спорния РА, органът по приходите, на основание чл. 26, ал. 2 ЗДДС е увеличил данъчната основа и дължимия ДДС със стойностите на посочените по-горе кредитни известия. Жалбоподателят е оспорил това с твърдението, че върнатите суми не са неустойки с обезщетителен характер, а са суми с които се намалява възнаграждението, дължимо на [фирма]. Решаващият орган е изложил съображения, че характерът на неустойката е да обезпечава изпълнението на дадено задължение и обезщетява вредите от неизпълнението или лошото изпълнение. Тя служи като предварително договорен размер на обезщетение на изправната страна за вредите, които би претърпяла от неизпълнението или лошото изпълнение. В случая, видно от споразумението от 15.12.2009 г., сключено с П. К. Н. и в договор за доверителна сметка от 03.12.2008 г., за сума от 6300,00 евро, депозирана от Р. Е. Н. по доверителна сметка в полза на жалбоподателя, в ТБ „А.“ е видно, че са уговорени неустойки, които следва да се платят от [фирма] при настъпване на определени условия. Несъмнено неустойките са санкция за неизправната страна и целят да обезщетят изправната страна за това, че [фирма] не е представил в договорения срок разрешение за ползване, поради което дължи плащането с обезщетителен характер.

Н. спор, че за получените плащания, от физическите лица, [фирма] е издал данъчни фактури с начислен ДДС, но за платените неустойки неправилно е издал данъчни кредитни известия. Това е така, защото според чл. 115, ал. 1 ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставката или при разваляне на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактура. В случая, няма изменение на данъчната основа, нито доставката е развалена. Има извършено плащане на неустойка - парични средства, които не са елемент от доставката, нито от нейната данъчна основа. Те представляват парични средства, които ще се дължат при настъпване на определени условия. След като тези условия са настъпили, е извършено плащане на договорената неустойка. Самото плащане е трябвало да бъде осчетоводено по дебита на см. 6091 „Други разходи-неустойки“, за цялата платена сума и по кредита на сметка от гр. 50 „Парични средства“. Предвид

това, решаващият орган е приел, че законосъобразно органът по приходите е доначислил ДДС със сумите по издадените ДКИ, поради което е потвърдил РА в тази част.

При така установеното от фактическа страна досежно поставения за решаване въпрос по т. 2, Административен съд София – град, Първо отделение, 21-ви състав, направи следните правни изводи:

Жалбата в тази част е неоснователна.

Настоящият състав на АССГ не възприема становището на дружеството-жалбоподател, че със сумите по всяко от кредитните известия се намалява продажната цена на двата недвижими имота, дължима от получателите по доставките. Намалението на цената касае промяна на съществен елемент от сделката. За да е валидно осъществена, тази промяна следва да е извършена във формата, в която е извършена самата сделка. Тоест, следва да е спазена изискуемата от закона форма по чл. 18 ЗЗД – нотариален акт. Такива доказателства по делото не са представени и не се твърди да съществуват.

Видно от основанията, посочени в двете кредитни известия се установява, че се касае за парично обезщетяване, платимо от неизправната страна по договорите. Дружеството не оспорва наличието на основание за заплащане на неустойка и заплащането на суми, за които в двете кредитни известия е записано, че е неустойка. Следователно това плащане има санкционен характер. Следва да се приеме, че след като плащането по кредитните известия е неустойка със санкционен характер по смисъла на чл. 92 ЗЗД, то издаването на кредитно известие по чл. 115, ал. 1 ЗДДС е без основание, тъй като не е налице изменение на данъчната основа или разваляне на доставката. Тоест не са налице предвидените в закона предпоставки за издаването му. Налице е извършено плащане на неустойка, поради това, че са настъпили предпоставките, при които е договорено тя да се дължи и заплати. Затова и предвид нормата на чл. 26, ал. 2 ЗДДС с посочения в кредитните известия размер следва да се увеличи данъчната основа и да се начисли ДДС, както правилно и законосъобразно е постъпил органът по приходите. Настоящият случай е различен от регламентирания в чл. 26, ал. 5, т. 1 ЗДДС, поради което не е налице и хипотезата на чл. 18 ППЗДДС. По тези съображения съдът намира, че жалбата и в тази част е неоснователна и следва се отхвърли.

3. По приложението на ЗДДС относно непризнаване правото на данъчен кредит по фактури № 3723/07.05.2009 г.; № 3725/15.05.2009 г. и № 3824/15.06.2009 г., издадени на [фирма] от Адвокатско дружество „Б. Б. и ко“:

През м. 05.2009 г. и м. 06.2009 г. [фирма] е ползвал право на данъчен кредит по фактури № 3723/07.05.2009 г.; № 3725/15.05.2009 г. и № 3824/15.06.2009 г., издадени от Адвокатско дружество „Б. Б. и Ко“.

От договор за правни услуги от 29.04.2009 г. и Приложение № 1 и № 2 към него (л.145-152 от преписката), сключен между [фирма] и Адвокатско дружество „Б. Б. и ко“, се установява, че адвокатското дружество ще предоставя на клиента ([фирма]) *каквито и да е професионални услуги*, които може да бъдат поискани от клиента по всяко време във връзка с дейността му в България или по друг повод (т. 1). При възлагане на работа по специфичен проект (т. 2), подробностите по него и другите уговорки за заплащане, както и при поискване

за процесуално представителство (т. 4) ще бъдат включени в отделно приложение. Уговорката относно заплащането на хонорарите и разностите, платими за услугите и условията, свързани с определянето на дължимите суми според т. 7 се установяват в Приложение № I. Съгласно последното, което касае проект „БЛД С. Т.“, адвокатите предоставят на клиента правно съдействие във връзка с проучване на документи по повод а). правата и задълженията на акционерите в [фирма]; б). правата и задълженията на страните по предварителния договор за учредяване на право на строеж, сключен между [фирма] в [фирма] и на последно място – възможностите за прекратяване на съществуващите в момента отношения между [фирма] и [фирма]. От представеното по делото Приложение № II към договора от 29.04.2009 г. се установява, че то е сключено със следния предмет: Предоставяне на [фирма] на правно съдействие в хода на преговорите му за прекратяване и/или за предоговаряне на условията на а.) договора между акционерите в [фирма], сключен на 08.02.2006 г. и б.) предварителен договор за учредяване на право на строеж от 05.09.2006 г., сключен между [фирма] и [фирма].

В хода на ревизията е представен договор за правни услуги, сключен между [фирма] - клиент и Адвокатско Дружество „Б. Б. и Ко“. В Приложение I, към договора, т. В „Предмет на работа“ са описани правните съдействия, които адвокатите ще извършат, а именно: а) проучване на документи по повод правата и задълженията на акционерите в акционерно дружество [фирма]; б) проучване на документи по повод правата и задълженията на страните по Предварителен договор за учредяване на право на строеж сключен между [фирма] и [фирма]; в) възможности за прекратяване на съществуващите към момента отношения между [фирма] и [фирма].

Видно от фактури № 3723 от 07.05.2009 г., № 3725 от 15.05.2009 г. и № 3824 от 15.06.2009 г. (виж малък класьор), издадени от Адвокатско дружество „Б. Б. и ко“ на [фирма] са вписани основания за издаването им, съответно както следва: 1. „правни услуги, авансово плащане по договор“, с данъчна основа 6845,41 лв; 2. „правни услуги, доплащане съгласно договор“, с данъчна основа 8801,24 лв. и 3. „правни услуги, R.. BLDIC“, с данъчна основа 9779,15 лв.

Видно от РД ревизиращите органи са приели, че право на приспадане на данъчен кредит възниква по отношение на ДДС, начислен за стоки и услуги, предназначени за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки. Следователно трябва да се направи разграничение в зависимост от предназначението на стоката или услугата. Разгледали са следните хипотези: а). За дейности, различни от икономическата дейност на лицето (за лични нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на неговите работници и служители или на трети лица, както и за представителни или развлекателни цели - чл.70, ал.1, т. 2 и 3ЗДДС) - за лицето не възниква право на приспадане на данъчен кредит за начисления му данък; б). За независимата икономическа дейност на регистрираното лице, свързана с извършването на: 1. последващи облагаеми доставки - за лицето възниква право на приспадане на пълен данъчен кредит; 2. последващи освободени доставки - (чл.70, ал.1, т 1 ЗДДС) за лицето не възниква право на приспадане на данъчен кредит за начисления му във връзка с получаването на стоките и услугите данък; 3. при

смесено и едновременно ползване на стоките или услугите.

Ревизиращите органи са направили извод, съобразно предназначението и предмета на доставките, че услугите са свързани с участието на БЛД в качеството му на акционер в дружествата [фирма] и [фирма] и като такива, касаещи дейността на горепосочените дружества са относими към последващи освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС. Поради това, на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 и т. 2 ЗДДС са направили предложение да не се признава право на данъчен кредит за получените доставки и във връзка с това, за извършване на корекция на размера на декларирания ДДС с право на пълен данъчен кредит за съответните данъчни периоди.

С РА органът по приходите е приел, че в конкретния случай, съобразно предназначението и предмета на доставките може да бъде направен извод, че услугите са свързани с участието на [фирма] в качеството му на акционер в дружествата [фирма] и [фирма] и като такива, касаещи дейността на посочените дружества са относими към последващи освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС, поради което на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 и т. 2 ЗДДС не признава право на данъчен кредит за получените доставки. Направеното от [фирма] възражение срещу РД е прието за неоснователно поради липсата на доказателства за извършване на различни фактически констатации. Ето защо, издалият РА орган по приходите е приел предложението за корекция на размера на декларирания ДДС с право на пълен данъчен кредит, като на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 и т. 2 ЗДДС не е признато право на данъчен кредит за получените доставки за данъчен период м. 05.2009 г. в размер на 3129.33 лв. и за м. юни 2009 г. в размер на 1955.83 лв.

Сезиран с жалба срещу РА в тази част, решаващият орган приема, че част от описания предмет на работа в точка „а“ е относим към дейността на жалбоподателя, защото последният е акционер в [фирма], но не единствен. Описаният предмет на работа в точка „б“ не е относим към дейността на жалбоподателя, защото с него е възложено проучване на права и задължения на други две дружества. Действително жалбоподателят е акционер в [фирма], но независимо от това, [фирма] и [фирма] са две отделни дружества, с отделен капитал, осъществяващи независимо едно от друго дейност. Предвид това, директорът на Д„ОУИ“ е приел, че дружеството-жалбоподател е платило адвокатско възнаграждение за проучване на права и задължения на трети лица, тоест платената услуга е предназначена за трети лица и не е свързана с икономическата дейност на жалбоподателя. Направил е извод, че е налице хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС. Доколкото описаният предмет на работа по точка „в“ е възможности за прекратяване на съществуващите към момента отношения между [фирма] и [фирма], директорът на Д„ОУИ“ е приел, че отново не е налице право на данъчен кредит, защото е платена услуга, която не е свързана с икономическата дейност на жалбоподателя. С оглед на изложеното, в решението на горестоящия административен орган е прието, че платените от жалбоподателя адвокатски услуги не са свързани с икономическата му дейност, поради което отказът за признаване на данъчен кредит е счетен за законосъобразен, на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС по фактурите, издадени от Адвокатско Дружество „Б. Б. и Ко“.

При така установеното от фактическа страна досежно поставения за

решаване въпрос по т. 3, Административен съд София – град, Първо отделение, 21-ви състав, направи следните правни изводи:

Жалбата в тази част е неоснователна.

Правните изводи на органа по приходите, издал РА и на директора на Дирекция „ОУИ“ са правилни и законосъобразни – на [фирма] не следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит по трите посочени по – горе фактури.

На първо място, съдът намира, че предвид представените по делото доказателства, на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС, не е доказано реалното осъществяване на доставката по тези фактури. Предвид липсата на доставка не следва да се признае данъчен кредит по фактури № 3723/07.05.2009 г.; № 3725/15.05.2009 г. и № 3824/15.06.2009 г., издадени на [фирма] от Адвокатско дружество „Б. Б. и ко“. Съдебната практика последователно приема, че самият договор не е достатъчен да обоснове извод за реално изпълнение. В този смисъл изводът важи и в настоящия случай по повод представените на л. 143-152 от преписката договор и приложения към него. Следваше да бъдат представени други доказателства от жалбоподателя относно конкретното изпълнение по този договор и приложенията към него. Затова, съдът намира, че се констатира липса на основание за признаване реалността на извършените услуги. От представените по делото фактури не става ясно правни услуги по кои договори са заплатени. Като наименование на стоката/услугата по процесните фактури е посочено само „правни услуги“, като в две от фактурите е уточнено, че плащането е „авансово“ и „доплащане“ съгласно договор. Вярно е, че сумите от 3500,00 евро и 4500,00 евро съвпадат с тези, посочени в Приложение № 1 към договора от 29.04.2009 г., но това не е достатъчно, за да се приеме за доказано реалното осъществяване на доставката. Освен това, видно е от същото това приложение, че сумата от 3500,00 евро е платима при подписване на договора, тоест на 29.04.2009 г., докато процесната фактура е от 07.05.2009 г., когато е извършено плащането по банкова сметка. Сумата по фактурата на стойност 4500,00 евро е платена на 15.05.2009 г., а според Приложение № 1 е следвало да бъде платена след приключване на възложената работа и по правилата на договора. Не са представени обаче, констативни протоколи или други доказателства за приемане на извършената работа и услугите по договора и приложенията към него. Същото се отнася и досежно извършеното плащане на сума в размер на 5000,00 евро по фактурата от 15.06.2009 г. Приложение № 2 е подписано на 01.06.2009 г. и съгласно една от неговите клаузи сумата от пет хиляди евро е следвало да бъде платена именно в този ден. Представената фактура е от 15.06.2009 г. Предвид съвкупната преценка на доказателствата и направените по – горе констатации, следва да се приеме, че не е конкретизирано съдържанието, вида и обема на правните услуги, които се претендира да са осъществени. При пълната липса на доказателства за индивидуализиране на конкретното съдържание на изпълнените правни услуги, за които са издадени спорните фактури и за това какво фактически е престирано по договора от 29.04.2009 г. и приложенията към него, следва да се приеме, че липсват доказателства за реално извършени услуги по процесните три фактури. Както се посочи към нито една от спорните фактури не фигурира приложение или друг документ, който да съдържа описание на извършеното. Това се явява

пречка за възникване на право на данъчен кредит, доколкото наличието на реално извършена доставка по смисъла на ЗДДС е кумулативно условие за възникване на това право. Като косвено доказателство при формиране на извода за нереалност на процесните доставки съдът съобрази и невъзможността да се прецени дали са отчетени разходи от страна на доставчика във връзка с услугите по процесните фактури поради липсата на индивидуализация. Макар действително отчитането на разходи от страна на доставчика по повод изпълнението на услугата да не е предвидено като изискване за признаване право на приспадане на данъчен кредит на получателя по тези доставки, то неотчитането на такива следва да се съобрази и обсъди във връзка с доказателствената съвкупност. Ето защо, съдът намира, че това обстоятелство, прецено в съвкупност с останалите доказателства, събрани в хода на административното и съдебното производство, води до извод, че получателят на фактурите няма право на данъчен кредит поради това, че сумите на са изплатени за реално предоставени услуги, въпреки че са изпълнени останалите изисквания за признаване право на данъчен кредит.

Дори да се приеме, че услугите, предмет на фактурите, са реално осъществени и са в изпълнение на представения по делото договор от 29.04.2009 г. и неговите две приложения, следва да се възприеме за правилен и законосъобразен извода на органа по приходите, възприет и от директора на Дирекция „ОУИ“, за липсата на връзка между така осъществените услуги и икономическата дейност на дружеството – жалбоподател. По делото не са налице доказателства, от които да се установи по безспорен начин, че действително от правните услуги се е възползвало [фирма]. Дружеството - жалбоподател не доказва твърденията си, че тези услуги по някакъв начин са свързани с осъществяваната от него икономическа дейност, тъй като на първо място не установи и не доказва какви именно са тези услуги. Видно е от т. 1 от Договора от 29.04.2009 г., че адвокатите, по силата на този договор, са се съгласили да предоставят на [фирма] каквито и да е професионални услуги, които биха могли да бъдат поискани от дружеството – жалбоподател по всяко време във връзка с бизнес дейността му в България или по друг повод. Ако се възприеме, че това са именно услугите, описани в договора от 29.04.2009 г. и приложенията към него, съответни на доказателствата по делото са изводите, направени в РА и потвърждаващото го в тази част решение, съгласно които правните услуги са предназначени за трети лица и не са свързани с икономическата дейност на [фирма], поради което е налице хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС.

4. Относно корекциите по реда на чл. 73 ЗДДС и чл. 65 ППЗДДС за доставките с частичен данъчен кредит:

Ревизиращите органи са констатирани в РД, че за данъчен период 01.12. 2009 г. - 31.12.2009 г. ревизираното лице е извършило корекция на размера на частичния данъчен кредит по реда на чл. 73, ал. 6 и ал. 8 ЗДДС. Текущо през годината за формиране на частичен данъчен кредит е използван коефициент 0.86. За годината данъчната основа на получените доставки с право на частичен данъчен кредит е 125290,08 лв. и ДДС с право на частичен данъчен кредит е в размер 25058,06 лв. (наем на офис с доставчици [фирма] и [фирма] и телефон с доставчик БТК). Общата сума на ползвания през годината

частичен данъчен кредит е 21549,93 лв. Приели са, че коефициентът по чл. 73, ал. 6, във връзка с ал. 3 и ал. 4 ЗДДС е определен на база преизчислените при ревизията данъчни основи на облагаемите и освободените доставки за годината и е в размер 0,71. Констатирани са, че е налице основание за корекция на данъка, като корекцията по чл. 65, ал. 1 ППЗДДС е в размер 3758,71 лв. Декларирано е от задълженото лице 3508,13 лв. Разликата е 7266,84 лв., с която се коригира стойността. По същия начин са процедирали относно данъчните периоди от 01.01.2010 г. – до 31.08.2010 г.

Органът по приходите, издал РА, е счел за неоснователно възражението на [фирма] по тази част от РД. Приел е, че не се касае за дейност, която е извън приложното поле на ЗДДС, тъй като предоставените кредити могат да представляват финансова инвестиция в свързаните дружества и върху тяхната дейност кредитодателят упражнява контрол. Понятието независима икономическа дейност е легално определено в чл. 3, ал. 2 ЗДДС, като даденото от националното законодателство определение е съобразено с дефиницията за това понятие, съдържащо се в чл. 4, пар. 2 от Шеста директива. Съгласно визираните нормативни разпоредби експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него се третира от закона като независима икономическа дейност. Сочи, че от мотивите на решение на СЕС по дело № C-142/99 г. става ясно, че се касае за дейност от страна на холдинг на неговите филиали, докато в настоящия случай няма данни ревизираното лице да е холдингово дружество, което да упражнява контрол върху дейността на дружествата, на които е предоставило средства. Предвид това е счетоно за правилно решението на ревизиращите органи, че предоставянето на заем от [фирма] е независима икономическа дейност по смисъла на законовите разпоредби. Възражението на дружеството-жалбоподател, че извършваната от него дейност по предоставяне на заеми няма характер на независима икономическа дейност е намерено за неоснователно. Изложени са съображения, че получените лихви имат характер на „възмездие за предоставяне на капитал на трето лице“, а дейността не се извършва инцидентно. Налице са множество договори, сключени през ревизирания период, при уговорена лихва. От това следва извода, че се касае за дейност, която има траен характер, не е инцидентна, а се извършва с търговска цел.

Посочено е, че предоставянето на междуфирмен заем срещу лихва представлява възмездна сделка, а според чл. 9 ЗДДС "всичко, което има стойност и е различно от стока и пари (в обръщение като законно средство)" е квалифицирано като „услуга“. Следователно предоставянето на междуфирмен заем е услуга, която по смисъла на ЗДДС (чл.6) е доставка. Съгласно разпоредбите на чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗДДС предоставянето на междуфирмен заем е „финансова услуга“, освободена от ДДС. Въпреки това, в случаите, при които фирмата заемодател е регистрирано по ДДС лице, тя е задължена да регистрира документално възникналото данъчно събитие, независимо че не начислява данък. Разпоредбата на чл. 113, ал. 3, т. 2 ЗДДС освобождава доставчиците на финансови услуги от задължението да документират извършването им с фактура, поради което такава може да не бъде издавана. В такъв случай доставката на услугата се отразява в така нареченият „отчет за

извършени продажби”, съставен най-късно в последния ден на съответния данъчен период (чл. 119 ЗДДС), с реквизитите, регламентирани в чл. 112, ал. 3 ППЗДДС. Данните от отчета се отразяват в дневника за продажбите, като в него се попълват колони от 1-5 и от 9 -25 (чл. 112, ал. 4 ППЗДДС). От така посочените разпоредби е направен извод, че за целите на облагането с ДДС, предоставянето на междуфирмен заем е освободена доставка с данъчна основа, равна на получената лихва, която независимо от вида на издадения данъчен документ за доставката се отразява в дневника за продажбите на кредитодателя, съответно на базата на данните от издадена фактура или съставен отчет за продажби. По този начин данъчната основа на освободената доставка се отразява в справката декларация, изготвяна на база дневниците за продажби и покупки, и участва при определяне размера на данъчния кредит за периода.

Директорът на Д”ОУИ” е намерил възражението на дружеството-жалбоподател за неправилност на определения коефициент, тъй като предоставените заеми не са независима икономическа дейност, същите са извън предметния обхват на ЗДДС, поради което стойностите им не трябва да участват при определянето на коефициента по чл. 73 ЗДДС, за неоснователно.

За да направи своите изводи, решаващият орган се е позовал на чл. 73, ал. 2 ЗДДС. Посочил е, че в този текст е регламентирано, че размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент. Самият коефициент е отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на възстановяване на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. В ал. 4 е конкретизирано какво включва оборотът, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. Отбелязал е, че и в ал. 2 и в ал. 4 изрично е записано, че при определяне на коефициента в знаменателя се посочва оборотът, отнасящ се за „всички” доставки и дейност, тоест законодателят е имал предвид всички доставки, независимо дали са инцидентни или такива с търговска цел. Взел е становище, че във всеки случай стойността на доставките и дейностите извън рамките на икономическата дейност на лицето (чл. 73, ал. 4, т. 4 ЗДДС) ще участва при определяне на стойността на оборота по ал. 4. В заключение е направил извод, че правилно и законосъобразно органът по приходите е определил размера на коефициента по чл. 73, ал. 2 ЗДДС.

При така установеното от фактическа страна досежно поставения за решаване въпрос по т. 4, Административен съд София – град, Първо отделение, 21-ви състав, направи следните правни изводи:

Жалбата и в тази част е неоснователна.

Неоснователни са релевираните в жалбата съображения за неправилно транспониране на разпоредбата на чл. 174, пар. 2, букви „б” и „в” от Директива 112/2006/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност в законодателството на Р. България, конкретно в чл. 73 ЗДДС. Съгласно глава 2 „Пропорционално приспадане”, чл. 173, пар. 2, б. „в” от същата Директива, на държавите – членки на Европейския съюз е предоставена изрично възможността да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на базата на

използването на всички или на част от стоките и услугите. Предвид така цитираната разпоредба, неоснователно се явява твърдението на дружеството-жалбоподател за недобро транспониране от страна на Р. България като държавна – членка на посочената разпоредба. В този смисъл позоваването от страна на [фирма] на директния ефект на чл. 174, пар. 2, б. „б“ и „в“ от Директива 112/2006/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност също е неоснователно. Приложима се явява националната правна уредба.

Съгласно чл. 73, ал. 2 ЗДДС и чл. 73, ал. 4, т. 4 ЗДДС, размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен с точност до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. Последният освен останалото изброено в ал. 4, включва и стойността на доставките и дейностите извън рамките на икономическата дейност на лицето. Предвид посочената правна регламентация в страни от предмета на спора остава повдигнатия с жалбата въпрос относно това, следва ли да се признае даването на заеми от [фирма], за независима икономическа дейност. При определянето на коефициента следва да се имат предвид всички доставки, както е процедирано при извършването на спорната корекция от органа по приходите, издал спорния РА. Предвид така взетото становище по приложението на закона и след като съобрази заключението на вещото лице (л. 32-34 от заключението), съдът намира, че правилно и законосъобразно органът по приходите е извършил корекция на коефициента за данъчен период м. 12.2009 г. и м. 01-08.2010 г. Ето защо, жалбата се явява неоснователна и в тази и част.

5. Относно увеличението на финансовия резултат и допълнително определения корпоративен данък заради приходи от лихви :

От фактическа страна:

[фирма] притежава 99.8% от капитала на [фирма], представляващи 499 броя обикновени поименни акции, с номинална стойност 1000,00 лв. всяка една. Следователно, двете дружества са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ЗКПО (отм). [фирма] е регистрирано със съдебно решение №1/07.09.2006 г. на Софийски градски съд. Учредители на дружеството са [фирма] и [фирма].

Между [фирма] и „Б. ленд дивелъпмънт ПАД“ - остров М. са сключени следните договори за заем: на 22.03.2006 г., в размер на 259774,00 G., на 02.05.2006 г., в размер на 20000,00 G., на 25.05.2006 г., в размер на 1972789,00 G., на 25.05.2006 г., в размер на 3061224,00 G., на 25.05.2006 г., в размер на 264000,00 G., на 25.05.2006 г., в размер на 193339,00 G., на 11.08.2006 г., в размер на 45000 лева, на 01.09.2006 г., в размер на 5000000,00 евро, на 18.10.2006 г., в размер на 961299,00 G., на 18.10.2006 г., в размер на 435265,48 G., на 18.10.2006 г., в размер на 396817,67 G., на 18.10.2006 г., в размер на 131666,02 G. и на 20.12.2006 г., в размер на 3586552,18 G., всичките при лихва от 6 % и срок на погасяване – при поискване;

С Анекс от 03.11.05 г. към договор за сътрудничество, сключен с [фирма] е предоставен заем на [фирма] в размер на 188366,00 евро, при лихва в размер

на 4 % и срок на погасяване 18 месеца.

С Анекс от 03.11.05 г. към договор за сътрудничество, сключен с [фирма] е предоставен заем на [фирма] в размер на 188366,00 евро, при лихва в размер на 4 % и срок на погасяване 18 месеца.

На 29.12.2006 г. [фирма] е сключил договор за заем с [фирма] в размер на 125000,00 евро, при лихва в размер на 10 % и срок на погасяване 10.01.2007 г.

Съгласно договор от 11.09.2006 г. [фирма] е предоставило валутен паричен заем в размер на 5000000,00 евро, при годишна лихва в размер 5,5 % на [фирма] (л. 611, 612 от преписката и л. 120, 121 от делото).

Съгласно договор от 29.01.2007 г. [фирма] е предоставило валутен паричен заем в размер на 999840,00 евро, при годишна лихва в размер 5,5 % на [фирма] (л. 613, 614 от преписката).

На 21.02.2008 г. [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 6200000,00 евро, при годишна лихва в размер на 12 % (виж договор на л. 99 – 106 от делото).

На 13.10.2008 г., съгласно четири договора за заем (л. 592-602 от преписката), [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 699340,64 евро (1368000,00 лв.), при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно договори за заем от 13.10.2008 г. (л. 575 – 582 от преписката и л. 111-113 от делото) [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 612300,22 евро (1197555,10 лв.) при годишна лихва в размер на 6 %.

На 12.09.2008 г. [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 959000,00 лв., при годишна лихва в размер на 6 %.

На 13.10.2008 г. [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 1162000,00 лв., при годишна лихва в размер на 6 %.

На 12.09.2008 г. [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 50000,00 лв., при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно договор за паричен заем от 28.05.2009 г. и допълнителни споразумения към него от 20.07.2009 г., 04.11.2009 г. и 22.12.2009 г. (л. 605-610 от преписката) [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 530000,00 лв., при годишна лихва в размер на 5,50 %.

Съгласно договор за заем от 08.04.2009 г. и допълнителни споразумения към него от 03.06.2009 г., 08.06.2009 г., 06.10.2009 г. и 16.10.2009 г. (л. 585 - 591 от преписката), подписани между [фирма] и [фирма], жалбоподателят е предоставил на това дружество паричен заем в размер съответно на 140589,34 лв., при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно договор за паричен заем от 08.04.2009 г. и допълнителни споразумения към него от 28.04.2009 г., 09.06.2009 г., 05.10.2009 г. и 16.10.2009 г. (л. 568 - 574 от преписката) [фирма] е предоставило на [фирма], паричен заем в размер на 140002,00 лв, при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно два договора за паричен заем от 16.09.2008 г. (л. 560 - 565 от преписката) [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 490372,75 евро при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно договор за заем от 20.04.2009 г. и допълнителни споразумения към него от 09.06.2009 г., 17.07.2009 г., 07.10.2009 г. и 16.10.2009 г. (л. 553 – 559 от преписката) [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 91007,24 лв., при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно договори за заем от 13.10.2008 г. г. (л. 540 – 550 от преписката) [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 594358,17 евро, при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно договор за заем от 08.04.2009 г. и допълнителни споразумения към него от 03.06.2009 г., 30.06.2009 г., 24.08.2009 г. и 16.10.2009 г. (л. 534 – 539 от преписката) [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем в размер на 126444,78 лв., при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно договор за заем от 16.09.2008 г. (л. 530 – 531 от преписката) и други три договори от същата дата (виж малък класьор) [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заем съответно в размер на 107817,66 евро, и 154887,00 евро, 158094,59 евро, 405372,00 евро и 107817, 66 евро, при годишна лихва в размер на 6 %.

Съгласно договор за заем от 08.04.2009 г. и допълнителни споразумения към него от 06.07.2010 г., 12.05.2010 г., 03.06.2009 г., 08.06.2009 г., 17.07.2009 г. и 16.10.2009 г. (л. 521 – 529 от преписката) [фирма] е предоставило на [фирма] паричен заеми в размер на 187297,47 лв., всичките при годишна лихва в размер на 6%.

Едноличен собственик на капитала на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е [фирма].

На основание чл. 60 - чл. 66 ДОПК, с Акт за възлагане на експертиза е възложена експертиза за определяне на пазарна лихва съгласно изискванията на ЗКПО за предоставените заеми от [фирма] за периода 2006 - 2009 г. Представена е експертиза вх.№ 2559-00-23/04.02.09 г., извършена от Е. Д. Д. (л. 23-39 от преписката). Ревизиращите органи не са възприели заключението на експертизата, тъй като в нея не е изразено становище по всички елементи, които пряко влияят за определяне на пазарната лихва. Това фактически се установява от направеното в нея отбелязване от експерта, че се спира само на елементите, които може ясно да разграничи: сума на заема, дата на заема, срок на заема, предназначение (цел), анекси на заема и валута на заема. Експертът изрично е изключил произнасянето си по другите елементи, които пряко влияят за определяне на пазарната лихва като: кредитният риск и други рискове, свързани със заемите, профил на кредитополучателя и размер и ликвидност на обезпечението. Посочил е, че подходът, който използва за определяне на лихвата е статистически.

В хода на ревизионното производство [фирма] е представило „Оценка на лихвени проценти за вземания по договори” (л. 498 - 520 от преписката), изготвена от маг. инж. икн. О. С., който притежава сертификат за оценителска правоспособност (л. 497 от преписката). Дадено е заключение за диапазона на пазарната лихва, която за заемите в евро е определена в рамките от 5,50 % до 7,20 %, а за тези в лева от 5,50% до 6 %. При изготвянето на оценката е взета предвид Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

Тази оценка е възприета от ревизиращите органи, от издалия РА орган по приходите и от решаващия орган – директора на Д”ОУИ” (виж стр. 18 от неговото решение).

За 2006 г.:

По повод сключения договор от 11.09.2006 г. за предоставяне на паричен заем

в размер на 5000000,00 евро, при годишна лихва в размер 5,5% на от [фирма] на [фирма], ревизиращите органи са взели предвид следното:

Страните по сделката са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ЗКПО (отм.). Налице е договаряне на временно заемане на парични средства срещу лихва между фирми от обща корпоративна структура, свързани по собственост и управление. При междуетермените заеми участниците в заемните отношения са търговци по смисъла на ТЗ, но заемотоделят в настоящия казус не предоставя заеми по заемане. При договорите за заем между търговци размерът на договорната лихва следва да се съобразява с разпоредбите на ЗКПО, относно критериите за наличие на отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 13 ЗКПО (отм.), когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, отличаващи се от условията между несвързани лица, печалбата и доходите се установяват и се облагат с данък при условията, както биха възникнали за несвързани лица. Съгласно чл. 15, ал. 3, т. 3 ЗКПО (отм.) „получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката“ се смята за данъчно отклонение. Това означава, че всички случаи на междуетермени финансови взаимоотношения, свързани с договарянето или начисляването на лихва, която се отличава от действащата за момента пазарна лихва, се оценяват като сключени с цел отклонение от данъчно облагане. При наличието на такова отклонение при определяне на дължимия данък се увеличава финансовия резултат преди данъчното преобразуване със сумите произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения (чл. 15, ал. 2 ЗКПО). Следователно при договарянето на лихва, която е дължима, участниците в междуетермените заемни отношения следва да се съобразяват с размера на действащата в момента пазарна цена на кредитните ресурси, прилагана при сделките от същия вид и със същите цели. В този смисъл е и разпоредбата на § 1, т. 29 от ДР на ЗКПО (отм.).

За целите на ревизията ревизиращите са съобразили и следните обстоятелства: 1. [фирма] е финансиран от компанията-майка Б. ленд дивелъпмънт ПАД-остров М. с кредит при годишен лихвен процент в евро 6% по Договор от 01.09.2006 г., по който е получен кредит в размер на 5000000 евро. За отчетния период [фирма] няма приходи и отчита отрицателен финансов резултат от дейността-загуба; 2. Новоучреденото дружество [фирма] през 2006 г. няма приходи, а финансовият му резултат е загуба; 3. Предоставеният кредит е в особено голям размер и не е обезпечен. Предвид това и при съвкупната преценка на събраните доказателства ревизиращите органи са приели, че пазарната лихва по договора за предоставен на [фирма] паричен заем следва да бъде 6%. Предвид това при ревизията са определени лихви по договор от 11.09.06 г. за периода 02.10.2006 г. - 31.12.2006 г. на база пазарен лихвен процент в размер 6% годишно.

На основание чл. 23, ал. 2, т. 13, във връзка с чл. 14-15 ЗКПО (отм.) е направено предложение за увеличение на финансовия резултат с разликата в размер 14869, 67 лв. между приходите от лихви при определения от ревизията лихвен процент и начислените от ревизираното лице приходи.

Направеното от ревизирания субект възражение срещу РД досежно данъчното

преобразуване по чл. 15 ЗКПО (отм.) поради отклонение от пазарни лихви при предоставени финансови ресурси от страна на [фирма] е счетено за неоснователно. С РА, в тази част, констатациите и предложението за преобразуване със сумата 14869,67 лв, направени с РД, са възприети. И. РА орган по приходите е изложил и следните съображения в отговор на подаденото от дружеството възражение срещу РД:

[фирма] е изложено на голям кредитен риск заемайки кредит на процент по-нисък от този, който то е натоварено да плаща на своя кредитодател - „БЛД ПАД -остров М." -годишен лихвен процент 6%.в евро. Направен е извод, че е против всякаква икономическа логика е да се приеме, че ревизираното дружество би предоставило финансиране на несвързано дружество при сходни условия, поради явната загуба която би претърпяло при такъв неизгоден за него договор.

В хода на ревизията е приета и кредитирана експертизата изготвена от маг. инж. икон. О. С., но с оглед големия кредитен риск органът по приходите е приел за пазарен лихвен процент горната граница на диапазона, определен от него, тоест 6 % в евро. Мотивите за това са, че отпусканите от банкните институции кредити без съответните гаранции и залози, поради високия рисков фактор са със значително по-висок лихвен процент, което дава отражение и на пазарната лихва. Предвид спецификата на отпуснатите от [фирма] заемни средства, обстоятелството, че същите не са обезпечени, както и фактът, че към периодите на отпускането им законовата лихва значително превишава нивата, които е определила експертизата, е счетено, че приетата от ревизиращия екип пазарна лихва не е по-висока от обичайния размер за периода, когато са сключвани договорите.

В резултат на гореизложеното и на основание чл. 23, ал. 2, т. 13, във връзка с чл. 14-15 от ЗКПО (отм.) е прието, че следва да се увеличи финансовия резултат с разликата в размер 14869,67 лв. между приходите от лихви при определения от ревизията лихвен процент и начислените от ревизираното лице приходи.

За 2007 г:

Във връзка с договора от 29.01.2007 г. за предоставяне на заем на [фирма], който е свързано лице по смисъла на § 1, т. 13 от ДР на ЗКПО (ДВ, бр.105/06 г.), ревизиращите органи са приели, съгласно приложимата нормативна уредба следното:

Съгласно предоставените договори за заем е налице договаряне на временно заемане на парични средства срещу лихва между фирми от обща корпоративна структура, свързани по собственост и управление. При междуетримените заеми участниците в заемните отношения са търговци по смисъла на ТЗ, но [фирма] в настоящия случай не предоставя заеми по занятие. На практика при договорите за заем между търговци размерът на договорната лихва преди всичко следва да се съобразява с разпоредбите на ЗКПО, относно критериите за наличие на отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл.15 ЗКПО (ДВ бр.105/06 г.), когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, отличаващи се от условията между несвързани лица, печалбата и доходите се установяват и се облагат с данък при условията,

които биха възникнали за несвързани лица. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО (ДВ, бр.105/06 г.) „получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката" се смята за данъчно отклонение. Това означава, че всички случаи на междуетфирмени финансови взаимоотношения, свързани с договарянето или начисляването на лихва, която се отличава от действащата за момента пазарна лихва, се оценяват като сключени при условията на отклонение от данъчно облагане. При наличието на такова отклонение данъчният финансов резултат от конкретната сделка се определя независимо от условията, при които е договорена тя. За целите на подоходното данъчно облагане размерът на този резултат се определя при условия, които биха били меродавни за съответния вид сделки "по пазарни цени и насочени към постигане на същия икономически резултат" (чл. 16, ал. 1 ЗКПО). Следователно при договарянето на лихва, която е дължима, участниците в междуетфирмените заемни отношения следва да се съобразяват с размера на действащата в момента пазарна цена на кредитните ресурси, прилагана при сделките от същия вид и със същите цели. В този смисъл е и разпоредбата на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО.

За целите на ревизията ревизиращите са съобразили и следните обстоятелства: 1. Финансово състояние на [фирма]: за отчетния период ревизираното дружество няма приходи и отчита отрицателен финансов резултат от дейността-загуба. Получени са заеми от компанията-майка „Б. ленд дивелъпмънт ПАД"- остров М. при годишен лихвен процент в евро 6%, предназначени за рефинансиране на проект, реализиран от [фирма]; 2. Предоставените заеми на [фирма], общо в размер 5999840,00 евро не са обезпечени; 3. Допълнително събраната информация относно профила на кредитополучателя от Търговски регистър и Агенция по вписванията показва висок кредитен риск; 4. Взет е предвид анализ на средните пазарни нива на лихви по кредити за небанкови институции за 2007г. на базата на лихвена статистика за кредити по месеци и години с източник БНБ, обвързани времево с времето на сключване на договорите за кредит (съгласно таблица в РД).

Предвид това и при съвкупната преценка на събраните доказателства ревизиращите органи са приели, че пазарната лихва по договор за предоставен паричен заем на [фирма] от 29.01.2007 г. в евро следва да бъде 6%.

Предвид това при ревизията са определени лихви по договор от 11.09.06 г. за периода 01.01. 2007 г. - 31. 12. 2007 г. на база пазарен лихвен процент в размер 6% годишно в размер на 300000,00 евро (586749,00 лв.) при внесена такава от ревизирувания субект в размер на 537853,25 лв. Определени са и лихви по договор от 29.01.2007 г. за периода 29.01. 2007 г. - 31. 12. 2007 г. на база пазарен лихвен процент в размер 6% годишно в размер на 55388,40 евро (108330,29 лв.) при внесена такава от ревизирувания субект в размер на 99302,76 лв.

На основание чл. 78, във вр. с чл. 15 и 16 ЗКПО е направено предложение за увеличение на финансовия резултат с приходите от лихви в размер на 57923,27 лв., представляващи разликата между приходите от лихви при определения от ревизията лихвен процент и начислените от ревизираното лице приходи.

Направеното възражение срещу частта от РД относно данъчното

преобразуване по чл. 15 - 16 ЗКПО поради отклонение от пазарни лихви при предоставени финансови ресурси от страна на [фирма] е счетено за неоснователно. С РА, в тази част, констатациите и предложението за преобразуване със сумата 57923,27 лв, предвид прилагане на нормите за „отклонение от данъчно облагане по чл. 78, във вр. с чл. 15-16 ЗКПО, направени с РД, са възприети. И. РА орган по приходите е изложил и идентични съображения в отговор на подаденото от дружеството възражение срещу РД, като тези досежно 2006 г.

За 2008 г.:

Във връзка с договорите за заем, сключени между [фирма] и [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] през 2008 г., които са свързани лица по смисъла на § 1, т. 13 от ДР на ЗКПО (ДВ, бр.105/06 г.), ревизиращите органи са приели, съгласно приложимата нормативна уредба същото, което по-горе беше посочено във връзка с приложението на ЗКПО за 2007 г.

За целите на ревизията ревизиращите са съобразили и следните обстоятелства: 1. Предоставените кредити за отчетния период са целеви за закупуването на земя около [населено място] (с. А.) във връзка с проекти, които ще бъдат реализирани от новоучредени дружества-кредитополучатели; 2. Предоставените заеми не са обезпечени; 3. Допълнително събраната информация относно профила на кредитополучателя от Търговски регистър и Агенция по вписванията показва висок кредитен риск; 4. [фирма] ползва кредити от „Б. ленд дивелъпмънт ПАД"- остров М. при годишна лихва в размер на 6%; 5. Направен е анализ на средните пазарни нива на лихви по кредити за небанкови институции за 2008 г. на база лихвена статистика за кредити по месеци и години с източник БНБ.

Предвид това и при съвкупната преценка на събраните доказателства ревизиращите органи са приели, че пазарната лихва по договорите за предоставени парични заеми в евро трябва да е 6 %, а за тези в лева – 7,2 %.

Предвид това при ревизията са определени лихви по договор от 11.09.06г. за периода 01.01. 2008 г. - 31. 12. 2008 г. на база пазарен лихвен процент в размер 6% годишно в размер на 297882,51 евро (582607,56 лв.) при внесена такава от ревизирувания субект в размер на 537853,25 лв. Определени са и лихви по договор от 29.01.2007 г. за периода 01.01. 2008 г. - 31. 12. 2008 г. на база пазарен лихвен процент в размер 6% годишно в размер на 51683,05 евро (101083,25 лв.) при внесена такава от ревизирувания субект в размер на 92740,43 лв. За периода 13.08.2008 г. – 31.12.2008 г., по договора с [фирма], на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 21584,87 лв., при внесена такава от ревизирувания субект в размер на 17987,39 лв. За периода 13.08.2008 г. – 31.12.2008 г., по договора с [фирма], на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 19187,72 лв., при внесена такава от ревизирувания субект в размер на 15989,77 лв. За периода 12.09.2008 г. – 31.12.2008 г., по договора с [фирма], на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 20266,99 лв., при внесена такава от ревизирувания субект в размер на 16889,16 лв. За периода 13.10.2008 г. – 31.12.2008 г., по договора с [фирма], на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 18325,02 лв., при внесена такава от ревизирувания субект в размер на 15270,85 лв. За периода 12.09.2008 г. –

31.12.2008 г., по договора с [фирма], на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 33961,14 лв., при внесена такава от ревизирия субект в размер на 28300,95 лв.

На основание чл. 78, във вр. с чл. 15 и 16 ЗКПО е направено предложение за увеличение на финансовия резултат с приходите от лихви в размер на 71984,75 лв., представляващи разликата между приходите от лихви при определения от ревизията лихвен процент и начислените от ревизираното лице приходи.

Направеното възражение срещу данъчното преобразуване по чл. 15 - 16 ЗКПО поради отклонение от пазарни лихви при предоставени финансови ресурси от страна на [фирма] е счетено за неоснователно. С РА, в тази част, констатациите и предложението за преобразуване със сумата 71984,75 лв, предвид прилагане на нормите за „отклонение от данъчно облагане по чл. 78, във вр. с чл. 15-16 ЗКПО, направени с РД, са възприети. И. РА орган по приходите е изложил и идентични съображения в отговор на подаденото от дружеството възражение срещу РД, като тези досежно 2006 г. Установен е корпоративен данък за донасяне в размер на 52420,29 лв.

За 2009 г.:

Във връзка с договорите за заем, сключени между [фирма] и [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] през 2009 г., които са свързани лица по смисъла на § 1, т. 13 от ДР на ЗКПО (ДВ, бр.105/06 г.), ревизиращите органи са приели, съгласно приложимата нормативна уредба същото, което по- горе беше посочено във връзка с приложението на ЗКПО за 2007 г. За целите на ревизията са съобразили същите обстоятелства, които са взели предвид при изготвянето на акта за констатации за 2008 г.

Предвид това при ревизията са определени лихви по договор от 11.09.06 г. за периода 01. 01. 2009 г. - 31. 12. 2009 г. на база пазарен лихвен процент в размер 6% годишно в размер на 300000,51 евро (586749,00 лв.) при внесена такава от ревизирия субект в размер на 537853,25 лв. Определени са лихви по договор от 29.01.2007 г. за периода 01. 01. 2009 г. - 31. 12. 2009 г. на база пазарен лихвен процент в размер 6% годишно в размер на 17990,40 евро (35186,16 лв.) при внесена такава от ревизирия субект в размер на 32253,98 лв. За периода 29.05.2009 г. – 31.12.2009 г., по договора с [фирма], на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 11792,22 лв., при внесена такава от ревизирия субект в размер на 9007,95 лв. За периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г., по договори с [фирма] от 13.10.2008 г. и 08.04.2009 г., на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 104932,57 лв., при внесена такава от ревизирия субект в размер на 87443,81 лв. За периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г., по договори с [фирма] от 13.10.2008 г. и 08.04.2009 г, на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 92701,51 лв., при внесена такава от ревизирия субект в размер на 77251,26 лв. За периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г., по договори с [фирма] от 12.09.2008 г. и 08.04.2009 г., на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 73095,16 лв., при внесена такава от ревизирия субект в размер на 60912,63 лв. За периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г., по договори с [фирма] от 13.10.2008 г. и от 08.04.2009 г., на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 89523,11 лв., при

внесена такава от ревизирия субект в размер на 74602,59 лв. За периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г., по договори с [фирма] от 13.10.2008 г. и от 08.04.2009 г., на база пазарен лихвен процент в размер 7,2% годишно в размер на 124852,83 лв., при внесена такава от ревизирия субект в размер на 104044,02 лв.

На основание чл. 78, във вр. с чл. 15 и 16 ЗКПО е направено предложение за увеличение на финансовия резултат с приходите от лихви в размер на 135463,06 лв., представляващи разликата между приходите от лихви при определения от ревизията лихвен процент и начислените от ревизираното лице приходи.

Направеното възражение срещу РД относно данъчното преобразуване по чл. 15 - 16 ЗКПО поради отклонение от пазарни лихви при предоставени финансови ресурси от страна на [фирма] е счетено за неоснователно. С РА, в тази част, констатациите и предложението за преобразуване със сумата 135463,06 лв., предвид прилагане на нормите за отклонение от данъчно облагане по чл. 78, във вр. с чл. 15-16 ЗКПО, направени с РД, са възприети. И. РА орган по приходите е изложил и идентични съображения в отговор на подаденото от дружеството възражение срещу РД, като тези досежно 2006 г. Установен е корпоративен данък за донасяне в размер на 114710,85 лв.

По направеното от дружеството-жалбоподател оспорване директорът на Дирекция „ОУИ“ е съобразил следното:

Жалбоподателят се финансира от компанията - майка Б. ленд дивелъпмънт ПАД- остров М. с кредит при годишен лихвен процент в евро 6%. В хода на ревизията е установено, че [фирма] е предоставил заеми на свързани дружества, при годишна лихва в размер на 5.50%. Според експертиза, изготвена от маг. инж. икн. О. С., пазарната лихва за заеми в левове е от 5.50% до 7.20%, а за заеми в евро от 5.50% до 6.00%. Предвид това е посочил, че размерът на лихвата, по предоставените от жалбоподателя заеми, е в границите на пазарната лихва, определена с експертизата. Направил е извод, че правилно органът по приходите е приел, че пазарната лихва по договорите за предоставени заеми следва да бъде 6%, каквато е по получения от жалбоподателя заем. По смисъла на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО „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. Посочил е, че в случая, от една страна, [фирма] е получил заем, в евро, от компанията - майка Б. ленд дивелъпмънт ПАД- остров М., при годишен лихвен процент в размер на 6%. Платените лихви, по получения заем, представляват разход за дружеството. От друга страна, жалбоподателят е дал заем, на свързани дружества, при годишен лихвен процент в размер на 5.50%. Платените лихви, по предоставения заем, представлява приход за дружеството. Крайният финансов резултат е отрицателен, защото

жалбоподателят е платил повече лихви, отколкото е получил, и по този начин е намален общият финансов резултат за годината. Приемайки, че лихвата по предоставените заеми трябва да бъде 6%, органът по приходите е елиминирал влиянието на отрицателния резултат от прихода и разхода за лихви. Така е определен годишен финансов резултат, който изключва влиянието на предоставени и получени заеми. Същият финансов резултат, както е определен от органа по приходите би се получил, ако компанията-майка директно беше финансирала дружествата, на които жалбоподателят е предоставил заем. В този случай нямаше да има превишаване на разходите над приходите от лихви, между получените и предоставени заеми от жалбоподателя, което превишаване води до намаляване на годишния финансов резултат.

При така установеното от фактическа страна досежно поставения за решаване въпрос по т. 5, Административен съд София – град, Първо отделение, 21-ви състав, направи следните правни изводи:

Жалбата в тази част е основателна.

Съобразно чл. 14 ЗКПО (отм.), във вр. с чл. 15, ал. 2 и ал. 3, т. 3 ЗКПО в редакцията му, действаща към 2006 г., когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултатът от тези сделки, като в този случай дължимият данък се определя в размерите, които биха възникнали при обичайния вид сделки, сключвани при ценови условия на борси, при фиксирани и наблюдавани цени, както и въз основа на статистическа информация за цени. Аналогична на посочената правна норма се съдържа и в ЗКПО, в редакцията му, относима към периода 2007 г. – 2009 г. Разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО сочи, че за отклонение от данъчно облагане се смята и получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително 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. В тези случаи, съгласно чл. 16, ал. 1 ЗКПО, финансовият резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма. Правно значим е този финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 15 ЗКПО когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица.

Съгласно пар. 1, т. 29 от ДР на ЗКПО (отм.), която разпоредба е относима към процесния период от 2006 г., 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/ лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата. Идентична е разпоредбата на пар. 1, т. 32 от ДР на ЗКПО, относима към процесните периоди от 2007 г., 2008 г. и 2009 г. При определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели (чл. 78 ЗКПО).

Спорът по делото, по тази точка, е относно наличието на основание за приложение от страна на органа по приходите на чл. 23, ал. 2, т. 13, във вр. с чл. 14 и чл. 15 ЗКПО (отм.), в сила за ревизирания период през 2006 г. и за приложението на чл. 78 ЗКПО, във вр. с чл. 15 и чл. 16, в сила за ревизираните периоди през 2007 г., 2008 г. и 2009 г. За да се даде отговор на този въпрос, следва да се разреши спора, дали договорените по процесните заеми между свързани лица лихви се отличават от пазарната лихва по смисъла на пар. 1, т. 29 от ДР на ЗКПО (отм.) и пар. 1, т. 32 от ДР на ЗКПО.

За определяне на размера на пазарната лихва към даден момент са необходими специални познания, като се използват данни и конюнктурни фактори, които да бъдат съобразени, поради което съдът намира, че размерът и следва да се определя *ad hoc* за всеки случай към момента на предоставянето на заема. Както по-горе беше установено, в хода на ревизионното производство, на основание чл. 66 ДОПК, е била възложена експертиза за определяне на пазарната лихва досежно процесните заеми. С това свое процесуално действие органът по приходите е признал необходимостта от специални знания за разрешаване на възникналия въпрос, които той няма. Изготвената по възлагане от органа по приходите експертна оценка не е била кредитирана по съображения на органите по приходите, изложени по – горе, които съдът споделя. Възможността да бъде назначена нова експертиза по чл. 65, ал. 5 ДОПК, вкл. такава по чл. 60, ал. 2 ДОПК, органите по приходите не са използвали. Вместо това са използвали представената от дружеството – жалбоподател в хода на ревизионното производство „Оценка”, с характер на частна експертиза, като са възприели за меродавен към ревизираните периоди посочения в нея диапазон на пазарната лихва: за заемите в лева – от 5,50 % до 7,2- % и за заемите в евро - от 5,50 % до 6,00 %. По делото не се съдържат данни, лицето О. С., което е изготвило оценката да е вписан в списъка на експертите, утвърден от изпълнителния директор на НАП, съгласно чл. 61, ал. 1 ДОПК, нито обстоятелства по ал. 2 на посочения текст. Не се твърдят и установяват обаче и такива по чл. 62, ал. 1 ДОПК. Декларация по чл. 63, ал. 4 ДОПК С. не е подписвал. Въпреки това, неговото експертно мнение относно дадения диапазон на пазарната лихва е било възприето от ревизиращите органи, от органа по приходите, издал РА и от решаващия орган – директора на Дирекция „ОУИ”. Искане за допускане и

назначаване на съдебна експертиза в хода на съдебното производство с оглед установяване и доказване по делото на възприетия от органа по приходите, издал спорния РА, размер на пазарната лихва, въпреки дадените от съда указания с разпореждането за насрочване досежно разпределението на доказателствената тежест, ответникът не ангажира.

След като съобрази така изложеното, съдът намира, че в хода на административното производство размерът на пазарната лихва, относим към всеки от процесните заеми, не е бил установен. В хода на съдебното производство ответникът също не установи и не доказва основния релевантен факт – сключване на договори за заем между дружеството – жалбоподател и свързани с него лица, при размер на лихвата, която се отличава от пазарната лихва по смисъла на ЗКПО (отм.) и ЗКПО. На първо място, съдът не възприема, че дадената „Оценка“, изготвена от О. С., дава отговор на въпроса досежно размерите на пазарната лихва по заемите в евро и лева, който размер следва да се приложи към всеки от процесните договори, описани по – горе. Видно от нея (л. 520 от преписката), тя е изготвена с „ефективна дата на оценката“ към месец януари 2011 г. и валидност шест месеца от датата на изготвянето и. Последното според съда означава, че посоченият като краен извод в нея диапазон на пазарната лихва е относим за заеми, предоставени през месец януари 2011 г. и за шест месеца след това. Освен това, видно от нея, не се установява, С. да е направил своето заключение при съобразяване на условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на всяка от сделките - 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/ лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата (пар. 1, т. 29 ДР на ЗКПО (отм.) и пар. 1, т. 32 ДР на ЗКПО). Ответникът следваше безусловно да установи и докаже размера на пазарната лихва, за да приеме съда, че е той е провел пълно и главно доказване на основния релевантен факт – сключване на договори за заем между дружеството – жалбоподател и свързани с него лица, при размер на лихвата, която се отличава от пазарната лихва по смисъла на ЗКПО (отм.) и ЗКПО, респективно да направи правен извод, че е налице отклонение от данъчно облагане, което води до необходимостта от корекция в посока увеличение на финансовия резултат и определянето на допълнителен корпоративен данък за процесните периоди. Предвид процесуалното бездействие на ответника, съдът следва да приеме за недоказано фактическото основание за издаването на процесния РА в тази част по ЗКПО, а ответникът – да понесе неблагоприятните последици на поведението си, тъй като в тази част РА като незаконосъобразен – необоснован и немотивиран, следва да бъде отменен.

Крайният правен извод по тази точка би бил същият, дори да се приеме, че правилно и в съответствие с процесуалните правила, е позоваването от страна на органите по приходите, и ответника, на дадената от С. „Оценка“. Както е прието в РД, РА и решението на директора на Дирекция „ОУИ“, диапазонът на пазарната лихва, относима спрямо процесните договори за заем между свързани лица е: за заемите в лева – от 5,50 % до 7,2- % и за заемите в евро -

от 5,50 % до 6,00 %. Именно в така установения толеранс са определяни нивата на дължимите от заемополучателите лихви в процесните договори. Основателно е оплакването, развито в жалбата до съда, че без основание размерът на лихвата е завишен за заемите в лева - до 7,2 % и за заемите в евро – до 6 %, предвид това, че е възприето заключението на С.. Вярно е поддържаното от дружеството – жалбоподател, че коя да е лихва, която е определена в рамките на пазарния диапазон, е пазарна лихва. Това е така, защото пазарната лихва следва да се определя за всеки конкретен случай, в какъвто смисъл бяха изложени по – горе съображения. След като ревизиращите органи, издалият РА орган и ответникът са възприели посочения по – горе диапазон на пазарната лихва за относим към всички спорни заеми, то естествено продължение на това становище е възприемането на всяка лихва в този диапазон за пазарна. Следователно, не е налице основание за направеното увеличение на финансовия резултат за 2006 г. – 2009 г. и определяне на допълнителен корпоративен данък за 2008 г. и 2009 г. Изложените от решаващия орган съображения в Решение № 1792 от 10.10.2011 г. във връзка с разликата в лихвените проценти по договорите за заем, по които [фирма] е в качеството си на заемополучател и тези, по които е в качеството на заемодател, са неоснователни, без нормативна опора и не държат сметка за развитието на търговските взаимоотношения и характера на дейността на жалбоподателя.

За пълнота следва да се посочи също така, че видно от доказателствата по делото и приетата съдебно – счетоводна експертиза се установява, че с РА без основание и в противоречие със съдържанието на спорните договори, сключени през 2008 г. е прието, че те касаят предоставяне на заеми в лева, а не в евро. Предвид това, незаконосъобразно и необосновано се явява начисляването на лихва в размер на 7,2 % за сумите по тези договори, които са превалутирани без основание от органите по приходите. Като последица на това незаконосъобразно се явява определянето на допълнителни приходи от лихви за 2008 г. и на това основание определяне на корпоративен данък.

В заключение на изложеното по т. 5, по делото не се установи и доказва, че дружеството-жалбоподател е сключило заемните сделки в отклонение от данъчно облагане. Регулирането на финансовия резултат, респективно промяната в дължимия корпоративен данък за съответната година е законосъобразно, само ако е налице условие по сделка, чието изпълнение или осъществяване би могло да доведе до отклонение от данъчно облагане. Такова условие в настоящия случай не се установи и доказва. Само безспорно установено по делото различие при сравнение между пазарната лихва и уговорената по процесните договори за заем, което от своя страна да се е отразило на данъчното облагане, би било основание за преобразуване на данъчния финансов резултат и допълнително начисляване на корпоративен данък. Както вече се посочи, такова различие, поради неустановяване на пазарната лихва, не беше доказано.

Предвид така изложеното, съдът намира, че не са налице материалноправните предпоставки за извършеното с РА увеличение на финансовия резултат и определяне на допълнителен корпоративен данък заради приходи от лихви. Предвид всичко гореизложено, жалбата по т. 5 се явява основателна и следва

да бъде уважена. Спорният РА следва да бъде отменен в частта, с която за 2006 г. е увеличен финансовия резултат на [фирма] с 14869, 67 лв. (четирнадесет хиляди осемстотин шестдесет и девет лева и шестдесет и седем стотинки), за 2007 г. с 57923,27 лв. (петдесет и седем хиляди деветстотин двадесет и три лева и двадесет и седем стотинки), за 2008 г. с 71984,75 лв. (седемдесет и една хиляди деветстотин осемдесет и четири лева и седемдесет и пет стотинки) и е установен корпоративен данък за довносяне за 2008 г. в размер на 52420,29 лв. (петдесет и две хиляди четиристотин и двадесет лева и двадесет и девет стотинки) и за 2009 г. е увеличен финансовия резултат с 135463,06 лв. (сто тридесет и пет хиляди четиристотин шестдесет и три лева и шест стотинки), и е установен корпоративен данък за довносяне за 2009 г. в размер на 114710,85 лв. (сто и четиринадесет хиляди седемстотин и десет лева и осемдесет и пет стотинки).

6. По разноските:

От представената фактура № 2286 от 28.11.2011 г., издадена от Адвокатско дружество „Р. и съдружници“ на [фирма] (л. 382 от делото) и от платежно нареждане за кредитен превод (л. 383 от делото) се установява, че жалбоподателят е заплатил сума в размер на 2928,00 лв. за „Обжалване, процесуално представителство и защита срещу Ревизионен акт № № 22501100008 от 15.04.2011 г. пред Административен съд [населено място]“. Адвокатското дружество е упълномощено от [фирма] (л. 376 от делото).

При този изход на спора и предвид направените искания, съдът намира, че следва да се произнесе по въпроса за присъждането на разноските. Жалбоподателят е сторил такива, както следва: 50,00 лв. за държавна такса (л. 16), 2928,00 лв. за адвокатско възнаграждение (л. 382), 570,00 лв. за възнаграждение за вещо лице (л. 394 и л. 457), или в общ размер на 3548,00 лв. Като съобрази уважената и отхвърлена част на жалбата, съдът намира, че на жалбоподателя следва да се присъдят разноски по съразмерност, съобразно уважената част в размер на 2240,00 лв. (две хиляди двеста и четиридесет лева).

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 21 - ви състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ, по подадена жалба от [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], район „Т.“, пл. „България“ № 1, ет. 2, представлявано от Д. Б. С., Ревизионен акт № 22501100008 от 15.04.2011 г., издаден от А. Г.-главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите „Средни данъкоплатци и осигурители“ – [населено място], потвърден с Решение № 1792 от 10.10.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, в частта, с която за 2006 г. е увеличен финансовия резултат на [фирма] с 14869, 67 лв. (четирнадесет хиляди осемстотин шестдесет и девет лева и шестдесет и седем стотинки), за 2007 г. с 57923,27 лв. (петдесет и седем хиляди деветстотин двадесет и три лева и двадесет и седем стотинки), за 2008 г. с 71984,75 лв. (седемдесет и

една хиляди деветстотин осемдесет и четири лева и седемдесет и пет стотинки) и е установен корпоративен данък за довносяне за 2008 г. в размер на 52420,29 лв. (петдесет и две хиляди четиристотин и двадесет лева и двадесет и девет стотинки) и за 2009 г. е увеличен финансовия резултат с 135463,06 лв. (сто тридесет и пет хиляди четиристотин шестдесет и три лева и шест стотинки), и е установен корпоративен данък за довносяне за 2009 г. в размер на 114710,85 лв. (сто и четиринадесет хиляди седемстотин и десет лева и осемдесет и пет стотинки).

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата и част.

ОСЪЖДА директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“-С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], район „Т.“, пл. „България“ № 1, ет. 2, представлявано от Д. Б. С., от бюджета на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ - С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, сума в размер на 2240,00 лв. (две хиляди двеста и четиридесет лева) - направени по делото разноски.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: