

РЕШЕНИЕ

№ 5411

гр. София, 05.09.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в публично заседание на 06.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **4986** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от АПК във връзка с § 2 във вр. с чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по повод решение № 5622 от 11.05.2021 г. по адм. дело № 12332/2020 г. по описа на ВАС, Първо отделение, с което е отменено Решение № 4559/11.08.2020 г., постановено по адм. дело № 7548/2019 г. по описа на Административен съд - София-град, трето отделение, 71 състав, с което е потвърден ревизионен акт (РА) № Р-22220218001209-091-001/29.01.2019, издаден от С. Т. К. на длъжност н-к Сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”, възложил ревизията и А. К. К. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., изменен с Решение № 680/22.04.2019 г. на Директора на Дирекция ”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП.

С цитираното решение № 5622 от 11.05.2021 г. по адм. дело № 12332/2020 г. по описа на ВАС, Първо отделение е посочено, че при новото разглеждане на спора, в изпълнение на задължението си по чл. 171, ал. 4 от АПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, АССГ да назначи повторна ССЧЕ, която да определи какъв е размера на пазарната лихва по смисъла на § 2, т. 32 от ДР на ЗКПО въз основа на сравними неконтролирани сделки. На основание чл. 226, ал. 3 АПК вр. § 2 ДР ДОПК при новото разглеждане на делото съдът да се произнесе и по разноските за производството пред настоящия съдебен състав на ВАС, Първо отделение.

В съдебно заседание, жалбоподателят, редовно призован, чрез адв. Б., поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски по делото, съобразно представен списък. В съдебно заседание ответника редовно уведомен, чрез юрк. Т., оспорва

жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, уведомена не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София град, III отделение, VII състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на РА е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220218001209-020-001 от 28.02.18 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗКПО за данъчните периоди от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 19.03.2018 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започва да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 19.06.2018 г.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, със Заповеди за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220218001209-020-002 от 15.06.2018г. и ЗИЗВР №Р- 22220218001209-020-003 от 17.07.2018г., издадени от органа, възложил ревизията е определен срок за приключване на ревизията, съответно до 19.07.18 г. и до 19.08.18 г. Заповедите са връчени по електронен път, съответно на 28.06.18 г. и 19.07.18 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220218001209-092-001 от 21.09.2018 г., връчен по електронен път на 26.09.2018 г. Срещу констатациите на РД било подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. вх. №19396 от 09.11.2018 г., преценено от органите по приходите като неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-22220218001209-091 -001 от 29.01.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 31.01.2019 г.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид задължение. Видно от разпоредителната част на РА, на ревизираното лице били установени задължения за довносяне общо в размер на 295 645,56 лв., в т. ч. допълнително определен корпоративен данък в размер на 216 632,33 лв., деклариран и невнесен данък за 2017 г. в размер на 61.49 лв. и лихви в размер на 78 951,74 лв.

Не е спорно, че дейността на жалбоподателя през ревизираните периоди била управление на парични средства, предоставени на доверително управление. За целта стопанисвал офис, находящ се в [населено място], [улица].

В хода на ревизията били извършени редица процесуални действия, имащи за цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства, релевантни за данъчното облагане. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК ревизиращият екип връчил на задълженото лице искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220218001209-040-001 от 14.03.2018 г. и №Р-22220218001209-040-002 от 11.06.2018 г. Изискани били за проверка счетоводните, търговски и банкови документи на дружеството, договори за получени и предоставени заемни средства и писмени обяснения. С второто искане за представяне на документи на лицето било указано, че следва да представи договори за получени и

предоставени заеми и суми на доверително управление, справки за дължимите и начислени лихви и извлечения от счетоводни сметки за предоставени и върнати суми по години във връзка със сключените договори за заем. Документи били представени по електронен път и с писмо вх. №К.-4831/17.08.2018 г.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК били изпратени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/ - [фирма]. ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК]. [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

С Протокол №1259699 от 10.08.2018 г. били приобщени доказателства, събрани в хода на извършена проверка на [фирма], приключила с Протокол №П-22220217129419-073-001 от 16.01.2018 г.

След издаване на РД било възложено извършване на експертиза със задача определяне пазарните нива на лихвите по смисъла на §1, т. 32 от ДР на ЗКПО по предоставени и получени кредити от [фирма] за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.17 г.

В хода на ревизията било установено, че дружеството е получавало заеми по договори, сключени с различни контрагенти, като относими към облагането по ЗКПО са както следва:

Договор за заем от 10.01.2010 г., сключен с [фирма]. ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получило временна финансова помощ в размер на 500 000,00 лв. Сумата следвало да бъде получена от заемателя в срок до 31.01.2010 г. и възстановена на заемодателя в срок до 31.01.2013 г. Заемодателят имал право да получи обратно предоставената в заем сума и възнаграждение - лихва в размер на 5% годишно от заемната сума. платима с издължаването на последната. С анекс от 31.01.2013 г. страните постигнали споразумение за удължаване срока за връщане на заемната сума до 31.01.2018 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 7,803% при отпускане на заема и към датата на анекса, представен с възражението срещу РД - 31.01.2014 г. в размер на 6,693%.

Договор за заем от 14.02.2011 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получило сума в размер на 1 412 000,00 лв. за временна финансова помощ в срок до три месеца, считано от датата на подписване на договора. 3. заплащал лихва в размер на 5% годишно върху получената сума. Заемната сума и лихвата се връщали в срок до 01.03.15 г. С анекс от 04.03.2015 г. страните постигнали споразумение за намаляване на лихвата по договора в размер на 1,8% годишно от получените заемни вноски и удължаване срока за връщане на заемната сума до 01.03.2018 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 7,803% при отпускане на заема и към датата на анекса в размер на 6,872%.

Договор за временна финансова помощ от 20.07.2015 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получило сумата в размер на 151 658,13 лв. за срок от 31.07.2015 г. до 30.09.2015 г. Предаването на заемната сума от заемодателя щяло да се извърши по сметка в [фирма]. За посочения срок, заемателят дължал годишна лихва в размер на 2%. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,833%.

Договор за временна финансова помощ от 19.10.2015 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получило сума в размер на 1 000 000,00 лв. по сметка в [фирма] в срок до 31.10.2015 г. Заемателят дължал на заемодателя връщане на предоставената парична сума в срок до 31.12.15 г. Заемодателят имал право да получи обратно предоставената в заем сума и възнаграждение - лихва в размер на 4% годишно от заемната сума, платима с окончателното връщане на главницата по заема.

Съгласно анекс от 20.12.2015 г. страните постигнали споразумение за удължаване срока за връщане на заемната сума до 31.12.2020 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер 6,833%.

Договор за временна финансова помощ от 01.07.2017 г., сключен с [фирма]. ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] получава сума в размер на 50 000,00 лв. в срок до 03.07.2017 г. еднократно или на вноски. Сумата следва да бъде възстановена в срок до 30.09.2019 г. Заемодателят има право да получи обратно предоставената в заем сума и възнаграждение - лихва в размер на 3,5% годишно от заемната сума, платима с издължаването на сумата по договора. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777%.

За ревизирия период дружеството имало вземания по предоставени заеми, за които са сключени договори. С договорите за заем били определени сумите, които се предоставят от [фирма], срокът в който следвало да бъдат преведени по банкова сметка и в брой на заемополучателите, целите за които се отпускали заемните средства, срокът, в който следвало да бъдат възстановени и възнаграждението, платимо на заемодателя. В договорите било залегнало, че заемодателят следва да получи обратно предоставените в заем суми и възнаграждение - лихва в определен годишен размер от заемната сума, която е платима с издължаването на главницата. Договорена била клауза, съгласно която при предсрочно погасяване на главницата и изплащане на дължимата до момента лихва, заемателят не дължи лихва за периода след погасяването. При забава на заемателя при връщането на заемната сума била дължима неустойка в размер на законната лихва за всеки ден просрочие. Условиата по договорите можело да бъдат променяни само при наличието на двустранно съгласие между страните, изразено в писмена форма. За постигнатите допълнителни договорки, страните изготвяли анекс към договора. За ревизирия период, [фирма] имало вземания по договори, сключени с контрагенти при посочените условия, както следва:

Договор за заем от 16.08.2006 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставяла сума в размер на 4 810 000,00 лв. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума с погасителни вноски в срок до 31.12.2014 г. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 7,83% към датата на сключване на договора; 10,31% към 03.12.2012 г., датата на сключване на анекс, с който бил намален договореният лихвен процент на 2% и 6,525% към 05.12.2016 г. - дата на сключване на анекс, с който бил намален договореният лихвен процент на 1,75%.

Договор за заем от 21.02.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставя сума в размер на 768 000,00 лв. Сумата следвало да бъде преведена или изплатена в брой на заемателя в срок до 31.05.2007 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 01.03.2013 г. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 4,5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 4,925% към датата на сключване на договора; 10,31% към 08.12.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 2,5% и 6,525% към 08.12.2016г.- на дата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,8%.

Договор за заем от 21.02.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставя сумата в размер на 724 000,00 лв. Сумата следвало да бъде

преведена по банкова сметка или изплатена в брой на заемателя в срок до 31.05.2007 г. Заемателят дължал на заемотателя връщането на предоставената парична сума в срок до 01.03.2013 г. Заемотателят има право да получи възнаграждение - лихва в размер на 4.5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 8,66% към датата на сключване на договора. 6.798% към 08.12.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 2,5% и 6,525% към 08.12.2016 г. дата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,7%.

Договор за заем от 11.06.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставя сума в размер на 1 500 000.00 лв. Заемателят дължи на заемотателя връщането на предоставената парична сума в срок до пет години, считано от датата на подписване на договора. Заемотателят имал право да получи обратно предоставената в заем сума и възнаграждение - лихва в размер на 5.0%. Съгласно анекс от 11.06.2012 г. страните са постигнали споразумение за удължаване срока за връщане на заемната сума с две години считано от датата на подписване на анекса. Определен бил краен срок на действие на договора и връщане на заемната сума до 11.06.2014 г. Сключен бил анекс от 01.06.2014 г. за удължаване срока за връщане на заемната сума с четири години считано от датата на подписване на анекса. Крайният срок на действие на договора и връщане на заемната сума бил до 11.06.2018 г. Определеният с експертизата лихвен процент е в размер на 9,050% към датата на сключване на договора; 6,8% към 14.11.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договорения лихвен процент на 2,5% и 6,525% към 14.10.2016 г. - датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1.8%.

Договор за заем от 02.07.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК]. съгласно който [фирма] предоставя сумата в размер на 1 439 000,00 лв. Сумата се превежда по разплащателна сметка в [фирма], посочена от заемателя или се изплаща в брой в срок до 30.09.2007 г. Заемателят дължал на заемотателя връщането на предоставената парична сума в срок до 01.07.2013 г. с възнаграждение - лихва в размер на 5,5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 9,09% към датата на отпускане на кредита; 6,798% към 08.12.2012 г.. датата на сключване на анекс, с който е намален договорения лихвен процент на 2,5% и 6,525% към 08.12.2016 г. дата на сключване на анекс, с който е намален договорения лихвен процент на 1,7%.

Договор за заем от 29.08.2007 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставя сума в размер на 1 030 000.00 лв. Заемателят дължал на заемотателя връщането на предоставената парична сума в срок до пет години, считано от датата на подписване на договора. Заемотателят имал право да получи обратно предоставената в заема сума и възнаграждение-лихва в размер на 5% годишно от заемната сума. Съгласно анекс от 29.08.2012 г. бил удължен срокът за връщане на заемната сума с две години, считано от датата на подписване на анекса. Определен бил краен срок за връщане на сумата до 29.08.2014 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 9.655% към датата на сключване на договора. 6,8% към 17.11.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,8%.

Договор за заем от 01.09.2008 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] предоставяло сума в размер на 4 225 000,00 лв. Сумата се превеждала по разплащателната сметка посочена от заемателя в срок до 31.12.2008 г. и следвало да

бъде възстановена в срок до 01.09.2010 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 5,0% годишно от заемната сума. Съгласно анекс от 21.10.2008 г. бил увеличен размерът на предоставената по договора сума със сумата в размер на 305 000,00 лв. С анекс от 01.09.2010 г. бил удължен срокът за връщане на заема до 01.09.2020 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 10,454% към датата на сключване на договора: 6,8% към 01.11.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,96%.

Договор за заем от 29.01.2009 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който бил предоставен заем в размер на 1 250 000,00 лв. Сумата се превеждала еднократно или на вноски по разплащателната сметка, посочена от заемателя в срок до 28.09.2009 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 01.02.2010 г. Договорената лихва била в размер на 6,5% годишно от заемната сума. С анекс от 28.01.2010 г. бил удължен срокът за връщане на сумата до 01.02.2013 г. и е договорена лихва в размер на 5%. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 8,714% към датата на сключване на договора. 6,8% към 14.11.2012 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 2,5%; 6,525% към 14.10.2016 г., датата на сключване на анекс, с който е намален договореният лихвен процент на 1,8%.

Договор за заем от 01.04.2009 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сума в размер на 1 500 000,00 лв. Сумата се превеждала по разплащателната сметка посочена от заемателя в срок до шест месеца от датата на подписване на договора еднократно или на вноски. Заемателят дължал на заемодателя връщане на сумата в срок до три години, считано от датата на подписване на договора. Дължимата лихва била в размер на 4,2% годишно от заемната сума. С анекс от 30.05.2012 г. бил удължен срокът за връщане на сумата в срок до 01.04.2014 г. С анекс от 31.03.2014 г. е удължен срокът за връщане на сумата до 01.04.2018 г. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 7,629% към датата на дсключване на договора.

Договор за заем от 20.09.2012 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], с който е предоставена сума в размер на 1 400 000,00 лв. Заемателят дължи на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 30.06.2019г. Договорената лихва била в размер 3,75% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,835% към датата на отпускане на кредита.

Договор за заем от 28.03.2016 г., сключен с Б. П., за предоставяне на сума размер на 955 000.00 лв. Сумата следвало да бъде предадена на заемополучателя в срок до 01.04.2016 г. еднократно или на вноски по банков път. Заемателят следвало да върне сумата в срок до 30.12.2021 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 3.5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6 525% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 30.03.2016 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 860 000,00 лв. Сумата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от

заемополучателя в срок до 04.04.2016 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 30.03.2020 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 1,7% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 4,525% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 20.02.2017 г. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сума в размер на 95 000,00 лв. Сумата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 25.02.2017 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 30.03.2020 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 2% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 18.04.2017 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 70 000,00 лв. Сумата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 20.04.2017 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 30.06.2020 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 2% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 12.05.2017 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сума в размер на 100 000,00 лв. Сумата следвало да бъде преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 31.05.17 г. Заемателят дължал на заемодателя връщането на предоставената парична сума в срок до 12.05.2018 г. Заемодателят имал право на възнаграждение - лихва в размер на 4% годишно от заемната сума. От органите по приходите било установено, че сумата в размер на 100 000,00 лв. е преведена на [фирма] на 23.05.2017 г. По посоченият заем били погасени задължения в размер на 80 000,00 лв. през м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. [фирма] в счетоводните си регистри за 2017 г. отразило погасителни вноски общо в размер на 20 000,00 лв. и било начислило лихви в размер на 2 465,75 лв. по счетоводна сметка 721 „Приходи от лихви“.

При извършената проверка на [фирма] било установено, че в счетоводните регистри е отразен полученият заем в размер на 100 000,00 лв. и направените погасителни вноски в размер на 80 000,00 лв. през 2017 г., като към 31.12.17 г. е налице остатък за връщане в размер на 20 000,00 лв. От [фирма] били начислени разходи за лихви в размер на 2 197,26 лв.

Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 01.06.2017 г. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 175 000,00 лв. Същата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от

заемополучателят в срок до 03.06.2017 г. Заемателят следвало да върне сумата в срок до 30.06.2019 г. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 1,7% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 4,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 05.06.2017 г. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 15 000,00 лв. Сумата следвало да бъде предадена в брой или преведена по разплащателна сметка посочена от заемополучателя в срок до 10.06.2017 г. Заемателят следвало да върне сумата в срок до 31.12.17 г. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 1,5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6.777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 11.09.2017 г. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] за предоставяне на сумата в размер на 250 000,00 лв. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 2,5% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

Договор за заем от 20.09.2017 г. сключен с Б. П., за предоставяне на сумата в размер на 200 000,00 лв. Заемодателят имал право да получи възнаграждение - лихва в размер на 2,75% годишно от заемната сума. Определеният с експертизата лихвен процент бил в размер на 6,777% към датата на сключване на договора.

В констатациите на РД, органите по приходите били посочили, че ревизираното лице е начислило лихви по предоставените заеми в годишен аспект в по-малък размер или такива не са начислени въобще. Констатирано било, че [фирма] прилага Националните счетоводни стандарти. Органите по приходите се позовали на разпоредбите на §8.1 от Счетоводен стандарт /СС/ 18 „Приходи“. Съгласно посочената разпоредба, приходът, създаден от ползването на активи на предприятието от други лица във вид на лихви, лицензионни такси и дивиденди, се признавало, когато:

- а) сумата на приходите може да бъде надеждно изчислена:
- б) предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката.

Установено било, че посочените условия са кумулативно изпълнени за ревизираното лице. Посочено е още, че икономическата изгода от ползването на актива е лихвата, като това е залегнало изрично в договорите. Налице било условие за признаване на прихода във връзка приходите са констатирани, че не са спазени разпоредбите на Закона за счетоводството. Съгласно принципите, залегнали в ЗСч приходите и разходите в предприятието се отразявали текущо в момента на възникването им, независимо от момента на получаване на паричните средства, в съответствие с което очакваните приходи от лихви следвало да намерят отражение в счетоводството и в годишните финансови отчети на [фирма] за ревизирания период. Установено било, че ревизираното лице има задължения по получени заеми през периода на ревизията и

предходни години, които са отразени по счетоводна сметка 159 „Други заеми и дългове“. [фирма] не е начислявало разходи за лихви за периодите от 2013 г. до 2017 г. Предвид констатираното и на основание чл. 78 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат за ревизирания период, счетоводният финансов резултат бил коригиран със сумата на приходите и разходите от лихви, изчислени на база договорените възнаграждения между контрагентите, които следвало да бъдат отчетени през текущата година, съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Дружеството подало възражение срещу констатациите и предложените за установяване задължения с РД. Представени били нови доказателства, а именно анекси към сключените договори за предоставени и получени заеми. В анексите, подробно описани в РА от стр. 3 до стр. 4, били договорени по ниски възнаграждения за получените и отпуснати заеми. Заемите били договорени с лихви в диапазона от 1,7% до 2,5%. Ревизираното лице, изложило във възражението мотиви, съгласно които договорите били сключени с продължителност над 5 г. с фиксиран лихвен процент около 5%. Предвид настъпили изменения в пазарните лихвени проценти били извършени промени и в размерите на договорените такива със заемателите и заемодателите. Измененията на лихвените проценти са оформени с двустранно подписани анекси към съответните договори, които са приложени към възражението. Ревизираното лице, предвид изложените съображения, искало в съответствие със сключените анекси с ревизионния акт да бъде коригиран размера на лихвите при определяне на неотчетените приходи и разходи от лихви.

Органите по приходите отбелязали, че лихвените проценти в сключените анекси се отклонявали значително от договорените между страните, и че същите не са били представени в хода на ревизията. Във връзка с констатираното било извършено сравнение с лихвената статистика, публикувана на сайта на Българска народна банка. Установено било, че договорените лихви са значително по-малки от размера на лихвите, определени от банките при предоставяне в заем на парични средства под различни форми.

Във връзка с констатираните обстоятелства и на основание чл. 60, ал. 1 от ДОПК с Акт за възлагане на експертиза №Р-22220218001209-01-001 от 28.11.2018 г. била възложена експертиза със задача определяне пазарните нива на лихвите по смисъла на периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г., съгласно сключените договори за заем и анекси. Експертизата била възложена на М. И. П., експерт от списъка на НАП. С Протокол №Р-22220218001209-145-001 от 14.12.2018 г. били приети резултатите от експертизата.

Ревизиращият екип установил, че заключението е изготвено съгласно изискванията на Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредба № Н-9/2006 г./, като е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. Определеното ниво на пазарните лихви било в диапазона от 4,925% до 10,454%. В експертизата на

стр. 63-64 в табличен вид били описани заемополучателите и заемодателите, сключените договори и анекси, и определените пазарни нива на лихвите. Видно от същата таблица, определените с експертизата лихви били по-високи от договорените. В РА, органите по приходите приели определените от експерта пазарни лихви и след съпоставката им с договорените от жалбоподателя са констатирани, че е налице основание за преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството. На основание чл. 78 от ЗКПО били преизчислени резултатите за ревизираните периоди, предвид посочените в експертизата лихвени проценти.

При така установената фактическа обстановка при облагането по ЗКПО ревизиращият екип направил корекции на декларираните от задълженото лице резултати за корпоративен данък, както следва:

За данъчен период 2012 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е деклариран данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 18 995,60 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 1 899,56 лв.

Вземанията по предоставени заеми на ревизираното лице към 01.01.2012 г. били в размер на 7 453 434,81 лв. През годината са погасени вземания общо в размер на 368 600,00 лв. За 2012 г. ревизираното лице е начислило приходи от лихви общо в размер на 105 040,00 лв. Същите са осчетоводени по кредита на счетоводна сметка 721 „Приходи от лихви“. В хода на ревизията не е представена аналитична справка по контрагенти за начислените от дружеството лихви по предоставените заеми.

В табличен вид били описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените суми през 2012 г. и дължимите лихви, в съответствие с изготвената експертиза. Предвид определените с експертизата пазарни нива на лихвите, органите по приходите получили лихви за текущия период в размер на 603 434,87 лв. Направена била съпоставка на отчетените от задълженото лице приходи от лихви по счетоводна сметка 721 и определените от органите по приходите. С получената разлика, възлизаща на 498 394,87 лв., счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван в посока увеличение на основание чл. 78 от ЗКПО.

Установено било, че към 01.01.2012 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди в размер на 4 244 000,00 лв. През периода били погасени задължения по заеми общо в размер на 288 000,00 лв. Ревизираното лице начислило разходи за лихви в размер на 85 069,15 лв., които намерили отражение по счетоводна сметка 621 „Разходи за лихви“. В хода на ревизията не била представена аналитична справка по контрагенти за дължимите и начислени от дружеството лихви по получените заеми. Органите по приходите в табличен вид представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели и дължимите лихви, определени с експертизата в размер на 131 164,59 лв. Направена била съпоставка на отчетените от задълженото лице разходи за лихви по счетоводна сметка 621 и

определените от органите по приходите. С получената разлика, възлизаща на 46 095,44 лв., счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван в посока намаление на основание чл. 78 от ЗКПО.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 47 129,50 лв.

За данъчен период 2013 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е деклариран данъчен финансов резултат - загуба в размер на 421.05 лв.

Установено било, че към 01.01.2013 г. жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми общо в размер на 7 084 834,81 лв. През периода са погасени вземания на [фирма] в размер на 146 000,00 лв. За 2013 г. ревизираното лице не начислило приходи от лихви. В табличен вид са описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените суми през 2013 г. и дължимите лихви, определени с експертизата в размер на 499 604,30 лв. Счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван в посока увеличение с приходи от лихви на основание чл. 78 от ЗКПО.

Установено било, че към 01.01.2013 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 3 956 000,00 лв. През периода, [фирма] погасило задължения общо в размер на 10 800.00 лв. Ревизираното лице не начислявало разходи за лихви през 2013 г. Органите по приходите в табличен вид са представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели и дължимите лихви, съгласно експертизата в размер на 126 143.51 лв. С дължимите лихви за 2013 г. било извършена намаление на счетоводния финансов резултат на основание чл. 78 от ЗКПО. Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 37 303,97 лв.

За данъчен период 2014 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която не са декларирани приходи и разходи, реализирани през годината.

Установено било, че към 01.01.2014 г. жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми общо в размер на 6 938 834.81 лв. За 2014 г. ревизираното лице не начислило приходи от лихви. В табличен вид били описани заемополучателите, размерът на заемите и дължимите лихви, в съответствие с експертизата общо в размер на основание чл. 78 от ЗКПО с приходите от лихви.

Установено било, че към 01.01.2014 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 3 945 200,00 лв. Ревизираното лице не начислявало разходи за лихви през 2014 г. Органите по приходите в табличен вид са представили информация за размера на заемните средства, заемодатели и лихвите, съгласно експертизата общо в размер на 120 784,16 лв. С установените лихви за 2014 г. е извършено намаление на счетоводният финансов резултат на основание чл. 78 от ЗКПО.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено

задължение за корпоративен данък в размер на 37 811,55 лв.

За данъчен период 2015 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която не са декларирани приходи и разходи, реализирани през годината.

Установено било, че към 01.01.2015 г. жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми общо в размер на 6 938 834,81 лв. и получени през периода в размер на 10 000,00 лв. През периода били погасени вземания по заеми общо в размер на 442 700,00 лв. За 2015 г. ревизираното лице не начислило приходи от лихви. В табличен вид били описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените суми през 2015 г. и лихвите, в съответствие с експертната в размер на 490 950,74 лв. Счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван на основание чл. 78 от ЗКПО с приходите от лихви.

Установено било, че към 01.01.2015 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 3 945 200,00 лв., както и получени през периода заеми общо в размер на 154 658,13 лв., за които не са начислени разходи за лихви. През периода били погасени задължения по заеми общо в размер на 332 700,00 лв. Органите по приходите в табличен вид представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели и дължимите лихви, съгласно експертната в размер на 105 462,09 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО било извършено намаление на счетоводният финансов резултат с установените лихви.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 38 548.86 лв.

За данъчен период 2016 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която бил деклариран данъчен финансов резултат - загуба в размер на 269 557,29 лв.

Установено било, че жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми, които към 01.01.2016 г. са общо в размер на 6 506 134,81 лв. През периода били предоставени заеми общо в размер на 1 228 637,93 лв. През 2016 г. ревизираното лице не начислило приходи от лихви. В табличен вид били описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените и получени суми през 2016 г. и дължимите лихви, в съответствие с експертната в размер на 467 266,67 лв. Счетоводният финансов резултат на дружеството бил преобразуван на основание чл. 78 от ЗКПО с установените лихви.

Установено било, че към 01.01.2016 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 3 767 158.13 лв. През текущия период били получени заеми общо в размер на 1 038 200,00 лв. Разходи за лихви не били начислени от [фирма]. Органите по приходите в табличен вид представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели, и дължимите лихви, съгласно експертната в размер на 150 416,27 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО било извършено намаление на счетоводният финансов резултат с установените лихви..

От органите по приходите било констатирано, че през 2016 г. са отразени разходи за наем по счетоводна сметка 6021 „Външни услуги“ в размер на 267 146,96 лв. От ревизираното лице били представени извлечение от сметка в [фирма] за извършен превод в размер на 241 484,06 лв. с получател „СЛ.С. I.“ М.-С. на 18.02.2016 г. и документ на чужд език издаден от посоченото чуждестранно дружество, в който нямало данни за получател. Направен бил извод, че относно посочените разходи, дружеството не разполага с документи. Съгласно писмени обяснения, превода от 241 482,06 лв., равностоеен на 123 000,00 евро, направен на 18.02.2016 г., представлявал разходи за наемане на офис и разходи към агенцията, която е следвало да намери офис, подходящ за осъществяване на предстоящата дейност.

Отбелязано било че във връзка с разходите направени през 2016 г. не са реализирани приходи. Съгласно общите разпоредби на Н. разходите извършени през даден отчетен период, следвало да бъдат признати и докладвани във финансовият отчет за същият отчетен период, през който се докладват и съответстващите на извършените разходи приходи. Съгласно разпоредбите на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признавали за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

Освен посоченото, органите по приходите установили, че счетоводният разход не е обоснован, съгласно разпоредбите на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО бил увеличен счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 267 146,96 лв.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 31 444,01 лв.

За данъчен период 2017 г. от дружеството била подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която бил деклариран данъчен финансов резултат - печалба в размер на 617,93 лв.

Установено било, че 01.01.2017 г. жалбоподателят има невъзстановени суми по предоставени заеми общо в размер на 6 691 422,74 лв. През 2017 г. били предоставени заеми общо в размер на 1 472 107,53 лв. и били погасени вземания по заеми общо в размер на 1 516 450,00 лв. За периода, ревизираното лице начислило приходи от лихви в размер на 2 465,95 лв. В табличен вид са описани заемополучателите, размерът на заемите, възстановените и получени суми през 2016г. и лихвите, в съответствие с експертизата в размер на 425 547,79 лв. Счетоводният финансов резултат на дружеството е преобразуван на основание чл. 78 от ЗКПО с разликата в размер на 423 081,84 лв., получена при сравнение на лихвите дължими през периода и отразени по счетоводни данни.

Установено било, че към 01.01.2017 г. [фирма] има непогасени задължения по получени заеми през предходни данъчни периоди общо в размер на 4 805 358,13 лв. През периода са получени заеми общо в размер на 43 000,00 лв. и са погасени задължения общо в размер на 2 556 500,00 лв. За получените заеми не са начислени разходи за лихви. Органите по приходите в табличен вид са

представили информация за размера на заемните средства, дружествата заемодатели и дължимите лихви, съгласно експертизата в размер на 160 411,88 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО било извършено намаление на счетоводният финансов резултат с установените лихви.

Вследствие извършените корекции с ревизионния акт било установено задължение за корпоративен данък в размер на 26 355,79 лв.

На основание чл. 152, ал. 1 от ДОПК, ревизираното лице оспорило РА във всички негови части, с които са направени корекции на декларираните данъчни резултати - предмет на ревизията, ведно със следващите се лихви. Счита, че процесният акт е неправилен и необоснован. Не излага конкретни мотиви относно твърдения си.

След анализ на така установената фактическа обстановка, представените с административната преписка писмени доказателства и направените от жалбоподателя възражения, административната инстанция намира за законосъобразно следното:

От резултатите на експертизата било установено, че в договорите за заем е предвидена лихва, която се отличава от пазарната. В този случай за данъчни цели била определена пазарна лихва, която рефлектира при определяне на данъчните финансови резултати за периодите от отпускане на заема до неговото погасяване или до настъпване на обстоятелство по чл. 37, ал. 1 от ЗКПО. Счетоводният финансов резултат за процесните години бил коригиран с прихода от лихви по предоставените заеми, на основание чл. 78 от ЗКПО.

В хода на административното обжалване даденото от вещото лице заключение не е кредитирано от решаващия орган, тъй като използваните източници не отразяват обективно реални сделки, а се базират на обобщена информация и отсъства конкретен сравнителен анализ между оценяваните договори за заем и други индивидуализирани и действително осъществени сделки. Според решаващия орган не е отчетен фактът, че предмет на обсъждане на експертизата следва да бъдат окончателно сключени реални договори за предоставяне/получаване на заеми със сходни характеристики, които да бъдат извършени в същия времеви порядък на договорите, които са предмет на оценка.

Предвид изложеното административната инстанция счела, че определянето на пазарните нива на лихвите в настоящия случай не е съобразено с Наредба №Н-9/14.08.2006 г. за реда и начина за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. В тази връзка не било изпълнено изискването за съпоставимост, а именно да са съпоставени реални договорни отношения между несвързани лица по отпуснати заеми от процесния вид, сключени по същото време, за да се анализират и сравнят стойностите на лихвените проценти

Административната инстанция намира, че в конкретния случай за волята на страните следвало да се съди единствено от съдържанието на договорите и анексите, представени в хода на ревизията и правилно органът по приходите

отказал при формиране на изводите си да се съобрази със съдържанието на коментиранияте споразумения. Съобразно изложеното, можело да се приеме за вярна тезата, че процесните документи са съставени за целите на ревизията с цел доказване на по-нисък размер на вземанията от лихви на ревизираното лице, като с това се целяло да се избегне внасяне на корпоративен данък.

Не било спорно, че [фирма] е предоставило парични заеми на 18 дружества и физическо лице, съгласно сключени договори, с които било уговорено изплащането на лихва в определен размер. Жалбоподателят не оспорил, че през ревизираните данъчни периоди не е отчетел лихви по договорите с тези лица, което обстоятелство категорично се установявало и от воденото от [фирма] счетоводство, в което за разглежданите периоди нямало отразени приходи от лихви по вземанията, произтичащи от предоставените заеми, или е отчетена част от договорената лихва през 2012 г. и 2017 г.

Решаващият орган е счел, че в случая следва да се приеме подходът на органите по приходите в РД, в който са възприети лихвени проценти в размер на първоначално определените с договорите. Следвало да се има предвид, че договорите са сключени между контрагенти, които не са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК и в последните страници ясно били изразили волята си за дължимата лихва, като нямало основание да се определя друг лихвен процент.

В хода на ревизията било установено, че през 2016 г., дружеството е отразило разходи за външни услуги в размер на 267 146,96 лв. Във връзка с тези разходи било представено банково извлечение от 18.02.2016 г. за направено плащане в размер на 241 484,06 лв. /123 332,00 евро/ с получател „С.1.С. I.“ М.-С.. Представен бил документ на чужд език, издаден от посоченото дружество за сумата от 123 332.00 евро. Документа не бил преведен и не съдържал данни за получател. Дружеството представило писмени обяснения, но доказателства за разход не са ангажирани в хода на ревизията и пред тази инстанция.

При липса на документална обосноваост на сделките била приложима разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

Предвид изложеното, законосъобразно през 2016 г. бил увеличен счетоводния финансов резултат на дружеството с отразени разходите за външни услуги в размер на 267 146,96 лв.

В обобщение на горното, за ревизираните периоди, извършените увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя на основание чл. 78 от ЗКПО следвало да се изменят:

За 2012 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 498 394.87 лв. да стане в размер на 244 984,27 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 46 095,44 лв. да стане в размер на 0.00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен

данък вместо в размер на 47 129,50 лв. следвало да стане в размер на 26 397,99 лв., от които декларирани 1 899,56 лв. и допълнително установени 24 498.43 лв. За 2013 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 499 604,30 лв. да стане в размер на 331 304.68 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 126 143,51 лв. да стане в размер на 80 677,60 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 303,97 лв. следвало да стане в размер на 25 020,60 лв.

За 2014 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 498 899,67 лв. да стане в размер на 331 063,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 120 784,16 лв. да стане в размер на 80 660,00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 811,55 лв. следвало да стане в размер на 25 040,37 лв.

За 2014 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 498 899,67 лв. да стане в размер на 331 063,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 120 784,16 лв. да стане в размер на 80 660,00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 811,55 лв. следвало да стане в размер на 25 040,37 лв.

За 2015 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 490 950,74 лв. да стане в размер на 325 213,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 105 462,09 лв. да стане в размер на 49 049,08 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 38 548.86 лв. следвало да стане в размер на 27 616,44 лв.

За 2016 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 467 266,67 лв. да стане в размер на 310 225,08 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 150 416,27 лв. да стане в размер на 71 501,23 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 31 444,01 лв. следвало да стане в размер на 23 631,35 лв.

За 2017 г. извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат следвало да се измени, като вместо със сума в размер на 426 664.10 лв. да стане в размер на 275 248.89 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следвало се измени, като вместо със сума в размер на 160 411.88 лв. да стане в размер на 77 448,14 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 26 355,79 лв. следвало да стане в размер на 19 868.87

лв., от които декларирани 61,79 лв. и допълнително установени 19 807,08 лв. В изпълнение на задължението си по чл. 171, ал. 4 от АПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, настоящият състав на АССГ е назначил повторна ССЧЕ. Вещото лице е достигнало до своите заключения след проверка на представените документи по делото, както и извършено проучване на статии, доклади на Европейската централна банка за международна задлъжнялост се съставя извадка от аналози, които в голяма степен отговарят на условията за сравнимост и от систематизирането на които е достигнал до конкретни пазарни лихвени равнища. Съдът кредитира заключението на вещото лице, като обосновава, обективно, компетентно, основано и на представените в хода на съдебното производство доказателства. В съответствие с Наредба № Н-9/14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени е приложен метода на сравнимите неконтролирани цени. Експертната е определила размера на пазарната лихва по смисъла на §1, т. 32 от ДР на ЗКПО в размер на 1,80 %. Експертът е обследвал подробно договорите по които [фирма] е заемодател, както и тези по които е бил заемополучател. Изводите си е обективирал подробно в представените по експертната таблици. Видно от същите вещото лице е посочило процесните периоди, лихвеният процент по договорите, редовна главница, лихва върху главницата като е сравнил и условията по договорите с пазарна лихва по метода на сравнимите неконтролирани цени, като е посочил размерите на редовна главница и лихва върху редовната главница. По – нататък в експертната е изчислил и в какъв размер е лихвата по МСНЦ с натрупване, както и е представил обобщени таблици, за процесните периоди.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуването на правния спор:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт е издаден и в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. В жалбата се правят възражения за допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила. Такива не се установяват и при извършената служебна проверка от съда. Поради това следва да бъде прието, че издаденият ревизионен акт е правно валиден и поражда правно действие.

Между страните няма спор относно фактите.

Редът за сключване на договори за предоставяне на парични средства назаем и породените от тях облигационни взаимоотношения са уредени в Закона за задълженията и договорите. С договора за заем заемодателят предава на заемателя за временно ползване пари или други заместими вещи, на основание чл. 240, ал. 1 от ЗЗД, а последният се задължава да върне в определен срок заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество. Когато страни по договор за заем са лица - търговци по смисъла на Търговския закон, по силата на чл. 294, ал. 1 от закона се дължи лихва, освен ако е уговорено друго. Редът и периодичността за начисляване и отчитане на лихвите по заеми от

предприятията - заемодатели, се подчинява на правилата на СС 18 „Приходи“. В предприятията, прилагащи СС 18, приходите от лихви се начисляват текущо, пропорционално на времевата база на заема и се признават за всяка отделна финансова година от момента на ефективното предоставяне на заемните средства на заемополучателя. По същия начин, съгласно принципа за начисляването, се признават и разходите за лихви, извършени от заемополучателите. По силата на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч /отм./ приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, в т. ч. и договори за заем, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

При извършена ревизия е установено, че дружеството е получавало и отпусकало заеми, за които са сключени договори с клаузи за изплащане на лихви. Отпуснатите и получени суми са отразявани съответно по дебита и кредита на счетоводна сметка 159 „Други заеми и дългове“. Получените заеми са осчетоводени по кредита на сметка 159 срещу дебита на сметки от група 50 „Парични средства“, съответно предоставянето на заемите е отразявано по дебита на сметка 159 и кредита на сметки от група 50. В хода на ревизията са изследвани салдата на сметка 159 и установени заемите получени и предоставени, преди ревизирания период. От дружеството са представени договори, анекси и извлечения от цитираната сметка и сметки за начислените приходи и разходи за лихви. Същите са анализирани, при което е констатирано, че дружеството не е изпълнило задълженията си в съответствие с разпоредбите на СС 18 „Приходи“ и принципите, залегнали в ЗСч. В констативната част на РД подробно са изложени контрагентите на дружеството, във връзка със сключените договори, размерът на лихвите, движението на парични потоци по всеки заем. Изчислени са приходите и разходите за лихви, заложен в договорите и на основание чл. 78 от ЗКПО е преобразуван декларирания от ревизираното лице счетоводен резултат..

Съдът също счита, че процесните документи са съставени за целите на ревизията, с цел доказване на по-нисък размер на вземанията от лихви на ревизираното лице, като с това се цели да се избегне внасяне на корпоративен данък.

Не се спори, че [фирма] е предоставило парични заеми на 18 дружества и физическо лице, съгласно сключени договори, с които е уговорено изплащането на лихва в определен размер. Жалбоподателят не оспори, че през ревизираните данъчни периоди не е отчетел лихви по договорите с тези лица, което обстоятелство категорично се установява и от воденото от [фирма] счетоводство, в което за разглежданите периоди няма отразени приходи от лихви по вземанията, произтичащи от предоставените заеми, или е отчетена част от договорената лихва през 2012 г. и 2017 г.

Съдът споделя твърдението на ревизиращите, че в конкретния случай следва да се приеме подходът на органите по приходите в РД, в който са възприети

лихвени проценти в размер на първоначално определените с договорите, тъй като договорите са сключени между контрагенти, които не са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК и в последните страни ясно са изразили волята си за дължимата лихва, като няма основание да се определя друг лихвен процент.

На основание чл. 78 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат е коригиран със сумата на приходите и разходите, които следва да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативния акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Изложеното действително обосновава извода, че РА следва да бъде изменен, като счетоводният финансов резултат на [фирма] се преобразува в посока увеличение, съответно за всяка една от ревизираните години със сумите, представляващи неотчетени приходи от лихви, договорени между страните. Законосъобразно и на същите основания следва да се определят разходи за лихви, договорени между страните, с които да се преобразува счетоводният финансов резултат в посока намаление за ревизираните години.

В хода на ревизията е установено, че през 2016 г., дружеството е отразило разходи за външни услуги в размер на 267 146,96 лв. Във връзка с тези разходи е представено банково извлечение от 18.02.2016 г. за направено плащане в размер на 241 484,06 лв. /123 332,00 евро/ с получател „С.1.С. I.“ М.-С.. Представен е документ, издаден от посоченото дружество за сумата от 123 332.00 евро. Документа не е преведен и не съдържа данни за получател. Дружеството представя писмени обяснения, но доказателства за разход не са ангажирани в хода на ревизията, пред РО и пред съдебната инстанция.

Поставените от ЗКПО изисквания ограничават признаването на някои счетоводни разходи в зависимост от това, доколко разходът е документално обоснован; извършването му е пряко свързано с предмета на дейност; доколко обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице; какъв е характерът му; налице ли е съпоставимост на приходи и разходи, разходът пряко относим ли е към отчетния период, за които е намален финансов резултат и други. В тази връзка е направен правилен анализ на отразения разход за външни услуги, преценка какво е наложило извършването му, при какви обстоятелства, връзката и обусловеността му спрямо извършваната от лицето дейност, както и спазване на разпоредбите на нормативните актове. Принципът за документална обоснованост е основен, както за счетоводното отчитане на стопанските операции, така и при формирането на данъчния финансов резултат за целите на определянето на задълженията за корпоративен данък по реда на ЗКПО. По силата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. С разпоредбата на чл. 2 от ЗСч изчерпателно са посочени лицата, които са предприятия и са задължени да спазват изискванията на счетоводното законодателство в предвидените от закона ред, организация и форма на

документи. Чуждестранните юридически лица, които не са регистрирали клоновете и нямат място на стопанска дейност в Република България не са посочени в изброените в чл. 2 и не се считат за предприятия. Законът за счетоводството има териториален обхват на действие, поради което цитираните изисквания на чл. 6 от ЗСч относно реквизитите на първичния счетоводен документ, адресиран до външен получател е приложими само по отношение на случаите, при които съставители на документите са български предприятия. Независимо от това, за да се признае счетоводният разход за данъчни цели в постъпилите в предприятието документи, издадени от чуждестранни лица, следва да се съдържа информация, която по безспорен начин да доказва реално осъществена стопанска операция. Както е посочено и в чл. 10, ал. 2 и ал. 3 от ЗКПО, документална обосновааност ще е налице и когато в първичния счетоводен документ, издаден от чуждестранното лице, липсва част от необходимата информация, доказваща осъществяването на стопанската операция, но за нея има други документи, които я удостоверяват /платежни документи, договори, споразумения, протоколи и други/. В конкретния случай липсва информация и документи, които да удостоверяват, че дружеството е наело офис в М., както и данни, че разходът за наем е свързан с икономическата дейност на лицето. Обстоятелството, че е извършен превод на суми с получател С.І.С. І. М. С., без други доказателства не може да бъде прието за направени разходи свързани с дейността на дружеството.

След като липсва документална обосновааност на сделките то следва да се приложи разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В този смисъл, законосъобразно през 2016 г. е увеличен счетоводния финансов резултат на дружеството с отразени разходите за външни услуги в размер на 267 146,96 лв. Предвид горното, за ревизираните периоди, извършените увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя на основание чл. 78 от ЗКПО правилно следва да се изменят: За 2012 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 498 394.87 лв., стане в размер на 244 984,27 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва се измени, като вместо със сума в размер на 46 095,44 лв., стане в размер на 0.00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 47 129,50 лв. следвало да стане в размер на 26 397,99 лв., от които декларирани 1 899,56 лв. и допълнително установени 24 498.43 лв. За 2013 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 499 604,30 лв., стане в размер на 331 304.68 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 126 143,51 лв., стане в размер на 80 677,60 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 303,97 лв. следва да стане в размер на 25 020,60 лв. За 2014 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо

със сума в размер на 498 899,67 лв., стане в размер на 331 063,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 120 784,16 лв. да стане в размер на 80 660,00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 811,55 лв. следва да стане в размер на 25 040,37 лв.

За 2014 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 498 899,67 лв., стане в размер на 331 063,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва се измени, като вместо със сума в размер на 120 784,16 лв., стане в размер на 80 660,00 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 37 811,55 лв. следва да стане в размер на 25 040,37 лв. За 2015 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 490 950,74 лв., стане в размер на 325 213,74 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 105 462,09 лв. да стане в размер на 49 049,08 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 38 548.86 лв. следва да стане в размер на 27 616,44 лв. За 2016 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 467 266,67 лв., стане в размер на 310 225,08 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 150 416,27 лв. да стане в размер на 71 501,23 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 31 444,01 лв. следва да стане в размер на 23 631,35 лв. За 2017 г. увеличение на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 426 664,10 лв., стане в размер на 275 248.89 лв. Извършеното намаление на счетоводния финансов резултат следва да се измени, като вместо със сума в размер на 160 411.88 лв. да стане в размер на 77 448,14 лв. С оглед това установеното задължение за корпоративен данък вместо в размер на 26 355,79 лв. следва да стане в размер на 19 868.87 лв., от които декларирани 61,79 лв. и допълнително установени 19 807,08 лв. Предвид това РО правилно е изменил Ревизионен акт №Р-22220218001209-091-001 от 29.01.2019 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и А. К. К. - ръководител на ревизията, в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗКПО за периодите: -2012 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 47 129,50 лв. определил на 397,99 лв., ведно със съответните лихви; 2013 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 37 303,97 лв. определил на 25 020,60 лв., ведно със съответните лихви; 2014 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 37 811,55 лв. определил на 25 040,37 лв., ведно със съответните лихви; 2015 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 38 548.86 лв. определил на 616.44 лв., ведно със съответните лихви; 2016 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 31 444,01 лв. определям на 23 631,35 лв., ведно със съответните лихви; 2017 г. - корпоративен данък за внасяне в размер на 26 355,79 лв. определям на 19 868.87 лв., ведно със

съответните лихви.

За целите на данъчното облагане е ирелевантно наличието или липсата на уговорка за заплащане на лихва в договора за заем, съответно кой е заемотоделателят или кой е заемополучателят, доколкото при определяне на облагаемата печалба за периода следва да се включва размера на лихвата, която заемополучателят би заплатил на заемотоделателя при сключване на същия договор за заем, при същите условия относно размера на сумата и срока на договора, ако би договорил лихва съобразно пазарните и обичайните условия за договаряне на лихви за такива лица – по аргумент от чл. 16, ал. 1 във вр. с ал. 2, т. 3 ЗКПО.

Въпросната лихва съставлява доход с източник в страната по смисъла на чл. 12, ал. 5, т. 1 ЗКПО за заемотоделателя, върху който доход се дължи данък при източника при условията на чл. 195, ал. 1 ЗКПО и неначисляването на такъв съставлява отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 във вр. с ал. 2, т. 3 ЗКПО.

Съдът не споделя и възраженията на задълженото лице относно начина на определяне на данъчната основа.

Както правилно е приел и експертът определянето на „пазарна лихва“ е подчинено на същия подход на ценообразуване, както и при останалите сделки между свързани лица, а именно, установяване на съпоставими независими сделки и лица, които осъществяват финансовите си отношения при идентични или подобни условия.

Относно приложимостта на НАРЕДБА № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени, съгласно чл.3. В последната се използват наименования на методите по чл.16. ал.1 от Закона за корпоративното подоходно облагане и §1, т.10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс:

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

Съгласно §1, т.32 от ДР на ЗКПО „пазарна лихва“ е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. „Пазарната лихва“ се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката — форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитен риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Цитираното определение предполага изследване на широк кръг фактори с

оглед определяне на „пазарните лихви“ при заеми между свързани лица.

От самата дефиниция на „пазарна лихва“ е видно, че трябва да се отчитат три основни елемента при определянето на пазарната лихва:

*пазарни условия — характеристики на финансовия пазар, на който се осъществява сделката; характеристики на сделката — условия, при които е договорен заемът; и профил/риск на кредитополучателя-кредитен рейтинг на кредитополучателя.

От теоретична гледна точка, от петте приложими в Република България метода за определяне на пазарните цени, в случая на предоставяне на заеми би бил най-подходящ методът на сравнимите неконтролирани цени (МСНЦ). Това се потвърждава и от международната практика в тази област. В около 85% от случаите свързаните лица използват МСНЦ. Често се използват за сравнение и банкови котировки. Специфичният характер на финансовите сделки в повечето случаи не дава възможност да се приложат някои от останалите методи за определяне на пазарните цени.

При определяне на Пазарен лихвен процент за целите на настоящата експертиза са взети под внимание годишните доклади на Европейската централна банка за периода 2012 — 2017 г.

През 2012 г. лихвените проценти се запазват на рекордно ниско в ретроспективен план равнище от 0,7 5% при основните операции по рефинансиране, 0,00% по депозитното и 1,50% по пределното кредитно улеснение /Лихвеният процент по пределното кредитно улеснение е онзи, който банките плащат, когато заемат овърнайт средства от НТТБ/.

През 2013 г. намаляващия инфлационен натиск води до допълнителни понижения на основните лихвени проценти на Европейската централна банка. ЕЦБ остава нерестриктивна толкова дълго, колкото е необходимо, предвид очакванията за продължителен период на ниска инфлация, след който ще последва постъпателно възходящ темп на инфлация под, но близо до 2%.

Експертът е посочил, че динамиката на кредитите е останала потисната, като при продължаващото си свиване те достигат през 2014 г. най-ниското си ниво. Увеличението се наблюдава през второто шестмесечие на годината и отразява главно динамиката на кредитите за частния сектор.

Както през 2015 г., 2016 г. така и през 2017 г. кредитният растеж продължава да се възстановява с умерен темп. Лихвените проценти се запазват ниски, а на фона на високите равнища на необслужвани кредити, кредитния растеж е ограничен.

По – нататък в експертизата вещото лице е посочило, че за целите на паричния анализ на ЕЦБ, Е. е дефинирала тесен паричен агрегат (M1), междинен паричен агрегат (M2) и широк паричен агрегат (M3). ЕЦБ следи динамиката на тези агрегати, както и много друга информация и анализи, като част от стратегията по паричната политика. Широк паричен агрегат (M3) е известен като парично предлагане („широки пари“) Включва паричен агрегат (M2) и по-ниско ликвидни финансови инструменти.

Съгласно разгледаните документи по настоящата експертиза:

Страна по процесните договори - заемополучател и заемодател по процесните договори е проверяваното юридическо лице [фирма];

Срокът на договорите стартира от периоди 2006 г. и следващите години, през които периоди икономическите условия в страната в областта на управлението на паричните капитали се е променял както от гледна точка на пазара на „пари”, банки, кредити така и от гледна точка на доверието към банковата и финансовата система;

Факторът стойност на парите във времето се е променял и съответно алтернативната доходност от определен паричен ресурс, под формата на пазарна лихва, която доходност следва да се дисконтира от гледна точка на дългия инвестиционен период.

За целите на поставената задача, експертизата е ползвала метода на сравнимите неконтролирани цени, съгл.чл.3, т. 1 от Наредбата, тъй като този метод позволява да се анализира как се е променял фактора стойност на парите във времето и съответно алтернативната доходност от определен паричен ресурс, под формата на пазарна лихва, която доходност следва да се дисконтира от гледна точка на дългия инвестиционен период. Методът на сравнимите неконтролирани цени е базиран на предположението, че информиран купувач не би платил за цена на паричен ресурс (под формата на лихва) повече от разхода за придобиване на друг паричен ресурс с подобна употреба. При този подход оценката се базира върху анализа на цените и другите условия на сделките с подобни или сравними договори за паричен заем. Въз основа на извършеното проучване, статии, доклади на Европейската централна банка за междуфирмена задължнялост се съставя извадка от аналози, които в най-голяма степен отговарят на условията за сравнимост и от систематизирането на които се достига до конкретни пазарни лихвени равнища, а именно пазарна лихва в размер на 1,80 %. Съответно експертизата е направила преизчисление на пазарната лихва, съобразно стойностите, като е приложила лихвен процент към датата на сключване на договора и е начислила за всеки от проверяваните периоди. Видно от същата е, че така определените лихвени проценти по процесните договори е, че не се отклоняват съществено от размера на пазарните нива.

На основание изложеното следва да бъде направен извод, че оспореният ревизионен акт, изменен от РО, се явява правилен и законосъобразен, а възражения на жалбоподателя против ревизионния акт относно фактическите изводи, приложението на материалния закон, процесуално нарушение относно установяването на данъчните задължения на жалбоподателя за периодите, са неоснователни и недоказани.

Изходът на спора определя като основателна заявената от ответника претенция за заплащане на разноски по делото. Предвид изричните указания на касационната инстанция, съдът дължи произнасяне по този въпрос на основание разпоредбата на чл. 226, ал. 3 от АПК.

В тази връзка предвид установеното с оглед общия материален интерес и като съобрази разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба №1/09.07.2004 г. на ответника следва да бъдат присъдени разноски както следва:

- в размер на 4 700 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред АССГ по адм. дело № 7548/2019 г.;
- в размер на 4 700 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред ВАС по адм. дело № 12332/2020 г.;
- в размер на 4 700 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред АССГ по адм. дело № 4986/2021 г.

По изложените съображения, жалбата в цялост е неоснователна. При този изход на делото на основание чл. 161 от ДОПК се дължи претендираното от процесуалния представител на ответника юрисконсултско възнаграждение за три съдебни инстанции.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III отделение, 7-ми състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК [ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Шинка П. Г., срещу Ревизионен акт № Р-22220218001209-091-001/29.01.2019, издаден от С. Т. К. на длъжност н-к Сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”, възложил ревизията и А. К. К. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., изменен с Решение № 680/22.04.2019 г. на Директора на Дирекция ”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК [ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Шинка П. Г., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С., разноски по делото за настоящата съдебна инстанция в размер на 4700 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред АССГ по адм. дело № 7548/2019 г.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК [ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Шинка П. Г., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С., разноски по делото за настоящата съдебна инстанция в размер на 4700 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред ВАС по адм. дело № 12332/2020 г.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК [ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Шинка П. Г., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С., разноски по делото за настоящата съдебна инстанция в размер на 4700 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред АССГ по адм. дело № 4986/2021 г.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: