

# РЕШЕНИЕ

№ 916

гр. София, 17.02.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65  
състав**, в публично заседание на 26.01.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **5995** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221018005303-091-001 / 29.01.2021 г., издаден от Р. Р. Б. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията., в частта потвърден с Решение № 730/07.05.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), след като за 2017г. е увеличен финансовият резултат с 228,75 лв., в резултат на което декларираната данъчна загуба е намалена от 7715,21 лв. на 7486,46 лв. и за 2018г. е увеличен финансовият резултат с 542815,56 лв., в резултат на което е установен корпоративен данък за внасяне в размер на 54432,87 лв., ведно със съответната лихва за забава на стойност 10131,37 лв.

В жалбата се твърди, че РА е незаконосъобразен и необоснован – издаден в противоречие с доказателствата, събрани в хода на ревизията и представени при административното ожалване на РА, както и с констатациите в ревизионния доклад. Жалбоподателят моли РА да бъде отменен в обжалваната част. Ангажира доказателства. Претендира разноски.

Ответникът, директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" –

С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Твърди, че РА е законосъобразен, а от събраните в хода на производството доказателства не се установяват факти, различни от възприетите в РА. Моли съда да отхвърли обжалването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Жалбата до съда е подадена от легитимиран субект, адресат на оспорения РА, и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Ревизията е започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018005303-020-001 от 04.09.2018г., връчена на 19.09.2018г., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 28.10.2016 г. до 31.12.2017 г. Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със заповеди за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-22221018005303-020-005/ 18.02.2019г., №Р-22221018005303-020-006/ 12.04.2019г., №Р-22221018005303-020-007/ 14.05.2019г., №Р-22221018005303-020-008/ 10.09.2019г., №Р-22221018005303-020-009/ 05.12.2019г., №Р-22221018005303-020-010/ 13.03.2020 г., с които в обхвата на ревизията е включено и определянето на задълженията за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за периодите от 01.01.2017г. до 31.03.2019г. и за корпоративен данък за 2018 г., а срокът за приключване на ревизията е продължен до 17.06.2020 г. Срокът за завършване на ревизията е продължаван със ЗИЗВР №Р-22221018005303-020-002/ 15.11.2018г., №Р-22221018005303-020-003/ 14.12.2018г. и №Р-22221018005303-020-003/ 17.01.2019г. Заповедите са издадени от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г.

Резултатите от ревизията са отразени в ревизионен доклад (РД) №Р-22221018005303-092-001 от 14.07.2020г., връчен на 03.11.2020г. От дружеството не е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите на ревизионния доклад са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221018005303-091-001 от 29.01.2021г. е издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. Връчен е по електронен път на 09.02.2021г. С него са установените задължения и извършени корекции:

1. на основание чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ във връзка с § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО са установени задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 32 338,05 лв. за първото тримесечие на 2019 г.;
2. увеличен е финансовият резултат на дружеството за 2017 г. със сумата в размер на 257,40 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с констатации за неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми;
3. за финансовата 2018 г. са установени задължения за корпоративен данък в

размер на 373 588,87 лв. върху определена по реда на чл. 122 от ДОПК основа за облагане в размер на 3 735 888,69 лв., както следва:

- положителна разлика от покупко-продажбата на акции в размер на 501 000,00 лв.;
- неотчетени приходи в размер на 3 103 700,00 лв., получени по банков път;
- неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми в размер на 138 646,50 лв.
- намаление със сумата 7 457,81 лв., представляваща приспадане на данъчна загуба от финансовата 2017 г. във връзка с чл. 70 от ЗКПО.

В хода на ревизията е установено, че основна дейност на [фирма] през ревизирания период е интериорен дизайн на зала клуб „М.“. Дейността е упражнявана от обект – хотел „М.“, [населено място], [улица], за който не е представен договор за наем.

На ревизираното лице в хода на ревизията са връчени пет искания за представяне на документи и писмени обяснения. С петото искане, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, е връчено Уведомление №Р-2221018005303-113-001/15.04.2019 г., че основата за облагане с корпоративен данък и данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124а от ДОПК. Извършени са насрещни проверки на други лица: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и Д. В. Д.. На основание чл. 57 от ДОПК, са изискани и съответно представени писмени обяснения от трети лица – от [фирма].

В хода на ревизията е извършено посещение на адреса за кореспонденция на дружеството. Посетен е Следственият отдел при Софийска градска прокуратура и Специализираният наказателен съд за проверка на иззети счетоводни документи и регистри и инвентаризация на иззети парични средства от [фирма]. Направени са проверки в имотния регистър на Службата по вписвания, данните в Търговския регистър относно публикувани Годишни финансови отчети (ГФО) и в информационния масив на НАП. установено е, че дружеството е публикувало отчети за 2016 г. и 2017 г., в дружеството не е имало назначени лица по трудови правоотношения.

1. В хода на ревизията е установено, че с договор за покупко-продажба на наследство от 04.01.2018 г. [фирма] купува от Б. Б. Н., Пресиана Б. Н. и Б. Б. Н., чрез законния им представител А. П. Д., 170499 броя поименни акции от капитала на [фирма], ЕИК[ЕИК], 11037 броя налични поименни акции от капитала на [фирма], ЕИК[ЕИК], ½ ид. част от три броя налични поименни акции от капитала на [фирма], 123 броя налични поименни акции от капитала на [фирма] с ЕИК[ЕИК], ½ ид. част от притежаваните четири броя поименни акции от капитала на [фирма]. Цената по договора за продажба на наследство е 3099000,00 лв. и е платена от [фирма] по банков път на 20.08.2018 г.

С договор за покупко-продажба от 05.06.2018 г. [фирма] продава на Д. В. Д. придобитите по договора за покупка на наследство акции от капитала на [фирма], [фирма] и [фирма] за сумата от 3 600 000,00 лв. Купувачът Д. В. Д. плаща договорената цена по екскроу сметка на 06.06.2018 г. чрез екскроу агент нотариус К. П. А.. На 06.06.2018 г. паричните средства постъпват по банковата сметка на [фирма]. Купувачът Д. В. Д. представя доказателства за произхода на паричните средства, с които е извършено разплащането по договора.

Ревизиращите приемат, че [фирма] не е отчетело получените приходи от продажбата на акции по договора за продажба и за 2018 г. и не е подало годишна данъчна

декларация по чл. 92 от ЗКПО. Приемат, че са установени обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК - до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация и са налице данни за укрити приходи или доход, поради което, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на дружеството е връчено Уведомление изх. №Р-22221018005303-113-001/15.04.2019 г., с което [фирма] се уведомява, че основата за облагане с корпоративен данък за периодите от 28.10.2016г. до 31.12.2018 г. и данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни юридически лица за периода 01.01.2017 г. до 31.03.2019 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. От ревизираното лице не е попълнена декларация по чл. 124 от ДОПК.

С РА основата за облагане с корпоративен данък е определена по реда на чл. 122, ал. 4, във връзка с чл. 122, ал. 1 от ДОПК след анализ на относимите за лицето обстоятелства. На основание чл. 122, ал. 2, т. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10,12,13, 15 и 16 от ДОПК, във връзка с чл. 122, ал. 1, т. 2 и т.4 от ДОПК, при спазване изискванията на чл. 122, ал. 3 от ДОПК, при определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък за 2018 г. са взети предвид установените обстоятелства относно придобиването на акциите и реализираната положителна разлика в размер на 501 000,00 лв.

2. На следващо място в РА е формиран извод за неотчетени приходи в размер на 3 103 700,00 лв., получени по банков път от [фирма] и [фирма]. В тази връзка в хода на ревизията е установено, че [фирма] е предоставило заем на [фирма] в размер на 9 900,00 лв по договор за временна финансова помощ от 29.08.2017 г. Средствата са постъпили в брой и са отразени по в счетоводна сметка 151 – Получени краткосрочни заеми, като до 31.03.2019 г. сумата не е върната и не са изплащани лихви по договора.

[фирма] е предоставило заем и на [фирма] в размер на 3 400 000,00 лв. по договор от 19.06.2018г. Заемът е предоставен за срок от три месеца, при договорена лихва 4,5 % годишно. От представеното банково извлечение се установява, че сумата е преведена на 19.06.2018 г. [фирма] е осчетоводило получения заем в размер на 3 400 000,00 лв. по счетоводна сметка „159- други заеми и дългове“. Според обясненията на дружеството заемът е погасен както следва: на 09.08.2018 г. [фирма] превежда 718 000,00 лв. с основание върнат заем за сметка на [фирма]; на 13.08.2018 г. [фирма] превежда 1 219 686,06 евро /2 385 100,00 лв./ с основание върнат заем за сметка на [фирма]. Остатъкът за възстановяване е в размер на 296 300,00 лв.

С РА е прието, че в хода на ревизията не са представени доказателства за прехвърляне на вземането на [фирма] от [фирма] към [фирма] и [фирма] и липсват доказателства за основанието за превеждане на суми по сметка на [фирма] от [фирма] и [фирма]. Ревизиращият екип е приел, че получените суми в размер общо на 3 103 700,00 лв. /718 600,00 лв. + 2 385 100,00 лв./ представляват приходи, от които ревизираното дружество е получило икономическа изгода, но не ги е отчетло и отразило в своето счетоводство, и не ги е декларирало в подадена годишна данъчна декларация за 2018 г. Поради това, на основание чл. 122 от ДОПК, цитираната сума е включена при определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък за 2018 г.

3.Относно извършените увеличения на финансовите резултати на дружеството за 2017 г. и 2018 г. съответно със сумата в размер на 257,40 лв. и в размер на 138 646,50лв. във връзка с констатациите за неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми, с РА ревизиращите са приели, че договорената лихва се отличава от действащата за

момента пазарна лихва и са оценили договорите за заем като сключени с цел отклонение от данъчно облагане. На основание чл. 16, ал. 1 на ЗКПО, за целите на данъчното облагане размерът на данъчния финансов резултат е определен при условия, които биха били меродавни за съответния вид сделки „по пазарни цени и насочени към постигане на същия икономически резултат“. Позовали са се на заключението от експертиза, възложена в хода на ревизията с Акт за възлагане №Р-22221018005303-01-001/23.04.2019 г., според което са определени долна граница на пазарните лихви 6% годишен пазарен размер на лихвата и горна граница 7,5% годишен пазарен размер на лихвата.

За целите на ревизионното производство, ревизиращият екип е приел, че размерът на пазарната лихва по процесните договори за заем е 7,5% годишно и съответно [фирма] е следвало да отчете приходи от лихви по договора за заем от 19.06.2018г., сключен със [фирма] през 2018 г. в общ размер на 137 904,00 лв., изчислени както следва: върху 3 400 000,00 лв. лихва от 20.06.2018 г. до 31.12.2018 г. - 195 дни, лихва 137 904,00 лв. /7,5% годишна лихва, средно дневна лихва 0,0208%/ . По договора за заем от 29.08.2017 г., сключен с [фирма], ревизираното лице е следвало да отчете приходи от лихви в размер на 257,40 лв. за 2017 г. /върху 9 900,00 лв. лихва от 29.08.2017 г. до 31.12.2017 г. 125 дни, лихва 257,40 лв./ и в размер на 742,50 лв. за 2018 г. /7,5% годишна лихва, средно дневна лихва 0,0208%/.

В резултат на изложеното, с РА, на основание чл. 78 от ЗКПО, финансовият резултат на [фирма] за 2017 г. е преобразуван в увеличение със сумата в размер на 257,40 лв. Така при декларирана данъчна загуба в размер на 7 715,21 лв. е определена данъчна загуба в размер на 7 457,81 лв.

За финансовата 2018 г., основата за облагане с корпоративен данък е определена по реда на чл. 122 от ДОПК, както следва:

- Положителна разлика от покупко-продажбата на акции в размер на 510 000,00 лв.;
- Неотчетени приходи в размер на 3 103 700,00 лв., получени по банков път от [фирма] и [фирма]
- Неотчетени приходи от лихви в размер на 137 904,00 лв. по предоставен заем на [фирма] и в размер на 742,50 лв. по предоставен заем на [фирма]
- Намаление със сумата 7 457,81 лв., представляваща приспадане на данъчна загуба от финансовата 2017 г., на основание чл. 70 от ЗКПО.

Установена е данъчна основа за облагане в размер на 3 735 888,69 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 373 588,87 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, за навнесените в срок суми е определена лихва в размер на 69 534,60 лв.

С жалбата на [фирма] срещу РА пред директора на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП е приложена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г., в която са посочени приходи в размер на 528 782,13 лв. и данъчна печалба в размер на 470 659,25 лв., както и банкови извлечения от 30.04.2019 г., 02.05.2019 г., 10.05.2019 г. и 13.05.2019 г., с които е заплатен данък в общ размер на 35 065,93 лв.

В решението си директорът на дирекция “ОДОП”- С. приема за правилни изводите на ревизиращите за наличие на основанията по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК - до започването на ревизията не е подадена декларация и са налице данни за укрити приходи или доходи за периода, като се позовава на липсата на каквито и да е данни за приета в НАП годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. Стига до извода, че от представената с жалбата товарителница от S., също не може да се установи получаването на декларацията от ТД на НАП С., тъй като тази част от

разпечатката липсва, а в сайта на куриерското дружество не са налични данни за нея. Сумата по заплатения данък в общ размер на 35 065,93 лв. , за които са представени банкови извлечения от 30.04.2019г., 02.05.2019 г., 10.05.2019 г. и 13.05.2019 г., е останала необвързана в данъчно-осигурителната сметка на дружеството. Решаващият орган е констатирал обаче, че сумата в размер на 35 065,93 лв. не е намерила отражение в Таблица II и III на РА.

По отношение на установения с РА корпоративен данък за 2018 г. е прието, че ревизираното дружество е реализирало положителна разлика от покупко-продажбата на акции в размер на 510 000,00 лв., поради което правилно и законосъобразно сумата е включена в основата за облагане с корпоративен данък за финансовата 2018 г.

Решаващият орган приема за основателни възраженията на [фирма], във връзка с получените по банков път суми от [фирма] и [фирма]. Намира, че в хода на ревизията са установени достатъчно данни и са събрани необходимите доказателства, че спорните суми, представляват именно върнат заем за сметка на [фирма] и стига до извод, че получените суми не могат да бъдат квалифицирани като „приход“. Заклучава, че в хода на ревизията не са събрани доказателства за неотчетени в съответствие със счетоводното законодателство приходи и сумата от 3 103 700,00 лв. не следва да се включва в основата за облагане с корпоративен данък за 2018г.

Що се отнася до извършеното увеличение на финансовите резултати за 2017 г. и 2018 г. във връзка с неотчетени лихви по предоставени заеми, директорът на дирекция “ОДОП” – С. намира извършеното облагане за правилно и законосъобразно по основание, но не и по размер. Приема, че заключението е обосновано и обективно изготвено, при спазване изискванията на нормативните актове и в частност на Наредба №Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, но споделя извода на ревизираното дружество, че ревизиращите необосновано възприемат горната граница на определения от вещото лице диапазон между 6% и 7,5%, Като се позовава на разпоредбата на чл. 15, ал. 1 от Наредба №Н-9/14.08.2006 г. и доколкото в случая липсват данни, че именно най-високата точка от редицата /7,5%/ съответства в най-голяма степен на условията по сделките с [фирма] и [фирма], решаващият орган приема, че пазарният лихвен процент е следвало да бъде определен като равен на средноаритметичната стойност на установените пазарни лихвени проценти между 6% и 7,5%, а именно 6,75%. Като съобразява частичното погасяване на заема към [фирма] с банкови преводи от [фирма] /718 000,00 лв./ и [фирма] /2 385 100,00 лв./, съответно на 09.08.2018 г. и на 13.08.2018 г., намира, че неотчетените приходи от лихви са както следва:

1. по отпуснатия на [фирма] заем в размер на 9 900,00 лв. при 6,75% годишна лихва – за 2017 г. лихва от 29.08.2017 г. до 31.12.2017 г. 125 дни, лихва в размер на 228,75 лв. и за 2018 г. лихва в размер на 668,25 лв.

2. по отпуснатия на [фирма] заем в размер на 3 400 000,00

лв., при 6,75% годишна лихва за 2018 г.

- върху цялата стойност на заема 3 400 000,00 лв. за периода от 20.06.2018 г. до 08.08.2018 г. /50 дни/ в размер на 31 438,00 лв.

- върху сумата в размер на 2 682 000,00 лв. за периода от 09.08.2018 г. до 12.08.2018 г. /4 дни/ в размер на 1 983,92 лв. и

- върху сумата в размер на 296 300,00 лв. за периода от 13.08.2018 г. до 31.12.2018 г. /141 дни/ в размер на 7 725,39 лв. Общо 41 147,31 лв.

В съответствие с приетото, с решението на директора на дирекция "ОДОП" - С. РА е изменен, като за 2017 г., след извършеното на основание чл. 78, във връзка с чл. 16 от ЗКПО увеличение на декларирания финансов резултат с 228,75 лв., се определя данъчна загуба в размер на 7 486,81 лв.

За 2018 г., по реда на чл. 122 от ДОПК, се определя основа за облагане с корпоративен данък в размер на 544 328,75 лв., както следва:

- Положителна разлика от покупко-продажбата на акции, подробно описани по-горе в размер на 510 000,00 лв.;

- Неотчетени приходи от лихви в размер на 41 147,31 лв. по предоставен заем на [фирма] и в размер на 668,25 лв. по предоставен заем на [фирма]

- Намаление със сумата 7 486,81 лв., представляващо приспадане на данъчна загуба от финансовата 2017 г.

Относно установените, на основание чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ във връзка с §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 32 338,05 лв. за първото тримесечие на 2019 г., решаващият орган намира, че в хода на ревизията не е доказана по безспорен начин липсата на сумата в размер на 646 761,16 лв. от касата на дружеството. Изетите от офис 106 на [улица], ет. 1 суми /48 100,00 щатски долара, 340 920,00 лв. и 957 200,00 евро./ значително надвишават размера на приетите за липсващи средства.

Решаващият орган счита, че събраните доказателства в тяхната съвкупност не дават основание да бъде потвърден изводът на органите по приходите за липса на парични средства и наличие на скрито разпределение на печалба по смисъла на §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, съответно извършеното облагане с данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ се явява необосновано, поради което отменя РА в тази част.

В останалата част на установените резултати за корпоративен данък по ЗКПО с решението на директора на дирекция "ОДОП – С. РА е изменен, като:

- установената с РА данъчна загуба за 2017 г. в размер на 7 457,81 лв. е определена на данъчна загуба в размер на 7 486,46 лв.;

- установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г. в размер на 373 588,87 лв. е определен на 54 432,87 лв., ведно със съответните лихви.

Предмет на настоящето производство е РА именно в тази част, в която за 2017г. е увеличен финансовият резултат с 228,75 лв., в резултат на което декларираната данъчна загуба е намалена от 7715,21 лв. на 7486,46 лв. и за 2018г. е увеличен финансовият резултат с 542815,56 лв., в резултат на което е установен корпоративен данък за внасяне в размер на 54432,87 лв., ведно със съответната лихва за забава на стойност 10131,37 лв.

В хода на съдебното обжалване на РА, в частта, в която е потвърден, по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза, към която са поставени и допълнителни въпроси. Заключение е прието без възражения от страните. Вещото лице изчислява пазарната лихва на лихвените равнища към датата на сключване на Договор за паричен заем от 29.08.2017г. между страните [фирма] (заемодател) и [фирма] (заемополучател) в размер на 1,70 % и съответно към датата на сключване на Договор за паричен заем от 19.06.2018г. между страните [фирма] (заемодател) и [фирма] (заемополучател) в размер на 0.99%. Експертът прави извод, че [фирма] е декларирало приход от продажба на акции в размер на 501 000лв., отчетени по смет. см-ка 723 "Приходи от финансови активи". Изчислен е размерът на дължимите задължения при различни варианти на евентуално частично уважаване на жалбата. При отговора на допълнително поставените въпроси е установено, че при покупка на акциите дружеството ги е отчетло в счетоводството си, а при продажбата на акциите дружеството е отчетло тяхната продажба и прихода в размер на 501 000лв. В приходите отчетени от дружеството са включени и посочените приходи от финансови активи в размер на 501000лв. Експертизата не установява наличие на неотчетени приходи за 2018г. в резултат от счетоводното отразяване на продажбата на акции. В счетоводството на [фирма] са отчетени приходи от лихви по договор за временна финансова помощ с [фирма] от 29.08.2017 г.м, както и приходи от лихви по договор за временна финансова помощ по договор за заем със [фирма] от 19.06.2018 г.

Като писмени доказателства по делото са приети, допълнително представените от [фирма] документи, част от счетоводството на дружеството, които са използвани от вещото лице при отговор на поставените въпроси.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намира за установено следното:

В настоящия случай, обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентните съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК органи – началник



сектор „Ревизии“, като орган възложил ревизията и главен инспектор по приходите, като ръководител на ревизията, надлежно оправомощени със заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Относно съответствието на обжалвания РА с материалния закон съдът намира следното:

Ревизията е проведена по особения ред на чл. 122 и сл. ДОПК. При наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1-7 ДОПК и при спазване на правилата по чл. 122, ал. 2 и 4 ДОПК законът дава възможност на органа по приходите да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него данъчна основа, като за целта основанията следва да са безспорно доказани. Наличието само на едно от обстоятелствата, изброени в чл.122, ал.1 е достатъчно.

В случая органът по приходите, за да премине към ревизия при особени случаи по реда на чл. 122 от ДОПК, е приел, че са налице основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК т. 1 - до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация и т.2. - налице са данни за укрити приходи или доходи.

С жалбата срещу РА до директора на дирекция “ОДОП” - С. са представени писмени доказателства - товарителница от С. с обратна разписка, доказателства за заплатен данък в общ размер на 35 065,93 лв. - банкови извлечения от 30.04.2019г., 02.05.2019 г., 10.05.2019 г. и 13.05.2019 г., както и ГДД за 2018г. , без вх. № и подпис или дата.

От представената товарителница се установява, че ГДД на [фирма] е подадена на 01.04.2019г., и е върната обратна разписка. От представеното копие не се вижда обаче кога и кой е приел пратката. В решението си директорът на дирекция “ОДОП”- С. твърди, че няма

заведена такава декларация. Относно банковите извлечения за заплащането на данъка твърди, че от тях не се установява, че с тях са заплатени задължения за корпоративен данък, тъй като кодът за вид плащане е за задължения за централния бюджет, а пояснителният текст е „данъци в полза на [фирма], вид док.9, период 01.10.2018 г. – 31.10.2018 г“. В същото време не твърди, че извършените плащания са за други задължения на [фирма], нито има доказателства в тази насока. Напротив, сумата в размер на 35 065,93 лв., постъпили по данъчно-осигурителната сметка на лицето, са останали необвързани.

Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 ДОПК, в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства. Така установената законова презумпция е оборима, като доказателствената тежест за това се носи от задълженото лице, което трябва да опровергае при условията на пълно и насрещно доказване фактическите констатации в акта, доколкото основанията за извършване на ревизия при особени случаи са доказани от ревизиращите органи.

1.Относно приходите от покупко-продажбата на акции е установено, че с Договор за покупко-продажба на акции от 05.06.2018г. [фирма] продава на Д. В. Д. поименни акции от капитала на [фирма], притежавани самостоятелно от продавача и 1/3 идеална част от 3 броя налични поименни акции от капитала на [фирма], притежавани от продавача в съсобственост с трети лица, както и 123 броя налични поименни акции от капитала на [фирма], притежавани самостоятелно от продавача и 1/2 идеална част от 4 броя налични поименни акции от капитала на [фирма], притежавани от продавача в съсобственост с трети лица. В чл.3 от договора е посочено, че цената на акциите в [фирма] е в размер на 1 000 000 лева, а цената на акциите в [фирма] е в размер на 260000лв. Акциите са придобити от [фирма] с договор за покупко-продажба на наследство от 04.01.2018 г. за 3 099 000,00 лв., платени от [фирма] по банков път на 20.08.2018 г.

Изводите на ораните по приходите, че [фирма] не е отчело получените приходи от продажбата на акции по описания договор не съответстват на събраните по делото доказателства. От неоспореното заключение по допуснатата съдебна експертиза се установява, че при покупката на акциите в счетоводството на [фирма] е отразено Дебит смет. см-ка 222”Инвестиции в асоциирани предприятия” с 3 099 000лв.; Кредит смет. см-ка 503”Разплащателна сметка” с 3 099 000лв. При продажбата на акциите е дебитирана смет. см-ка 4993 Постъпления 3 099 000лв. и кредитирана кредит смет. см-ка 222”Инвестиции в асоциирани предприятия” с 3 099 000лв.; дебитирана е смет. см-ка

503"Разплащателна сметка в лева" с 3 600 000лв. кредитирана е смет. см-ка 4993 Постъпления 3 600 000лв; дебитирана е смет. см-ка 4993 Постъпления с 501 000лв. и е кредитирана смет.см-ка 723"Приходи от финансови активи" с 501 000лв. Следователно [фирма] е декларирало приход от продажба на акции в размер на 501 000лв., отчетени по смет. см-ка 723"Приходи от финансови активи" и е отразило придобиване на акции на стойност 3099000 лв. и тяхната продажба на стойност 3 600 000 лв. и е отчетло в счетоводството си приход в размер на 501 000 лв. от продажбата на акции.

Видно и от приложената по делото ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018г. се установява, че дружеството жалбоподател е декларирало приходи - 528 782,13лв. и разходи - 60 384,40лв., респективно счетоводна печалба за 2018г. - 468397,73лв., като в приходите отчетени от дружеството, са включени и посочените приходи от финансови активи в размер на 501 000лв.

Приход от продажба на акциите на стойност 50 1000 лв. е посочен в отчета за приходите и разходите (ОПР) за 2018г. като финансов приход. В ОПР са отразени финансови приходи за текущата година в общ размер 529 хил. лева, които се формират от прихода от продажба на акции на стойност 501 000 лв. по сметка 723 и приходите от лихви на стойност 27782,13 лв. по сметка 721.

Експертизата не установява наличие на неотчетени приходи за 2018г. в резултат от счетоводното отразяване на продажбата на акции. Така установените факти се подкрепят и от доказателствата за извършени плащания за данъчни задължения на [фирма].

Изводите на органите по приходите изводите, че дружеството не е отчетло приход от продажбата на акции в размер на 501 000 лв., се опровергават от събраните доказателства и РА и неправилно с РА е увеличен финансовият резултат на [фирма] за 2018г. със сумата 501 000 лв.

2.Относно извършеното увеличение на финансовите резултати за 2017 г. и 2018 г. във връзка с неотчетени лихви по предоставени заеми, в хода на ревизията е установено, че [фирма] е предоставило заеми на [фирма] и [фирма]. Органите по приходите твърдят, че жалбоподателят не е начислявал приходи от лихви, дори и съобразно предвидените в договорите проценти. На следващо място са преценили, че с оглед избягване на отклонението от данъчно облагане, размерът на лихвите следва да бъде определен в резултат на извършена експертиза за определяне на пазарни лихви.

Съгласно чл. 78 от 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 от данъчнозадълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели.

В т. 8.1 и т. 8. 2 на Счетоводен стандарт (СС) 18 „Приходи” е предписано, че „приходите, създадени от ползването на активи на предприятието от други лица във вид на лихви се признават текущо, пропорционално на времевата база, която отчита ефективния доход от актива”. В случай, че са налице основания, съгласно този стандарт, приходите от лихви за посочените периоди да бъдат начислени през съответната година, респ. сумата на прихода да бъде надеждно изчислена, тези приходи следва да бъдат признати съгласно т. 5.1 от СС 18 и съответно следва да участват при определяне на финансовия резултат за годината на начисляването им. Съгласно т. 2 от СС 18, приходите включват брутните потоци от икономически изгоди, получени от и дължими на предприятието. За да се признае приходът в счетоводството на дружеството по смисъла на СС 18 следва да са изпълнени кумулативно тези условия.

На следващо място в чл. 16, ал. 1 от ЗКПО е предвидено, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В ал. 2, т. 3 от ЗКПО е предвидено, 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.

Спорът в случая се свежда до това отчетени ли са от данъчнозадълженото лице приходите от лихви по двата договора при определяне на данъчния финансов резултат за 2018г. и 2017 г. Между страните не се спори, че дружествата по договорите за заем са свързани лица. Спорът се свежда и до размера на пазарната лихва - дали той е по-висок от договореният между страните.

Извършената в хода на ревизията експертиза е установила размер на пазарната лихва по двата договора в границите между 6% и 7,5 %. В хода на съдебното обжалване е допусната съдебно-оценителна експертиза със задача да определи размера на пазарната лихва за 2017 и 2018 г. по договор за временна финансова помощ, сключен с [фирма] и размера на пазарната лихва за 2018 г. по договор за заем, сключен

със “Захарен комбинат – П.: АД. Заключение е прието без възражения от страните и не е оспорено от ответника. Вещото лице, съгласно поставената му задача, е определило пазарната лихва в съответствие с легалната дефиниция за пазарна лихва по §1, т. 32 от ДР на ЗКПО, по метода на § 1, т. 10, б. „а” от ДР на ДОПК и Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне пазарните цени.

Според легалната дефиниция, дадена в §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.

За да отговори на поставената задача експертизата ползва метода на сравнимите неконтролирани цени, съгл.чл.3,т.1 от Наредбата, тъй като този метод позволява да се анализира как се е променял факторът стойност на парите във времето и съответно алтернативната доходност от определен паричен ресурс, под формата на пазарна лихва, която доходност следва да се дисконтира от гледна точка на дългия инвестиционен период. Вещото лице е счело, че прилагайки *метода* „Пазарна лихва по вариант доходност Д. /държавни ценни книжа/ и лихвен процент за оценка на конвергенция“, ще се постигне освен оценка на факторите, които влияят върху цената, а именно-вид, характер и обхват на услугата по кредитиране, условията на сделката, като разпределение на рисковете по сделката, срокове на сделката, количество/обем/, условия на договора за кредит и всички други влияния върху размера на лихвата, то основен белег/условие/за определяне на сходство е също и **доходността** / стимул на заемодателя да предостави един заем е да получи не по- малка печалба от сумата, която би реализирал при алтернативен способ за печалба, който притежава възможно най-сходни показатели с този/. При съпоставка на методите, използвани в двете експертизи /извършената в ревизионното производство и тази при съдебното обжалване на РА/ се установява, че експертизата, изготвена в хода на съдебното обжалване на РА, е използвала метод, който при определяне на пазарната лихва взема предвид по-голям брой фактори, което води до резултат по-близък до легалната дефиниция в §1, т. 32 от ДР на ЗКПО.

Експертизата е направила преизчисление на пазарната лихва на

лихвените равнища към датата на сключване на Договор за паричен заем от 29,08,2017г. между страните [фирма] (заемодател) и [фирма] (заемополучател) и е определила пазарна стойност на лихвен процент в размер на 1,70 %, при договорена между страните в договора лихва в размер на 5% и пазарната лихва на лихвените равнища към датата на сключване на Договор за паричен заем от 19,06,2018г. между страните [фирма] (заемодател) и [фирма] (заемополучател) в размер на 0.99%, при договорена между страните - 4,5 %.

Следователно, съгласно заключението на съдебната експертиза, размерът на пазарната лихва в % е по-нисък от този, договорен между страните по договорите за временна финансова помощ с [фирма] и договора за заем със [фирма]. Следователно, не се установява отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО.

На следващо място, след справка в документите от счетоводството на дружеството, при отговора на допълнителните въпроси, експертизата е установява, че в счетоводството на [фирма] са отчетени **приходи от лихви по договор за временна финансова помощ с [фирма] от 29.08.2017 г** За 2017г.: дебит смет. см-ка 496/2 „Разчети по лихви”, анализ. [фирма] 171,88лв. На кредит смет. см-ка 721”Приходи от лихви” 171,88лв. За 2018г.: Дебит смет. см-ка 496/2 „Разчети по лихви”, анализ. [фирма] 495,00лв; На кредит смет. см-ка 721”Приходи от лихви” 495,00лв.

По договор за временна финансова помощ по договор за заем със [фирма] от 19.06.2018 г са отчетени следните приходи от лихви За 2018г.: Дебит смет. см-ка 496/3 „Разчети по лихви”, анализ. [фирма] 27 276,88лв. На кредит смет. см-ка 721”Приходи от лихви” 27 276,88лв.

Видно и от ГФО за 2017г. и 2018г. се установява, че дружеството жалбоподател е декларирало за 2017г.: приходи 171,99лв. и разходи 7887,20лв., респективно счетоводна загуба за 2017г. в размер на 7715,21лв., като в приходите отчетени от дружеството са включени и посочените приходи от лихви и за 2018г. е декларирало приходи 528782,13лв. и разходи 60384,40лв., респективно счетоводна печалба за 2018г. в размер на 468397,73лв., като в приходите отчетени от дружеството са включени и посочените приходи от лихви.

Следователно, в противоречие със събраните доказателства се явява изводът на органите по приходите, че са налице неотчетени приходи от лихви за 2017г. и 2018г., съответно незаконосъобразно на основание чл.78 ЗКПО е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2017г. и 2018г.

По изложените съображения РА като незаконосъобразен следва да бъде отменен.

На основание чл. 161, ал.1 ДОПК, с оглед изхода на спора на жалбоподателя следва да бъдат присъдени направените по делото

разноски и възнаграждението за един адвокат в размер на 7726,40 лв. (5870.40 лв. заплатено адвокатско възнаграждение, 50 лв. държавна такса и 1806 лв. заплатено възнаграждение за вещо лице).

Водим от горното, на основание чл.160, ал.1 ДОПК, Административен съд София-град, Л. състав,

### **РЕШИ:**

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], ревизионен акт № Р-22221018005303-091-001 / 29.01.2021 г., издаден от Р. Р. Б. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 730/07.05.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството за 2017г. е увеличен финансовият резултат с 228,75 лв., в резултат на което декларираната данъчна загуба е намалена от 7715,21 лв. на 7486,46 лв. и за 2018г. е увеличен финансовият резултат с 542815,56 лв., в резултат на което е установен корпоративен данък за внасяне в размер на 54432,87 лв., ведно със съответната лихва за забава на стойност 10131,37 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], разноски по делото в размер на 7726,40 лв (седем хиляди седемстотин двадесет и шест) лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-десетдневен срок от съобщаването за неговото за неговото изготвяне.

Съдия: