

РЕШЕНИЕ

№ 863

гр. София, 08.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 26.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

като разгледа дело номер **10332** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „СТИН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, офис 13, чрез И. Д. К., в качеството на управител, против Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721005852-091-001/17.06.2022 г., издаден от В. И. И. – орган, възложил ревизията, и Р. Б. Т. – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 1444/08.09.2022г. на Заместник директора на Дирекция на „ОДОП” – С.-град при ЦУ на НАП, с който установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 3 112,51 лв. е определян на 2 632,51 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г. в размер на 4 482,54 лв., определен на 4 002,54 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 4 497,00 лв., определен на 4 017,00 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г. в размер на 4 497,00 лв., определен на 4 017,00 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2019 г. в размер на 2 701,91 лв. определен на 371,91 лв., ведно със съответните лихви и установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2020 г. в размер на 3 575,76 лв. определен на 2 975,76 лв., ведно със съответните лихви. Излага в жалбата съображения за неправилно приложение на материалния закон и съществено нарушение на процесуалните правила. Оспорва изводите на органите по приходите за увеличение на финансовия резултат. Излага, че в РА липсва изложение на фактическите констатации на органа, издал акта. Счита, че необосновано е прието, че отчетените приходи от дружеството за

получени договорени наеми, са в по- малък размер от пазарните такива.Излага подробни съображения и прави искане съдът да отмени РА.В съдебно заседание се представлява от адв. С., който прави възражение за нищожност, счита, че е нарушен чл. 8 от ДОПК и претендира нищожност на процесния РА.Счита, че по този начин се дерогира компетентността на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.Моли съда да уважи жалбата и прогласи нищожност на РА, алтернативно моли да отмени акта, като незаконосъобразен.

Ответникът по жалбата, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Моли РА, в обжалваната част да бъде оставен в сила, като правилен и законосъобразен, по съображенията изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Счита за неоснователна и необоснована претендираната нищожност на РА.Прави се искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекция „ОДОП” – С.-град.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721005852-020-001/19.10.2021 г., връчена на 05.11.2021 г., последователно изменена със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221721005852-020-002/07.02.2022 г. и №Р-22221721005852-020-003/04.03.2022 г. Възложено е извършването на ревизия на „СТИН“ ЕООД за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. Цитираните заповеди са издадени от В. И. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., оправомощена като компетентен орган за основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №З-ЦУ-3117 от 18.10.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721005852-092-001/19.04.2022 г. По реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е било подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221721005852-091-001/17.06.2022 г., издаден от В. И. И. – орган, възложил ревизията, и Р. Б. Т., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.Актът е връчен на 20.06.2022 г. по електронен път.

Видно от констатациите в РД и РА, допълнително установените задължения и извършените корекции, предмет на настоящия спор произтичат от:

1. увеличение на финансовите резултати на дружеството за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. със сумата в размер общо на 162 880,00 лв., на основание чл. 16, ал.1 от ЗКПО във връзка с чл. 22, т. 3 от ЗКПО;

2. увеличение на финансовите резултати на дружеството за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г. със сумата в размер общо на 32 558,25 лв., на основание чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО във връзка с чл. 22, т. 3 от ЗКПО /неотчетени приходи от лихви/;

3. увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2015 г. със сумата от 900,00 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО;

4. увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2019 г. със сумата от 900,00 лв., на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО;

5. увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2018 г. със сумата от 16 187,30 лв., на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО и намаление на финансовия резултат на дружеството за 2019 г., на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО със сумата в размер на 11 494,57 лв.

По данни от ревизионния доклад, извършваната от дружеството дейност през ревизирания период е отдаване под наем на собствени недвижими имоти, намиращи се в [населено място], [улица] (в част от нотариалните актове посочена като [улица]). Притежаваните недвижими имоти са подробно описани на в РД.

„СТИН“ ООД е било регистрирано по ЗДДС на 27.11.2003 г. и deregистрирано на 25.03.2013 г. През ревизирания период дружеството не е имало назначени лица по трудови договори. На дружеството не са извършвани ревизии за корпоративен данък. Извършени са следните проверки, имащи отношение към ревизирания период, в т.ч.:

- проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила с протокол №П-03000818216120-073-001/07.06.2019 г., при която е извършена насрещна проверка на Т. Щ. относно получена от него през 2016 г. сума в размер на 600 000,00 лв. от „СТИН“ ЕООД като служебен аванс, като лицето не е открито. В хода на проверката е връчена покана по чл. 103 от ДОПК от 06.06.2019 г. за корекция на ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. – 2016 г. и за 2018 г. като се декларират допълнителни приходи от наеми в размер на 4 800,00 лв. за всяка година. Подадени са коригиращи декларации, както и ГДД за 2017 г. с данни, съобразно констатациите от проверката.;

- проверка за спазване на данъчното и осигурително законодателство, приключила с Протокол №П-22221720215965-073-001/15.07.2021 г. При проверката е прието, че полученият от управителя И. К. аванс от 95 000,00 лв. на 31.10.2019 г. представлява дивидент. Посочено е само, че е „представена Декларация, с която е поет ангажимент за разпределяне на сумата под формата на дивидент през третото тримесечие на 2021 г. и деклариране на съответния данък с подаване на декларация по чл. 55 от ЗДДФЛ в срок до 31.10.2021 г.“. Такава декларация обаче липсва в преписката, но са налице писмени обяснения от И. К., към които са приложени два протокола за разпределение на част от неразпределената печалба от минали години в размер на 113 681,35 лв. (кредитно салдо по сметка 122 към 31.12.2020 г.). Разпределени са 2 x 10 000,00 лв. В писмените обяснения е декларирано, че до края на м. 09.2021 г. предстои да се вземат още решения относно разпределянето на печалбата под формата на дивиденти.

- ПУФО, приключила с Протокол №П-22221721113232-073-001/17.09.2021 г., в който са описани финансовите резултати по ЗКПО за периода 2015 г. – 2020 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени 4 /четири/ искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221721005852-040-001/25.10.2021 г., №Р-22221721005852-040-002/04.02.2022 г., №Р-22221721005852-040-003/09.02.2022 г. и №Р-22221721005852-040-004/25.02.2022 г. А именно за: - всички счетоводни документи, договори, записвания по счетоводни сметки, инвентаризационни описи, аналитична отчетност относно вземанията и задълженията, счетоводни и данъчни амортизационни планове, оборотни ведомости и главни книги; - документи относно декларирани данни в подадените годишни данъчни декларации, постъпления по банкова сметка, отчетени разходи, протоколи за разпределение на дивиденди; - документи и писмени обяснения относно предоставен аванс в размер на 600 000,00 лв. на управителя Т. Щ.; - документи относно движение по банкови сметки. От страна на ревизираното лице, са представени по електронен път документи/ описани на стр. 7 от РД.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на Т. Н. Щ., резултатите от която са отразени в ПИНП №П-03000822036879-141-001/15.03.2022 г.

Изготвени са Искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/ до търговските банки в страната, в които „С.“ е имало открити сметки и е изискана информация за движението по тях. На основание чл. 63 от ДОПК с Акт за възлагане №Р-22221721005852-01-001/16.03.2022 г. е възложена експертиза за определяне на пазарна цена на наем. Експертизата е заведена в ТД на НАП П. с вх.№Д1/РД-20-1914/29.03.2022 г.

С Акт за възлагане №Р-22221721005852-01-002/16.03.2022 г. е възложена експертиза за определяне на пазарна лихва по предоставени парични средства с характер на заем. Експертизата е заведена в ТД на НАП П. с вх.№РД-20-2531/31.03.2022 г.

Извършени са проверки в сайта на Агенция по вписванията - Имотен регистър относно вписвания за „СТИН“ ЕООД /документирани с Протокол №1698878/02.02.2022г. и Протокол №1697879/03.02.2022 г.

С Протокол №1699153/29.10.2022 г. е документирано посещение на адреса за кореспонденция на „СТИН“ ЕООД - [населено място], [улица], вх. А, офис 13. При посещението не е открито лицето, представляващо дружеството. Установените обстоятелства във връзка с предприетите действия са описани и анализирани в раздел I, III и IV на ревизионния доклад.

След анализ на събраните писмени доказателства и установените факти, с РА са извършени и корекции:

1. Относно извършеното увеличение на финансовите резултати на дружеството за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. със сумата в размер общо 162 880,00 лв., на

основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 22, т. 3 от ЗКПО.

В хода на ревизията е представен договор за наем от 01.08.2014 г., сключен между „СТИН“ ООД (наемодател) с управител Т. Щ. и „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] (наемател) с управител И. К.. Според договора, „СТИН“ ООД отдава под наем следните имоти: масивна четириетажна сграда със застроена площ от 533 кв. м. с изби с полезна площ от 495 кв. м., в [населено място], [улица]. Сградата включва четири обекта, всеки обособен като самостоятелен обект със застроена площ от 430 кв. м. ;

- масивна едноетажна сграда със застроена площ от 301 кв. м. в [населено място], [улица].

- масивна едноетажна сграда със застроена площ от 70 кв. м. в [населено място], [улица].

- Комплексен трансформаторен пост със застроена площ от 9 кв. м. в [населено място], [улица].

Наемната цена за описаните обекти е в размер общо на 400,00 лв. месечно без ДДС. В чл. 6, ал. 1 от договора е предвидено, че плащането се извършва в брой, но не е посочен срок. Договорът е сключен за срок 9 години от датата на подписването му.

Представен е и предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 16.11.2015 г., сключен между същите страни. Предмет на продажба са посочените в предходната точка четири имота, както и дворно място с площ 3 452 кв. м., в което са построени имотите. Договорена е цена от 2 200 000,00 лв., която ще бъде заплатена на части, както следва: пет вноски по 100 000,00 лв. през периода 09.12.2015 г. -15.12.2015г. и 1 700 000,00 лв. чрез банков кредит в срок до 29.01.2016 г.

Съгласно анекс от 21.12.2015 г. към договора за наем от 01.08.2014 г., всички дължими суми за наемната цена следва да бъдат заплатени при сключването на окончателен договор за продажба на имотите, съгласно сключен между страните предварителен договор за покупко-продажба от 16.11.2015 г.

С оглед представените в хода на извършената проверка доказателства, в т.ч. договори за наем, между „СТИН“ ООД и „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД е договорена месечна наемна цена, поради което всеки месец за „СТИН“ ООД е възниквало задължение за начисляване на съответния приход, независимо от това, дали той е платен или не. Дружеството не е издавало фактури за наем и не е начислявало приходи от наем, поради което в хода на проверката, документирана с Протокол №П-03000818216120-073-001/07.06.2019 г., му е връчена Покана по чл. 103 от ДОПК.

За „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД е установено, че е вписано в ТР на 19.07.2012 г. с едноличен собственик на капитала и управител Д. Г. Т.. На 27.11.2012 г. е вписан нов едноличен собственик и управител - И. К.. На 05.05.2016 г. е вписана промяна в наименованието на „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД. Констатирано е, че към 01.08.2014 г. и през 2015 г. за дружествата няма данни за свързаност по смисъла на ДОПК. Договорът от 01.08.2014 г. е бил в сила до 01.04.2019 г., когато е прекратен със споразумение от

01.04.2019 г., което е представено в хода на ревизията. През 2019 г. „СТИН“ ЕООД е издало обща фактура за всички вноски в размер 400,00 лв. /месечен наем/, за периода 01.08.2014 г. - 01.04.2019 г. Издадена е фактура №[ЕГН]/01.04.2020 г., на стойност 22 400,00 лв. /56 вноски по 400,00 лв./

На 01.12.2019 г., за същия имот е сключен договор между „СТИН“ ЕООД – наемодател (от 06.08.2019 г. с едноличен собственик и управител И. К.) и „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД – наемател (също представлявано от И. К.). Наемната цена е 500,00 лв. /месечно/, считано от месеца, следващ месеца на предоставяне на имота за ползване. В чл. 4 от договора е предвидено, че наемодателят се задължава да предаде имота на наемателя за ползване в момента на сключване на договора. Договорът е сключен за срок от 18 месеца от датата на подписването му.

Констатирано е, че през 2019 г. в „СТИН“ ЕООД не е отчетено получаване на наем по този договор и не са издадени фактури, а за 2020 г. е отчетен приход в размер на 6 000,00 лв., по фактура №[ЕГН]/30.12.2020 г., издадена на „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД за наем за периода 01.01.2020 г. – 31.12.2020 г. – 12 месеца по 500,00 лв.

В хода на ревизията е възложена експертиза за определяне на пазарната цена на наема на посочените сгради, представена и заведена с вх.№Д1/РД-20-1914/29.03.2022 г. в ТД на НАП П..

При оценката са използвани метод на приходната стойност, според който пазарната цена на месечния наем за периода 01.01.2015 г. - 01.04.2019 г. е 2 480,00 лв. и метод на сравнителната стойност, според който пазарните наемни цени за сходни имоти в района на [населено място] се движат в границите между 1 и 3 лв./кв.м. (което при отдадени под наем площи от 2 100 кв. м. означава месечен наем от 2 100,00 лв. до 6 300,00 лв.). Определена е пазарна месечна наемна цена от 2 480,00 лв. за периода 01.01.2015 г. - 01.04.2019 г. и 2 800,00 лв. - за периода 01.12.2019 . - 31.12.2020 г.

РО е приел, че „СТИН“ ООД няма разходи, свързани с отдаването на имотите под наем и при по-голям размер на наема би дължало корпоративен данък в по-висок размер. Анализирани са финансовите резултати на „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД /с предишно наименование „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД/ за ревизираните периоди и е установено, че са отчетени счетоводни и данъчна загуби в големи размери, поради което отчитането на по-големи разходи за наем не би довело до намаляване на дължимия корпоративен данък, което да компенсира увеличения корпоративен данък на „СТИН“ ЕООД.

Направен е извод, че отдаването под наем по цена, значително по-ниска от пазарната, представлява сделка, водеща до отклонение от данъчно облагане (намаление на дължимия корпоративен данък за жалбоподателя без съответното увеличение на дължимия корпоративен данък от „РАБИТ ФАРМ“ ЕООД), поради което е приета хипотезата на чл. 16 от ЗКПО.

Предвид това, финансовият резултат на „СТИН“ ООД е увеличен със сума в размер на 29 760,00 /12 x 2 480,00 лв./ за всяка от финансовите 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г.; с 10 240,00 лв. за 2019 г. /7 440,00 лв. - 2480,00 лв. x 3 месеца + 2 800,00 лв. - по

договора от 01.12.2019 г./ и с 33 600,00 за 2020 г. /12 x 2 800,00 лв./.

2. Относно преобразуването на финансовият резултат на дружеството за 2016г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г. със сумата в размер общо на 32 558,25 лв., на основание чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО във връзка с констатациите за неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми: Представен е разходен касов ордер №13/05.01.2016 г., според който на Т. Щ. (съдружник в „СТИН“ ООД и управител) е дадена сумата от 600 000,00 лв. с основание „предоставен аванс“. Не е посочено с каква цел се предоставя същия. Сумата е осчетоводена по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“ и по кредита на сметка 501 „Каса в левове“. Към 31.12.2016 г. сумата е налична като салдо по сметка 422. През 2017 г. и 2018 г. по сметка 422 няма движение, а през 2019 г. е отчетено връщане на сумата, въз основа на Приходен касов ордер от 25.01.2019 г. и авансов отчет от същата дата.

В хода на ревизията, с ИПДПОЗЛ №Р-22221721005852-040-003/09.02.2022 г. от „СТИН“ ЕООД са изискани документи и писмени обяснения относно предоставения аванс. В отговор на искането, с писмо вх.№Р-22221721005852-ПРД-009-И/11.02.2022 г. са представени писмени обяснения от И. К., според които авансът е бил предоставен във връзка с намерението на Т. Щ. да сключи сделка, която впоследствие не се е осъществила. При прехвърлянето на дяловете на Т. Щ., авансът е бил възстановен в касата на дружеството.

На Т. Щ. е извършена насрещна проверка, резултатите от която са били отразени - ПИНП №П-03000822036882-141-001/17.03.2022 г. Съгласно представени от лицето писмени обяснения, авансът е бил отпуснат във връзка с намерение да сключи сделка по закупуване на недвижим имот, която впоследствие не се е осъществила. Авансът бил отчетен и върнат през м.01.2019 г. Не е извършвал никакви разпоредителни действия с получения аванс за лични цели. Представени са цитираните разходен касов ордер, приходен касов ордер и авансов отчет за неговото връщане, счетоводни регистри на „СТИН“ ООД със записвания във връзка с аванса. Не са представени документи или писмени обяснения относно извършени конкретни действия във връзка с усвояването на аванса - какъв недвижим имот (вид, предназначение, местоположение) е трябвало да бъде закупен и т.н.

Посочено е, че „СТИН“ ООД и Т. Щ. са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, буква „д“ от ДР на ДОПК (Т. Щ. е управител на дружеството) и на основание § 1, т. 3, буква „е“ от ДР на ДОПК (Т. Щ. притежава 90% от дяловете на „СТИН“ ООД).

Представен е бил разходен касов ордер от 31.10.2019 г., според който на И. К. (едноличен собственик и управител) е предадена сумата от 95 000,00 лв. с основание „служебен аванс за покупка на имот“. Сумата е осчетоводена по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“ и по кредита на сметка 501 „каса в левове“. Към 31.12.2019 г. сумата е налична като салдо по сметка 422. Според представен приходен касов ордер от 09.03.2021 г., сумата е върната в касата на дружеството. Установено е, че „СТИН“ ЕООД и И. К. са свързани лица по смисъла на § 1, т.3, б. „д“ от ДР на ДОПК (И. К. е управител на дружеството) и на основание § 1, т. 3, б. „е“ от ДР на ДОПК (същата притежава 100% от дяловете).

Представените от лицата писмени обяснения не са кредитирани, тъй като е прието, че липсват доказателства за търсене на недвижими имоти. Посочено е, че според чл.

З, ал. 1, т. 1 от Закона за ограничаване на плащанията в брой /ЗОПБ/, плащанията на територията на страната, когато са на стойност, равна или надвишаваща 10 000,00 лв., се извършват само чрез превод или внасяне по платежна сметка. В случая по-голямата част от аванса към Т. Щ. - 500 000,00 лв. е била налична по банкова сметка на „СТИН“ ООД, но е изтеглена оттам, което с оглед заявената цел на аванса, би означавало излишни стопански операции и плащане на по-големи банкови такси. При намирането на подходящ имот плащанията биха могли да бъдат извършени направо от касата на „СТИН“ ООД, без предоставяне на сумите на подотчетни лица и то за период повече от три години. Поради това е било прието, че сумите са били предоставени на Т. Щ. и И. К. като безлихвени заеми.

Предвид обстоятелството, че не са договорени лихви, в хода на ревизията е възложена експертиза с Акт за възлагане №Р-22221721005852-01-002/16.03.2022г. за определяне на пазарната лихва по заемите към момента на сключване на сделките (отпускането на заема) за всяка година поотделно, за периода 2016 г. - 2019 г. (за сумата предоставена на Т. Щ.) и за 2019 г.- 2020 г. (за сумата предоставена на И. К.).

Според заключението на вещото лице пазарната лихва за сумата предоставена на Т. Щ. за 2016 г. е в размер на 10 265,42 лв., за 2017 г. – в размер на 10 410,00 лв., за 2018 г. – в размер на 10 410,00 лв. и за 2019 г. – в размер на 722,92 лв. Пазарната лихва за сумата предоставена на И. К. е в размер на 108,66 лв. за 2019 г. и в размер на 641,25 лв. за 2020 г. Тези стойности са приети от РО и на основание чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 и чл. 22, т. 3 от с.з., е увеличен финансовият резултат на дружеството със следващия се размер на приходите от лихви съответно в размер на 10 265,42 лв. за 2016 г.; 10 410,00 лв. за 2017 г.; 10 410,00 лв. за 2018г.; 831,58 лв. за 2019 г. и 641,25 лв. за 2020 г.

Увеличен е и финансовия резултат на дружеството за 2015 г. със сумата от 900,00 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО и за 2019 г. със сумата от 900,00 лв., на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО.

В хода на ревизията е установено, че към 01.01.2015 г. сметка 499 „Други кредитори“ е с начално кредитно салдо 4 000,00 лв. От страна на дружеството не е представена информация към кого е това задължение.

През декември 2015 г. по сметка № [банкова сметка] на „СТИН“ ООД в Ц. са постъпили три суми по 300,00 лв. от „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД - 09.12.2015 г. - 300,00 лв., 11.12.2015 г. - 300,00 лв., 14.12.2015 г. - 300,00 лв. Сумите са отчетени по дебита на сметка 503 „Разплащателна сметка“ и по кредита на сметка 499.С ИПДПОЗЛ №Р-22221721005852-040-002/04.02.2022 г. от „СТИН“ ЕООД са изискани документи, изясняващи основанието за отчитане на сумите по сметка 499.В писмени обяснения на И. К., с придружително писмо №Р-22221721005852-ПРД-009-И/11.02.2022 г. е посочено, че сумите са преведени за таксите, събирани от банката и затова са осчетоводени по сметка 499 (при всяко теглене на сума от 100 000,00 лв. банката е удържала такса в размер на 300,00 лв.). Крайното салдо на сметката за 2015 г. е 4 900,00 лв. и по нея няма движение през 2016 г. и 2017 г.

През 2018 г. по сметката са осчетоводени суми във връзка с договор за прехвърляне на вземане, а към 01.01.2019 г. по сметката са останали само сумите по договора за цесия, а сумата от 4 900,00 лв. е осчетоводена по сметка 493 „Разчети със собственици“. През 2019 г. е съставена счетоводна статия 493/501 – 4 900,00 лв. с

основание „Т. Щ. – управител“ и по този начин сметка 493 остава с нулево салдо.

При насрещната проверка на Т. Щ., същият е представил писмено обяснение, че преди да продаде дяловете си в дружеството, от касата му е била възстановена сумата от 4 900,00 лв., представляваща захранване под формата на временна парична вноска от 2014 г.

При така установената фактическа обстановка, органите по приходите са приели че посочените суми /3 x 300,00 лв./ следва да се разглеждат като извънреден приход на „СТИН“ ООД, предвид, че: от дружеството не са представени документи, удостоверяващи задължение да ги върне на „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД; сумите, според представените писмени обяснения на И. К., са били предназначени за покриване на разходи на „СТИН“ ООД за банкови такси; сумите не са върнати на „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД, а са изплатени на Т. Щ..Органите по приходите са формирали извода, че трите постъпления по 300,00 лв. отговарят на определението за приход и на условията за неговото признаване.

На основание чл. 78 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат на „СТИН“ ООД за 2015 г. е увеличен с 900,00 лв.Предвид констатацията, че сумата от 900,00 лв. не е върната на „ТОП ТРАНС 5“ ЕООД, а е изплатена на Т. Щ., е прието, че представлява скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО.

В хода на ревизията е установено, че част от посочената сума – 4 000,00 лв., е налична като начално салдо по сметка 499 „Други кредитори“ към 01.01.2015 г. През 2015 г. по сметката са отчетени още 900,00 лв. – трите постъпления по 300,00 лв. От изложеното следва, че сумата от 900,00 лв. не е задължение към Т. Щ. и представлява скрито разпределение на печалбата.

На основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2019 г. е увеличен с 900,00 лв.

Относно увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2018 г. със сумата от 16 187,30 лв., на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО и намалението на резултата за 2019 г., на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО със сумата в размер на 11 494,57 лв. :

За данъчната 2018 г. дружеството е подало годишна данъчна декларация по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. № 2217И0177999/30.03.2019 г., която е анулирана и е подадена нова с вх.№2217И0194106/07.06.2019 г., с която са декларирани: приходи – 0,00 лв.; разходи - 270 496,81 лв.; счетоводна загуба – 270 496,81 лв.; увеличения - 259 109,51 лв., в т.ч.: разходи от липси и брак на материални запаси – 10 000,00 лв.; разходи за глоби, лихви и др. (чл. 26, т. 6 от ЗКПО) – 244 309,51 лв. и други увеличения – 4 800,00 лв.; данъчна загуба – 11 387,30 лв.

В представената оборотна ведомост не са посочени сметки за приходи, а разходите включват: сметка 609 „Други разходи“ – 10 000,00 лв. и сметка 621 „Разходи за лихви“ - 260 496,81 лв.

По сметка 621 са отчетени сумите от 244 309,51 лв. и 16 187,30 лв., във връзка с договор за цесия, с който задължения на „СТИН“ ООД към О. АД се прехвърлят към „БУЛ СОФТ СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Представен е договор за прехвърляне на вземания от 30.04.2018 г., с който цедентът О. АД прехвърля на цесионера „БУЛ СОФТ СТРОЙ“ ЕООД, своите вземания от длъжника „СТИН“ ООД, произтичащи от договор за „Бизнес ипотечен кредит“ от 07.08.2007 г. в размер на 300 000,00 лв., усвоен изцяло от длъжника. В договора е посочено, че общият размер на вземанията към 26.04.2018 г. е 572 309,51 лв., в т.ч.: присъдена главница - 288 308,20 лв., законни лихви - 235 971,40 лв., присъдени лихви – 20 980,26 лв., присъдени разноски – 27 049,65 лв. Продажната цена на вземанията е 150 000,00 лв. Вземанията се прехвърлят заедно с всички привилегии, принадлежности и обезпечения. Вземането на О. АД е било обезпечено с ипотека върху недвижим имот – дворно място с площ върху 3 452 кв. м. с административен адрес [населено място], [улица] ведно с построената масивна четириетажна сграда в груб строеж със застроена площ от 685 кв. м. и изби 625 кв. м., която сграда е обозначена по кадастралната карта с площ от 533 кв. м.

Според договора за „Бизнес ипотечен кредит“ О. АД предоставя на „СТИН“ ООД кредит в размер на 300 000,00 лв. с цел рефинансиране на инвестиционен кредит за ремонт и реконструкция на масивна четириетажна сграда от „У.“; рефинансиране на търговски заем към „СТ. НЕНОВ“ ЕООД; довършителни ремонтни дейности по масивна четириетажна сграда в [населено място], [улица]. Договорен е годишен лихвен процент в размер на 8,25% и срок за погасяване 07.07.2027 г. В договора е посочено, че за обезпечаване на вземанията на кредитора се учредява ипотека върху дворно място с площ 3 452 кв. м., ведно с построената в него четириетажна масивна жилищна сграда в груб строеж, находяща се в [населено място], [улица] на стойност 496 600,00 лв. Освен ипотеката, в чл. 5, ал. 2 от договора е отбелязано, че кредитополучателят издава и депозира пред банката запис на заповед в полза на О. АД на предявяване в срок до 07.10.2027 г. за сума, включваща главницата, заедно с дължимите лихви за шест месеца.

На 18.07.2018 г. в АВ е вписано заличаване на ипотеката в полза на О., а на 02.09.2019 г. вписани договорът за цесия и учредяване на ипотека върху имотите в полза на „БУЛ СОФТ СТРОЙ“ ЕООД.

Сумата от 572 309,51 лв. е отчетена по дебита на сметка 152 „Получени дългосрочни заеми“ и по кредита на сметка 499 „Други кредитори“ като задължение към „БУЛ СОФТ СТРОЙ“ ЕООД. Сметка 152 има начално кредитно салдо към 01.01.2018 г. в размер на 328 000,00 лв., което е в този размер и към 01.01.2015 г. През периода 2015 г. - 2017 г. по сметката няма обороти. По кредита на сметката през 2018 г. срещу дебитиране на сметка 621 „Разходи за лихви“ е отчетена сумата от 244 309,51 лв. (разлика между общия размер на вземанията на О. АД от „СТИН“ ООД - 572 309,51 лв. и началното салдо на сметката към 01.01.2015 г. - 328 000,00), като така към дата 31.12.2018 г. сметка 152 е с нулево салдо.

Тъй като сумата не представлява лихви за просрочие на публични задължения, които представляват данъчна постоянна разлика по чл. 26, т. 6 от ЗКПО, органите по приходите са констатирани, че посоченото правно основание за извършеното в ГДД увеличение погрешно.

Увеличението следва да е на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО (регулиране на слабата капитализация), тъй като сумата от 16 187,30 лв., отчетена по дебита на сметка 621 срещу кредитиране на сметка 499 с основание „лихви по договор за цесия“, е съгласно представен лихвен лист №1/01.05.2018 г. Сумата представлява дължими

лихви върху главница от 288 308,20 лв. за периода 01.05.2018 г. – 31.12.2018 г. при размер на годишната лихва 8,25 % (лихвен процент по получения банков кредит, посочен в чл. 4, ал. 1 от договора за „Бизнес ипотечен кредит“ от 07.08.2007 г.).

Отчетените от „СТИН“ ООД разходи за лихви подлежат на регулиране по реда на чл. 43 от ЗКПО, тъй като средногодишният размер на привлечения капитал (328 хил. лв.) е по-голям от тройния размер на собствения капитал (3 х /-196 хил. лв./), поради което и дружеството е в режим на слаба капитализация, а именно не е налице хипотезата на чл. 43, ал. 6 от ЗКПО и разходите за лихви подлежат на регулиране по реда на чл. 43, ал. 1 от ЗКПО.

Поради факта, че счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви е отрицателна величина, той не участва при определяне на размера на непризнатите и признатите разходи за лихви на основание чл. 43, ал. 4 от ЗКПО.

Констатирано е, че целият размер на отчетените разходи за лихви - 260 496,81 лв., подлежи на регулиране и с него следва да се увеличи счетоводният финансов резултат на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО. Тъй като от страна на „СТИН“ ООД е извършено увеличение с 244 309,51 лв., макар и на друго основание, с РА финансовият резултат на „СТИН“ ООД е увеличен с разликата от 16 187,30 лв.

През 2019 г. от „СТИН“ ЕООД са отчетени разходи за лихви в размер на 24 115,78 лв. Разходите подлежат на регулация по реда на чл. 43 от ЗКПО, както е подробно изложено в констатациите за предходната 2018 г.

През 2019 г. част от непризнатите през 2018 г. разходи за лихви, вследствие на прилагане на режима на слабата капитализация в размер на 260 496,81 лв., следва да бъдат признати за данъчни цели през 2019 г. на основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО.

На основание чл. 43, ал. 2 от ЗКПО, финансовият резултат на дружеството за 2019 г. е намален с 11 494,57 лв.

Жалбоподателят е оспорвал РА, като неправилен и незаконосъобразен, като с Решение № 1444/08.09.2022г. на Заместник директора на Дирекция на „ОДОП“ – С.-град при ЦУ на НАП, РА е изменен, като установеният с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 3 112,51 лв. е определян на 2 632,51 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г. в размер на 4 482,54 лв., определен на 4 002,54 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 4 497,00 лв., определен на 4 017,00 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г. в размер на 4 497,00 лв., определен на 4 017,00 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2019 г. в размер на 2 701,91 лв. определен на 371,91 лв., ведно със съответните лихви и установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2020 г. в размер на 3 575,76 лв. определен на 2 975,76 лв., ведно със съответните лихви.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което

същата е допустима.

По възражението за липса на мотиви в процесния акт еднозначно е разбирането в правната теория и съдебната практика, че не представлява процесуално нарушение излагането на мотиви, да се съдържа в друг наличен към преписката по издаване на акта документ, какъвто в конкретния случай се явява РД, представляващ неразделна част от РА. В случая, обаче при издаване на РА са допуснати процесуални нарушения, обосноваващи нищожността му .

Съдът приема, че оспореният акт е издаден от некомпетентен орган, като основанията за този извод са следните:

Съгласно чл. 119, ал. ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Т.е. компетентността на издателите на акта е функция на компетентността на органа възложил ревизията – ако ревизията е възложена от орган, който не е разполагал с компетентност за това, заповедта за възлагане на ревизия би била нищожна, което влече и нищожност на издадения впоследствие ревизионен акт от органа възложил ревизията и от определения от него ръководител на ревизията. Затова следва да се провери доколко издателя на заповедта за възлагане на ревизията е имал правомощие да направи това.

Правомощието на органа възложил ревизията не произтича пряко от закона, а от възлагането, което по силата на чл. 112, ал. 1, т.1 от АПК следва да получи от Териториалния директор на компетентната ТД на НАП. Предвид седалището на дружеството в С., това е директорът на ТД на НАП – С..

Ревизионното производство в случая е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721005852-020-001/19.10.2021 г., връчена на 05.11.2021 г., последователно изменена със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221721005852-020-002/07.02.2022 г. и №Р-22221721005852-020-003/04.03.2022 г. Възложено е извършването на ревизия на „СТИН“ ЕООД за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. Цитираните заповеди са издадени от В. И. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., оправомощена като компетентен орган за основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №3-ЦУ-3117 от 18.10.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.

Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721005852-020-001/19.10.2021 г. е издадена от В. И. И., която не е имала компетентност да издава заповеди за възлагане на ревизии по отношение на дружества, чието седалище е в [населено място], независимо от няколкото заповеди, които ответника е представил по делото в тази връзка. Това е така, защото на първо място със заповед № 3 – ЦУ - 1659 от 05.05.2021г. зам. - изпълнителният директор на НАП не може да оправомощи валидно В. И. И. да възлага ревизии. Той би могъл сам да възложи ревизия, но не и да оправомощи друг орган да стори това – основание за този извод е нормата на чл. 112, ал.1 от ДОПК, която не го оправомощава за подобно действие. Заповед № 3 –

ЦУ - 1659 от 05.05.2021г. зам. - изпълнителният директор на НАП, с която той определя органи, които имат правомощие да възлагат ревизии, е нищожна.

Компетентен да оправомощава органи, които да възлагат ревизия според текста на чл. 112, ал.1 от ДОПК е териториалният директор на компетентната териториална дирекция. Предвид седалището на дружеството жалбоподател, това е директорът на ТД на НАП – С.. В същото време, макар да има материална компетентност да определя органи, които да възлагат ревизии, директорът на ТД на НАП – С.-град не е имал компетентност по отношение на орган по приходите, който не е част от ТД на НАП – С.. С други думи орган по приходите – част от ТД на НАП – П., какъвто е издателят на заповедта за възлагане на ревизията, не е на подчинение на директора на ТД на НАП – С. и последният не може валидно да му възлага правомощията по чл. 112, ал.1, т.1 от ДОПК. По аргумент от чл.112, ал.2, т.1 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии следва да бъде определен от териториалния директор на ТД на НАП С. /за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП - П./ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С. – аргумент и от чл.11 ЗНАП. Така и в тази връзка съдебната практика - решение № 26/04.01.2024г. по адм. дело № 5816/2023г. , VIII отд. на ВАС и др.

По тези съображения съдът приема, че в случая ЗВР е издадена от орган, който не е разполагал с компетентност да възложи ревизия на дружеството - жалбоподател и затова нито той, нито посоченият от него ръководител на ревизията са имали правомощие да издадат РА срещу дружество, чието седалище е било в [населено място]. Липсата на компетентност у издателите на РА води до нищожност на оспорения РА и съдът следва да я прогласи. На основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК във връзка с чл. 173, ал. 2 от АПК преписката следва да се изпрати на директора на ТД на НАП – С. за администриране съгласно дадените от съда указания по тълкуването и приложението на закона.

При установената липса на компетентност на издателите на ревизионния акт е безпредметно да се извършва проверка за изпълнението на останалите изисквания за законосъобразност на ревизионния акт.

По изложените съображения, съдът

Р Е Ш И :

ПРОГЛАСЯВА ЗА НИЩОЖЕН по жалбата на „СТИН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес: [населено място], [улица], вх. А, офис 13, чрез И. Д. К., в качеството на управител, Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721005852-091-001/17.06.2022 г., издаден от органи по приходите В. И. И. – орган, възложил ревизията, и Р. Б. Т. – ръководител на ревизията, изменен с Решение № 1444/08.09.2022г. на Заместник директора на Дирекция на „ОДОП” – С.-град при ЦУ на НАП.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването на страните, че решението е изготвено.

СЪДИЯ: