

РЕШЕНИЕ

№ 397

гр. София, 15.01.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 18.12.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Цветелина Заркова и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **8632** по описа за **2017** 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 изпълнителния директор В. Д., оспорва Ревизионен акт № Р 22220214002922 091 001/ 16.01.2017г., издаден от Т. Т., началник сектор, възложил ревизията и М. И., старши инспектор по приходите, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП в частта, с която са извършени преобразувания на финансовия резултат на дружеството и определени задължения по ЗКПО за 2008г. и за 2009г., както и относно определяне на суми за периодите 01.04.2011г.–30.06.2011г. и от 01.04.2014г.–30.06.2014г. като скрито разпределение на печалба и облагането на същите с данък по чл.38, ал.3 ЗДДФЛ за цитираните периоди. В жалбата са въведени оплаквания, че в описаната част ревизионният акт е издаден при съществени нарушения на процесуални норми и неправилно приложение на материалните данъчни закони. Те са аргументирани със следните конкретни твърдения:

По ЗКПО за 2008г.

Относно завишаването на разходите за лихви със сумата 339702,21 лв за целите на регулирането на слабата капитализация поради включването на лихвите по заемите от [фирма] /КТБ АД/ в разходите за лихви, подлежащи на регулация на основание чл.43, ал.3 ЗКПО, се отрича правилността на доводите на приходния орган, обосноваващи извод за свързаност между КТБ АД и [фирма]. Поддържа се, че Р. С. А. /С./ не е била

управител на [фирма], а е заемала длъжност ръководител отдел ценни книжа, а Ц. Р. В. не е притежавал повече от 5% от капитала на [фирма], а 0,032 %, нито е бил управляващ съдружник или управител на дружеството.

По ЗКПО за 2009г.

Относно увеличението на финансовия резултат на дружеството с отчетен разход за платена неустойка в полза на [фирма] в размер на 733436,25 лв на основание чл.16, ал.1 вр. ал.3 ЗКПО се сочи, че платената неустойка е свързана с нереализирана сделка. Отчитането на приход от [фирма] не кореспондира със събраните по преписката доказателства.

Във връзка с увеличението на финансовия резултат с отчетен разход – възнаграждение за посреднически услуги в полза на [фирма] в размер на 3368917,18 лв на основание чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО се поддържа, че платената услуга за посредничество на [фирма] е свързана с реализирана сделка; анализът на паричните потоци е ирелевантен към извършената доставка, неотнормо е оспорването на размера на възнаграждението;

по увеличението на финансовия резултат за 2009г. със сумата 800 000 лв възнаграждение за консултантски услуги в полза на [фирма] на основание чл.77, ал.1 ЗКПО се настоява, че предложеният от органите по приходите анализ е повърхностен и противоречив. Твърди се, че услугите са свързани с дейността на дружеството и не следва да се обвързват с получените приходи от [фирма] през 2010г., още повече, че последното не е представило доказателства относно получената доставка от жалбоподателя.

Във връзка с увеличение на финансовия резултат с неотчетен приход в размер на 39555,49 лв от лихви по отпуснати заеми на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] с разликата между определената пазарна лихва при ревизията и начислените приходи от РЛ на основание чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО вр. чл.16, ал.1 ЗКПО се поддържа, че ревизираното дружество не е свързано лице с цитираните търговци; непълна и необективна била експертизата, възложена от органите по приходите.

В намаление на финансовия резултат следва да се посочи данъчна загуба за приспадане от 2008г. на основание чл.70 ЗКПО в размер на 492 222,97 лв, а не 153 574,79 лв по съображенията срещу мотивите на РА в частта по ЗКПО за 2008г.

В частта по ЗДДФЛ се отрича основателността на изводите на органа по приходите, че се касае за скрито разпределение на печалбата. Изложената в РД и РА фактология сочи, че изпълнителният директор на РЛ или свързано с него лице не са се разпореждали с въпросните средства, същите не са им били предоставени под формата на скрито разпределение на печалбата от [фирма], поради което не са се облагодетелствали. За подобни операции не са издавани и не са налични документи в счетоводството на дружеството. Не е изследвано обективно обстоятелството относно възможността паричните средства, осчетоводени по сч см 507 и 459, да са използвани за стопанската дейност на дружеството като плащания към трети лица, които не са издали първични документи за получените суми. Не е отчетен и фактът, че със сумата не е коригиран финансовият резултат, т.е. не е отчетен разход с цел намаляване на облагаемата печалба. Това според жалбоподателя означава, че сумите в размер на 769971,15 лв за периода 01.04.2011г. до 30.06.2011г. и 2578224,92 лв за периода 01.04.2014г. – 30.06.2014г. незаконосъобразно са квалифицирани като скрито разпределение на печалба и са обложени по чл.38, ал.3 ЗДДС.

Ответникът, директорът на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез представител

по пълномощие, отрича основателността на жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение. Съображения за законосъобразност на мълчаливо потвърдения РА излага и по реда на чл.149, ал.3 ГПК вр. § 1 ДР на ДОПК.

Участващият по делото прокурор от Софийска градска прокуратура дава заключение за недоказаност на оспорването.

От фактическа страна се установява:

Началото на разглежданото производство е поставено на 03.12.2014г., когато Т. Т., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. издава Заповед за възлагане на ревизия № Р 22220214002922 020 001 спрямо [фирма] с обхват задълженията на дружеството за вноски за здравно осигуряване за осигурители от 01.01.2009г. до 31.10.2014г., корпоративен данък – от 01.01.2008г. до 31.12.2013г.; ДДС от 28.05.2009г. до 31.10.2014г., данък върху доходите от трудови и приравнени към тях правоотношения от 01.01.2009г. – 31.10.2014г., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица от 01.12.2010г. до 30.06.2014г., фонд ГВРС от 01.01.2009г. до 31.12.2010г.; ДОО за осигурители от 01.01.2009г. до 31.10.2014г. и УПФ за осигурители от 01.01.2009г. до 31.10.2014г. ЗВР е връчена на изпълнителния директор на РЛ на 09.12.2014г. Определен е срок на ревизията до три месеца, считано от съобщаване на възлагателния акт, чийто издател е оправомощен със Заповед № РД 01 552/ 07.05.2013г. на териториалния директор. Екипът е в състав В. Г. – ръководител и член М. Д. - Л.. Със ЗИЗВР № Р 22220214002922 020 002/ 04.03.2015г. срокът на ревизията е удължен до 09.05.2015г., по силата на ЗИЗВР № Р 22220214002922 020 003/ 18.05.2015г. – до 04.06.2015г. /с последния акт за ръководител на ревизията е определен М. И./, съгласно ЗИЗВР № Р 22220214002922 020 004/ 27.05.2015г. за крайна дата е определена 04.09.2015г. Според ЗИЗВР № 22220214002922 020 005/ 14.08.2015г. ревизията следва да приключи до 04.12.2015г. – така и Заповед № Р 22220214002922 ЗИД 002/ 14.08.2015г. на изпълнителния директор на НАП, според Заповед № Р 22220214002922 020 ЗИД 003/ 03.12.2015г. на изпълнителния директор на НАП крайната й дата е 04.03.2016г. – ЗИЗВР № Р 22220214002922 020 006/ 03.12.2015г. Със Заповед № Р 22220214002922 ЗИД 004/ 19.02.2016г. на изпълнителния директор на НАП срокът на ревизията е удължен до 04.09.2016г. – така и ЗИЗВР Р 22220214002922 020 007/ 22.02.2016г.

Съставен е Ревизионен доклад № Р-22220214002922-092-001/ 08.11.2016г., връчен на изпълнителния директор на дружеството на 29.11.2016г., без в срока по чл.117, ал.5 от ДОПК да е подадено възражение.

В него са изложени следните констатации и изводи, възприети и от издателите на РА: Касае се за първа ревизия с цитирания обхват спрямо вписания в ТР при СГС по ф. дело № 19442/ 2007г. търговец първоначално като еднолично акционерно дружество с капитал 50 000 лв, чийто собственик е [фирма], разпределен в 500 акции от по 100 лв с упражнявана дейност през ревизираните периоди отпускане и получаване на заеми без да са декларирани търговски обекти, в които тя се осъществява.

В доклада са очертани процесуалните действия на екипа – проверки в достъпни на приходната администрация бази данни, 6 ИПДПОЗЛ до жалбоподателя, насрещни проверки на физически и юридически лица, ИПДПОЗЛ до трети лица, преглед на първични и вторични счетоводни документи, отваряне на банков сейф, възлагане на експертизи за определяне на пазарната цена за посредническо възнаграждение за продажба на имот, изплатено от РЛ на [фирма], за определяне пазарната цена на лихвите по отпуснати заеми от РЛ за периода 01.01.2008г. – 31.12.2013г.,

присъединяване на доказателства от данъчното досие на [фирма] и др.

Констатирано е, че на 06.03.2008г. [фирма] прехвърля на [фирма] 50 акции от капитала на РЛ, а на 19.11.2008г. 25 акции от капитала на жалбоподателя са прехвърлени на [фирма]. На 12.03.2009г. [фирма] прехвърля на [фирма] 425 бр. акции от капитала на [фирма], а на 19.11.2008г. 25 бр. акции, с което [фирма] става едноличен собственик на капитала на РЛ.

С протоколно решение на собственика на капитала на [фирма] от 15.02.2010г. е взето решение от [фирма] да се закупят 499 бр. обикновени налични поименни акции с право на глас от капитала на [фирма] и [фирма] става собственик на 99,8 % от капитала на дружеството-оспорващ. На 08.04.2014г. в ТР е публикуван списък на акционерите на [фирма], според който притежател на 1 акция е Р. А., а на 499 бр. акции – [фирма], което е собственик на [фирма].

На 04.03.2008г. в ТР са вписани членовете на съвета на директорите на РЛ: Р. А., З. К. и С. Зарева. На 13.05.2010г. К. е заличена и е вписана С. Зарева. На 13.08.2014г. Р. А. е заличена и е вписан В. Д.. На 04.02.2015г. е заличена Зарева и СД остава с двама членове – Д. и И. Д.. С протокол на съвета на директорите от 07.08.2014г. да представлява и управлява дружеството е избран В. Д.. До цитираната дата то е представлявано и управлявано от Р. А. в качеството ѝ на изпълнителен директор.

1. ЗКПО: Регулиране на слабата капитализация
2008г.

Справката в ИС на НАП показала, че Р. С. А. /С./ е осигурявана по трудов договор през 2008г. от [фирма], в което дружество Ц. В. е собственик на акции като физическо лице, същевременно участва в надзорния съвет на КТБ АД през периода, в който РЛ е плащало и начислявало лихви по отпуснати заеми от банката. [фирма] и КТБ АД са свързани лица по § 1, т.3 ДР на ДОПК; [фирма] и КТБ АД са свързани лица, което е посочено в ГФО на банката за 2008г., публикуван в ТР. С решение от 10.12.2007г. на СГС е вписан едноличен акционер на РЛ [фирма]. На 06.03.2008г. [фирма] прехвърля на [фирма] 50 бр акции от капитала на [фирма]. На 19.11.2008г. [фирма] прехвърля на [фирма] 25 бр акции от капитала на [фирма], а на 12.03.2009г. цитираното дружество прехвърля на [фирма] 425 бр акции. От друга страна [фирма] е със седалище /и адрес на управление/, съвпадащо с това на РЛ.

Сключен е договор за банков кредит от 18.03.2008г. между РЛ и КТБ АД за отпускане на такъв в размер на 4 200 000 лв, увеличен с анекс от 09.04.2008г. с 500 000 лв, с анекс от 15.09.2008г. с още 300 000 лв. Срокът за погасяване на кредита е 15.03.2011г. при годишна лихва върху ползваните суми по кредита, финансирана като сбор от основния лихвен процент и надбавка 5 пункта. Целта на кредита е покупка на недвижим имот по НА № 121/ 13.03.2008г. В раздел VII Обезпечения е предвидено, че за гарантиране издължаването на кредита до 30.06.2008г. кредитополучателят се задължава да учреди в полза на банката ипотека върху придобитите имоти. На 09.04.2008г. е сключен договор за особен залог върху вземания, като в т.2 Предмет на договора е предвидено, че залогодателят /РЛ/ учредява в полза на банката особен залог върху всички настоящи и бъдещи вземания на залогодателя от банката, произтичащи от договори за разплащателни сметки, сключени с банката, както и на всички открити след датата на договора разплащателни и други сметки. Вписана е ипотека върху недвижимите имоти в [населено място], [община] на 18.12.2008г., заличена на 21.04.2009г. Кредитът е погасен към 02.04.2009г. В РД са дадени легалните дефиниции за свързани лица по § 1, т.13 ЗКПО респ. § 1, т.3 ДР на ДОПК и

т.4 от § 1 на ДР на ДОПК и е формирано заключение за безспорна установеност, че КТБ АД е свързано лице с РЛ и разходите за лихви по отпуснатите заеми от КТБ АД следва да бъдат включени в разходите за лихви, подлежащи на слаба капитализация. На основание чл.43, ал.3 ЗКПО за 2008г. е прието, че счетоводният финансов резултат следва да се преобразува със сумата 343 167,37 лв.

За данъчен период 2009г. при регулиране на слабата капитализация в разходите за лихви от РЛ са включени само лихвите по получени заеми от [фирма], но в разходите за лихви, подлежащи на регулация, не са включени лихвите по заеми, отпуснати от КТБ АД. С оглед на изложените по-горе фактически установявания и изводи за свързаност между РЛ и КТБ АД е заключено, че и разходите за лихви по отпуснатите заеми от КТБ АД следва да бъдат включени в разходите за лихви, подлежащи на слаба капитализация. Когато кредитът е отпуснат от свързано лице, разходите за лихви, отчетени при кредитополучателя, ще подлежат на данъчна регулация. Тъй като получената разлика е отрицателна величина, счетоводният финансов резултат не подлежи на преобразуване.

За данъчен период 2010г. отново е констатирано, че в разходите за лихви, подлежащи на регулация, не са включени лихвите по заеми, получени от КТБ АД. Обоснован е извод за свързаност между РЛ и КТБ АД – Р. А. /С./ е осигурявана по трудов договор през 2010г. от [фирма], в което Ц. В. е собственик на акции като физическо лице, а от друга страна той участва в надзорния съвет на банката през периода, през който РЛ е плащало и начислявало лихви по отпуснати заеми. Седалището и адресът на управление на жалбоподателя и на [фирма] съвпадат. Разгледани са от екипа договорите за банков кредит, сключени между РЛ и КТБ АД съответно през 2008г. /на 18.03.2008г. за сумата 4 200 000 лв., увеличен с два анекса с още 800 000 лв., през 2009г. /от 04.06.2009г. с размер на кредита 5 300 000 евро с цел покупка на дялове от капитала на [фирма] и през 2010г. /договор за банков кредит от 24.02.2010г. за сумата 1 900 000 евро за осъществяване на инвестиционен проект в С./. Разгледани са и предоставените по договорите за кредит обезпечения и е заключено, че след като КТБ АД и РЛ са свързани лица, разходите за лихви по отпуснатите от банката заеми следва да бъдат включени в разходите за лихви, подлежащи на слаба капитализация. Така на основание чл.43, ал.3 ЗКПО счетоводният финансов резултат е преобразуван със сумата 464 594,98 лв.

За данъчен период 2011г. са разгледани отношенията на свързаност между КТБ АД и жалбоподателя - през 2008г. Р. А. е осигурявана по трудов договор от [фирма], в което дружество Ц. В. е собственик на акции, а същевременно е член на надзорния съвет на КТБ АД през периода, в който РЛ начислява и заплаща лихви по отпуснати от банката кредити. Ревизиращите са разгледали договорите за кредит – от 04.06.2009г. за 5 300 000 евро със срок на погасяване 25.04.2014г. с лихвен процент 11,5 % с цел на кредита покупка на дялове от капитала на [фирма]. С обезпечение заповърху закупените с кредита дялове и особен залог за вземанията по договори за разплащателни сметки, сключени с банката;

Договор за банков кредит от 27.01.2011г. с размер на кредита 5 000 000 евро срок на погасяване 15.06.2014г. договорен лихвен процент 10 % с предназначение закупуване на дълготрайни активи. Обезпечения - задължение на кредитополучателя да учреди ипотека или залог на активи на стойност поне 125 % от размера на кредита и особен залог на вземания по договори за разплащателни сметки и други сметки, сключени с банката;

Договор за банков кредит от 15.03.2011г. с размер на кредита 4 400 000 евро със срок на погасяване 15.12.2016г. с лихвен процент 10,5% с предназначение покупка на акционерно участие в капитала на [фирма] по предварителен договор от 15.01.2011г. – обезпечение – кредитополучателят да учреди първи по ред залог върху придобитите акции в капитала на цитираното АД, представляващи 100 % от капитала му и особен залог на вземания по договори за разплащателни и други сметки, сключени с банката.

Договор за банков кредит от 10.10.2011г. с размер на кредита 12 800 000 евро със срок на погасяване 15.12.2017г. лихвен процент 10,5% с предназначение на средствата увеличение на капитала на [фирма] от 8 000 000 лв. на 33 000 000 лв. чрез издаване на 250 000 бр обикновени поименни акции с право на глас с номинал 100 лв. на обща стойност 25 000 000 лв. В раздел „Обезпечения“ е указано, че кредитополучателят се задължава да учреди в полза на банката първи по ред залог върху новопридобитите акции в капитала на [фирма] в размер на 25 000 000 лв. и особен залог на вземания по договори за разплащателни и други сметки, сключени с банката.

Въз основа на горните данни е прието, че разходите за лихви по отпуснати заеми от КТБ АД следва да бъдат включени в разходите за лихви, подлежащи на слаба капитализация. На основание чл.43, ал.3 ЗКПО счетоводния финансов резултат на дружеството е преобразуван със сумата 1683129,25 лв. При анализа на сч см 629 Други финансови разходи е констатирано, че по дебита ѝ е отразена такса за предсрочно погасяване на банков кредит в размер на 488957,50 лв. Според обясненията на представляващия РЛ касае се за договора от 27.01.2011г. – но нито в него, нито в друг изходящ от банката документ се съдържат данни за събиране на такси за предсрочно погасяване на кредит. Затова е прието, че извършеният разход не отразява действително осъществена стопанска операция; не е представена и фактура. С цитираната сума е извършена корекция на счетоводния финансов резултат на дружеството с 488 957,50 лв. на основание чл.26, т.2 ЗКПО вр. чл.10, ал.1 и чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО

Данъчен период 2012г.

Потвърдени са изводите за свързаност между КТБ АД и жалбоподателя, основани на факта, че през 2008г. Р. А. е осигурявана по трудов договор от [фирма], в което дружество Ц. В. е собственик на акции, а същевременно е член на надзорния съвет на КТБ АД през периода, в който РЛ начислява и заплаща лихви по отпуснати от банката кредити. Ревизиращите са разгледали договорите за кредит – от 04.06.2009г. за 5 300 000 евро със срок на погасяване 25.04.2014г. с лихвен процент 11,5 % с цел на кредита покупка на дялове от капитала на [фирма]. С обезпечение запов върху закупените с кредита дялове и особен залог за вземанията по договори за разплащателни сметки, сключени с банката;

Договор за банков кредит от 15.03.2011г. с размер на кредита 4 400 000 евро със срок на погасяване 15.12.2016г. с лихвен процент 10,5% с предназначение покупка на акционерно участие в капитала на [фирма] по предварителен договор от 15.01.2011г. – обезпечение – кредитополучателят да учреди първи по ред залог върху придобитите акции в капитала на цитираното АД, представляващи 100 % от капитала му и особен залог на вземания по договори за разплащателни и други сметки, сключени с банката.

Договор за банков кредит от 10.10.2011г. с размер на кредита 12 800 000 евро със срок на погасяване 15.12.2017г. лихвен процент 10,5% с предназначение на средствата увеличение на капитала на [фирма] от 8 000 000 лв. на 33 000 000 лв. чрез издаване на 250 000 бр обикновени поименни акции с право на глас с номинал 100 лв. на обща стойност 25 000 000 лв. В раздел „Обезпечения“ е указано, че кредитополучателят се задължава да учреди в полза на банката първи по ред залог върху новопридобитите акции в капитала на [фирма] в размер на 25 000 000 лв. и особен залог на вземания по договори за разплащателни и други сметки, сключени с банката.

В ТР на АВ на 13.03.2012г. е публикуван протокол от Съвета на директорите на „САНА С. ХОТЕЛ Х.“ Е. от 09.02.1012г. с решение капиталът на дружеството да бъде увеличен с 3 250 000 лв. чрез издаване на нови 32500 бр. обикновени налични поименни акции с право на глас с номинална стойност 100 лв. всяка при условията на чл.195 ТЗ под условие, че акциите от увеличението ще се закупят от [фирма]. Публикувано е и Удостоверение № 1084/ 29.02.2012г., издадено от банката, че на 27.02.2012г. е постъпила сумата 14 625 000 лв., които са преведени от КТБ АД с основание придобиване на 32500 бр. акции от увеличението на капитала на дружеството. След увеличението на капитала РЛ притежава 91,03 на сто от капитала на [фирма], а [фирма] – 8,97 на сто. При установяванията, че двете дружества притежават капитала на третото; че по договорите за банков кредит са уговорени обезпечения, които впоследствие не са реализирани, или между банката и ревизираното лице са налице договорености, различни от обичайните, няма как да се договори определено обезпечение и впоследствие банката мълчаливо да приеме липсата на такова. Така е мотивирано наличието на хипотезите на букви „м“ и „и“ на § 1 от ДР на ДОПК. На основание чл.43, ал.3 ЗКПО счетоводният финансов резултат е преобразуван със сумата 4 332 388,19 лв.

Въз основа на горните данни е прието, че разходите за лихви по отпуснати заеми от КТБ АД следва да бъдат включени в разходите за лихви, подлежащи на слаба капитализация. На основание чл.43, ал.3 ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството е преобразуван със сумата 1683129,25 лв. Данъчен период 2013г.

Изложени са доводите за свързаност между КТБ АД и жалбоподателя, основани на следните факти: през 2008г. Р. А. е осигурявана по трудов договор от [фирма], в което дружество Ц. В. е собственик на акции, а същевременно е член на надзорния съвет на КТБ АД през периода, в който РЛ начислява и заплаща лихви по отпуснати от банката кредити. Ревизиращите са разгледали договорите за кредит – от 04.06.2009г. за 5 300 000 евро със срок на погасяване 25.04.2014г. с лихвен процент 11,5 % с цел на кредита покупка на дялове от капитала на [фирма]. С обезпечение заповор върху закупените с кредита дялове и особен залог за вземанията по договори за разплащателни сметки, сключени с банката;

Договор за банков кредит от 15.03.2011г. с размер на кредита 4 400 000 евро със срок на погасяване 15.12.2016г. с лихвен процент 10,5% с предназначение покупка на акционерно участие в капитала на [фирма] по предварителен договор от 15.01.2011г. – обезпечение – кредитополучателят да учреди първи

по ред залог върху придобитите акции в капитала на цитираното АД, представляващи 100 % от капитала му и особен залог на вземания по договори за разплащателни и други сметки, сключени с банката.

Договор за банков кредит от 10.10.2011г. с размер на кредита 12 800 000 евро със срок на погасяване 15.12.2017г. лихвен процент 10,5% с предназначение на средствата увеличение на капитала на [фирма] от 8 000 000 лв. на 33 000 000 лв. чрез издаване на 250 000 бр обикновени поименни акции с право на глас с номинал 100 лв. на обща стойност 25 000 000 лв. В раздел „Обезпечения“ е указано, че кредитополучателят се задължава да учреди в полза на банката първи по ред залог върху новопридобитите акции в капитала на [фирма] в размер на 25 000 000 лв. и особен залог на вземания по договори за разплащателни и други сметки, сключени с банката.

В ТР на АВ на 13.03.2012г. е публикуван протокол от Съвета на директорите на „САНА С. ХОТЕЛ Х.“ Е. от 09.02.1012г. с решение капиталът на дружеството да бъде увеличен с 3 250 000 лв. чрез издаване на нови 32500 бр. обикновени налични поименни акции с право на глас с номинална стойност 100 лв. всяка при условията на чл.195 ТЗ под условие, че акциите от увеличението ще се закупят от [фирма]. Публикувано е и Удостоверение № 1084/ 29.02.2012г., издадено от банката, че на 27.02.2012г. е постъпила сумата 14 625 000 лв., които са преведени от КТБ АД с основание придобиване на 32500 бр. акции от увеличението на капитала на дружеството. След увеличението на капитала РЛ притежава 91,03 на сто от капитала на [фирма], а [фирма] – 8,97 на сто.

При установяванията, че двете дружества притежават капитала на третото; че по договорите за банков кредит са уговорени обезпечения, които впоследствие не са реализирани, или между банката и РЛ са налице договорености, различни от обичайните, няма как да се постигне съгласие за определено обезпечение и впоследствие банката мълчаливо да приеме липсата на такова. Така е мотивирано наличието на хипотезите на букви „м“ и „и“ на § 1 от ДР на ДОПК. На основание чл.43, ал.3 ЗКПО счетоводният финансов резултат е преобразуван със сумата 4 183 917,20 лв.

2. Предварителен договор за продажба на дружествени дялове от 09.06.2009г. със [фирма]

На 09.06.2009г. е сключен предварителен договор между [фирма] / [фирма]/, продавач и РЛ като купувач за прехвърляне на 12 000 дяла по 1000 лв от капитала на [фирма] за сумата 7 500 000 евро, платими на части: 5300000 евро в срок от 3 работни дни от подписване на договора и остатъкът от 2 200 000 евро платими при сключване на окончателния договор с нотариална заверка на подписите. Първата вноска е преведена от РЛ на продавача на 11.06.2009г. На 10.11.2009г. е подписан анекс за прекратяване на договора от 09.06.2009г. Съгласно чл.9 от предварителния договор и чл.2 от анекса се дължи неустойка в размер на 5 % от продажната цена, или 375 000 евро. Въз основа на анекса на [фирма] са възстановени сумите на 12.11.2009г. в размер на 6977619,11 лв и на 23.12.2009г. в размер на 3388279,89 лв. На 15.12.2009г. е платена и неустойката по договора, осчетоводена по кредита на сч см 459 и дебита на сч см 609.

Извършена е насрещна проверка спрямо „ТЕХНОЛОГИЧЕН ЦЕНТЪР

ИНСТИТУТ ПО МИКРОЕЛЕКТРОНИКА“ /“ТЦ ИМЕ“/ АД в качеството му на правоприемник на [фирма], в рамките на която от дружеството не са събрани доказателства как е отразена неустойката в счетоводството на [фирма], издаден ли е счетоводен документ, съдържащ реквизитите по чл.7 от действащия тогава ЗСч, как е запознат купувачът с правния статус и финансовото състояние на [фирма] съгласно изискванията на чл.4 от договора. Не са представени оборотна ведомост - синтетична и аналитична, главна книга и хронологичен опис на стопанските операции от групите 70, 60, 12 за периода 01.01.2009г. – 31.12.2009г.

От РЛ е изискана сходна информация – издаден ли е счетоводен документ с реквизитите по чл.7 ЗСч /отм./, защо в текста на предварителния договор няма чл.8, макар да е налице чл.9, но е получен отговор, че вероятно самият договор е приет за първичен счетоводен документ и не е открит друг, обективиращ сделката.

Представен е договор за банков кредит от 04.06.2009г., сключен с КТБ АД за сумата 5300000 евро със срок на погасяване 25.04.2014г. при лихвен процент 11,5% с цел на кредита покупка на дялове от капитала на [фирма]. В раздел VII Обезпечения е предвидено, че кредитополучателят се задължава да учреди в полза на банката в срок до 30.09.2009г. залог за закупените с кредита дялове и особен залог за вземанията по договори за разплащателни сметки, сключени с банката. На 04.06.2009г. е сключен договор за учредяване на особен залог върху вземания – върху всички настоящи и бъдещи вземания на залогодателя от банката, произтичащи от договори за разплащателни сметки, сключени с банката, както и на всички открити след датата на договора разплащателни и други сметки.

При тези данни за формирани следните изводи:

За платената неустойка не е ангажирана фактура или друг документ с реквизитите по чл.7 ЗСч /отм./ нито от нито от РЛ, нито от правоприемника на [фирма] – [фирма]. Възникването на задължение за неустойка е в резултат от дейността на търговското предприятие и в този смисъл също представлява стопанска операция, за която е дължимо съставяне на счетоводен документ, но това не е сторено. Тълкувана е нормата на чл.84 ППЗДДС с извод, че при неустойка не се начислява ДДС и не се издава данъчна фактура по ЗДДС, но не че за неустойката не следва да бъде издаден първичен счетоводен документ.

Второ, не ставало ясно как жалбоподателят се е запознал с правното и финансово състояние на [фирма], съответно как [фирма] е запознал купувача със статуса на дружеството след като се касае за сделка за десетки милиони. Предвид материалния неин интерес е прието за оправдано да се извърши експертна оценка на търговското предприятие на [фирма], каквато не е представена. Към датата на съставяне на РД „СТД 1 ЕООД с променено наименование [фирма] е обявено в несъстоятелност; в предварителния договор липсва чл.8, макар да е наличен чл.9; малко преди сключването на разглеждания договор на 04.09.2009г. е сключен такъв за кредит с КТБ АД с цел покупка на дялове в [фирма], които впоследствие да послужат за обезпечаване на кредита; поради това, че сделката не е финализирана, за обезпечаване на кредита е сключен само договор за особен залог върху

всички настоящи и бъдещи вземания на залогодателя – последното обстоятелство сочи, че договорът е сключен с цел възникване на предимство при получаване на банков заем. В обобщение, поведението на РЛ се идентифицира като целящо отклонение от данъчно облагане – жалбоподателят се опитва да представи по-ниска печалба от действително реализираната чрез отчитане на разходи за неустойка и по този начин да заплати по-нисък корпоративен данък. От страна на [фирма] не са ангажирани документи, от които да се установи как е отразена сделката в счетоводната отчетност на СТД 2 ЕАД; съответно не може да се направи извод как тя е повлияла върху формирания счетоводен резултат. След анализ на подадената ГДД по чл.92 ЗКПО за 2009г. от СТД 2 ЕАД е констатирано, че последното е формирало положителен счетоводен финансов резултат, който е значително намален с формирана данъчна загуба от предходни години. Дори СТД 2 ЕАД да е отчело приход от сделката /какъвто извод няма как да бъде формиран/, приспадналата данъчна загуба неутрализира неговото влияние за формиране на данъчния финансов резултат.

При този анализ ревизиращите приемат, че по отношение на неустойката от 375 000 евро /равностойна на 733436,25 лв./ са налице условията на чл.16, ал.1 вр. чл.16, ал.3 ЗКПО - счетоводният финансов резултат се преобразува в посока увеличение със 733436,25 лв.

3. Договор за търговско посредничество от 26.02.2009г., сключен с [фирма]: На 26.02.2009г. между [фирма], възложител, и [фирма], изпълнител, е сключен договор за посредничество с предмет посредничество при сключване на договор за продажба на недвижим имоти, собственост на РЛ, находящи се в местност „Летището“ [населено място], общ. Г. Д.. Сред задълженията на посредника са да търси и предложи на РЛ купувач на имотите при цена не по-ниска от 3 500 000 евро без ДДС. Уговорено е възнаграждение, възлизащо на 3,5% от стойността на минимално заложената цена, като посредникът има право и на допълнително възнаграждение за постигнато подобрене над минимално определената от възложителя цена. Между страните по договора е съставен протокол от 26.02.2009г., в който е отразено, че посредникът е изпълнил задълженията си и на 21.04.2009г. между РЛ и „Х. ЕНД У.“ АДСИЦ е сключен договор за покупко-продажба във формата на нотариален акт при цена 7 500 000 евро без ДДС, платена по банков път. Страните постигат съгласие възложителят да заплати възнаграждение 1722500 евро. Стойността на доставката в размер на 3368917,18 лв. е отразена по дебита на сч см 602 Разходи за външни услуги аналитична сметка 17 Посреднически услуги, която е кредитирана със същата стойност със сметка 611 Разходи за основна дейност.

Изискани са обяснения от РЛ по какъв механизъм е определено възнаграждението, но такива не постъпили.

Възложена е експертиза за определяне пазарната цена на осъщественото посредничество, с която е определена справедлива пазарна стойност 722500 евро, или отклонението от пазарната цена е 1 000 000 евро. В експертизата е извършена корекция само на процента за комисион при подобрене на сделката над минимално договорената сума и е приет такъв от експерта 15 %, което е най-високата стойност за възнаграждение на българския брокерски

пазар. Комисионната, платена на [фирма], е 40 %.

Към преписката са приобщени издаден спрямо [фирма] Ревизионен акт № Р 2222014002927 091 001/ 28.07.2016г., според чиито констатации на 26.02.2009г. между последното /дружество/ и адв. М. А. е сключен договор с предмет юридически консултации относно извършваната от дружеството посредническа дейност при посочени в договора недвижими имоти, съвпадащи с изброените в договора за посредничество. Анализът на съглашението между [фирма] и адвоката обусловил извод, че то противоречи на клаузите на договора за посредничество от 26.02.2009г., сключен между жалбоподателя и [фирма].

От оборотната ведомост на [фирма] за 2009г. сума в размер на 3 368 917,18 лв. /1 7220500 евро/ е отчетена по сч см 703 Приходи от продажби на услуги. В дневника на сч см 703 е отразена фактура № 1/ 24.04.2009г. със стойност 3 368 917,18 лв. Установено е и че анализът на дневника на сч см 503 Разплащателна сметка в лв. в КТБ АД показва, че на 24.04.2009г. от [фирма] е извършен паричен превод в размер на 3 300 000 лв. с получател [фирма]. Сред постъпилите от СГП доказателства е и договор за продажба на акции от 23.04.2009г., сключен между продавача [фирма] и купувача [фирма], по силата на който продавачът прехвърля на купувача собствеността върху притежаваните от него 500 бр. обикновени поименни акции с право на глас с номинална стойност 100 лв., представляващи 100% от капитала на [фирма]. Цената на целия пакет от акции е в размер на 6 000 000 лв. и се заплаща в 15-дневен срок от подписване на договора. Купувачът заплаща авансово 3 300 000 лв., а остатъкът от цената 2 700 000 лв. трябва да се заплати от купувача в деня на полагане на джирото. Страните по договора постигнали съгласие джирото да бъде положено най-късно до 31.12.2009г. Според чл.5 от договора той влиза в сила и акциите преминават в патримониума на [фирма] с полагане на прехвърлителното джино.

В резултат на тези установявания е формиран извод, че към 24.04.2009г. – датата на подписване на протокола за приемане на осъщественото посредничество по договора между РЛ и Т. ЕООД от страна на последното са били предприети действия за придобиване на 100% от капитала на жалбоподателя.

Със споразумение от 10.06.2009г. [фирма] и [фирма] постигат съгласие да прекратят договора за покупко-продажба на акции от капитала на РЛ, сключен на 23.04.2009г., като [фирма] се задължава да върне на [фирма] авансово платената сума 3 300 000 лв. не по-късно от 31.12.2009г.

Проверката на сметките на последното показала, че от [фирма] на 11.06.2009г. са преведени 611000 евро, която сума веднага е преведена на [фирма] с посочено основание „по договор за покупка на дялове“ на 15.12.2009г., превод 2 104 897,8 лв.

От СГП е представено и копие на договор за покупко-продажба на дружествени дялове с дата 11.06.2009г. от [фирма] като съдружник на [фирма] в качеството му на продавач и [фирма] – купувач, според чл.1 от който [фирма] продава на [фирма] всички свои 250 дяла от 100 лв. от капитала на [фирма] за сумата 611 000 евро.

Според органите, ревизирали [фирма], представеното движение на парични

средства показва пътя на тези, преведени от [фирма] по банковата сметка на [фирма] във връзка с договора за търговско посредничество. Синтезиран, паричният поток изглежда така: по банковата сметка на [фирма] постъпват пари от [фирма], които /пари/ същия ден /с малка разлика в размера/ се превеждат на [фирма], което е едноличен собственик на капитала на [фирма]. Няколко месеца по-късно [фирма] връща парите на [фирма], защото договорът за покупка на акции е прекратен по взаимно съгласие и една част от върнатите пари се използват за придобиване на акции в друго дружество. Проверката в ТР показала, че към датата на сключване на договора за търговско посредничество от 26.02.2009г. правната форма на „К. М. Р.“ е акционерно дружество, а не както е отразено в договора – ЕАД. Хронологията на правната форма на последното е такава: на 04.03.2008г. – ЕАД; 20.10.2008г. – АД; 25.03.2009г. – ЕАД; 19.03.2010г. – АД - което налага извод, че договорът за търговско посредничество е антидатиран, защото месец по-късно дружеството става ЕАД.

[фирма] е регистрирано по ЗДДС на 28.05.2009г., поради което фактурата, издадена от [фирма] за търговско посредничество № 0...01/ 24.04.2009г., не е открита в дневниците му за покупки. Същото се отнася и до издадените от [фирма] две фактури с получател „Х. ЕНД У.“ АДСИЦ №№ 0...01/ 02.04.2009г. и 0...02/ 21.04.2009г. – последните са отразени в дневника за покупки за период м.04.2009г. на „Х. ЕНД У.“ АДСИЦ като такива без право на данъчен кредит – първата е с ДО 13201853 лв. и предмет на доставката авансово плащане по договор, а втората с ДО 1466872,50 лв. и предмет „покупка на недвижим имот“.

В дневниците за покупки за 2008г. на „Х. ЕНД У.“ АДСИЦ са отразени доставки на стоки и услуги с доставчик [фирма], което показва трайни търговски отношения помежду им. Последното е едноличен собственик на капитала на [фирма] до 20.10.2008г. Собственик на [фирма] е Р. А., която към датата на сключване на договора за търговско посредничество е член на съвета на директорите на жалбоподателя – тази връзка между дружествата подлага под съмнение необходимостта от намиране на посредник за сключване на договор за покупко-продажба на недвижими имоти помежду им.

В рамките на ревизионното производство, проведено спрямо [фирма], от същото не е предоставен достъп на екипа до търговска, банкова и счетоводна документация и не е установява в какво се е изразило оцененото на 1 722 500 евро посредничество. Не са приобщени данни кое лице го е извършило, доколкото от датата на сключване на договора до протокола за приемане на услугата в дружеството-посредник няма назначени лица по трудов договор.

Горните констатации, наред със сключения с адв. А. договор, предвид очертаните нелогични задължения на възложителя [фирма], които правят договора неизпълним, наред с непосочване на обхват на задълженията на консултанта довели до извода на ревизиращите, че договорът за търговско посредничество е привиден. Посочено е, че електронният адрес за кореспонденция в ТР на жалбоподателя е [електронна поща](#). По отношение на адв. А. е констатирано /справка в информационната система на НАП/, че същият е осигуряван от [фирма] – дружество, в което в същия период ключова длъжност заема Р. С., представляваща [фирма] и заемаща в

периода на сключване на договора за търговско посредничество длъжността „ръководител отдел ценни книжа“ във [фирма].

При установените при ревизията спрямо [фирма] обстоятелства е формиран извод, че с договора за посредничество не се е целяло постигане на неговия предмет. Налице са финансови и търговски отношения, насочени към осигуряване на разходи за [фирма] и постъпване на парични средства в [фирма], които не подлежат на връщане.

По тези съображения е прието, че разходите, отчетени по доставката от [фирма], не са свързани с действително извършени стопански операции: първо, защото е установен реалният паричен поток, показващ, че парични средства веднага постъпват в патримониума на собственика на капитала на [фирма]; установен е траен търговски контакт между представляващия РЛ и купувача на имота. Налице е отклонение от пазарната цена, сочещо привидност на сделката. Дори лицето, което следва да е извършило посредническата услуга – адв. А., има влияние върху вземането на решения от РЛ, което не може да обуслови извод за нужда от посредническа услуга. Предвид материалния интерес на продажбата на имота, намиращ се в [населено място] и формирания значителен приход от процесната сделка, представляващите РЛ не са желали да настъпят резултатите от нея, а тя цели създаване на привидност, която да осигури разходи на дружеството и съответно да намали счетоводния финансов резултат.

В обобщение, с разходите по фактура № 1/ 24.04.2009г. 3368917,18 лв /която не е ангажирана от РЛ/, издадена от [фирма], отчетени през 2009г. от [фирма], е налице отклонение от данъчно облагане по чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО – начислено е възнаграждение за услуги, без те да са реално извършени. В резултат се увеличава счетоводният финансов резултат с 3368917,18 лв.

4. Фактура, издадена от [фирма]

От РЛ като разход е отчетена фактура № 28/ 07.12.2009г. с издател [фирма] с ДО 800 000 лв и ДДС 160 000 лв с предмет услуги по договор, които са с последваща реализация [фирма]. В рамките на насрещната проверка на доставчика по фактурата е представен договор от 18.03.2009г., по силата на който [фирма] поема задължението да извърши услуги, изброени в анекс № 1, а именно консултантски услуги в сферата на диагностика и оценка на компании, разработване на бизнес стратегии, средносрочни програми, бизнес планове, оценка, разработване и управление на проекти, участие в проекти, финансиране по оперативни програми и фондове на ЕС, управление на персонала, информационно обслужване и издателска дейност. Сключено е Споразумение № 1/ 20.03.2009г., според което изпълнителят приема да извърши социално-икономически анализ на региона на [населено място], анализ на туристически услуги и авиопревозвачи; предложение за бизнес модел за изграждане и опериране на летищен комплекс срещу възнаграждение от 340 000 лв. Съставен е приемо-предавателен протокол № 1/ 08.07.2009г. за предаване на извършената работа и споразумение № 2/ 14.05.2009г., с което [фирма] поема задължението да извърши изследване на международни практики и подходи при изследване на инфраструктурни проекти с регионално значение; изработване на варианти за опериране на летищен комплекс Г. Д. срещу възнаграждение от 280 000 лв. Съставен е

приемо-предавателен протокол от 21.07.2009г. за приемане на изработеното; със Споразумение № 3/ 01.09.2009г. изпълнителят поема и задължението да извърши актуализация на генералния план и формиране на задание срещу възнаграждение в размер на 180 000 лв. Наличен е приемо-предавателен протокол от 03.12.2009г. за предаване на свършената работа.

Представено е банково извлечение за плащане по фактура № 28/ 07.12.2009г. – плащане по договора и трите споразумения 960 000 лв. Проверката в информационната система на НАП показала, че изпълнителят има назначени по трудов договор лица на длъжност ръководител проекти и ръководител информационно обслужване.

От „ИНТЕГРИРАНИ ПЪТНИ СИСТЕМИ“ /„ИПС“/ АД е изискана фактура № 3/ 31.03.2009г. ДО 816666,67 лв., ДДС 163333,33 лв. В отговор е представена самата фактура, без други документи. Констатирано е, че фактурата е включена в дневника за продажби на [фирма]. Същата е надлежно осчетоводена при РЛ – приходът от продажбата към [фирма] е отразен през 2010г. чрез кредитиране на сч см 703 Приходи от продажба на услуги с дебита на сч см 411 Клиенти. Сметката е приключена с дебитиране с кредита на 611 разходи за основна дейност и с кредита на 123 Печалби и загуби от текущата година.

Във връзка с изброените установявания приходните органи се мотивират така: през м.03.2009г. РЛ е сключило рамков договор за покупка на услуги, свързани с експлоатацията на летище, находящо се в [населено място] въпреки че в този период е наясно, че въпросното летище ще бъде продадено /през м.02.2009г. е сключен договор за търсене на негов купувач/. В същия период е възложена първата задача от консултантската услуга. През м.04.2009г. летището вече е продадено на „Х. У.“ АДСИЦ, но независимо от това през м.05.2009г. и през м.09.2009г. са възложени две нови задачи, съответно са получени консултантски услуги по тях. В последния период са фактурирани всички услуги по договора. Впоследствие през м.03.2010г. получените консултантски услуги са продадени на [фирма] – дори с намерението да бъдат препродадени въпросните услуги, не става ясно защо същите не са предложени на единствения техен възможен потребител купувачът на летището.

Нито от РЛ, нито от ИПС АД са ангажирани договори и друга свързана документация във връзка с продажбата въпреки големия материален интерес. Разходът за получената от [фирма] доставка е отчетен през 2009г., а приходът от продажбата на получените услуги – през 2010г. При сключването на договора с [фирма] РЛ е имало яснота да продаде имота, а след продажбата му е заявило доставка на две от трите консултантски услуги, или няма как да не е имало ясни намерения, че ще реализира икономическа изгода от покупката на съответните консултантски услуги. Счетоводното отразяване на прихода следва да бъде съобразено с т.5.1 б. „г“ от СС 18 Приходи – приходът се признава едновременно с извършените за сделката разходи /съпоставимост между приходите и разходите/ - чл.4, ал.1, т.4 ЗСч /отм./ За да отрази покупката като текущ разход, РЛ е следвало да има сигурни доказателства, че тя няма да донесе икономическа изгода. Оценките на степента на несигурност, свързана с потока на бъдещи икономически

изгоди, се правят на базата на доказателства, които съществуват към датата на съставяне на финансовия отчет. В ТР е представен ГФО за 2009г. с дата на изготвяне 15.02.2010г., заверен от регистриран одитор. На същата дата е проведено общо събрание на акционерите, на което е приет ГФО за 2009г. Следователно към цитираната дата жалбоподателят е трябвало да има достатъчно убедителни доказателства за извод, че услугите, отчетени като разход в м.12.2009г. няма как да му донесат икономически изгоди и същевременно месец и половина по-късно услугите са продадени. Заявявайки и получавайки услугите, РЛ е било наясно, че те ще му донесат икономически изгоди и предвид факта, че летището, с което са свързани, вече е продадено, е следвало закупените услуги да се заведат като актив в счетоводството на дружеството, респ. като нематериален актив – т.2 СС Нематериални активи – установими нефинансови ресурси, придобити и контролирани от предприятието, които нямат физическа субстанция, въпреки че могат да се съдържат в такава или носителят им може да има такава. В т.8.2, б. „б“ е предвидено, че отписване на нематериален актив е налице при трансформиране в стока с цел последваща продажба и не се отчитат печалби или загуби; цената на придобиване на стоката е балансовата стойност на отписания нематериален актив. По тези съображения получените услуги е следвало да се заведат по дебита на гр. 21 Дълготрайни нематериални активи и предвид факта, че РЛ е било наясно, че единствената икономическа изгода, която могат да донесат, е от последваща реализация, е следвало да се отпишат от гр.21 и да се заведат по дебита на гр.30 Материали, продукция и стоки.

Ако РЛ към датата на съставяне на ГФО – 15.02.2010г. е имало достатъчно данни, доказващи, че консултантските услуги няма да му донесат икономически изгоди, е следвало да извърши оценка на актива в съответствие със СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси. Съгласно т.11.2 от стандарта когато отчетната стойност на стоките е по-висока от нетната реализируема стойност, тя се намалява до нетната реализируема стойност. Намалението се отчита като други текущи разходи. Оповестяването на оценките /преоценките/ става по реда на т.12 от СС 2 – счетоводната политика за оценката на стоките при тяхното отписване, включително приложените методи става чрез представянето на ГФО.

По отношение на приходите и разходите, отчетени от последващи оценки на активи и пасиви /в случая СМЗ/, чл.34, ал.1 ЗКПО предвижда, че те не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки по реда на чл.34 ЗКПО се признават по реда на чл.35. Следователно дори РЛ да е имало ясни данни, че процесните услуги няма да му донесат икономически изгоди, е следвало да формира временна разлика по реда на чл.34, ал.1 ЗКПО за 2009г., която би имала обратно проявление през 2010г.

През 2009г. [фирма] формира счетоводна печалба в особено големи размери като последица от продажбата на летището в [населено място], и, отчитайки разходите от сделката през 2009г., значително намалява формирания финансов резултат. През 2010г. дружеството формира данъчна загуба, която няма как да не е било наясно, че ще реализира предвид обстоятелството, че

същата е формирана от лихви по предоставени заеми от КТБ АД. По този начин, отчитайки прихода във финансовата 2010г., същият не може да неутрализира формираната загуба и съответно не дължи корпоративен данък, докато данъкът през 2009г. е значително намален с отчетения разход.

На основание чл.77, ал.1 и 2 ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане; непризнатите за данъчни цели разходи по ал.1 се признават за данъчни цели, когато това е допустимо по този закон и при спазване изискванията на глава дванадесета ЗКПО. Поради това е прието, че разходите по фактура № 28/ 07.12.2009г., издадена от [фирма], отчетени в нарушение на счетоводното законодателство през 2009г., попадат в хипотезата на чл.77, ал.1 ЗКПО и се отнасят в увеличение на счетоводния финансов резултат за 2009г. и на основание чл.77, ал.2 ЗКПО в намаление на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2010г.

5. Лихви по отпуснати от [фирма] заеми
2008г.:

По силата на договор от 04.08.2008г. от РЛ на [фирма] е предоставен заем в размер на 105000 лв при 7 % годишна лихва /чл.4 от договора/. Възложена е експертиза, според чието заключение пазарният лихвен процент по договора е 10,64 % за 2008г. Извършено е увеличение на приходите от лихви по отпуснатите заеми с разликата между определената с експертизата пазарна цена и начислените от РЛ приходи от лихви по сч см 721, като на основание чл.16, ал.2, т.3 вр. чл.16, ал.1 ЗКПО счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата 674,10 лв.

2009г.:

По силата на договор от 04.08.2008г. от РЛ на [фирма] е предоставен заем в размер на 105000 лв при 7 % годишна лихва /чл.4 от договора/, който не е върнат през 2009г. Възложена е експертиза, според чието заключение пазарният лихвен процент по договора е 10,10 % за 2009г.

На [фирма] през 2009г. е отпуснат заем в размер на 5 867 784 лв, непогасен през 2009г. Договорът за заем е от 16.12.2009г. при 5% годишна лихва. Според заключението на възложена от приходните органи експертиза пазарната лихва по договора е в размер на 10,70%.

На [фирма] е предоставен заем в размер на 1 650 000 евро – договорът е от 29.12.2009г. при годишна лихва 5 %, но според заключение на експертиза пазарният лихвен процент е 8,99% за 2009г.

На [фирма] е предоставен заем в размер на 2 168 650 лв по договор от 26.05.2009г. при 8 % годишна лихва при установена с експертиза пазарна лихва, възлизаща на 9,89 % за 2009г.

Приходите от лихви по отпуснатите заеми са увеличени с разликата между определената пазарна цена на описаните заеми и начислените приходи от лихви от съответните заеми по сч см 721 /154624,06 лв – 115068,57 лв. На основание чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО вр. чл.16, ал.1 ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2009г. е увеличен със сумата 39555,49 лв.

2010г.

По силата на договор от 04.08.2008г. от РЛ на [фирма] е предоставен заем в размер на 105000 лв при 7 % годишна лихва /чл.4 от договора/, който не е

върнат през 2010г. Възложена е експертиза, според чието заключение пазарният лихвен процент по договора е 10,19 % за 2010г.

На [фирма] през 2009г. е предоставен заем в размер на 1 650 000 евро – договорът е от 29.12.2009г. при годишна лихва 5 %, но според заключение на експертиза пазарният лихвен процент е 8,26% за 2010г.

На [фирма] през 2010г. е предоставен заем в размер на 293 374,50 евро, който не е върнат до края на годината. Договорена е 3% годишна лихва, но според заключението на възложената експертиза пазарният лихвен процент по този договор за 2010г. е 8,26 %

На [фирма] през 2009г. е отпуснат заем в размер на 5 867 784 лв, непогасен през 2010г. Договорът за заем е от 16.12.2009г. при 5% годишна лихва. Според заключението на възложена от приходните органи експертиза пазарната лихва по договора е в размер на 10,11% за 2010г.

Приходите от лихви по отпуснатите заеми са увеличени с разликата между определената пазарна цена на описаните заеми и начислените приходи от лихви от съответните заеми по сч см 721 /856934,39 лв. – 440945,55 лв./. На основание чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО вр. чл.16, ал.1 ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2010г. е увеличен със сумата 415988,84 лв.

2011г.

По силата на договор от 04.08.2008г. от РЛ на [фирма] е предоставен заем в размер на 105000 лв при 7 % годишна лихва /чл.4 от договора/, който не е върнат през 2011г. Възложена е експертиза, според чието заключение пазарният лихвен процент по договора е 10,02 % за 2010г.

На [фирма] през 2009г. е предоставен заем в размер на 1 650 000 евро – договорът е от 29.12.2009г. при годишна лихва 5 %, но според заключение на експертиза пазарният лихвен процент е 8,91% за 2011г.

На [фирма] през 2010г. е предоставен заем в размер на 293 374,50 евро, който не е върнат до края на 2011г. Договорена е 3% годишна лихва, но според заключението на възложената експертиза пазарният лихвен процент по този договор за 2010г. е 8,91 %

На [фирма] през 2009г. е отпуснат заем в размер на 5 867 784 лв, непогасен през 2011г. Договорът за заем е от 16.12.2009г. при 5% годишна лихва. Според заключението на възложена от приходните органи експертиза пазарната лихва по договора е в размер на 9,70 % за 2011г.

Приходите от лихви по отпуснатите заеми са увеличени с разликата между определената пазарна цена на описаните заеми и начислените приходи от лихви от съответните заеми по сч см 721 /270152,73 лв. – 321592,02 лв./. На основание чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО вр. чл.16, ал.1 ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2011г. се намалява със сумата 51439,29 лв.

2012г.

По силата на договор от 04.08.2008г. от РЛ на [фирма] е предоставен заем в размер на 105000 лв при 7 % годишна лихва /чл.4 от договора/, който не е върнат през 2012г. Възложена е експертиза, според чието заключение пазарният лихвен процент по договора е 9,43 % за 2012г.

На [фирма] през 2010г. е предоставен заем в размер на 293 374,50 евро, който не е върнат до края на 2012г. Договорена е 3% годишна лихва, но според заключението на възложената експертиза пазарният лихвен процент

по този договор за 2012г. е 7,78 %.

Приходите от лихви по отпуснатите заеми са увеличени с разликата между определената пазарна цена на описаните заеми и начислените приходи от лихви от съответните заеми по сч см 721 /29255,31 лв. – 13197,24 лв/. На основание чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО вр. чл.16, ал.1 ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2012г. се увеличава със сумата 16028,07 лв.

2013г.

По силата на договор от 04.08.2008г. от РЛ на [фирма] е предоставен заем в размер на 105000 лв при 7 % годишна лихва /чл.4 от договора/, който не е върнат през 2013г. Възложена е експертиза, според чието заключение пазарният лихвен процент по договора е 8,32 % за 2013г.

На [фирма] през 2010г. е предоставен заем в размер на 293 374,50 евро, който не е върнат до края на 2013г. Договорена е 3% годишна лихва, но според заключението на възложената експертиза пазарният лихвен процент по този договор за 2013г. е 7,53 %.

Приходите от лихви по отпуснатите заеми са увеличени с разликата между определената пазарна цена на описаните заеми и начислените приходи от лихви от съответните заеми по сч см 721 /27696,85 лв. – 13197,24 лв/. На основание чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО вр. чл.16, ал.1 ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за 2012г. се увеличава със сумата 14499,61 лв.

6. Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица – чл.38, ал.3 ЗДДФЛ

По счетоводни данни към 31.10.2014г. дружеството разполага с парични средства в брой в размер на 2578224,92 лв, отчитани по сч см 507 Предоставени депозити сейф/. Последното движение по тази счетоводна сметка е към 31.05.2014г. Връченото на изпълнителния директор на [фирма] ИПДПОЗЛ за вида, начина и мястото на съхранение на същите останало без резултат – Д. пояснил, че заема сочената длъжност от 13.08.2014г., към който момент не му е предоставена касова наличност. Обяснения и доказателства са изискани и от Р. С., бивш изпълнителен директор на жалбоподателя, която посочила, че никога не е посещавала наетия от дружеството банков сейф и съответно в него не са съхранявани пари, документи, вещи или други ценности; не е теглила парични средства в брой от банковите сметки на дружеството и не е съхранявала такива в сейф или другаде.

На 03.02.2015г. е извършена проверка на съдържанието на банков сейф № 312 с ползвател [фирма] в клон на КТБ АД с констатация, че той е празен. Проверката в програмния продукт на банката показала, че няма регистрирани влизания в трезорното помещение. Представен е договор за ползване на банков сейф, сключен между КТБ АД и Р. С. с два анекса съответно от 06.12.2012г. и от 09.12.2013г. за удължаване на срока му. След разкриване на банкова тайна от компетентния съд е изискана информация от цитираната банка за лицата, открили банковите сметки и които са се разпореждали със средствата по тях. Предоставени са извлечения от тегления от сметките и внасяния по тях, подписани от Р. С.. При посещение в счетоводния офис на дружеството са предоставени копия на платежни нареждания и банкови извлечения във връзка с движението на парични средства по сч см 507, описани подробно на стр.38-39 РА. Анализът на тази счетоводна сметка

показал крайно дебитно салдо към 08.05.2014г. 2578224,92 лв., формирано от изтеглени суми по банковите сметки на дружеството, които по счетоводни данни са отразени, че са внесени и налични в банков сейф, оказал се празен без да са регистрирани посещения в трезорното помещение на банката. Така е формирано заключение, че никога не са внасяни пари в банковия сейф и следователно посочената сума са останали в представляващия дружеството Р. С. или в трето лице без това обстоятелство да е намерило своето счетоводно и данъчно отражение.

От друга страна при анализа на сч см 459 е констатирано, че на 02.06.2011г. и на 16.06.2011г. сч см 504 Банка във валута е кредитирана срещу дебит 459 Други разчети съответно със сумите 130 000 евро и 263 680 евро с обща легова равностойност 769971,15 лв. – банкови извлечения №№ 560799/ 02.06.2011г. и 867535/ 16.06.2011г. Прието е, че цитираните суми са останали у представляващия дружеството и се квалифицират като скрито разпределение на печалбата.

Така е заключено, че са налице обстоятелства по чл.122, ал.1, т.2 и т.4 ДОПК, изискано е деклариране по реда на чл.124, ал.3 от кодекса, което е сторено. Взети са предвид движението и остатъците по банковите сметки, официални документи с достоверни данни и други доказателства, които могат да послужат за определяне на основата – вида и характера на фактически осъществяваната дейност, начисляване и невнасяне на данък върху дивидентите, сключения договор за ползване на банков сейф. След приложение на чл.122, ал.1 и 2 ДОПК е определена данъчна основа за облагане с данък на основание чл.38, ал.3 ЗДДФЛ за периода 01.04.2011г. – 30.06.2011г. в размер на 769971,15 лв. и за периода от 01.04.2014г. – 30.06.2014г. в размер на 2 578 224,92 лв. Приложена е стандартната ставка на данъка по материалния закон 5 %.

Обобщени, определените с РА задължения в тежест на [фирма] са за **корпоративен данък в размер на 514970,35 лв. и лихви, възлизащи на 312715,96 лв.**, както и за **данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 167409,81 лв. и лихви в размер на 53740,54 лв.**

РА № Р-22220214002922-091-001/ 16.01.2017г., издаден от Т. Т., началник сектор при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. И., старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, е връчен на адресата си на 01.02.2017г. Оспорен е по реда на чл.152 ДОПК на 09.02.2017г. С вх. № 23 22 278/ 20.04.2017г. при ответника е постъпил отговор – отстраняване на нередовности в изпълнение на указания на решаващия орган. В 60-дневния срок по чл.155, ал.1 ДОПК не последвало произнасяне по жалбата.

Оспорването, въз основа на което е образувано настоящето производство, е постъпило в дирекция „ОДОП“ С. на 05.07.2017г. и следователно е допустимо. Необходимо е да се отбележи, че в жалбата срещу РА при изложението на оплакванията в частта по ЗКПО са визирани данъчни периоди, които не съответстват в цялост на неблагоприятните установявания на приходната администрация: така регулацията на слабата капитализация е оспорена за периода 2008г., а такава е извършена и за останалите ревизирани периоди;

във връзка с неотчетените приходи от лихви се сочи данъчен период 2009г. при положение, че счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен за всички ревизирани периоди на това фактическо основание. Въпреки това с оглед изразеното недоволство от установяванията на приходните органи съдът намира, че РА се оспорва в цялата си мълчаливо потвърдена част, засягаща дружеството.

От правна страна съдът приема следното:

РА № Р 22220214002922 091 001/ 16.01.2017г. е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията началник сектор Т. Т., определен поименно и функционално в Заповед № РД 01 552/ 07.05.2013г. /л.19/ на териториалния директор и М. И., инспектор по приходите – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р 22220214002922 020 003/ 18.05.2015г.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р 22220214002922 092 001/ 08.11.2016г., съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл.117, ал.5 ДОПК срещу РД не е депозирано от ревизираното лице, поради което необсъждането му не е порок на съдържанието на РА.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образовано е съгласно чл.112, ал.1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р 22220214002922 020 001/ 03.12.2014г. от Т. Т., началник на сектор при ТД на НАП–С., определен по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК да възлага ревизии с т.л.19 от Заповед № РД-01-552/ 07.05.2013г. ЗВР № 22220214002922 020 001/ 03.12.2014г. има задължителното съдържание по чл.113, ал.1, т.1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл.81, ал.1, т.2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжносно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл.114, ал.1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок чл.109, ал.1, изр.1 ДОПК. От [фирма] са изискани на основание чл.37, ал.2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, каквито дружеството е представило, извършени са проверки на неговите контрагенти, направени са служебни справки в достъпните на приходната администрация бази данни. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от

ревизиращите органи по приходите процесуални действия. За резултатите от ревизията е съставен РД № Р 22220214002922 092 001/ 08.11.2016г. от ревизиращия екип, чието съдържание е предписаното от чл.117, ал.2, т.1-10 ДОПК; към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл.117, ал.3 ДОПК.

При преценката на съответствието на РА с материалния закон съдът съобразява следното:

1. Регулиране на слабата капитализация

В разпоредбата на чл.43, ал.3 ЗКПО в приложимата към разглежданите периоди редакция са посочени разходите за лихви, които не са обект на регулация на слабата капитализация. Съгласно чл.43, ал.3, т.1 в разходите за лихви не се включват разходите за лихви по финансов лизинг и банков кредит, освен когато страните по сделката са свързани лица или лизингът, съответно кредитът, е гарантиран или обезпечен от или е отпуснат по нареждане на свързано лице. По аргумент за обратното когато кредитът е отпуснат от свързано лице разходите за лихви, отчетени от кредитополучателя, ще подлежат на данъчна регулация.

За да пристъпят към увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството със сумите 343167,37 лв. за 2008г.; 464 594,98 лв. за 2010г.; 1683129,25 лв. за 2011г.; 4 332388,19 лв. за 2012г. и 4 183917,20 лв. за 2013г., приходните органи са обосנוвали извод за свързаност между [фирма] и КТБ АД. Той е мотивиран за всеки годишен данъчен период поотделно чрез проследяване на динамиката в управителните/контролни органи на двете дружества съобразно вписванията в ТР, с анализ на сключените във всеки данъчен период между РЛ и КТБ АД договори за кредит и предвидените в тях обезпечения и с други служебно установени обстоятелства – наличие на общ адрес на управление между дружества, свързани с КТБ АД, съответно с РЛ, респ. заемане на определена длъжност в такива от страна на представляващия дружеството-жалбоподател в съответните периоди. Възприетата от ревизиращия екип фактология бе очертана по-горе и възпроизвеждането ѝ тук не е необходимо. Единственото възражение на жалбоподателя е, че Р. А. е заемала длъжността ръководител отдел ценни книжа във [фирма] /а не е била управител на същото/, а Ц. В. е притежавал 0,032% от капитала на същото дружество /а не 5%/.

Установените от ревизиращите факти първо, че в периода 04.03.2008г. – 07.08.2014г. изпълнителен директор на [фирма] е Р. А.; второ, че тя е заемала длъжността ръководител отдел ценни книжа във [фирма], последното свързано лице с КТБ АД; че Ц. В. е акционер във [фирма] и член на надзорния съвет на КТБ АД; трето, че [фирма] и КТБ АД са свързани лица, а [фирма] от 10.12.2007г. е едноличен собственик на капитала на ревизираното дружество; четвърто, че [фирма] и жалбоподателят са с общ адрес на управление на [улица] [населено място]; пето, размерите на отпуснатите по договорите за кредит суми, сроковете на договорите за кредит, вида и характера на предоставените по тях обезпечения, тълкувани в съвкупност с разпоредбите на §1, т.13 ЗКПО вр. § 1, т.3, букви „ж“, „и“, „м“ вр. т.4, б.„д“ ДОПК, обуславят извод за наличие на косвена свързаност между [фирма] и КТБ АД и подкрепят изводите на издателите на РА /така и реш. по

адм. дело № 3875/ 2018г. на ВАС/.

По тези съображения жалбата срещу РА в частта му относно увеличението на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя със сумите 343167,37 лв. за 2008г.; 464 594,98 лв. за 2010г.; 1683129,25 лв. за 2011г.; 4 332388,19 лв. за 2012г. и 4 183917,20 лв. за 2013г. с прилагане на чл.43, ал.3, т.1 ЗКПО е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Не бе опровергана с доказателствените средства по ДОПК и друга констатация на ревизиращия екип, касаеща данъчен период 2011г.: отразяването на дебита на сч см 629 Други финансови разходи на такса за предсрочно погасяване на банков кредит в размер на 488957,50 лв. Според обясненията на представляващия РЛ касае се за договора за банков кредит от 27.01.2011г. – но нито в него, нито в друг изходящ от банката документ се съдържат данни за събиране на такси за предсрочно погасяване на кредит. Затова е прието, че извършеният разход не отразява действително осъществена стопанска операция; не е представена и фактура. С цитираната сума е извършена корекция на счетоводния финансов резултат на дружеството с 488 957,50 лв. на основание чл.26, т.2 ЗКПО вр. чл.10, ал.1 и чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО. Нито в ревизионното, нито в настоящето производство бяха ангажирани доказателства, опровергаващи горните установявания и изводи, поради което съдът приема същите за съответстващи на материалния данъчен закон.

2. Предварителен договор за продажба на дружествени дялове от 09.06.2009г., сключен между РЛ и [фирма]

Във фактическата част от решението е проследено поведението на страните по договора от 09.06.2009г., по силата на който жалбоподателят поел задължението да купи 12 000 дяла от капитала на [фирма] при цена 7 500 000 евро, платима на 2 части, първата от която преведена на продавача на 11.06.2009г. 5 месеца по-късно страните по договора го прекратили срещу неустойка, възлизаща на 5% от продажната цена, или 375 000 евро, заплатена от РЛ на 15.12.2009г.

Преди да бъде сключен предварителният договор, на 04.06.2009г. между РЛ и КТБ АД е сключен такъв за банков кредит за сумата 5300000 евро със срок на погасяване 25.04.2014г. при лихвен процент 11,5% с цел покупка на дялове от капитала на [фирма]. Кредитът е обезпечен чрез договор за особен залог върху вземания – върху всички настоящи и бъдещи вземания на залогодателя от банката, произтичащи от договори за разплащателни сметки, сключени с банката, както и на всички открити след датата на договора разплащателни и други сметки.

В отлика от тезата на жалбоподателя, ревизиращите органи са предложили задълбочен и последователен анализ на установените по преписката факти: първо, че за платената неустойка не е издадена фактура/ друг документ, а възникването на задължение за неустойка е в резултат от дейността на търговското предприятие и в този смисъл също представлява стопанска операция, за която е дължимо съставяне на счетоводен документ; че макар според чл.84 ППЗДДС при неустойка да не се начислява ДДС и да не се издава данъчна фактура по ЗДДС, това не означава, че за неустойката не следва да бъде издаден първичен счетоводен документ; второ, че по

преписката липсват дори косвени данни по какъв начин жалбоподателят се е запознал с правното и финансово състояние на [фирма], съответно как [фирма] е запознал купувача със състоянието на дружеството с оглед цената на сделката; че предвид последното обстоятелство житейски и преди всичко икономически оправдано е да се извърши експертна оценка на търговското предприятие на [фирма], а това не е сторено; трето, че в предварителния договор липсва чл.8, макар да е наличен чл.9; че малко преди сключването на разглеждания договор на 04.06.2009г. е сключен такъв за кредит с КТБ АД с цел покупка на дялове в СТД 1 ЕООД, които впоследствие да послужат за обезпечаване на кредита; четвърто, че с оглед липсата на финализиране на сделката за обезпечаване на кредита е сключен само договор за особен залог върху всички настоящи и бъдещи вземания на залогодателя. Така очертаната хронология на фактите, за опровергаване на които не са посочени доказателства нито в рамките на ревизията, нито пред съда, сочи, че целта на РЛ при сключването/прекратяването на предварителния договор цели отклонение от данъчно облагане – формира се по-ниска печалба от действително реализираната чрез отчитане на разходи за неустойка, по който начин да се заплати по-нисък корпоративен данък.

При този анализ съдът приема, по отношение на неустойката от 375 000 евро /равностойна на 733436,25 лв/ са налице условията на чл.16, ал.1 вр. чл.16, ал.3 ЗКПО и счетоводният финансов резултат на жалбоподателя законосъобразно е преобразуван в посока увеличение със 733436,25 лв.

3. Договор за търговско посредничество от 26.02.2009г., сключен между РЛ и [фирма]:

Предметът на същия е посредничество при сключване на договор за продажба на недвижим имоти, собственост на РЛ в местност „Летището“ [населено място], общ. Г. Д.. Сред задълженията на посредника са да търси и предложи на РЛ купувач на имотите при цена не по-ниска от 3 500 000 евро без ДДС. Уговорено е възнаграждение 3,5% от минимално заложената цена, като посредникът има право и на допълнително възнаграждение за постигнато подобрене над минимално определената от възложителя цена. Съставен е протокол от 26.02.2009г., в който е отразено, че посредникът е изпълнил задълженията си и на 21.04.2009г. между РЛ и „Х. ЕНД У.“ АДСИЦ е сключен договор за покупко-продажба във формата на нотариален акт при цена 7500 000 евро без ДДС, платена по банков път. Страните постигат съгласие възложителят да заплати възнаграждение 1722500 евро.

При липсата на информационни източници за механизма на определяне на възнаграждението, от ревизиращите е възложена експертиза за определяне пазарната цена на осъщественото посредничество, с която е определена справедлива пазарна стойност 722500 евро, или отклонението от пазарната цена е 1 000 000 евро. В експертизата е извършена корекция само на процента за комисион при подобрене на сделката над минимално договорената сума и е приет такъв от експерта 15 %, което е най-високата стойност за възнаграждение на българския брокерски пазар. Комисионната, платена на [фирма], е 40 %.

Изводът на ревизиращите органи, че страните по договора за посредничество от 26.02.2009г. не са целили постигането на неговия резултат; че е начислено

възнаграждение за услуга, каквато в действителност не е извършена и че същата е насочена към осигуряване на разходи за дружеството и съответно да бъде намален счетоводният финансов резултат на жалбоподателя, се основава на неопровергани с доказателствените средства по ДОПК от дружеството установявания:

първо /РА, издаден спрямо [фирма] и приобщен към настоящата преписка – л.1343-1440 по номерацията на ревизионната перписка, приложение към делото//, в деня на сключване на спорния договор за посредничество между изпълнителя по него и адв. М. А. е сключен договор с предмет юридически консултации относно извършваната от дружеството посредническа дейност при посочени в договора недвижими имоти, съвпадащи с изброените в спорния договор. През 2009г. адв. А. е осигуряван от [фирма] – дружество, в което в същия период като ръководител отдел ценни книжа работи Р. С., представляваща [фирма]. Съществува траен търговски контакт между [фирма], чийто собственик и представляващ е Р. С. и „Х. ЕНД У.“ АДСИЦ, купувач на имота и движението на паричните средства, показващо, че след превеждането на паричните средства от [фирма] на [фирма] същите веднага се превеждат на собственика на капитала на РЛ във връзка със сделка за покупка на акции, която впоследствие не се осъществява. Дори лицето, което следва да е извършило посредническата услуга – адв. А., има влияние върху формирането на решения от РЛ, което не може да обуслови извод за необходимост от посредническа услуга. Предвид материалния интерес на продажбата на имота, местонахождението на последния и формирания значителен приход от процесната сделка, представляващите РЛ не са желали да настъпят резултатите от нея, а тя е съставена с цел да осигури разходи на дружеството и съответно да намали счетоводния финансов резултат.

Налице е констатираната от решаващия орган хипотеза на чл.16, ал.1 вр. с ал.2, т.4 от ЗКПО а именно: когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки. Съгласно чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени. Именно в тази хипотеза попада установеното от органа по приходите в настоящия случай относно отчетените като разход суми за услуги, без същите реално да са осъществени. Поради това с извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, издадени за сделки, които реално не са осъществени от цитираното дружество, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, т.е. стойността по тези фактури не е взета под внимание.

Освен това, съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл.10, ал.1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската

операция. Издадените на жалбоподателя фактури от горепосочените доставчици, не отразяват вярно посочените в тях стопански операции и не се ползват с необходимата доказателствена сила, поради което правилно не са признати за данъчни цели.

В обобщение, с разходите по фактура № 1/ 24.04.2009г. 3368917,18 лв /която не е ангажирана от РЛ/, издадена от [фирма], отчетени през 2009г. от [фирма] е налице отклонение от данъчно облагане по чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО – начислено е възнаграждение за услуги, без те да са реално извършени. Ето защо увеличението на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя със сумата 3368917,18 лв. не противоречи на материалния данъчен закон.

4. Фактура, издадена от [фирма]

От РЛ като разход е отчетена фактура № 28/ 07.12.2009г. с издател [фирма] с ДО 800 000 лв. и ДДС 160 000 лв. с предмет услуги по договор, които са с последваща реализация [фирма]. В рамките на насрещната проверка на доставчика по фактурата е представен договор от 18.03.2009г., по силата на който [фирма] поема задължението да извърши услуги, изброени в анекс № 1: консултантски услуги в сферата на диагностика и оценка на компании, разработване на бизнес стратегии, средносрочни програми, бизнес планове, оценка, разработване и управление на проекти, участие в проекти, финансиране по оперативни програми и фондове на ЕС, управление на персонала, информационно обслужване и издателска дейност. Сключено е Споразумение № 1/ 20.03.2009г., според което изпълнителят приема да извърши социално-икономически анализ на региона на [населено място], анализ на туристически услуги и авиопревозвачи; предложение за бизнес модел за изграждане и опериране на летищен комплекс срещу възнаграждение от 340 000 лв. Съставен е приемо-предавателен протокол № 1/ 08.07.2009г. за предаване на извършената работа и споразумение № 2/ 14.05.2009г., с което [фирма] поема задължението да изследва международни практики и подходи при изследване на инфраструктурни проекти с регионално значение; да изработи варианти за опериране на летищен комплекс Г. Д. срещу възнаграждение от 280 000 лв. Съставен е приемо-предавателен протокол от 21.07.2009г. за приемане на изработеното; със Споразумение № 3/ 01.09.2009г. изпълнителят поема и задължението да извърши актуализация на генералния план и формиране на задание срещу възнаграждение в размер на 180 000 лв. Наличен е приемо-предавателен протокол от 03.12.2009г. за предаване на свършената работа.

Представено е банково извлечение за плащане по фактура № 28/ 07.12.2009г. – плащане по договора и трите споразумения 960 000 лв. Проверката в информационната система на НАП показала, че изпълнителят има назначени по трудов договор лица на длъжност ръководител проекти и ръководител информационно обслужване.

От [фирма] е изискана фактура № 3/ 31.03.2009г. ДО 816666,67 лв., ДДС 163333,33 лв. В отговор е представена самата фактура, без други документи. Констатирано е, че фактурата е включена в дневника за продажби на [фирма] и надлежно осчетоводена при РЛ.

Във връзка с изброените установявания приходните органи се мотивират така: през м.03.2009г. РЛ сключва рамков договор за покупка на услуги, свързани с

експлоатацията на летище, находящо се в [населено място] въпреки че в този период е наясно, че въпросното летище ще бъде продадено /през м.02.2009г. е сключен договор за търсене на негов купувач/. В същия период е възложена първата задача от консултантската услуга. През м.04.2009г. летището вече е продадено на „Х. У.“ АДСИЦ, но независимо от това през м.05.2009г. и през м.09.2009г. са възложени две нови задачи, съответно са получени консултантски услуги по тях. В последния период са фактурирани всички услуги по договора. Впоследствие през м.03.2010г. получените консултантски услуги са продадени на ИПС АД – дори с намерението да бъдат препродадени въпросните услуги, не става ясно защо същите не са предложени на единствения техен възможен потребител купувачът на летището. Нито от РЛ, нито от ИПС АД са ангажирани договори и друга свързана документация във връзка с продажбата въпреки големия материален интерес.

Разходът за получената от [фирма] доставка е отчетен през 2009г., а приходът от продажбата на получените услуги – през 2010г. в нарушение на принципа на съпоставимост между приходите и разходите. При сключването на договора с [фирма] РЛ е имало яснота да продаде имота, а след продажбата му е заявило доставка на две от трите консултантски услуги, или няма как да не е имало ясни намерения, че ще реализира икономическа изгода от покупката на съответните консултантски услуги.

Съгласно чл.77, ал.1 ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Принципът на съпоставимост между приходите и разходите по чл.4, ал.1 т.4 ЗСч /отм./ определя, че приходът се признава едновременно с извършените за сделката разходи - т.5.1у б. „г“ от СС 18 Приходи. Непризнатите за данъчни цели разходи по ал.1 се признават за данъчни цели, когато това е допустимо по този закон и при спазване изискванията на глава дванадесета ЗКПО – чл.77, ал.2 ЗКПО. Ето защо разходите по фактура № 28/ 07.12.2009г., издадена от [фирма], отчетени в нарушение на счетоводното законодателство през 2009г. попадат в хипотезата на чл.77, ал.1 ЗКПО и се отнасят в увеличение на счетоводния финансов резултат за 2009г. и на основание чл.77, ал.2 ЗКПО в намаление на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2010г. И в тази разглеждана част ревизионният акт съответства на материалния данъчен закон.

5. Лихви по отпуснати от [фирма] заеми

С разпоредбата на чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО към хипотезите на отклонение от данъчно облагане законодателят е отнесъл и получаването или предоставяне на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката. В тази хипотеза на отклонение от данъчно облагане освен критерий за установяването му пазарната лихва е и елемент от фактическия състав на преодоляването на последиците от отклоняването по чл.16, ал.1 ЗКПО. Тя е пазарната цена на сделката, която се взема предвид при определянето на данъчната основа. Пазарната лихва като цена на привлечения финансов ресурс се определя по един от нормативно регламентираните методи по параграф 1, т. 10 от ДР на ДОПК: а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б) методът на

пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба.

Редът и начинът на прилагане на методите е даден в Наредба № Н-9/14.08.2006 г. на министъра на финансите, конкретно в чл.4 от същата. Методът на сравнимите неконтролирани цени (МСНЦ), даден в чл.18 до чл.20 от Наредбата. Чл.20 от нея изрично предвижда при прилагане на МСНЦ да се извършват корекции по чл.11 с цел елиминиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, установени въз основа на онези от посочените в Наредбата фактори, които влияят върху цената. В практиката на приходната администрация МСНЦ се възприема като най-надежден начин за прилагане на принципа на независимите пазарни отношения, когато предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка е един и същ продукт или услуга и сравняваните лица изпълняват едни и същи функции - в случая - на заемодател и заемател по привлечен финансов ресурс. За разлика от останалите методи, МСНЦ изследва директно пазарната цена, а не нормата на брутна или нетна печалба.

В рамките на ревизията органите по приходите са потърсили експертни знания /арг. чл. 60 ДОПК/ за определяне на пазарната лихва по договорите за заем, описани подробно във фактическата част от решението. Прието е в заключението на експерта П., че се касае за заемни средства в лв. и евро съответно за срок до една година / [фирма]; от 1 до 5 години / [фирма], [фирма], [фирма]/ и над 5 години / [фирма]/. Лихвата по заемите е определена към датата на съответната предоставена сума с промяна към началото на следващата финансова година при използване на статистическите данни на БНБ с отчитане на продължителността на отпуснатия кредит и вида на валутата без да са взети предвид утежняващи обстоятелства при просрочие. Д. лихвен процент е определен при 360 дни в годината. Установяването на фактическия състав по чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО, а оттук – че е налице отклонение от данъчно облагане е в тежест на приходната администрация, която е изпълнила тази своя доказателствена задача. При липсата на доказателства, опровергаващи изводите на приетото и ценено от ревизиращите органи заключение на експерта П. РА е законосъобразен и в разглежданата част.

6. Скрито разпределение на печалбата

Съгласно чл.38, ал.3 от ЗДДФЛ окончателният данък за доходите от дивиденди под формата на скрито разпределение на печалба се определя върху brutния размер на начислените суми. ЗДДФЛ не съдържа легална дефиниция на понятието скрито разпределение на печалбата, но такава е дадена в §1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО. Съгласно §1 т.8 от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ скрито разпределение на печалбата е съответното понятие по смисъла на ЗКПО. Съгласно §1, т. 5 от

Допълнителните разпоредби на ЗКПО скрито разпределение на печалбата са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т.4, букви "а" и "б", начислените разходи за лихви (освен ако условията на заема не са уговорени в изпълнение на изисквания, предвидени в нормативен акт), когато са налице поне три от следните условия - заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31 декември на предходната година, изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок, изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеща на дохода, изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденти. Съгласно §1, т.4, б.,в“ от Допълнителните разпоредби на ЗКПО дивидент е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собствения капитал – доходи от акции, доходи от дялови участия и скрито разпределение на печалбата.

Както бе посочено, на 02.06.2011г. и на 16.06.2011г. сч см 504 Банка във валута е кредитирана срещу дебит 459 Други разчети съответно със сумите 130 000 евро и 263 680 евро с обща легова равностойност 769971,15 лв. – банкови извлечения №№ 560799/ 02.06.2011г. и 867535/ 16.06.2011г. Прието е, че цитираните суми са останали у представляващия дружеството и се квалифицират като скрито разпределение на печалбата.

Освен това по счетоводни данни [фирма] към 31.10.2014г. дружеството разполага с парични средства в брой в размер на 2578224,92 лв. отчитани по сч см 507 Предоставени депозити сейф, последното движение по която /сч см/ е към 31.05.2014г. Обяснения във връзка със съхраняването на тези суми не са постъпили. Жалбоподателят не оспорва, че при принудителното отваряне на банковата касетка е констатирано, че тя е празна, парите не са се намирали там. Липсват установявания и данни относно местонахождението на паричните средства. Такива твърдения не се релевирани от [фирма] нито в ревизионното, нито в съдебното производство. Едновременно с това не са представени доказателства, от които да би могло да се установи, че сумите, осчетоводени по сметка 507 – Предоставени депозити сейф, са свързани с осъществяваната от РЛ дейност и са разходвани за дружеството. Не са налице и счетоводни данни в тази насока. Не са представени и доказателства, от които евентуално би могло да се установи, че сумите се намират в притежание на търговското дружество. Липсата на счетоводни данни за предоставяне на паричните средства на Р. А., изпълнителен директор на жалбоподателя и оправомощена да се разпорежда с наличността по сейфа, не означава, че същите не са й били предоставени. При тези обстоятелства следва да се направи извод, че е налице скрито разпределение на печалбата под формата на дивидент. Според предоставена от КТБ АД информация в периода от сключване на договора за банкова касетка със средствата по сметките с титуляр РЛ е имала право да се разпорежда само А.. А според отразяванията в програмния продукт на банката в сейфа е влизано

единствено при откриването му. При съобразяване на тези обстоятелства, ревизионният акт се определя като законосъобразен /така реш. по адм. дело № 2820/ 2016г., реш. по адм. дело № 662/ 2018г/. Най-сетне, не се подкрепи с доказателства по делото и тезата на жалбоподателя относно възможността паричните средства, осчетоводени по сч см 507, да са използвани за стопанската дейност на дружеството като плащания към трети лица, за които не са издадени първични документи за получените суми.

По изложените съображения съдът приема, РА за законосъобразен и в частта на определяне на данъчна основа за облагане с данък на основание чл.38, ал.3 ЗДДФЛ за периода 01.04.2011г. до 30.06.2011г. в размер на 769971,15 лв. и за периода от 01.04.2014г. до 30.06.2014г. в размер на 2 578 224,92 лв в размер на 5%.

При изложения анализ изводът на съда е за цялостна законосъобразност на мълчаливо потвърдения ревизионен акт, а оттук – за неоснователност на жалбата, при който изход на спора и с оглед на своевременно заявеното искане на администрацията е дължимо юрисконсултско възнаграждение, формирано въз основа на материалния интерес на спора - корпоративен данък в размер на 514970,35 лв. и лихви, възлизащи на 312715,96 лв., както и за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 167409,81 лв. и лихви в размер на 53740,54 лв., което съдът определя на 12676 лв.

Така мотивиран, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р 22220214002922 091 001/ 16.01.2017г., издаден от Т. Т., началник сектор, възложил ревизията и М. И., старши инспектор по приходите, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП в частта на допълнително определените задължения за корпоративен данък в размер на 514970,35 лв. и лихви, възлизащи на 312715,96 лв., както и за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 167409,81 лв. и лихви в размер на 53740,54 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ 12676 /дванайсет хиляди шестстотин седемдесет и шест/ лв. юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщението до страните, че е постановено.

СЪДИЯ: