

РЕШЕНИЕ

№ 13058

гр. София, 26.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 25.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **4837** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 222 ал.2 от АПК и чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/.

Настоящото съдебно производство е образувано след отменително решение № 4990 /1005.2023г на ВАС ,постановено по адм.дело № 9660/2022г на ВАС , с което е било отменено решение № 5287 /12.08.2022г постановено по адм.дело № 7880/2020г на АССГ. С последното ,състав на АССГ е отменил по жалба на Амбулатория за специализирана медицинска извънболнична помощ - Медицински център „Свети Пантелеймон“ ЕООД, РА № Р-22002219004913-091-001/26.03.2020 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., в частта с която е потвърден и изменен с Решение № 1061/07.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, а именно в частта за установен корпоративен данък по ЗКПО в размер на 11661,77 лв. за 2016 г. за сумата от 2 413,22 и лихва в размер на 296 лв. и в частта за определяне на корпоративен данък в размер на 28 173,99 лв. за 2107 г. за сумата от 26 264,30 лв. ведно със съответните лихви в размер на 94 лв. и е отхвърлил жалбата в останалата ѝ част.

За да отмени решението ВАС е преценил ,че първоинстанционния съд не е анализирал същността на договореностите на страните по процесните доставки и доказателствата, които са представени за тях и не е изложил конкретни правни изводи за всяка доставка на услуги поотделно , а общо за всички доставки ,което е определено като липса на мотиви в съд.решение . Не били изложени мотиви и относно

това дали разходите за командировки, които не са признати за данъчни цели и с тях са увеличени финансовите резултати на дружеството за 2016г. и 2017г., са свързани с дейността на дружеството с оглед основанието на което същите не са признати за данъчни цели – чл.26, т.1 от ЗКПО.

Дадени са указания от касационната инстанция при новото разглеждане на делото съдът да разграничи доставките по отделните доставчици и техния предмет и да обсъди доказателствата по всяка една от доставките (или групово, ако е налице един и същи предмет), както и становищата на двете страни и въз основа на установените факти и обстоятелства да изложи мотиви за това дали правилно с РА е увеличен финансовия резултат на дружеството с непризнати разходи за външни услуги на основание чл.77, ал.1 и чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО.

Не на последно място ВАС е установил съществено процесуално нарушение, изразяващо се в неизясняване на въпроса за определяне на пазарната лихва по смисъла на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО, без да е назначил на основание чл. 171, ал. 2 АПК и чл. 201 ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК повторна експертиза, която да даде отговор на поставената задача, като съобрази всички условия по § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО, които характеризират лихвата като пазарна и разпоредбите на Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

В съд. заседание жалбоподателя се представлява от адв.М., която поддържа жалбата, излага доводи в писмени бележки за незаконосъобразност на РА в частта, с която не е отменен от директора на дирекция ОДОП с Решение № 1061/07.07.2020 г. Представени са писмени доказателства при новото разглеждане на делото, които счита че следва да се съобразят при излагането на мотиви по всяка една от процесните доставки на услуги поотделно / каквито са и указанията на ВАС/ и моли да се съобрази заключението на в.л. К. по назначената при новото разглеждане на делото експертиза. Претендира разносни съобразно списък по чл.80 от ГПК.

Ответника намира жалбата за неоснователна и недоказана. Излага доводи за законосъобразност на оспорения РА. Прави подробен анализ на трите експертизи, целящи определяне на пазарната лихва, която следва да се приложи в настоящия казус и счита, че изготвената в ревизионното производство такава в голяма степен обосновава размера на пазарната лихва към момента на процесните заеми.

Настоящия съдебен състав е изпълнил указанията на ВАС, като е назначил СОЕ, със задача: “Какъв е диапазонът на пазарни лихви през 2017 г. по предоставени заеми, аналогични на процесните - между дружеството-жалбоподател и Служба за трудова медицина „Свети Пантелеймон“ ЕООД, както и между дружеството - жалбоподател и управителя и едноличен собственик на капитала – В. К.“, обективизирана и в молбата на жалбоподателя /стр.16 от делото /.

Оспорения при първоначалното разглеждане на делото РА № Р-22002219004913-091-001/26.03.2020 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., е издаден във връзка с Решение № 1234/17.07.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., като на основание Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002219004913-020-001 от 25.07.2019 г. е възложено извършване на ревизия на АСМИП МЦ „Свети Пантелеймон“ ЕООД за определяне на задълженията по Закона за корпоративното подоходно облагане за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № Р-22002219004913-092-001/27.02.2020 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117,

ал. 5 от ДОПК.

Със същия / РА № Р-22002219004913-091-001/26.03.2020 г./ , са установени допълнително задължения за корпоративен данък съответно за 2016 г. в размер на 4 188,61 лв. и за 2017 г. в размер на 276 767,84 лв., ведно със съответните лихви в общ размер на 56 935,02 лв.

Органа по чл.152 от ДОПК - Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” С. с Решение № 1061/07.07.2020 г. Потвърждава Ревизионен акт № Р-22002219004913-091- 001/26.03.2020 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Д. П. Д. - ръководител на ревизията, в частта на установения корпоративен данък за 2016 г., ведно със съответните лихви и изменя Ревизионен акт № Р-22002219004913-091-001/26.03.2020 г., в частта на установения корпоративен данък за 2017 г. в размер на 278 173,99 лв., като определя същия в размер на 28 173,99 лв., ведно със съответните лихви.

Настоящия съдебен състав ,като съобрази фактическите установявани , намерили отражение в оспорения РА и съобразно разпоредбата на чл. 160 ал.6 от ДОПК ,приема че същият е законосъобразен , в частта за установен корпоративен данък по ЗКПО в размер на 4188.61лв за 2016 г. и съотв. лихва и в частта за определяне на корпоративен данък за 2017г в размер на 28 173,99 лв. ,ведно със съответните лихви.

За 2016г

С ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за 2016 г. ревизираното дружество е декларирало данъчна печалба в размер на 75 486,48 лв. и корпоративен данък в размер на 7 548,65 лв. След приспадане на направени авансови вноски в размер на 4 000,00 лв. и отстъпката по чл. 92, ал. 5 от ЗКПО от 75,40 лв., е деклариран данък за довносяне в размер на 3 473,16 лв. / видно от стр.10 от РД/ . При извършена съпоставка между отразените разходи за дейността на дружеството в представената годишна оборотна ведомост и отчета за приходите и разходите е констатирано, че е налице разлика от 3 457,54 лв. Посочено е, че са декларирани повече разходи в ГДД и със сумата от 3 457,54 лв. е увеличен деклариания финансов резултат, на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО.

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

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

В хода на ревизията е възложена експертиза на оценителя А. М. Д. за определяне на пазарните нива на лихвите по смисъла на §1, т. 32 от ДР на ЗКПО по договор за предоставен заем от ревизираното дружество на СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА „СВЕТИ ПАНТЕЛЕЙМОН“ ЕООД. С експертизата годишната лихва по договора за заем е определена в диапазон от 6% до 7%. Органите по приходите са приели усреднения лихвен процент от 6,5 % и на тази база са посочили, че за 2016 г.

ревизираното лице е следвало да отчете приход от лихви в размер на 23 049,53 лв. След приспадане на начислените от дружеството лихви в размер на 7 111,60 лв., е установен неотчетен приход от лихви в размер на 15 937,93 лв., с който е увеличен декларирания финансов резултат за 2016 г., на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от същия закон.

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

За 2016 г. органа по приходите е счел, че не следва да се извърши декларираното от задълженото лице намаление на счетоводния финансов резултат с разходите от последващите оценки и отписване на вземанията, за които не са доказани основанията за признаването им за данъчни цели в размер на 1 277,10 лв. / ревизираното лице е намалило счетоводния си финансов резултат с посочената сума, без да посочи кое обстоятелство по чл. 34, ал. 1 от ЗКПО е налице /, за да бъде признат посоченият разход. През 2016 г. от ревизираното лице са получени парични средства в размер на 110 379,60 лв. по договор за безвъзмездна финансова помощ с Министерство на Икономиката и енергетиката по проект „Виртуална клиника“, схема BG161PO003-1.1.07.0115-C0001 „Внедряване на иновации в предприятията“ по оперативна програма „Развитие на конкуренцията на българската икономика 2007-2013“, като получените средства са отчетени по 7053 „Приходи от финансиране по договор BG161PO003-1.1.07.115-C0001“. Дружеството е получили финансиране на обща стойност 311 285,00 лв., в т.ч. от ЕС в размер на 264 592,00 лв. и национално финансиране в размер на 46 693,00 лв., предназначено за закупуване на дълготрайни материални активи. В данъчния и счетоводния амортизационен план е заведена по сметка 208 компютърна техника на стойност 117 432,00 лв. и по сметка 216 софтуер, специални приложения за достъп до сайт на стойност 200 400,00 лв., придобити чрез финансиране по договор BG161PO003-1.1.07.115-C0001. За 2016 г. дружеството е начислило разходи за амортизации върху стойността на посочените активи в общ размер на 122 644,00 лв.

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

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

За 2017г

За 2017 г. дружеството е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с декларирана данъчна печалба от 14 061,47 лв. и корпоративен данък в размер на 1 406,15 лв. След приспадане на авансови вноски в размер на 1 400,00 лв., е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 6,15 лв., който е внесен от ревизираното лице.

При съпоставка между приходите, отразени от дружеството в представената годишна оборотна ведомост и отчета за приходите и разходите е констатирано, че от

ревизираното лице са декларирани в ГДД за 2017 г. по-малко приходи с 35,32 лв. С така установената разлика от 35,32 лв. е увеличен финансовият резултат, на основание чл. 77, ал.1 от ЗКПО.

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

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

Работилата в хода на ревизионното производство експертиза е определила годишната лихва в диапазон от 4,5% до 5,2%. Органите по приходите са определили прихода от лихви на дружеството за 2017 г., въз основа на усреднения лихвен процент от 4,85 %. На основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. с неотчетения приход от лихви в размер на 58 208,68 лв.

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

За 2017 г. ревизираното лице е осчетоводило по дебита на сметка 6021 „Разходи за външни услуги“ фактури, документиращи разходи за консултантски, проектантски и финансови услуги в общ размер на 182 800,00 лв., издадени от „КАТАЛЕЯ“ ЕООД, ЕТ,, Б-Колор-ВЕЛИЧКА БОЯНОВА“, „МЕНИДЖ ЕКС“ ЕООД, С. В. М., „КОМПАНИЯ ЗА СЧЕТОВОДНИ И КОНСУЛТАНТСКИ УСЛУГИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ПРИМА ВИСТА СТУДИО“ ЕООД, „ЕКС-УЕПЪН“ ЕООД, „ТЕРМО ЛЕЙБЪЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ЗИ КОНСУЛТ“ ЕООД. На посочените дружества са извършени насрещни проверки, резултатите от които са подробно описани в ПИНП /протокол за извършена насрещна провекта/ и въз основа на тях, както и на извършения анализ на представените от ревизираното лице документи и данните в информационната система на НАП, е прието, че отчетените разходи не отразяват

реално извършени стопански операции. На основание чл. 77, ал. 1 във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със стойността на отчетените разходи в общ размер на 182 800,00 лв. по фактурите, издадени от горечитираните дружества.

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

Органите по приходите са посочили, че не са налице доказателства за съвременното отразяване промяната на капитала. Формиран е извод, взетите счетоводни операции, свързани с намаляването на капитала са направени във връзка с липсата на парични средства в брой в касата на дружеството и с необходимостта счетоводната наличност да бъде намалена, за да отговаря на фактическата наличност. В подкрепа на този извод е посочено обстоятелството, че за сметка на неразпределената печалба на дружеството от минали години е разпределен дивидент в размер на 941 587,77 лв. Изтъкнато е, че неразпределената печалба от минали години към 01.01.2017 г. е в размер на 217 907,48 лв., като същата е увеличена с 1 000 000,00 лв. за сметка на намалението на капитала и това счетоводно записване е извършено в нарушение на счетоводното законодателство. Посочено е, че свободни парични средства в дружеството няма и такива се осигуряват едва след връщането на парични средства от управителя. В подкрепа на този извод е фактът, че на управителя с разходни касови ордери за периода от 01.01.2017 г. до 30.11.2017 г. са му предоставени служебни аванси в размер на 2 114 557,70 лв. и на 01.11.2017 г., 02.11.2017 г. и 07.11.2017 г. по банкови сметки на дружеството в „ЮРОБАНК И ЕФ ДЖИ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД от управителя е възстановен служебен аванс общо в размер на 1 803 898,29 лв., от които 1 499 996,52 лв. са осчетоводени като върната инвестиция, а разликата от 303 901,77 лв. е осчетоводена като разпределен дивидент. Направено е заключение, че от дружество не е спазен редът за намаляване на капитала и всички извършени счетоводни операции, свързани с намаляването на капитала са взети без основание, като в резултат на това се е стигнало до изкуствено намаляване на основния капитал и изкуствено завишаване на печалбата от минали отчетни периоди. На основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 2 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2017 г. с намаления

капитал в размер на 2 500 000,00 лв.

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

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

Както беше посочено по-горе, съдът формира своите правни изводи, съобразявайки разпоредбата на чл.160 ал.6 от ДОПК, съгласно която: “Със съдебното решение не може да се изменя актът във вреда на жалбоподателя”, поради което съдът дължи произнасяне в параметрите на определените от органа по чл.152 от ДОПК размери на дължимия от жалбоподателя корпоративен данък за 2016г - 4 188,61 лв данък и за 2017г – 28173.99лв-данък,ведно с дължимите лихви по периоди.

Най-общо увеличаването на С. / счетоводен финансов резултат/ с горепосочената сума, на дружеството –жалбоподател за 2016 и 2017 е извършено на следните основания, по които съдът ще изложи мотиви, съгласно указанията на ВАС:

1. Разходи от лихви по междуфирмени заеми и заем към едноличния собственик на капитала на дружеството, оформен като „служебни аванси“ –чл.16 ал.1 и чл.16 ал.2 т.3 от ЗКПО
2. Разходи за командировки, които не са свързани с икономическата дейност на дружеството- чл.26 т.1 от ЗКПО
3. Разходи за външни услуги, които не са документално обосновани-чл.77 ал.1 от ЗКПО

Видовете корекции на финансовия резултат имат своята нормативна уредба в разпоредбите на чл. 18 - 43 от ЗКПО (основни принципи).

Съгласно чл. 18 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. След преобразуването данъчният финансов резултат може да бъде положителен (данъчна печалба) или отрицателен (данъчна загуба).

На облагане с корпоративен данък подлежи данъчната основа, каквато може да бъде само данъчната печалба.

С оспорения РА счетоводният финансов резултат за процесните години е коригиран с приход от лихви по предоставените заеми, на основание чл. 78 от ЗКПО и чл. 16, ал. 1, ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 се отнася до сделки, включително между несвързани лица, които са

сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. В този случай 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 на чл. 16 са изброени изрично видове сделки, сключването на които се смята за отклонение от данъчно облагане по силата на посочената разпоредба. Такива по силата на т. 3 са получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. Следва лихвата да се определи по пазарната, а в случай, че вещото лице в съдебното производство определи по-висока, то се взема предвид лихвата, начислена в ревизионното производство, поради забраната за влошаване на положението на жалбоподателя. Съгласно разпоредбата на 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 данъчно задълженото лице.

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, в случая лихвен заем, с размер на уговорената с анекс лихва значително под пазарната, която да подведат под конкретната хипотеза на отклонение от данъчно облагане и да приложат обосновано данъчната регулация, уредена в глава четвърта на ЗКПО.

При тази правна рамка, правилно органите по приходите са установили, че за продължителен период от време жалбоподателят е предоставял суми в лева на лица, които са свързани с дружеството по смисъла на § 1, т.3 от ДР на ДОПК, което обстоятелство не се оспорва от жалбоподателя.

В нормата на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО се съдържа легалната дефиниция за „пазарна лихва“ и това е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. Пазарната лихва се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на

предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата. Договорената лихва по договор от 18.12.2013 г. за заем между жалбоподателя и СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА „СВЕТИ ПАНТЕЛЕЙМОН“ ЕООД размер на 1 020 000,00 лв е в размер на 6%. С анекс от 01.01.2014 г. е променен лихвения процент на 2%, като е уговорено заемът да е за неопределено време. Предоставеният заем е намерил счетоводно отражение по сметка 225 „Предоставени дългосрочни заеми в лева“, а лихвите са осчетоводени по сметка 721 „Приходи от лихви“. За 2016 г. са начислени лихви в общ размер на 7 111,60 лв., при 2% лихвен процент.

През 2017 от касата и от банковите сметки на дружеството са предоставяни на управителя на дружеството В. К. К. служебни аванси в общ размер на 2 326 975,97 лв. ,връщани от последния с посочено основание „възстановяване на служебен аванс“ в брой и по банковите сметки на дружеството. Установено е, че към 31.12.2017 г. от управителя са възстановени дадени му служебни аванси в размер на 2 228 567,50 лв., като разликата от 98 408,47лв. е върната през 2018 г. От направените осчетоводявания от дружеството е констатирано, че предоставените парични средства не са използвани за закупуване на активи, плащане на разходи за нуждите на дружеството, в т.ч. и за командировъчни разходи, поради което правилно е прието че от оборотните средства на дружеството са отклонени суми, с които е финансиран управителят на дружеството. Не са представени документи от жалбоподателя , от които да е видно, че сумите са ползвани като служебен аванс, нито са отчетени като разход, извършен във връзка с икономическата дейност на търговеца. Предвид това, следва да се приеме, че тези суми в същността си представляват предоставени безлихвени заеми на свързаното с дружеството физическо лице –негов управител и собственик на капитала. Следва да се отбележи, че не наименованието, а характера на създадените правоотношения между субектите определят вида на сделката. Ревизирият субект и получателят на сумите, които помежду си са „свързани лица“ не ангажират доказателства с каква цел са предоставени средствата, за какво конкретно са били взети и разходвани, респ. дали са свързани с дейността на дружеството или не. При липса на документи за предназначението и отчитането на отпусканите суми, включително с разходо- оправдателни документи, съдът намира, че е обоснован извода на органите по приходите, че не се касае за отпускане на служебен аванс,

а за заобикаляне на данъчния закон в хипотезата на отпускане на безлихвени заеми между свързани лица. Тук следва да се посочи, че етимологията на понятието „аванс“ е парична сума, която се дава или взема като предплата.

С оглед на това съдът приема, че е налице фактическия състав на чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО. За да приеме това съдът съобрази, че за целите на предотвратяване отклонението от данъчно облагане установените заемни отношения между свързани лица се регулират от разпоредбата на чл. 15, ал. 1 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 чл. 16, ал. 1 ЗКПО, както бе посочено по-горе, 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. Императивната разпоредба на чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО урежда предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително случаите на безлихвени заеми, като отклонение от данъчно облагане. При наличието на такова отклонение данъчният финансов резултат от конкретната сделка се определя независимо от условията, при които е договорена. За целите на доходното 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.

За да се отговори на основния спорен въпрос в настоящия казус - правилно и законосъобразно ли е увеличен С. с разходи за лихви по предоставени заеми между свързани лица, следва да се отговори преюдициално на въпроса какъв е размера на пазарната лихва, определен по реда на Наредба № Н-9/14.08.2006г на МФ за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени.

Предвид обстоятелството, че доказването на предпоставките на чл.16 ал.2 т.3 от ЗКПО е в тежест на органа по приходите, в хода на ревизионното производство е била възложена експертиза с акт за възлагане №

P-22002219004913-01-001 /06.01.2020г /л.85 от приложение №1/ ,изготвена от А. Д.. Според заключението по тази експертиза л.103 – л.116 от приложение № 1 пазарния лихвен диапазон по предоставения заем от жалбоподателя на СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА „СВЕТИ ПАНТЕЛЕЙМОН“ ЕООД,съгласно сключен договор за заем от 18.12.2013г и анекс от 01.01.2014г е в диапазона 6-7% годишна лихва.

По отношение на пазарен лихвен процент на предоставени средства от жалбоподателя АСМИП МЦ „Свети Пантелеймон” ЕООД на управителя и едноличен собственик на капитала В. К. К. ,експертната е определила годишен лихвен диапазон от 4.5 -5.2%,предвид високата обезпеченост на подобен кредит и преференциалните условия ,които банките могат да предложат.

Тук следва да се посочи ,че процесуалния представител на жалбоподател превратно тълкува мотивите на ВАС изложени в решение № 4990 /1005.2023г на ВАС ,постановено по адм.дело № 9660/2022г на ВАС, касателно изготвената в хода на съдебното производство експертиза за определяне на пазарната лихва по смисъла на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО .

Въззивната инстанция в данъчното производство е инстанция по същество, а не контролно - отменителна ,каквато е касационната инстанция и дължи произнасяне относно обстоятелството законосъобразно ли е начислен данък / в случая корпоративен данък за 2016-2017г / и правилно ли е определена данъчната основа въз основа ,на която е определен същия, което предполага фактически установявания в хода на съдебното производство. Именно затова касационната инстанция е върнала за ново разглеждане оспорването , доколкото въпроса с размера на пазарната лихва ,приложима към конкретните заеми е останал неизяснен . В този смисъл , са и указанията за назначаване на повторна експертиза , с оглед преценка за наличие на основанието по чл.16 ал.2 т.3 от ЗКПО , а не защото изготвената в ревизионното производство експертиза / идентична с тази от съдебното производство/ е невярна и оборва тезата на органа по приходите за наличие на отклонение от данъчното облагане.

Видно от съдържанието и на двете експертизи / изготвената в ревизионното производство и назначената при първоначалното разглеждане на делото / е приложен регламентираният в Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. на МФ метод на сравнимите неконтролирани цени и е извършен сравнителен анализ на съпоставимостта, съгласно чл. 18 от наредбата, в резултат на което е изведена редицата от пазарни стойности. Органите по приходите са приели усреднен лихвен процент в размер на 6,5 на сто, който да е възможно най-близо до реалната пазарна стойност

на лихвата по процесния заеман договор и така да се елиминират частичните несъответствия с отделни параметри в крайните стойности от редицата пазарни стойности. В случая и двете лица, изготвили заключенията, са сравнили и анализирали изходните данни, нагледно изложени в табличен вид, в резултат на което са определили релевантният лихвен процент за процесната заемна сделка.

Съгласно Чл. 3. от Наредбата , използваните наименования на методите по чл. 16, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане и § 1, т. 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс са :

1. метод на сравнимите неконтролирани цени;
2. метод на пазарните цени;
3. метод на увеличената стойност;
4. метод на разпределената печалба;
5. метод на транзакционната нетна печалба.”

Според чл. 18, ал. 2 от горесцитираната наредба неконтролирана сделка е съпоставима с контролирана сделка, ако се установи, че различията между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, не влияят съществено върху цената при пазарни условия или могат да се извършат корекции по чл. 11. В чл. 20 от наредбата е посочено, че при прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени се извършват корекции по чл. 11 , с цел елиминиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, установени въз основа на следните фактори, които влияят върху цената: характеристики на продукта или услугата; условия на сделката като количество, съответно отстъпки за количество; условия на доставка, разпределяне на рисковете по сделката, (валутен риск, кредитен риск и др.); момента на договаряне, срокове; пазарни условия; равнище на инфлация; бизнес стратегии.

Видно е ,че в изготвената от в.л Д. експертиза /стр.16 и сл./ е извършена корекция по реда на чл. 11 от наредбата. Извършен е анализ на оборотните ведомости и публикуваните годишни Финансови отчети в Търговския регистър по отношение на жалбоподателя и СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА „СВЕТИ ПАНТЕЛЕЙМОН“ ЕООД, в следствие на което е установена голяма задлъжнялост на заемополучателя. На база на този анализ е определен средновисок риск от неплатежоспособност на СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА „СВЕТИ ПАНТЕЛЕЙМОН“ ЕООД, на база на който е определен и ефективния лихвен процент, коригиран в посока намаление с неприсъщите разходи по обслужване на кредита, присъщи на банковите институции, който е в диапазон 6-6,6 % и

всъщност съвпада с първоначално договорения лихвен процент 6% по процесния договор за паричен заем и усреднения лихвен процент по анализирания договор за междуфирмено кредитиране. На стр. 23 в експертната на Д. е направен обобщаващ извод, че дружествата - заематели не могат да отговорят на големите изисквания на банките, предвид тяхното лошо финансово състояние /задлъжнялост в процесния случай на СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА „СВЕТИ ПАНТЕЛЕЙМОН“ ЕООД / и плащането на лихва от 6-7% годишно за привлечен ресурс от друго дружество е значително по-малко от лихвата, която би определила дадена търговска банка в конкретното им финансово състояние. Посочено е, че този лихвен процент е присъщ на пазара на междуфирмено кредитиране от свързани лица за процесния период и към момента.

Относно заема, която жалбоподателя е предоставил на своя управител и едноличен собственик на капитала, в.л Д. е взела предвид критериите по чл. 20 от наредбата и е направила корекции по реда на чл. 11, съобразно голямото количество на предоставените парични средства на управителя К. и липсата на определен срок за връщане. Видно от стр. 24 в експертната на Д. е анализирана годишната оборотна ведомост за 2017 г. на жалбоподателя и по-конкретно сметка 422 „Подотчетни липа“. На стр. 25-26 е направен подробен анализ на платежоспособността на физическото лице В. К., като са взети предвид данните от годишната данъчна декларация, задълженията му по друг заем в размер на 100 000 лв., средномесечния му брутен доход за 2017 г., размерът на собствения капитал на дружеството, на което е управител, т.е. изследван е критерият за кредитен риск. Данните от статистиката за потребителски кредити от осем банки за физически лица с поръчители и без такива са коригирани, като са игнорирани присъщите за банките разходи за обслужване на кредита от 1,09%, формиращи ГПР, и е определен лихвен процент в диапазон 4,5-5,2%. и на тази база органите по приходите са определили пазарна лихва в размер на долната граница 4,5%. Назначената в хода на съдебното производство експертиза, изготвена от в.л К., преповтаря на практика експертната изготвена от Д., поради което съдът не обсъжда изрично и нея, но следва да се отбележи, че съвпадението на констатациите и на двете вещи лица респ. на изводите им не води до извод за некомпетентност или необоснованост на същата.

При новото разглеждане на делото и в изпълнение на указанията на ВАС, за формира собствени мотиви настоящия състав е назначил СОЕ, изготвена от вещното лице К. /оспорена от ответника/, която също е използвала метода по чл.3 т.1 от Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. на МФ,

но е сравнявала лихвите по издаваните от държавата Д. / държавни ценни книжа/ при което е установила размер на лихвата в диапазон 1.78% -1.02 % за двата вида заеми . Според настоящия съдебен състав използвания подход от в.л К. не води до определяне на „пазарна лихва“ по смисъла на на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО . В резултат на това така определената лихва е под договорената от 2% за междуфирмения кредит между жалбоподателя и свързаното с него дружество СЛУЖБА ПО ТРУДОВА МЕДИЦИНА „СВЕТИ ПАНТЕЛЕЙМОН“ ЕООД и не отразява реално критериите , съобразно изискванията на Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. на МФ при използване на метод на сравнимите неконтролирани цени. От изявлението на в.л К. ,направено в съд.заседание от 01.02.2024г се установява ,че същата не е използвала като аналози други междуфирмени заеми ,тъй като такива е трудно да се намерят за съпоставка,затова е използвала като аналог лихвите от Д. и поддържа обосновката за използвания аналог ,посочен в самата експертиза , а именно: „ За целите на поставената задача пред експертизата ще се ползва метода на сравнимите неконтролирани цени, съгл.чл.3,т.1 от Наредбата. Аргументите за това са следните : този метод позволява да се анализира как се е променял фактора 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. Дотолкова, че пазарни аналози за идентични по вид и характер на услугата предоставени заеми не може да се прецизира и отчитайки влиянието на тези фактори, считам, 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/. В обобщение изборът на този метод е с оглед на целта за получаване на приблизително еднаква доходност при отчитане вида, характера и обхвата на услугата по кредитиране и условията на сделката - срок и обем.Реално заемодателят на средствата, към момента на отдаване на заемните средства е разполагал с алтернативата да даде назаем парични средства /например

правейки депозит в банка/ и срещу тях да получи лихва, или да купи финансов инструмент /например Д. или облигация/, заплащайки неговата цена и на падежа или продавайки го по-рано да получи съответен доход, той се старее да действа така, че да не загуби, независимо коя от двете алтернативи е избрал- целта е получаване на приблизително еднаква доходност“ .

Въпреки заявеното намерение да се установи приблизително еднаква доходност при отчитане на вида, характера и обхвата на услугата по кредитиране ,същото не може да се постигне ,като се използва за аналог лихвите по държавни облигации,тъй като същността и целите на този финансов инструмент ,съществено се различават от условията на настоящата сделка / договор за заем /.Съдът споделя доводите на процесуалния представител на ответника юриск.К. , според която използването на Д. като аналози води до значително отклонение от изискването на чл. 8, ал. 1 на Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г.,съгласно която норма методът на сравнимите неконтролирани цени се прилага, само когато е налице сходство в характеристиката на продукта или услугата - предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка. В случая предметът и страните по сделката по покупка на Д. коренно се различава от предмета и страните по процесите сделки по предоставяне на паричен заем на свързаните лица. Следователно по отношение на сделките с Д. е неприложим методът на сравнимите неконтролирани цени предвид изложеното за съществено различие в предмета и страните, водещо до неизпълнение на изискването на чл. 8, ал. 1 на наредбата. Тук следва да се отбележи ,че критерий „доходност“ , използван от вещото лице К. не е предвиден в чл.8 и чл.20 от Наредбата за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени и обосновава сходство при прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени ,използвайки като аналог Д..

Изслушаната в настоящето производство експертиза не е взела предвид корекционните коефициенти по чл. 11 от наредбата с оглед елиминиране на различията между контролираните сделки по предоставени парични заеми от жалбоподателя на свързаните лица и неконтролираната сделка по покупка на Д.,както и не е съобщила критериите по чл. 20 от наредбата и не е направило анализ на съпоставимостта между контролираните сделки по предоставени парични заеми и неконтролираните сделки по покупка на Д..Не е отчетен кредитния риск,доколкото Д. са безрискови ценни книжа, защото са издадени и обезпечени от държавата и поради това гарантираната от държавата лихва по Д. е ниска. Не може да се приравнява лихва по заем ,с лихва по

Д., тъй като последните са обезпечени от държавата и са безрискови, както беше посочено по-горе , а процесните заеми не са обезпечени и затова са с много по-голям кредитен риск и съответно лихвата следва да е по-висока , а не както е в случая с размер определен под договорения .

Предвид всичко изложено до тук съдът ,намира че изготвената в хода на ревизионното производство експертиза в най-пълна степен определя „пазарната лихва“ , чийто осреднен размер от 6.5 % по договора между свързаните фирми на жалбоподателя и от 4.5% за договора за заем с управителя на жалбоподателя е правилно и законосъобразно приложен.

Следователно и оспорения РА в частта ,с която е изменен С. в посока увеличение на печалбата с приходите от лихви е правилен и законосъобразен.

По отношение на разходите за командировки ,които не са свързани с икономическата дейност на дружеството- чл.26 т.1 от ЗКПО,съдът намира следното :

На основание чл. 26, т. 1 ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, несвързани с дейността. Тук следва да се отбележи ,че данъчното третиране на разходите по реда на ЗКПО е в зависимост от документалното им доказване и с оглед необходимостта от извършването им за реализиране целите и предмета на дейност на предприятието. В ЗКПО липсва дефиниция, която да съдържа изчерпателно изброяване или законово определени критерии и признаци, въз основа на които да се прави класификация на разходите, несвързани с дейността. Преценката дали даден разход е свързан с дейността на предприятието е индивидуална за всеки конкретен случай и следва да е съобразена с вида и предназначението му, наличието на връзка на отчетения разход с предмета на дейност на данъчнозадълженото лице и реалния получател на благото, свързано с разхода.

В този обхват са всякакви разходи, които не са присъщи за стопанската дейност или потенциално не биха създали доход за дейността на данъчно задълженото лице т.е това са разходи, несвързани с дейността на данъчнозадължено лице .В случая органа по приходите е увеличил С. на дружеството с разходи за командировки на лицата В. К., М. К. и С. С.,съгласно Заповеди за командировка ,подробно изброени на стр.4 от процесния РА . За 2016г. са в размер на 8 194,29 лв. и за 2017 г. са в размер на 4 179,81 лв. ,отчетени по сметка 609 „Други разходи“ . По делото са приложени командировъчни заповеди, фактури и разходи за извършени нощувки, отчети от лицата,които са собственици и служители на жалбоподателя не доказват по безспорен начин ,че отчетените разходи за командировки в чужбина и в страната са свързани с икономическата

дейност на дружеството. Видно от анализа направен в РА на представените от жалбоподателя документи е установена разлика между отчетоводените и представени РКО. В отчетите не се съдържат данни за конкретни дейности ,извършени от командированите лица,не е конкретизирано мястото на провежданите събития,поставените задачи и тяхното изпълнение. Липсва заверка на командировачните от местата на пристигане и отпътуване. По какъв начин е извършен транспорта и съотв.транспортни документи. Формалните изисквания за доказване на командировъчни разходи са във връзка с обосноваване обстоятелството ,че тези разходи са свързани с дейността на фирмата ,а не всякакви други разходи напр.с развлекателен ,ваканционен и др. характер. Извършването на разходи в чужда полза ,в това число в полза на собственици и служители на ЮЛ,не може да се приеме за свързано с дейността и не създават доход за търговеца , каквато е и неговата крайна цел. Следователно ,съдът намира че и по отношение на тези разходи ,с които е увеличен С. за 2016 и 2017г на АСМИП МЦ „СВЕТИ ПАНТЕЛЕЙМОН“ ЕООД е правилен и законосъобразен.

По отношение на разходите отчетени в нарушение на счетоводното законодателство,съдът счита че РА е издаден в съответствие с материалния закон. Съгласно чл.77 ал.1 от ЗКПО „ Разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане“ .

Съгласно текста на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен резултат се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция.

В процесния РА е констатирано ,че са отчетени разходи по доставки от „КАТАЛЕЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; В. Б. Р., ЕИК ЕГН [ЕГН]; „МЕНИДЖ ЕКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; С. В. М., ЕГН [ЕГН]; „КОМПАНИЯ ЗА СЧЕТОВОДНИ И КОНСУЛТАНТСКИ УСЛУГИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПРИМА ВИСТА СТУДИО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕКС-УЕПЪН“ ЕООД,[ЕИК] ; „ТЕРМО ЛЕЙБЪЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ЗИ КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], които не са реално извършени.Следователно не е доказана достоверността на фактурираните стопански операции, респ. не следва да бъде приемано за правилно и достоверно счетоводното отчитане на същите . За да приеме ,че доставките са нереални т.е не са извършени от посочените във фактурите лица,органа по приходите е извършил насрещни проверки на доставчиците,при което може да се обобщи че гореизброените девет доставчика не притежават потенциал /материален,технически и кадрови/ да извърши доставките. Същите не са

регистрирани по ДДС ,видно от заключението на вещото лице К. , която беше изслушана повторно и при новото разглеждане на делото пред настоящата инстанция и която потвърди констатациите си направени по отношение на тези доставки.

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

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

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

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

5.От ЕТ“Сия-Сийка Митева“ ЕООД и б.,„Компания за счетоводни и консултантски услуги България“ ЕООД не са представени доказателства за умения за извършване на счетоводни консултации, както и за извършена конкретна дейност.

7.По отношение на ЕТ „Б-Колор-Величка Боянова“ е направена констатация, че не са представени исканите документи.

8.По отношение на „К. ЕООД е установено,че за извършената услуга – консултация относно специфични биологични рискове за здравето, свързани с индивидуалното работно място, методите и средствата за

тяхното ограничаване и предотвратяване са ползвани общодостъпни данни по изготвен проект „Превенция за безопасност и здраве при работа“.

9. По отношение на „Екс Уепън“ ЕООД – администриране при извършване на профилактика на клиенти на медицинския център и извън него не е установено лицето, извършило услугата.

Представените фактури за тези доставки не се ползват с материална доказателствена сила относно удостоверените с тях факти и обстоятелства, поради което следва при условията на пълно доказване и в интерес на жалбоподателя, последния да докаже резултата от тези доставки. Това не е сторено от последния в настоящето производство. Представените при новото разглеждане доказателства са новосъздадени според настоящата инстанция за целите на настоящето производство и не могат да се противопоставят на останалите доказателства по делото, за да оборват тезата на ответника за неосъществяването на същите, а само за документалното им съществуване.

Безспорно в случая е нарушен принципа на съпоставимост между приходите и разходите. Действително при непризнаване на разходи за данъчни цели не следва да се признават за данъчни цели и приходите, възникнали от непризнатите разходи. Въпреки това конкретни доказателства, че фактурираните на ревизираното лице услуги са включени от дружеството в последващи доставки, от които да са реализирани приходи, не са представени. Съдът счита, че извода за липса на реални доставки, резултатна невярното отразяване на стопанските операции в издадените данъчни документи респ. документалната необоснованост - чл. 26, т. 2 вр. с чл. 16, ал. 1, т. 4 ЗКПО. В този смисъл правилно и законосъобразно е прието, че е налице отклонение от данъчното облагане в хипотезата на чл. 16, ал. 1, т. 4 ЗКПО и органа по приходите, законосъобразно са увеличили С. на дружеството с разходи за външни услуги, за които се установи, че не са реално осъществени в размер на 182800лв за 2017г.

Предвид всичко изложено до тук, съдът намира, че Ревизионен акт № Р-22002219004913-091- 001/26.03.2020 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Д. П. Д. - ръководител на ревизията, в частта с която е потвърден и изменен с Решение № 1061 / 07.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП- С. при ЦУ на НАП е правилен и законосъобразен, а жалбата против него е неоснователна и недоказана.

При този изход от процеса жалбоподателя ще следва да заплати юрисконсулско възнаграждение в полза на ответника в размер на 2000лв

за настоящата инстанция .

Водим от горното , Административен съд София- град, III отделение, 2-ри състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Амбулатория за специализирана медицинска извънболнична помощ - Медицински център „Свети Пантелеймон“ ЕООД, срещу РА № Р-22002219004913-091-001/26.03.2020 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден и изменен с Решение № 1061/07.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, в частта за установен корпоративен данък по ЗКПО в размер на 11661,77 лв. за 2016 г.. и в частта за определяне на корпоративен данък в размер на 28 173,99 лв. за 2107 г. ,ведно със съответните лихви

ОСЪЖДА Амбулатория за специализирана медицинска извънболнична помощ - Медицински център „Свети Пантелеймон“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно– осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на сумата в размер на 2000 (две хиляди) лева, представляваща разноси по делото.

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

СЪДИЯ: