

РЕШЕНИЕ

№ 3447

гр. София, 27.05.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15
състав,** в публично заседание на 11.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Клавдия Дали и при участието на прокурора Кирил Димитров, като разгледа дело номер **2812** по описа за **2020** 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).

[фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от Е. Б., оспорва Ревизионен акт № Р 22221418007216 091 001/ 17.10.2019г., издаден от Ф. Й., началник сектор, възложил ревизията и Т. Вуканина, главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден от директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП с Решение № 109/ 21.01.2020г., с който са установени допълнителни задължения по ЗКПО за корпоративен данък общо в размер на 201819,91 лв. за периодите от 01.01.2012г. до 31.12.2017г. и лихви за просрочие, възлизащи на 106664,01 лв.

Въведени са отменителните основания по чл.146, т.1-4 АПК вр. § 2 ДР на ДОПК – липса на компетентност, неспазване на установената форма, съществени нарушения на процесуалните правила, противоречие с материалноправни разпоредби. Възражението за нищожност на РА е мотивирано с липса на изискуемата форма на актовете по движение на производството и с неспазване на нормативно установените срокове. Твърди се, че ЗВР, ЗИЗВР, ИПОПДЗЛ, РД и РА не са подписани нито саморъчно, нито с КЕП, а връчването им на ревизираното лице (РЛ) означава, че се касае за проекти на документи. Според подателите на жалбата сроковете по чл.117 и чл.119 ДОПК са преклузивни, насочени към осигуряване на предвидимост и съразмерност и препятстване на възможност за административен произвол.

Оплакванията за незаконосъобразност на РА са аргументирани с довод, че констатациите в него са противоречиви и непоследователни. Фактическата обстановка

относно увеличението на финансовия резултат на РЛ за 2012г. е изложена неясно и тенденциозно, което пречатства правото на защита на дружеството. Съображенията на ревизиращите относно договора за заем, сключен между жалбоподателя и [фирма] са необосновани, тъй като се базират на част от релевираните обстоятелства без конкретно и съществено изследване на отношенията между договарящите. Необоснован е и изводът в РА относно размера на пазарната лихва, тъй като са използвани само два договора за сравнителна база.

Възразява се срещу извода на ревизиращите, че представените от РЛ договори за паричен заем не следва да се признават като основание за отписване по давност на съответните суми – напротив, договорите и платежните нареждания обуславят противоположен извод.

В съдебно заседание дружеството се представлява от адв. Д. и адв. Д., които поддържат жалбата на сочените в нея основания. В хода на устните състезания се подчертава, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА не са подписани нито с електронен, нито с друг подпис, което обуславя нищожност на РА.

Ответникът, директорът на дирекция „ОДОП“ С., чрез представител по пълномощие, отрича основателността на жалбата, препращайки към съображенията в Решение № 109/ 21.01.2020г. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Участващият по делото прокурор от СГП дава заключение, че РА страда от порок на реквизитите и съдът може да го отмени или измени.

От фактическа страна се установява:

На 26.11.2018г. от Ф. Й., началник сектор в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е издадена Заповед за възлагане на ревизия № Р 22221418007216 020 001 спрямо [фирма] с обхват задълженията на дружеството за корпоративен данък за период 01.01.2012г. – 31.12.2017г. Определен срок от 3 месеца, считано от съобщаване на възлагателния акт, чийто издател е оправомощен със Заповед № РД 01 803/ 07.06.2017г. на териториалния директор. Екипът е в състав Т. Вуканина - ръководител и А. Мазганова. Със ЗИЗВР № Р 22221418007216 020 002/ 08.03.2019г., подписана от В. В., заместник на възложилия ревизията орган (болничен лист № Е20196401301/ 5.03.2019г., Заповед ЗЦУ-807/ 8.07.2015г. на изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД 84-2200-225/ 5.03.2019г. на териториалния директор), срокът ѝ е удължен до 11.04.2019г. По силата на ЗИЗВР № Р 22221418007213 020 003/ 10.04.2019г. крайната ѝ дата е 10.05.2019г.

На 29.07.2019г., екипът ревизори съставили РД със следните констатации и изводи:

[фирма] е вписано в ТР на 9.04.2008г. с капитал 10210 лв., притежание на Е. Б., която е и негов управител и осъществява дейност отдаване под наем на недвижими имоти.

Дружеството не откликнало на първото ИПДПОЗЛ № Р 22221418007216 040 001/ 12.12.2018г., с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. С оглед разпоредбата на чл.122, ал.1, т.4 ДОПК е връчено Уведомление по чл.124 от кодекса, с което РЛ е известно, че основата за облагане с корпоративен данък по ЗКПО за ревизираните периоди ще бъде определена по особения ред чл.122-124 ДОПК. Според становище на пълномощник на РЛ от 12.04.2019г. книжата ще бъдат предоставени в офис на дружеството. За посещение на адрес на РЛ е съставен протокол от 18.04.2019г. Извършено е и присъединяване на доказателства от предходна проверка спрямо жалбоподателя.

Увеличение на С. на РЛ за 2012г. със сумата 1027990 лв. за извършена преоценка на

акции:

На 01.03.2012г. от дружеството е осчетоводена продажба на 17 000 бр. безналични поименни акции от капитала на [фирма]. По главната книга на сч см 223 Ценни книжа е отразена счетоводна операция Дт 491 Доверители и Кт 223 Ценни книжа със сума 1 054 000 лв. Главна книга за сч см 491 Доверители е със счетоводна статия Дт 223 Ценни книжа /1054 000 лв. – продажба на акции на [фирма]/ Дт 723 Приходи от операции с инвестиции 532457 лв. и Кт 503-06 /1586457 лв. превод от „Корпоративна търговска банка“. Общо по Дт 491 оборотите са в размер на 1586457 лв.

Преди това, за 2011г. е извършена преоценка на акциите на [фирма] въз основа на Протокол от ОСС на РЛ. Решението е дружеството да преоцени на борсова цена притежаваните 17 000 бр. безналични поименни акции от капитала на [фирма] към дата 24.02.2011г. Според бюлетин от Българска фондова борса за 24.02.2011г. относно акциите на [фирма] стойността им при затваряне на борсата е 62 лв.

За 2011г. от [фирма] е подадена ГДД по ЗКПО, според която от дружеството не е извършвана икономическа дейност. Впоследствие е констатирана грешка, различна от счетоводна и са предприети действия по коригирането ѝ по реда на чл.75 и сл. ЗКПО. Подадена е коригираща декларация, в която в намаление на счетоводния финансов резултат е отразена сумата 1027990 лв. на основание чл.34 ЗКПО за извършена преоценка на акции на [фирма].

Ревизиращите изискали от жалбоподателя представяне на всички документи за извършвани сделки на регулирания пазар на финансови инструменти, напр. проспекти или друга информация при продажбата на акции, но това не е сторено. Не е предоставено и изисканото съгласие за разкриване на търговска тайна на основание чл.133, ал.5 от Закона за публичното предлагане на ценни книжа вр. чл.35, ал.5, т.1 от Закона за пазарите на финансови инструменти за периода 01.01.2012г. – 31.12.2017г. Така приходните органи заключили, че описаните приходи от акции следва да се признаят в следващия отчетен период, доколкото непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки по реда на чл.34 ЗКПО се признават за данъчни цели в годината на отписване на съответния актив или пасив. Ето защо и на основание чл.35, ал.1 ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2012г. е коригиран в посока увеличение със сумата 1027990 лв. за извършената преоценка на акции на [фирма].

Непризнаване право на приспадане на данъчна загуба:

В ГДД за 2012г. е отразено приспадане на данъчна загуба в размер на 96726,32 лв. Същевременно е констатирано, че за 2006г. е декларирана данъчна загуба 29001,20 лв.; за 2007г. – данъчна загуба 95544,86 лв., или общата сума на данъчните загуби е 124546,06 лв. Част от сумата се приспада от данъчните печалби през 2008г., 2009г. и 2011г. Приспадането от счетоводната печалба за 2011г. е в размер на 9946,55 лв.

В Справка 4 от ГДД по чл.92 ЗКПО за 2012г. Пренасяне на загуби е посочена данъчна загуба за 2010г. в размер на 4157,97 лв. За 2010г. не е подадена ГДД по чл.92 ЗКПО. Поради това е прието, че дружеството няма право да приспада данъчна загуба в размер на 4157,97 лв. Налице е право на приспадане на данъчна загуба в размер на 82621,80 лв., с което изчерпва данъчната загуба за приспадане. При това положение не е налице и право на приспадане на данъчна загуба в размер на 13997,16 лв., декларирана в 2014г.

Увеличение на С. с приходи от лихви:

От [фирма] е предоставен заем в размер на 1586400 лв. на [фирма]. В копие на

банково бордеро от 6.03.2012г. е вписано основание по превода „по договор“. Сумата е осчетоводена по дебита на сч см 22931 – предоставен заем [фирма]. С ИПДПОЗЛ № Р 22221418007216 040 004/ 24.04.2019г., връчено по електронен път същия ден е изискан договор във връзка с превода, но такъв не е представен.

При данните, че заемодателят и заемополучателят са свързани лица, при липсата на писмен акт, уреждащ условията по заема респ. да е договорена лихва, е направен анализ на ценовите и другите условия на сделките, сключени с цел отклонение от данъчно облагане, в т.ч. данни за такива сделки между свързани с РЛ субекти – така по силата на договор за паричен заем от 5.12.2011г. между [фирма] заемодател и [фирма] – заемател /§1, т.3 ДР на ДОПК/, за заемане на финансови средства в размер на 161963 лв. срокът за връщане на заема е 5 г. от датата на подписване на договора при годишна лихва 10 % от заетата сума.

През 2011г. управители на РЛ са Н. Б. и М. Б. при управление на дружеството заедно или самостоятелно от Б..

Между РЛ /заемодател/ и М. Б. /заемател/ е сключен договор за заем от 1.12.2011г. за сумата 161963 лв., предоставена по банковата сметка на физическото лице на няколко части. Според анекс от 7.01.2016г. дружеството опрощава на Б. целия дълг по договора.

За целите на ревизията е прието, че след като РЛ е страна по договор за заем от 2011г. с годишна лихва 10 % от заетата сума, този размер е пазарна лихва по смисъла на §1, т.32 от ДР на ДОПК. Прието е наред с това, че основанието, посочено в банковото извлечение за превод на сумата „по договор“ е привидно и цели разпределение на натрупан финансов ресурс и отклонение от данъчно облагане чрез предоставяне на фиктивен заем на свързано лице, или, налице са условия за отклонение от данъчно облагане по чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО. Във връзка с чл.15 и чл.16, ал.1 и на основание чл.78 ЗКПО за въпросния заем от РЛ следва да се отчете приход от лихви в размер на 10 % от заетата сума. Конкретно, за 2012г. 118980 лв. за 9 месеца и по 158640 лв. за 2013г., 2014г., 2015г., 2016г. и 2017г.

Увеличение на С. за 2016г. със сумата 1002466,22 лв.

През 2016г. от дружеството е осчетоводено по Кт сметка 609.06 Отписване по давност и Дт сметка 611 Разходи за дейността сумата 1022466,22 лв. Ревизиращите изискали данни, касаещи взетата счетоводна операция, но това не е сторено. Едва с възражението срещу РД са представени договори за заем от 2007г. и 2008г., по които РЛ е заемодател за сумите 163 100 лв. и заемател за 106995,71 лв. Липсват данни за получени суми, или за предприети действия за събиране на вземанията. Осчетоводеният разход в резултат на отписване на вземане се признава за данъчни цели само при условие, че отписването е станало при спазване на изискванията на счетоводното законодателство (налице са неопровержими доказателства, че вземането е несъбираемо). От [фирма] не са представени доказателства – инвентаризация на активи, писма до контрагентите за потвърждаване на вземанията; нито за началния момент на възникване на вземането и неговата изискуемост. По тези съображения е заключено, че разходът от отписване на вземането като несъбираемо не следва да се признае за данъчни цели.

Срещу връчения на адресата си на 8.08.2019г. РД пълномощниците на дружеството депозирали възражения, които издателите на РА намерили за неоснователни, мотивирайки се подробно.

РА № Р-22221418007216-091-001/ 17.10.2019г., съобщен на дружеството електронно

на 4.11.2019г., е оспорен по реда на чл.152 ДОПК на 15.11.2019г. и е потвърден с Решение № 109/ 21.01.2020г., връчено на РЛ на 23.01.2020г.

Жалбата, въз основа на която е образувано настоящето производство, е постъпила в дирекция ОДОП С. на 3.02.2020г. и е допустима.

Според заключението на СТЕ, което съдът цени като обективно, точно и професионално изготвено, в НАП е изградена Информационна система (ИС) „Контрол“, чрез която се съставят, обработват, одобряват и връчват документи, свързани с работата на дирекцията. В тази информационна система се съставят, обработват, одобряват и връчват и ревизионни актове. При издаването на документ информационната система изисква подписването му чрез квалифициран електронен подпис на потребителя (КЕП), който се намира в смарт-карта, поставена в четец, свързан към компютъра на потребителя на системата, който подписва документа. Не е възможно по друг начин на издавания РА, при което подписаният документ да бъде въведен обратно в ИС Контрол. При подписването на документа от няколко отделни потребителя всеки отделен подпис се запазва като част от запис на документа в системата и може да бъде визуализиран като файл с формат p7s, представляващ електронен подпис.

ЗВР е подписана с detached електронен подпис от Ф. Й. на 26.11.2018г. в 14,12 ч. Използваният КЕП е издаден от В-Т. с валидност от 27.12.2017г. до 27.12.2018г., или ЗВР е подписан с наличен КЕП към цитираната дата.

РА е подписан с два КЕП в attached режим и чрез отваряне на стандартното приложение A. reader тези подписи са визуализирани в заключението, които са на Ф. Й. (17.10.2019г. ,12,44 ч) и Т. Вуканина (17.10.2019г. 13,45 ч).

РД е подписан с два КЕП в attached режим и чрез отваряне на стандартното приложение A. reader тези подписи са визуализирани в заключението, които са на Т. Вуканина (29.07.2019г. 11,46 ч) и А. Мазганова (5.08.2019г. 09,23 ч).

Документи могат да бъдат връчвани на ревизираните лица по два начина: електронно (методът е описан в съобразителната част от заключението). Вещото лице пояснява, че връчваният документ е достъпен ограничено количество дни след първоначалното му връчване с цел да се ограничи потенциалното изтичане на чувствителна информация, и на хартия, при което в системата се генерира протокол, който се подписва при връчването, след което се сканира и прилага по преписката.

Всеки потребител в НАП на ИС Контрол се аутентифицира със своя КЕП, за да започне работа, т.е. системата не позволява изготвяне и издаване на документи, без те да са подписани с КЕП. Връчването на документи на ревизирани лица не изисква КЕП, тъй като няма как НАП да е сигурна, че лицата ще имат КЕП. Връчването може да се осъществи без лицето да има КЕП, само чрез достъп до документа по електронен път, който се записва по начина, описан в съобразителната част от заключението. Алтернативно документи могат да бъдат разпечатани и връчени на ръка, при което в системата се генерира протокол, който впоследствие се сканира и прилага по преписката.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна

Възражения за нищожност на РА:

За да е валидно, всяко волеизявление следва да отговаря на изискванията за форма, включително да носи подписа на своя издател. Чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК и чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК изискват ревизионният доклад, съответно ревизионният акт да се издава в писмена форма и да съдържа подписи на органите по приходите, които са го

съставили, съответно издали. За да е валидно подписан, съгласно чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК в случаите, когато е издаден като електронен документ, РА следва да е подписан с квалифициран електронен подпис (КЕП) на органите по чл. 119, ал. 2 ДОПК. КЕП се приравнява по силата на чл.13, ал.4 ЗЕДЕУУ на саморъчно поставен подпис.

КЕП, съгласно легалното определение на това понятие, дадено с препращащата норма на чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ, е "електронен подпис" по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г., а именно "усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи".

Електронен подпис означава "данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва" (така чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ във вр. с чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014), а "усъвършенстван електронен подпис" е "електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в член 26" (така чл. 13, ал. 2 от ЗЕДЕУУ във вр. с чл. 3, т. 11 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г.).

Или, за да е на лице КЕП, е необходимо електронният подпис да отговаря на изискванията на чл. 26 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г., да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис.

Съгласно легалното определение, дадено с чл. 3, т. 14 от Регламент (ЕС) № 910/2014 "удостоверение за електронен подпис" означава електронен атестат, който свързва данните за валидиране на електронен подпис с физическо лице и потвърждава най-малко името или псевдонима на това лице", като съобразно чл. 3, т. 15 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г. "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение I".

Въз основа на заключението на СТЕ съдът приема, че използваните от органите по приходите електронни подписи отговарят на всички изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014 г., вкл. и са основани на квалифицирани удостоверения за електронен подпис, отговарящи на всички изискванията Приложение I от същия общностен акт (а те са изчерпателни - така чл. 28 § 2 от Регламент (ЕС) № 910/2014), поради което те съставляват КЕП по смисъла на посоченото по-горе легално определение.

Обстоятелството, че преписите на ЗВР, РД и РА, приложени към заключението и извлечени извън ИС Контрол, не съдържат данни за подписването им с КЕП, не влияе върху валидността на РА като властническо волеизявление, което, както бе посочено, е материализирано (довършено) 17.10.2019г. в 13,45 ч. Съобщението за издаване на РА (и на актовете по движение на производството) не е еквивалентно на самия акт. Щом последният е подписан с валидни КЕП, възражението за нищожността му е неоснователно.

РЛ поддържа, че РД е съставен два месеца след изтичане на срока по чл.117, ал.1 ДОПК, а РА – две седмици след изтичането на пози по чл.119, ал.2 ДОПК. Действително, определеният срок за приключване на ревизията е 10.05.2019г., а ревизионният доклад е с дата 28.07.2019г. Изложеното

обективира прекомерност на иначе инструктивния срок по чл.117, ал.1 ДОПК. Изтичането на сроковете по чл.117, ал.1 ДОПК и по чл.119, ал.2 от кодекса не освобождава ревизиращия екип, съответно съвместно компетентните възложил ревизията орган и нейния ръководител съставят РЛ, респ. да се произнесат с ревизионен акт или акт за прекратяване на производството. На разположение на РЛ е била възможността по чл.144, ал.3 ДОПК да подаде до териториалния директор на НАП жалба за бавност, но това не е сторено. Не се констатира и друго съществено процесуално нарушение при извършване на ревизията, което да обоснове незаконосъобразност на РА.

При служебната проверка за съответствието на РА с материалния закон съдът приема следното:

Увеличение на С. на РЛ за 2012г. със сумата 1027990 лв. за извършена преоценка на акции:

С протокол от общото събрание на съдружниците на „К. билд комерс“, тогава О. от 24.02.2011г. е прието решение дружеството да прецени на борсова цена притежаваните 17 000 бр. безналични поименни акции от капитала на [фирма] към същата дата. Видно от исторически данни на търговията с акции (л.114 от адм. дело 305/2020 на АССО), борсовата цена на 1 акция към 24.02.2011г. е 62 лв.

Към 01.03.2012г. от РЛ е осчетоводена продажбата на 17 000 бр. безналични поименни акции, като е взета счетоводна операция Дт 491/Доверители Кт 223 сумата 1054 000 лв.

От [фирма] е подадена ГДД по ЗКПО за 2011г., според която от дружеството не е извършвана икономическа дейност. Впоследствие е констатирана грешка, различна от счетоводна и са предприети действия по коригирането ѝ по реда на чл.75 и сл. ЗКПО. Подадена е коригираща декларация, в която в намаление на счетоводния финансов резултат е отразена сумата 1027990 лв. на основание чл.34 ЗКПО за извършена преоценка на акции на [фирма].

Бе посочено, че от жалбоподателя е изискано представяне на документи за извършвани сделки на регулирания пазар на финансови инструменти, напр. проспекти или друга информация при продажбата на акции, но това не е сторено. Не последвало и съгласие за разкриване на търговска тайна на основание чл.133, ал.5 от Закона за публичното предлагане на ценни книжа вр. чл.35, ал.5, т.1 от Закона за пазарите на финансови инструменти за периода 01.01.2012г. – 31.12.2017г.

Чл.34, ал.1, изр.1 ЗКПО определя, че приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Това означава, че описаните приходи от акции следва да се признаят в следващия отчетен период. Ето защо корекцията на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2012г. в посока увеличение със сумата 1027990 лв. за извършената преоценка на акции на [фирма] съответства на чл.35, ал.1 ЗКПО.

Непризнаване право на приспадане на данъчна загуба

Жалбоподателят не оспорва, че в ГДД за 2012г. е отразено приспадане на данъчна загуба в размер на 96726,32 лв. Органите по приходите констатира, че за 2006г. е декларирана данъчна загуба 29001,20 лв.; за 2007г. – данъчна загуба 95544,86 лв., или общата сума на данъчните загуби е 124546,06 лв.

Част от сумата се приспада от данъчните печалби през 2008г., 2009г. и 2011г. Приспадането от счетоводната печалба за 2011г. е в размер на 9946,55 лв.

В Справка 4 от ГДД по чл.92 ЗКПО за 2012г. Пренасяне на загуби е посочена данъчна загуба за 2010г. в размер на 4157,97 лв. За 2010г. не е подадена ГДД по чл.92 ЗКПО. Поради това е прието, че дружеството няма право да приспада данъчна загуба в размер на 4157,97 лв. Налице е право на приспадане на данъчна загуба в размер на 82621,80 лв., с което изчерпва данъчната загуба за приспадане. При това положение не е налице и право на приспадане на данъчна загуба в размер на 13997,16 лв., декларирана в 2014г.

Жалбоподателят не оспорва горните констатации и изводи на приходните органи, съдът служебно не намира основания за тяхната неправомерност.

Увеличение на С. с приходи от лихви

От РЛ е предоставен заем в размер на 1586400 лв. на [фирма]. Представено е заверено копие на банково бордеро от 6.03.2012г. с основание по превода „по договор“, какъвто не е представен.

При данните, че заемотателят и заемополучателят са свързани лица по §1, т.3, б.„д“ ДР на ДОПК – лица, в чийто управителен или контролен орган участва едно и също юридическо или физическо лице, включително когато физическото лице представлява друго лице – в управлението и на двете дружества участва [фирма]; при липсата на писмен акт, уреждащ условията по заема, включително да е договорена лихва, ревизиращите анализирали ценовите и другите условия на сделките, сключени с цел отклонение от данъчно облагане, в т.ч. данни за такива сделки между свързани с РЛ субекти – така по силата на договор за паричен заем от 5.12.2011г. между [фирма] заемотател и [фирма] – заемател (§1, т.3, б.„д“ ДР на ДОПК), за заемане на финансови средства в размер на 161963 лв. срокът за връщане на заема е 5 г. от датата на сключването му при годишна лихва 10 % от заетата сума.

През 2011г. управители на РЛ са Н. Б. и М. Б. при управление на дружеството заедно или самостоятелно от Б..

Между РЛ /заемотател/ и М. Б. /заемател/ е сключен договор за заем от 1.12.2011г. за сумата 161963 лв., предоставена по банковата сметка на физическото лице на няколко части. Според анекс от 7.01.2016г. дружеството опрощава на Б. целия дълг по договора.

Ревизиращите приемат, че след като РЛ е страна по договор за заем от 2011г. с годишна лихва 10 % от заетата сума, този размер е пазарна лихва по смисъла на §1, т.32 от ДР на ДОПК. Освен това основанието, посочено в банковото извлечение за превод на сумата „по договор“ цели разпределение на натрупан финансов ресурс и отклонение от данъчно облагане чрез предоставяне на привиден заем на свързано лице, или, налице са условия за отклонение от данъчно облагане по чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО. Във връзка с чл.15 и чл.16, ал.1 и на основание чл.78 ЗКПО за въпросния заем от РЛ следва да се отчете приход от лихви в размер на 10 % от заетата сума. Конкретно, за 2012г. 118980 лв. за 9 месеца и по 158640 лв. за 2013г., 2014г., 2015г., 2016г. и 2017г. Съгласно приложимите разпоредби от ЗКПО, Глава четвърта "Предотвратяване на отклонение от данъчно облагане", в хипотезите, при които свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на

данъчния финансов резултат, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчният финансов резултат се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Нормата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО предвижда, че за отклонение от данъчно облагане се смята 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 опрощаване на кредити или изплащане за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. Легалната дефиниция за "пазарна лихва" се съдържа в § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО – 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. Съдът намира, че при преценката относно размера на пазарната лихва по спорния заемен договор органите по приходите са приложили правилно критериите по §1, т.32, изр.2 ДР на ЗКПО, поради което извършеното увеличение на С. с приходи от лихви е законосъобразно.

Увеличение на С. за 2016г. със сумата 1002466,22 лв.

През 2016г. от дружеството е осчетоводено по Кт сметка 609.06 Отписване по давност и Дт сметка 611 Разходи за дейността сумата 1 022466,22 лв. Ревизиращите изискали данни, касаещи взетата счетоводна операция, но това не е сторено. С възражението срещу РД са представени 6 договора за заем, сключени между [фирма] и РЛ, съответно [фирма] и РЛ от 2007г. и 2008г., по които РЛ е заемодател за сумите 163 100 лв. и заемател за 106995,71 лв. Липсват данни за получени суми, или за предприети действия за събиране на вземанията.

Осчетоводеният разход в резултат на отписване на вземане се признава за данъчни цели само при условие, че отписването е станало при спазване на изискванията на счетоводното законодателство (налице са неопровержими доказателства, че вземането е несъбираемо). От [фирма] не са представени доказателства – инвентаризация на активи, писма до контрагентите за потвърждаване на вземанията; нито за началния момент на възникване на вземането и неговата изискуемост. По тези съображения е заключено, че разходът от отписване на вземането като несъбираемо не следва да се признае за данъчни цели.

Разпоредбата на чл. 34, ал. 1, изр. 2 ЗКПО третира разходи за отписване на вземания като несъбираеми, което означава, че първо трябва да се установи дали вземанията са несъбираеми. В тежест на ревизираното лице е да установи по безспорен начин, че не може да събере вземанията си, включително и чрез прихващане и затова при наличие на изтекла погасителна давност да ги отпише счетоводно. При неангажиране на доказателства, че са били предприети действия по събирането на процесните вземания, не може

да се приеме, че те са били несъбираеми, поради което, дори да са с изтекла давност, неправилно са отписани и са осчетоводени като разход.

По изложените съображения съдът приема, че РА е издаден от компетентни органи, при спазени изисквания за форма и съдържание, без съществени нарушения на процесуалните правила и, а материалният закон е приложен правилно. Жалбата като неоснователна подлежи на отхвърляне.

При този изход на спора и при своевременно заявеното искане право на разноси имат има само ответникът, комуто е дължимо юрисконсултско възнаграждение в размера по чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/ 9.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, или 5614 лв.

По изложените съображения и на основание чл.160 и чл.161, ал.1, изр.2 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р 22221418007216 091 001/ 17.10.2019г., издаден от Ф. Й., началник сектор, възложил ревизията и Т. Вуканина, главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден от директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП с Решение № 109/ 21.01.2020г., с който са установени допълнителни задължения по ЗКПО за корпоративен данък общо в размер на 201819,91 лв. за периодите от 01.01.2012г. до 31.12.2017г. и лихви за просрочие, възлизащи на 106664,01 лв.

ОСЪЖДА К. билд комерс“ Е., ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите 5614 (пет хиляди шестстотин и четиринайсет) лв. юрисконсултско възнаграждение за първоинстанционното съдебно производство.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: