

# РЕШЕНИЕ

№ 7475

гр. София, 07.12.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 09.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **9081** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е след и в изпълнение на Решение № 8278/29.09.2022 г., по адм.д. № 6226/2020 г. на Върховния административен съд /ВАС/, Първо отделение, с което е отменено Решение №1862/13.03.2020 г. по адм. д. №9057/2019 г. на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия първоинстанционен съд. Производството е по жалба на „Транспорт комерс“ ООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя Борислав Л. Г. срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221018001589– 091- 001/11.04.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор, възложила ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите– ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1016/13.06.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

Релевира се, че дружеството- жалбоподател е с основен предмет на дейност през ревизирания период- отдаване под наем на собствени автомобили и дейност като застрахователен агент, като за осъществяването на тази дейност ползвало парични средства по договори за заем от чуждестранни юридически лица, по които били получени и съответно върнати суми. Твърди се, че по договорите с „Г. К. Л.“, „Г. С. Л.“, „С. К. Л.“ за процесните периоди не са заплащани лихви, а по този с У. И. Л. такива изобщо не са договаряни, поради което за него не е било налице задължение за начисляване и удържане на данък. Изтъква се, че релевантно по отношение момента

на възникване на данъчното задължение по чл. 195 от ЗКПО е настъпването на падежа на тези лихви. Според жалбоподателя при историческото тълкуване на нормите на ЗКПО в действащия ЗКПО терминът „начислени“ е заместил термина „платени“ от отменения ЗКПО. Позовава се на Коментара на Модела на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (О.), според който понятието „платени“ има много широко значение, тъй като концепцията за плащане означава изпълнението на задължението за предоставяне на средства на разположение на кредитора по начина, изискван от договора или обичая, като цитира и практика на ВАС. Сочи се неправилно приложение на материалния закон от страна на органите по приходите и в частност на чл.16 ЗКПО. Претендира се отмяна на оспорвания ревизионен акт.

В хода на съдебното производство жалбоподателят редовно призован, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата и моли съда да я уважи по съображения, изложени в становища при предходното разглеждане на делото. Претендира отмяна на РА като незаконосъобразен, издаден в противоречие с процесуалните и материалноправните разпоредби.

Ответникът– директор на дирекция „Обжалване и данъчно– осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП редовно призован, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Позовава се приетата при предходното разглеждане на делото Съдебно- счетоводна експертиза, както и на аргументите изложени в решението на директора на ДОДОП, в съответствие с практиката на СЕС и ВАС. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовна призована, не изразява становище по жалбата, не изпраща процесуален представител.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222-10180-01589-020-001 от 16.03.2018 г., на основание чл.112 и чл.113 от ДОПК, С. Т. К., началник сектор при ТД на НАП- С. възложила извършването на ревизия на „Транспорт комерс“ ООД, за следните видове задължения по периоди: Корпоративен данък от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г. и Данък върху доходите на чуждестранни юридически лица от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г. Със същата, са определени органите по приходите, които да извършат ревизията- А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите– ръководител на ревизията и К. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 12.04.2018 г. по електронен път.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-2222-10180-01589-020-001 от 11.07.2018 г., е удължен срока на ревизията до 12.09.2018 г. ЗИЗВР е връчена на 16.07.2018 г. по електронен път.

На 19.12.2018 г. е издаден Ревизионен доклад (РД) № Р- 222-10180- 01589-092-001 от 19.12.2018 г. /извън срока по чл. 117 от ДОПК/, с който е направено предложение да бъдат установени задължения общо в размер 92 934,96 лева. РД е връчен на 14.01.2019 г. по електронен път. В срока по чл. 117, ал.5 от ДОПК е постъпило искане за удължаване на срока за подаване на възражение и представяне на доказателства с вх. № 1179/21.01.2019 г. Това искане е уважено и срокът е удължен до 28.02.2019 г. В този срок е депозирано писмено възражение с вх. № 3512 от 28.02.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С., офис Б..

На 11.04.2019 г. е издаден оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ № Р-22221018001589- 091- 001/11.04.2019 г., от С. Т. К., на длъжност началник сектор, възложила ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите-ръководител на ревизията, с който са извършени корекции на декларирания счетоводен финансов резултат по реда на ЗКПО и са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2015 г. в размер на 2 322, 31 лв. и лихви за просрочие в размер на 692, 29 лв., както и допълнително установени задължения за данък върху доходите на чуждестранни лица в размер на 66 412, 18 лв. и лихви за просрочие в размер на 25 054, 70 лв.

В хода на ревизионното производство са извършени редица действия, въз основа на които са приети фактическите установявания, подробно описани в РД като неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-2222-10180-01589-040-001 от 13.04.2018 г. В отговор на искането са представени документи, които са обсъдени от органите по приходите и взети предвид при издаване на ревизионния акт.

Извършени са проверки в информационната система на НАП, както и в имотен регистър към Агенцията по вписванията. С Протокол от 24.04.2018 г. са приобщени събрани доказателства от извършена проверка на дружеството, за която е съставен Протокол № П-2222-10171-29402-073- 001 от 05.01.2018 г. Извършено е посещение на адреса за кореспонденция, където са прегледани оригинали на първични счетоводни документи и е съставен Протокол № 1269706 от 07.09.2018 г.

Жалбоподателят е декларирал като основна дейност през ревизирания период даване под наем и оперативен лизинг на леки автомобили, както и застрахователно агентство. Установена е и продажба на транспортни средства, както и сключени договори, издадени фактури и получени плащания от чуждестранни лица за консултантски услуги, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад.

Констатирано е, че през ревизирания период „Транспорт комерс“ ООД е предоставял заеми на местни юридически лица: „ФОРΟΣ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ АД, /договори от 04.09.2013 г., 13.07.2014 г., 30.06.2015 г., 05.12.2017 г./, ПРОФЕСИОНАЛЕН ФУТБОЛЕН КЛУБ „ЛЕВСКИ“ АД, /договори от 09.09.2013 г., 19.09.2013 г., 25.09.2013 г./, „ВИНИ“ АД, /договор от 16.09.2013 г./, „СТАНДАРТ НЮЗ“ АД, /договори от 14.07.2014 г., 03.02.2015 г., 14.05.2015 г., 07.09.2015 г., 07.07.2016 г./, „ВИНАЛИЯ“ АД, /договори от 18.03.2015 г., 08.06.2015г., 01.12.2015 г./ и „ИЛИИН МАРИН“ ЕООД, /договор от 06.02.2017 г./, описани в РД /3-5/. Договорено е предоставяне на сумите по банков път и 5% годишна лихва, с изключение на договора с „ИЛИИН МАРИН“ ЕООД договорената лихва, по който е 3,5%.

За ревизирания период жалбоподателят е и получател на заеми от местни и чуждестранни юридически лица: по договор от 16.07.2009 г. с „РИЧЛАЙН КОНСУЛТ“ЕАД, – 295 000,00 евро при годишна лихва от 5%; по договор от 19.06.2015 г. с „КРЕДИТ ПЛЮС“ ООД– 220 000,00 лв., обезпечен със залог на движима вещ, при месечен лихвен процент в размер на 1%; по договор от 26.06.2009 г. с У. И. Л., №1451218/18.12.2017 г., Британски Вирджински Острови – 1 000 000,00 евро за срок от една година. Според последния заемателят не дължи годишна лихва върху заемната сума, но в случай, че не изпълни задължението си за връщането ѝ до изтичане на срока на договора или в случай на предсрочно прекратяване, дължи

неустойка в размер на тримесечния EURIBOR, увеличен с десет пункта върху дължимата сума за всеки просрочен ден. Вземането е прехвърлено с договор за цесия от 02.01.2014г. на РИЧОЛ ХОЛДИНГ И., №1515915/02.01.2009 г., Британски Вирджински острови; по договор от 21.02.2013 г. със С. К. Л., №89430/08.10.1997 г., Република К. – 150 000,00 евро при годишна лихва в размер на тримесечния EURIBOR към датата на подписването плюс два пункта годишно. Вземането по договора е цедирано от 24.04.2017 г. на Т. К. Б.; по договор от 20.11.2006 г. с Г. КЪНСЪЛТАНТС Л., №13461/18.11.2002 г., Република К. – 400 000,00 евро при 5% годишна лихва, при срок на договора 3 години, продължен с анекс до 31.12.2017г. Остатъкът от дължимата сума в размер на 78 000,00 евро е прехвърлен с договор за цесия от 25.01.2017 г. на Т. К. Б.; по договор от 21.11.2014 г. с Г. С. Л., Британски Вирджински острови – 300 000,00 щ.д. при 5% годишна лихва. Договорена е и неустойка при невръщане на заетата сума в срок или при предсрочно прекратяване на договора. Срокът на договора е продължен до 31.12.2017 г.; по договор от 12.05.2017 г. – 100 000,00 евро при дължима лихва в размер на тримесечен Л., увеличен с два пункта до връщането на сумата. Вземането в общ размер на 346 710,00 евро е прехвърлено с договор за цесия от 27.06.2017 г. на Т. К. Б..

В ревизионния доклад, съответно в ревизионния акт са описани установените обстоятелства по отношение на предоставянето на заемите, договорите за цесия, извършените погасявания по тях и представените данни за осчетоводяването им. Установен е размерът на начислените приходи и разходи за лихви по предоставените и получените заеми и отразяването им в счетоводния финансов резултат на оспорващия за ревизираните периоди.

В частта по определяне на корпоративния данък, за всеки от ревизираните периоди от 2012 г. до 2017 г., на основание чл. 78 във вр. с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО са извършени корекции, като е намален счетоводния финансов резултат със сумата от 97 791,50 лв.– разходи за лихви по цитирания договор за заем с У. И. Л.. За всеки от ревизираните периоди приходните органи са преценили, че следва да се начисли пазарна лихва за получения от жалбоподателя заем. Ревизиращият екип е приложил годишна лихва в размер на 5%, който е уговорен и по почти всички останали сключени от „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД договори за заем както в качеството му на заемополучател, така и като заемодател, при което счетоводният финансов резултат за всеки от данъчните периоди е коригиран в посока намаление с неотчетените разходи за лихви в размер на 97 791,50 лв.

За всеки от ревизираните периоди органите по приходите са приложили режима по чл. 43 от ЗКПО за регулиране на слабата капитализация и са извършили отразените в ревизионния акт корекции.

Като краен резултат за целите на определянето на корпоративния данък е установено следното:

За 2012 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат загуба в размер на 131 433,62 лв. и данъчен финансов резултат загуба в същия размер. С РА е установен данъчен финансов резултат загуба в размер на 118 514,47 лв. Посочено е, че за 2011 г. „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД е декларирало данъчна загуба в размер на 269 172,90 лв.

За 2013 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 619 894,51 лв. и нулев данъчен финансов резултат. Декларирано е намаление на счетоводния финансов резултат с размера на пренесената

данъчна загуба в размер на 619 894,51 лв. В резултат на извършената корекция – признатите за данъчни цели разходи за лихви и непризнатите разходи за лихви от прилагането на режима на слабата капитализация, размерът на пренесената данъчна загуба е определен на 411 392,36 лв. – пренесена данъчна загуба от 2008 г.

За 2014 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 294 191,58 лв. и нулев данъчен финансов резултат. „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД декларира намаление на счетоводния финансов резултат с размера на пренесената данъчна загуба от 2009 г. в размер на 294 191,58 лв. В резултат на извършената корекция– признатите за данъчни цели разходи за лихви и непризнати разходи за лихви от прилагане на режима на слабата капитализация, размерът на пренесената данъчна загуба от 2009 г. е определен на 196 400,08 лв.

За 2015 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 1 150 373,17 лв. и нулев данъчен финансов резултат. „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД декларира намаление на счетоводния финансов резултат с размера на пренесената данъчна загуба в размер на 1 150 373,17 лв.

Прието е, че „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД започва дейност от 2006 г. и с подадените ГДД декларира: за 2006 г. загуба в размер на 843,00 лв., за 2007 г. загуба в размер на 409 891,37 лв., за 2008 г. загуба в размер на 523 137,37 лв., за 2009 г. загуба в размер на 665 777,30 лв., за 2010 г. загуба в размер на 628 752,05 лв., за 2011 г. загуба в размер на 269 172,90 лв., за 2012 г. загуба в размер на 131 433,62 лв. и за 2013 г. счетоводна печалба в размер на 619 894,51 лв. и приспаданата загуба в същия размер. Предвид чл. 70 и чл. 72 от ЗКПО и извършените корекции на счетоводния финансов резултат с РА е определен размер на загубата за приспадане 411 392,36 лв. от 2008 г. За 2014 г. е декларирана счетоводна печалба в размер на 294 191,58 лв. и е приспаданата загуба в същия размер. Предвид чл. 70 и чл. 72 от ЗКПО и извършените корекции на счетоводния финансов резултат с РА е определен размер на загубата за приспадане 196 400,08 лв. от 2009 г. За 2015 г. е декларирана счетоводна печалба в размер на 1 150 373,17 лв. и е приспаданата данъчна загуба в същия размер. С РА е коригиран размера на приспаданата данъчна загуба на 1 029 358,57 лв., представляваща сбор на формираните загуби през 2010 г., 2011 г. и 2012 г. Установено е, че за остатъка от 2009 г. са изтекли 5- те години, през които загубата може да бъде приспадана. В резултат от прилагането на чл. 70 и чл. 72 от ЗКПО е установен данъчен финансов резултат за 2015 г. печалба в размер на 23 223,10 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 2 322,31 лв. със съответните лихви за просрочие.

За 2016 г. с ГДД е деклариран счетоводен финансов резултат загуба в размер на 219 911,37 лв. и същият данъчен финансов резултат. В резултат на извършените корекции е установен данъчен финансов резултат загуба в размер на 144 471,97 лв.

За 2017 г. е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 32 587,70 лв. и нулев данъчен финансов резултат от приспадане на данъчна загуба в размер на 32 587,70 лв. Въз основа на извършените корекции е установен данъчен финансов резултат загуба в размер на 65 862,97 лв.

В частта по определянето на данъка, удържан при доходи на чуждестранни лица органите по приходите са посочили, че начислените лихви по кредити, когато са отпуснати от чуждестранни юридически лица и не са реализирани чрез място на стопанска дейност в Република България, са доходи по чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО с източник в страната. Същите подлежат на облагане с данък при източника по чл. 195,

ал. 1 от ЗКПО, който е окончателен. Данъкът се удържа от местните юридически лица, едноличните търговци или местата на стопанска дейност в страната.

При така установеното по отношение на договора за заем с У. И. Л. от 26.06.2009 г. и с оглед извършените корекции на основание чл. 78 и чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО за всеки от ревизираните периоди, с ревизионния акт е определен дължим данък в размер на 9 779,15 лв. върху подлежащите на начисляване лихви по договора в размер на 97 791,50 лв. с дължимите лихви за просрочие. Според приходните органи ЗКПО не дава самостоятелно определение на термина „начисляване“, поради което за данъчни цели се прилага счетоводния му смисъл. Моментът на начисляване на дохода от лихви е момента, когато следва да се отразят въпросните лихви съобразно принципа за текущо начисляване, установен в чл. 4, ал. 1, т. 1 от Закона за счетоводството /ЗСч, отг./ . Лихвите за просрочие към така установените задължения за данъка по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО са установени съобразно приложимата за всеки от ревизираните периоди редакция на разпоредбата на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО.

С ревизионния акт, са начислени и лихви за просрочено внасяне на данъка по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО на основание чл. 175, ал. 2, т. 1 от ДОПК във вр. с чл. 202, ал. 2 от ЗКПО, както следва:

По договора за заем с Г. КЪНСЪЛТАНТС Л., К., от 20.11.2006 г.: съгласно представени писмени обяснения, „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД е получило по силата на договор за заем в размер 400 000,00 евро. Към 01.01.2012 г. невърнатата част от заетата сума по този договор е в размер на 168 000,00 евро, от която на 20.04.2012 г. са върнати 60 000,00 евро. С. към 31.12.2012 г.– 108 000,00 евро /211 229,64 лв./. За периода от датата на сключване на договора 20.11.2006 г. до 31.12.2018 г. размерът на уговорената лихва е 5% годишно. Съгласно споразумение, считано от 01.01.2013 г., така уговорената лихва се дължи от заемополучателя на заемодателя еднократно на датата на връщане на цялата главница по договора за заем. В тази връзка дружеството преценило, че падежът на лихвите върху заема за 2012 г., 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. е към датата на връщане на заетата сума на придобилия вземането по силата на договор за цесия Т. К. Б., т.е. на 31.01.2018 г., когато „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД е начислило, удържало и внесло данък по чл. 195 от ЗКПО в размер на 1 250,10 лв.

Приходните органи приели, на основание чл. 195, ал. 1 и 2 от ЗКПО във връзка с чл. 202, ал. 2 от с.з. и предвид принципа за текущо начисляване, уреден в чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч /отг./, че дължимите лихви върху предоставения паричен заем от Г. КЪНСЪЛТАНТС Л. е следвало да бъдат начислявани текущо- за всяка данъчна година и съответно начисленият доход от лихвите в полза на заемодателя да бъде удържан и внасян ежегодно. Отчитайки факта, че ревизираното лице е начислило, удържало и внесло данъка по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО върху дължимите лихви към заемодателя със закъснение, с ревизионния акт са начислени

лихви за просрочие.

По договора за заем със С. К. Л., К., от 21.02.2013 г.: съгласно договора, заемот е предаден в собственост на заемателя сумата от 150 000,00 евро, която е преведена по банков път. Договорът е сключен за срок до 21.02.2014 г. Представени са допълнителни споразумения №1 от 17.02.2014 г., №2 от 17.02.2015 г. и анекс №3 от 17.02.2016 г. към договора за заем от 21.03.2013 г. С уведомление на основание чл. 99 от ЗЗД дружеството е уведомено за извършена цесия с договор от 24.04.2017 г., сключен между С. К. Л. и Т. К. Б. за прехвърляне на цялото вземане. Вземането, което е прехвърлено с договора от 24.04.2017 г., е 150 000,00 евро. Вземането е прехвърлено ведно с привилегиите, обезпеченията и другите му принадлежности, с всички лихви, включително изтеклите такива, като същото преминава върху цесионера от 24.04.2017 г. За периода от датата на сключване на договора- 21.02.2013 г. до 31.12.2017 г., размерът на уговорената по договора за заем лихва е тримесечния Юрибор + 2 пункта, на годишна база, като страните не са уговорили еднозначно падеж на задължението за заплащане на лихви. Дружеството е преценило, че падежът на лихвите върху заема за 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. е към датата на връщане на заетата сума на придобилия по силата на договор за прехвърляне на вземанията Т. К. Б., т.е. на 31.01.2018 г., когато „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД е начислило, удържало и внесло данък по чл. 195 от ЗКПО в размер на 558,22 лв.

Органите по приходите приели, на основание чл. 195, ал. 1 и 2 от ЗКПО във връзка с чл. 202, ал. 2 от с.з. и предвид принципа за текущо начисляване, уреден в чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч /отм./, че дължимите лихви върху предоставения паричен заем от С. К. Л. е следвало да бъдат начислявани текущо- за всяка данъчна година и съответно начисленият доход от лихвите в полза на заемотателя да бъде удържан и внасян ежегодно. Предвид факта, че ревизираното лице е начислило, удържало и внесло данъка по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО върху дължимите лихви към заемотателя със закъснение, с ревизионния акт са начислени лихви за просрочие. За 2015 г., 2016 г. и 2017 г. възраженията срещу РД са приети за основателни и лихви не са начислявани, като е приложена разпоредбата на чл. 195, ал. 7 от ЗКПО, в сила от 01.01.2015 г.

По договора за заем с Г. С. Л., Британски Вирджински острови, от 21.11.2014 г. с РА е начислен допълнително данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО и лихви за просрочие към него на основание чл. 175, ал. 2, т. 1 от ДОПК във вр. с чл. 202, ал. 2 от ЗКПО. За да сторят това ревизиращия екип са приели, че по цитирания договор заемателят „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД е получил в заем сумата от 300 000,00 щ.д. с първи

транш на получаване 30.11.2014 г. Договорът е сключен за срок до 31.12.2015 г., като заемателят дължи годишна лихва върху заемната сума в размер на 5%. В случай, че заемателят не изпълни задължението си за връщане на сумата до изтичането на срока по договора, или в случай на предсрочно прекратяване, се дължи неустойка в размер на тримесечен Л., увеличен с десет пункта върху дължимата сума за всеки просрочен ден. Представено е споразумение от 31.12.2014 г. към договор за заем от 21.11.2014 г., с което договора е допълнен със следния текст: „Лихвата се начислява еднократно, на датата на изплащане на заемната сума по договора за заем“. Представен е анекс №1, съгласно който страните по договора се съгласяват срокът, уговорен в договор за заем от 21.11.2014 г. да се продължи до 31.12.2017 г. Жалбоподателят не е изплащал на заемодателя лихви, поради което е приел, че данък по чл. 195 от ЗКПО не следва да се начислява, удържа и внася.

И в този случай приходните органи са приели, че задължението за удържане и внасяне на данъка при източника е обвързано с начисляването на дохода, а не с изплащането му, поради което за правилното облагане следва да се вземат предвид начислените доходи, независимо дали са платени. Вземайки предвид периодите/дните на ефективно ползване на заема за всеки от ревизираните периоди, са определили данъчната основа по чл. 199, ал. 1 от ЗКПО за облагане с данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО и са начислили данъка с лихвите за просрочие към него. Като краен резултат са установени допълнителни задължения за данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО в размер на 66 412,18 лв. и лихви за просрочие в размер на 25 054,70 лв.

Ревизионен акт № Р-22221018001589-091- 001/11.04.2019 г. е оспорен по административен ред с жалба с вх. № 6968 от 22.04.2019 г. по регистъра на ТД на НАП- С. и вх. № 23 – 22 – 878 от 15.04.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

В срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК е издадено Решение № 1016 от 13.06.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е потвърден. В хода на съдебното производство като доказателства са приети представените с административната преписка документи и допълнително ангажираните от страните.

По делото е допусната и приета без оспорвания Съдебно- счетоводна експертиза. В отговор на първия въпрос вещото лице е посочило: декларираният данъчният финансов резултат за 2012г. е данъчна загуба в размер на 131433,62 лв.; данъчният финансов резултат за 2013г. е нула; данъчният финансов резултат за 2014г. е нула; данъчният финансов резултат за 2015г. е нула; данъчният финансов резултат за 2016г. е загуба



в размер на 219 911,37лв.; данъчният финансов резултат за 2017г. е нула. По втория въпрос вещото лице е описало подробно по кои от описаните в РД и РА договори на жалбоподателя има извършени плащания, по кои са начислявани лихви, кои от процесните договори и на коя дата са били цедирани на трето лице, като ги е разгледало в две групи- по договори за получени заеми от местни юридически лица и от чуждестранни юридически лица. Вещото лице в отговор на поставения трети въпрос е описало начинът на формиране на допълнителните данъчните установявания в хода на ревизията, извършени от органите по приходите, както и до какви измененията са довели те по отношение на декларирания от жалбоподателя данъчен резултат. По четвърти въпрос, вещото лице е извършило съпоставка между декларираното от жалбоподателя и установеното с ревизионния акт, по данъчни периоди, вкл. в табличен вид. По пети въпрос експертът е математически е проверил прилагането и изчисляването на „регулиране на слабата капитализация" на допълнително начислените лихви с РА по реда на чл. 43 от ЗКПО, както и дали органите по приходите са приложили условията на чл. 43, ал.2 от ЗКПО при определяне на резултата от ревизията. Състава на съда кредитира ССчЕ като компетентно изготвена, при използване на специални знания. Вещото лице е дало отговор на поставените му въпроси, като е извършило счетоводен анализ, съпоставки и съответните изчисления. В случая обаче спорът е правен.

*От правна страна:*

Жалбата е депозирана от надлежна страна– адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, в законоустановения срок на основание чл. 156, ал. 5, вр. ал. 4, вр. чл. 155, ал.1 от ДОПК, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния

директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

*По приложението на материалния закон съдът намира следното:*

Предмет на спора са извършени корекции на декларирания счетоводен финансов резултат по реда на ЗКПО за данъчните периоди от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г. и са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2015 г. в размер на 2 322,31 лв. и лихви за просрочие, възлизащи на 692,29 лв., както и допълнително установени задължения за данък върху доходите на чуждестранните лица в размер на 66 412,18 лв. и лихви за просрочие в размер на 25 054,70 лв.

По делото няма спор, че основната дейност, декларирана от жалбоподателя „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД през ревизирания период е даване под наем и оперативен лизинг на леки автомобили, както и застрахователно агентство.

Безспорно е и, че през ревизираните периоди дружеството е предоставило заеми на 6 местни юридически лица, според договореностите с пет от които е постигнато съгласие за 5% годишна лихва, а в един от случаите – 3,5%. Същевременно е получател на заеми от местни и чуждестранни юридически лица, както следва:

По договор с дата 16.07.2009 г. с Р. консулт ЕАД за сумата 295 000 евро при годишна лихва 5%;

По договор от 19.06.2015 г., сключен с „Кредит плюс“ ООД за сумата 220 000 лв., обезпечен със залог върху движима вещ при месечна лихва 1%;

По договор от 26.06.2009 г., сключен с У. инвестмънтс Л., Британски Вирджински острови за сумата 1 000 000 евро за срок от една година. По силата на договора заемателят не дължи годишна лихва върху заетата сума, но ако не изпълни задължението си за връщането ѝ до изтичане на срока на договора или при предсрочно прекратяване, дължи неустойка в размер на тримесечния EURIBOR, увеличен с 10 пункта върху дължимата сума за всеки просрочен ден /т.11/. Със споразумение от 26.06.2009 г., в което изрично е посочено, че поражда действие от 26.06.2009 г., сключено между „У. инвестмънтс Л. /кредитор/ и „Транспорт Комерс“ ООД /Длъжник/, Кредиторът предоставил /или ще предостави/ безлихвен

заем /“Заем“/ на Длъжника по силата на договор за заем от 26.06.2009 г., сключени между Кредитора и Длъжника /“Договор за заем“/. Съгласно клаузата на т.1 Длъжникът предоставя следната опция на Кредитора /“Опция“/: Кредиторът може да иска да апортира вземането си за връщане на главницата на Заема в капитала на Длъжника и в този случай, Кредиторът ще има право да получи такъв брой акции от капитала на Длъжника /“Акции на Кредитора“/, чиято обща номинална стойност е равна на невърнатата главница на Заема; 2. Кредиторът може да упражни Опцията /като уведоми писмено Длъжника/ по всяко време през срока, който започва да тече от края на шестия месец от датата на предоставяне на Заема до датата на падежа за връщане на Заема /която датата на падежа, за избягване на всякакво съмнение, може да бъде променяна по съгласие на Кредитора и Длъжника/. Вземането е прехвърлено с договор за цесия от 02.01.2014 г. на Ричол холдинг И., Британски Вирджински острови, за което е представено и уведомление от „У. инвестмънтс Л. до „Транспорт Комерс“ ООД, с което на основание чл.99 ЗЗД уведомяват за извършената цесия;

По договор от 21.01.2013 г. със С. къмършъл Л., Република К. за 150 000 евро при годишна лихва в размер на тримесечния EURIBOR към датата на плащането плюс два пункта годишно. Вземането по договора е цедирано на 24.04.2017 г. на Т. Б.;

По договор от 20.11.2006 г. с Г. кнънсълтантс Л., Република К. – 400 000 евро при 5% годишна лихва със срок на договора 3 години, продължен до 31.12.2017 г. Остатъкът от дължимата сума в размер на 78 000 евро е прехвърлен с договор за цесия от 25.01.2017 г. на Т. Б.;

По договор от 21.11.2014 г. с Г. сървизис Л., Британски Вирджински острови– 300 000 щатски долара при 5% годишна лихва. Уговорена е неустойка при невръщане на заетата сума в срок или при предсрочно прекратяване на договора

По договор от 12.05.2017 г. с Г. сървизис Л., Британски Вирджински острови– 100 000 евро при дължима лихва в размер на тримесечен Л., увеличен с два пункта до връщането на сумата. Вземането в общ размер на 346710 евро е прехвърлено с договор за цесия от 27.06.2017 г. на Т. Б..

В случая е спорна констатацията на органите по приходите, касаеща договора за заем, сключен на 26.06.2009 г. между жалбоподателя и У. инвестмънтс Л.. С РА за всеки от ревизираните периоди от 2012 г. до 2017 г. на основание чл. 78, вр. чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 ЗКПО е извършено намаление на счетоводния финансов резултат на дружеството със сумата 97 791,50 лв. разходи за лихви по договора за заем, сключен с У. инвестмънтс Л.. На основание чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО, органите по

приходите го квалифицирали като отклонение от данъчно облагане и приложили за всеки от ревизираните периоди годишна лихва от 5%, каквато е уговорена при 90% от договорите за заем, сключени от дружеството както в качеството му на заемател, така и на заемодател. Приложен е режимът по чл.43 ЗКПО за регулиране на слабата капитализация и са извършени отразените в РА корекции.

Релевантен е въпроса, свързан с наличие на предпоставките по чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО за приложение на чл. 78 от ЗКПО за процесните периоди. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята предоставянето или получаването на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга безвъзмездна финансова помощ. В ал. 1 на същата разпоредба е предвидено, че когато сделката, включително между несвързани лица е сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. По силата на чл. 78 ЗКПО 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. В чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗСч (отм. ДВ бр. 95/2015 г., в сила от 1.01.2016 г.) приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят. Според чл.43 ЗКПО не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им разходите за лихви в размер, определен за текущата година по следната формула:  $НРЛ = РЛ - ПЛ - 0,75 \times ФРПЛ$ .

При така определената от приходните органи правна рамка, съдът намира, че в процесния казус ревизираното дружество не е укрило сключения договор за заем, включително и уговореното, че лихва не се дължи, както и че със споразумение от 26.06.2009 г. на кредитора е предоставена опция за апортиране на вземането си за връщане на главницата в капитала на заемополучателя. При ревизията е установено, че договора е отчетен в счетоводството на дружеството. Следва да се има предвид, че ЗЗД и ТЗ третираат по различен начин договарянето на лихви

по заеми. Съгласно чл. 240 ЗЗД заемателят дължи лихва само ако това е било уговорено писмено, а съгласно чл. 294, ал. 1 ТЗ лихва между търговци поначало се дължи, ако обаче не е уговорено друго, както е в случая, при наличие и на опция за апортиране на вземането за връщане на главницата в капитала на заемополучателя.

В тази връзка без основание е дискредитирано от ответника споразумението, сключено между „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД и У. И. Л., в който е отразено договарянето на опция за Кредитра за апортиране на вземането си за връщане на главницата в капитала на заемополучателя. Неиздържан е мотивът, че не следва да се кредитира, тъй като е представен за пръв път пред органите по приходите с възражението срещу ревизионния доклад и не съдържа дата на подписване, поради което приели, че достоверната дата е тази на представянето му пред органите по приходите- на 28.02.2019 г.. Съдът не споделя тезата на административния орган за липса на дата, доколкото в самото споразумение е отразено, че „поражда действие от 26.06.2009 г.“, т.е. от датата на сключване на самия договор за заем от същата дата- 26.06.2009 г. В случая първоначалните договорености не са изпълнени и е сключен договор за цесия. Както правилно е отбелязано и от ответника по делото, към 2019 г. вземането по договора е цедирано на друго дружество-РИЧОЛ ХОЛДИНГ И.. Предвид това няма как през 2019 г. споразумението да се сключи между първоначалния кредитор У. И. Л. и заемополучател „ТРАНСПОРТ КОМЕРС“ ООД. Видно от същото е сключено именно между първоначалния кредитор и жалбоподателя, което иде да покаже, че не се опровергава съществуването му правния мир към датата, посочена в същото, респ. преди сключване на договора за цесия от 02.01.2014 г. Предвид това и доколкото за споразумението няма изискване за форма /нотариална, с нотариална заверка на подписите/ следва да се кредитира като частен документ, чиято доказателствена сила не е оборена. Още повече, че това споразумение е представено още в хода на ревизионното производство /преди издаване на РА/, а не за нуждите на съдебната фаза. Изводът на органите по приходите, че нормата на чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО приравнявала безлихвените заеми на отклонение от данъчно облагане, не означава, че спрямо тях следва директно да се приложи лихвен процент, след като волята на страните е различна и очевидно постига желанния икономически резултат, който в случая не е генериране на лихва. Не може да се приеме, че "обичайната сделка" по смисъла на чл. 16, ал. 1 ЗКПО е непременно лихвоносна, като дерогирането на волята на страните в едно търговско правоотношение за сметка на фискалната целесъобразност не отразява волята на

законодателя в тази насока.

Доказателствената тежест за установяване на предпоставките по чл. 16 от ЗКПО е за данъчната администрация, които следва да установяват по безспорен начин конкретна сделка от съответния вид, която да подведат под конкретната хипотеза на отклонение от данъчно облагане и да приложат обосновано данъчната регулация, уредена в глава четвърта на ЗКПО /Решение № 176 от 08.01.2014 г. по адм. дело № 9237/2013 г. по описа на Върховен административен съд, осмо отделение, Решение № 11757 от 17.09.2013 г. по адм. дело № 1826/2013 г. по описа на Върховен административен съд, първо отделение/.

В процесния случай не е доказано наличието на привидна или прикрита сделка, включително и по отношение на сключения договор за цесия от 02.01.2014 г., с който вземането е прехвърлено на Ричол холдинг И., Британски Вирджински острови.

Предвид изложеното, увеличението на С. с РА е незаконосъобразно, както и установяването на дължим данък за всеки от ревизираните периоди в размер на 9 779,15 лв. върху подлежащите на начисляване лихви по договора за заем, сключен между „Транспорт комерс“ ООД и У. инвестмънтс Л. на 26.06.2009 г. в размер на 97 791,50 лв., заедно със закъснителни лихви.

В тази връзка органите по приходите сочат, че ЗКПО не съдържа дефиниция на термина „начисляване“, доколкото за данъчни цели се прилага счетоводното му значение. Приемат, че релевантен за начисляване на лихви е моментът, когато следва да се отразят въпросните лихви съобразно принципа на текущо начисляване по чл. 4, ал. 1, т. 1 от Закона за счетоводството /отм./ Лихвите за просрочие върху така установените задължения за данък по чл. 195, ал. 1 ЗКПО са установени съобразно приложимата за всеки от ревизираните периоди редакция на разпоредбата на чл. 202, ал. 2 ЗКПО.

Съгласно чл.195, ал.1 ЗКПО доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8, на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната и доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 9, на чуждестранни юридически лица, установени в юрисдикции с преференциален данъчен режим, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Според ал.2 данъкът по ал. 1 се удържа от местните юридически лица, едноличните търговци или местата на стопанска дейност в страната, които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица, с изключение на доходите по чл. 12, ал. 3 и ал. 8, т. 2. В

чл. 200, ал.2 ДОПК е определена данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 195, а именно 10 на сто. Съгласно чл.202, ал.2 ЗКПО платците на доходи, удържащи данъка при източника по чл. 195, са длъжни да внесат дължимите данъци в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляване на дохода. Т.е. нормата на чл. 195, ал. 2 ЗКПО регламентира задължението на местното юридическо лице при начисляването на дохода /в случая от лихви по чл. 12, ал. 5, т. 1 ЗКПО/ да удържи данъка /10 на сто съгласно чл. 200, ал. 2 ЗКПО/ от brutния размер на начисления доход и да го преведе в приход към бюджета в срока по чл. 202.

Според настоящата инстанция, неправилно е приетото от органите по приходите, че „начисляване на доход” на получателя е всяко счетоводно отразяване на разход при платеща, включително и за бъдещи задължения. Като е приел еднозначност между „начисляване на разход” и „начисляване на доход”, административният орган неправилно е извършил разширително тълкуване на норми от ЗКПО. Съдът приема, че е недопустимо норми от данъчен закон да се тълкуват разширително, както и да се прилага по аналогия разпоредба на ЗСч. Действително в § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО липсва легално определение на термина „начисляване на доход”.

В случая приходите органи са приели, че жалбоподателят- бъдещ платец на дохода, е следвало да удържи и внесе данък при източника за лихви, въпреки че не е извършил плащане към получателя- чуждестранното лице по процесните независимо, че такова плащане дори не е било дължимо, тъй като не е настъпил неговия падеж, като не са взети предвид и сключените договори за цесия към тях.

Начисляването на разходи за лихви, които не са платени не представлява начисляване на доход от лихви по смисъла на чл.202, ал.2 от ЗКПО и неправилно в РА са определени лихви върху данъка върху дохода при източника за периодите, посочени на стр. 80 от РА (л. 93 гръб от делото) на основание чл.175, ал.2, т.1 от ДОПК. Падежът за вземанията за лихви по заемните договори настъпва след ревизириания период на базата на договорите за цесия, лихвите не са платени, нито са дължими в ревизириания период, не е налице доход, върху който да се определя данък и лихви. В този смисъл са Решение №11387 от 29.10.2015г. по адм. дело № 12617 от 2014г. по описа на ВАС, Първо отделение и Решение № 14187 от 22.12.2016 г. по адм. дело № 532 от 2016 г. по описа на ВАС, Първо отделение.

Освен това, пазарната лихва за всеки кредит следва да бъде индивидуално определена като се отчитат особеностите на кредита, в т. ч. размера на



заемната сума, срока за предоставяне и уговорен срок за връщане, вид и размер на обезпечение. Определеният процент на пазарната лихва следва да отговаря на критериите за пазарна лихва по § 1, т. 23 от ЗКПО. В случая напълно механично приходните органи са приели, че доколкото в повечето договори между страните е договорена 5 %, то и в случая следвало да се определи именно този размер.

С оглед изложеното жалбата на „Транспорт комерс“ ООД се явява основателна и като такава следва да се уважи.

*Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо от ДОПК, Административен съд– София град, Трето отделение, 73-ти състав,*

### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Транспорт комерс“ ООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя Борислав Л. Г., Ревизионен акт № Р-22221018001589-091-001 от 11.04.2019г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор, възложила ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1016 от 13.06.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно– осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14- дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: