

РЕШЕНИЕ

№ 150

гр. София, 09.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 17.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **9169** по описа за **2019** 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.

Образувано е по жалба на И.-Р. Е., БУЛСТАТ[ЕИК], адрес за кореспонденция, [населено място], [улица] ет.3, адрес по чл.8 от ДОПК [населено място], [улица] ет.3, чрез адв. С. Д. Д.-САК, срещу Ревизионен акт № Р-22002218004810-091-001/08.04.2019 г., издаден от П. Т. П. на длъжност Началник сектор и А. К. Н. на длъжност главен инспектор по приходите, частично потвърден с Решение № 1095/25.06.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ТД на НАП - С. град, в частта в която РА е оставен в сила. Иска се също така да бъде обявена нищожността на част от акта, съобразно изложеното в жалбата.

В жалбата се прави оплакване за нарушение на административнопроизводствените правила и противоречие с материално - правни разпоредби. На основание изложеното се иска от съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената му част. Претендира присъждане на направените по делото.

Ответникът по жалбата директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна

практика"-гр. С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител юрк. А. оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли, като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, в настоящия състав, след като обсъди фактите по делото и закона, приема за установено следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от активно легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Производството по издаване на РА е започнало със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002218004810-020-001 от 16.08.18 г., връчена на 27.08.2018 г. по електронен път, издадена от П. Т. П., 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 определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък за периодите от 01.01.11 г. до 31.12.14 г. и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.01.11 г. до 31.12.14 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22002218004810-020-002 от 12.11.18 г., издадена от органа, възложил ревизията, е продължен срокът за приключване на ревизионното производство до 25.01.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218004810-092-001 от 08.02.2019 г., връчен по електронен път на 11.02.2019 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД е подадено писмено възражение с вх. 24- 10-2552#6 от 22.03.2019 г. с приложения към него доказателства, което е преценено от издателите на акта като неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-22002218004810-091-001 от 08.04.2019 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. К. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ЛД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на дружеството по електронен път на 09.04.2019 г.

Процесната ревизия е повторна за спорните периоди и вид задължение и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение №1180 от 09.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С.. С посоченото решение е отменен РА №Р-22221017005317-091-001 от 23.03.2018 г. в оспорената част на установените задължения за данък при източника за доходи от лихви на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.10.2011 г. до 31.12.2014 г. и корпоративен данък за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2014 г. и преписката е върната за извършване на повторна ревизия

В хода на ревизията било установено, че основната дейност на ревизираното лице през процесните периоди е отдаване под наем и експлоатация на собствени недвижими имоти - офиси, апартаменти, ателиета, ресторанти и паркоместа.

Извършени били 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-22002218004810-040-001 от 27.09.2018 г., № Р-22002218004810-040-002 от 17.01.2019 г. и № Р-22002218004810-040-003 от 23.01.2019 г. Изискани били счетоводни и търговски документи в т.ч., договори за получени заемни средства от П. Е. Л., документи, удостоверяващи получаване и връщане на сумите по договорите, начислени и платени лихви, писмени обяснения и документи, удостоверяващи за какво са използвани сумите по заемите, искания по чл. 137, ал. 1 от ДОПК и становища за наличие или липса на основание за прилагане на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане /СИДЦО/ с К., издадени на П. Е. Л.. Изисканите документи са представени от ревизираното лице.

С Протокол №1397859 от 26.09.2018 г. и №13997852 от 10.09.2018 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена предходна ревизия на [фирма], приключила с РА № Р-22221017005317-091-001 от 23.03.18 г.

Установено било, че от датата на учредяване на дружеството - 22.08.2008 г., едноличен собственик на капитала е Б. Л. - австрийски гражданин. Считано от 03.12.2012 г., поради прехвърляне на дружествени дялове, П. Е. Л. - юридическо лице учредено в К., става едноличен собственик на капитала на [фирма].

В хода на ревизията било установено, че считано от 2000 г. до 2010 г., [фирма], като заемополучател, е сключило общо 12 договора за заем с кипърското дружество П. Е. Л., като заемодател, за суми и при условия както следва:

Договор от 01.05.2000 г. за сума от 550 000,00 щатски долара и 617 000,00 немски марки при договорена лихва 8% и срок на погасяване до 31.12.2010 г. и договорен гратисен период, в който заемополучателят не е задължен да изплаща главница и лихви. С анекси към договора са предоговорени гратисните периоди, както и срокът за погасяване на заема. С последния анекс № 6 от 07.05.2012 г. бил уговорен гратисен период до 31.12.2014 г.

Договор от 15.06.2002 г. за сума от 200 000,00 евро при договорена лихва 6%, срок за погасяване до 31.12.2012 г. и гратисен период, през който заемополучателят не дължи главница и лихва до 31.12.2003 г.

Договор от 16.01.2003 г. за сума от 300 000,00 евро при договорена лихва 8%, срок за погасяване до 31.12.2012 г. и гратисен период, през който заемополучателят не дължи главница и лихва до 31.12.2005 г.

Договор от 09.05.2003 г. за сума от 500 000,00 евро при договорена лихва 8%, срок за погасяване до 31.12.2015 г. и гратисен период, през който заемополучателят не дължи главница и лихва до 31.12.2006 г.

Договор от 10.10.2003 г. за сума от 600 000,00 евро при договорена лихва 8%, срок за погасяване до 31.12.2017 г. и гратисен период, през който заемополучателят не дължи главница и лихва до 31.12.2007 г. С анекс №1 от 30.09.2011 г. е уговорено, че за периодите от м. 10.2011 г. до 31.12.2012 г. заемополучателят ще изплаща единствено месечна лихва, но не и главницата по заема.

Договор от 20.07.2004 г. за сума от 600 000,00 евро при договорена лихва 8%, срок на погасяване до 31.12.2020 г. и гратисен период, в който заемополучателят не е задължен да изплаща главница и начислени лихви до 31.12.2010 г., предоговорени анекси №2 от 03.12.2012 г. на гратисен период до 31.12.2015 г. и срок за погасяване на заема до 31.12.2025 г.

Договор от 04.02.2005 г. за сума от 590 000,00 евро при договорена лихва

8%, срок на погасяване до 31.12.2021 г. и гратисен период, в който заемополучателят не е задължен да изплаща главница и начислени лихви до 31.12.2011 г., предоговорени с анекс №2 от 02.12.2013 г. на гратисен период до 31.03.2019 г. и срок за погасяване на заема до 31.03.2029 г.

Договор от 27.06.2005 г. за сума от 1 500 000,00 евро при договорена лихва 10%, срок за погасяване до 31.12.2025 г. и гратисен период, в който заемополучателят не е задължен да изплаща: главница и начислени лихви до 31.12.2013 г., предоговорени с анекс №1 от 02.12.2013 г. на лихва в размер на 6%, гратисен период до 31.12.2025 г. и срок за погасяване на заема до 31.12.2045 г.

Договор от 25.05.2006 г. за сума от 1 500 000,00 евро при договорена лихва 8%, срок на погасяване до 31.12.2017 г. и гратисен период, в който заемополучателят не е задължен да изплаща главница и начислени лихви до 31.12.2013 г., предоговорени с анекс №1 от 02.12.2013 г. на лихва в размер на 6%, гратисен период до 31.03.2028 г. и срок за погасяване на заема до 31.12.2048 г.

Договор от 24.04.2007 г. за сума от 2 000 000,00 евро при договорена лихва 8%, срок на погасяване до 31.12.2026 г. и гратисен период, в който заемополучателят не е задължен да изплаща главница и начислени лихви до 31.01.2016 г., предоговорени с анекс №1 от 18.01.2016 г. на гратисен период до 31.01.2023 г.

Договор №12 от 10.04.2008 г. за сума от 2 000 000,00 евро при договорена лихва 8%, срок на погасяване до 31.12.2028 г. и гратисен период, в който заемополучателят не е задължен да изплаща главница и начислени лихви до 31.01.18 г.

Договор от 15.02.2010 г. за сума от 2 000 000,00 евро при договорена лихва 4%, срок на погасяване до 31.12.2028 г. и гратисен период, в който заемополучателят не е задължен да изплаща главница и начислени лихви до 31.01.2018 г.

С анексите към договорите допълнително е уточнено, че уговорените лихви са върху цялата сума на заема за целия период, но се изплащат месечно. Към всички договори са приложени погасителни планове, съдържащи падежа на всяка една от вноските, главница, лихва и общият им размер.

Констатирано било, че считано от 28.06.2017 г., П. Е. Л. е извършило апорт /непарична вноска/ в размер на 15 059 500,00 лв. в капитала на [фирма] и на 20.11.2018 г. апорт в размер на 7 823 000,00 лв., представляващи вземанията на заемодателя по част от процесните договори за заем.

Във връзка с договорените гратисни периоди, в които заемополучателят не е задължен да изплаща главница и начислени лихви, е направен извод, че ревизираното лице получава безлихвени заеми или временна безвъзмездна финансова помощ. [фирма] и П. Е. Л. били свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „е“ от допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК, считано от 03.12.2012 г. Предвид изложено е констатирано, че са изпълнени разпоредбите на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат предвид тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема предвид под внимание данъчната основа, която би се получила при извършването на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и

насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО отклонение от данъчното облагане е получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността.

Предвид гореизложеното с цел определяне на пазарна лихва към момента на сключване на сделките е възложено извършване на експертиза, при която да се определи пазарен лихвен процент на получените заеми от [фирма] към датата на сключване на всеки един от договорите за заем.

Експертизата е възложена с Акт за възлагане на експертиза №Р-22002218004810- 01-001 от 14.11.2018 г. С експертизата е определен пазарен лихвен процент към датата на сключване на всеки един от договорите за заем в диапазон от стойности. Данните от експертизата били представени в табличен вид на стр. 17-18 от РД. От органите по приходите, при изчисляване на пазарната лихва е взета предвид най-ниската стойност на пазарния лихвен процент, посочена в диапазона.

Органите по приходите анализирали подробно движението и остатъците по всеки един от 12-те договори за заем през ревизираните периоди. Прилагайки пазарни лихвени проценти /установени от експертизата/ върху сумите, които са били реално във владение на заемополучателя и пропорционално на броя на дните в годината, са изчислени размерите на лихвите по всеки един от договорите за заем, които ревизираното лице е следвало да начислява текущо /всеки месец/ през периодите на действие на договорите.

След извършените изчисления по тримесечни периоди и години са посочени лихвите, получени при прилагане на пазарен лихвен процент през периодите от 2011 г. до 2014 г.

След анализ на представените счетоводни документи било установено, че въз основа на договорите за заем с П. Е. Л. ревизираното лице е начислило лихви по сметка 621 „Разходи за лихви“ както Следва: за 2011 г. в размер на 60 012,85 лв., за 2012 г. в размер на 41 102,00 лв., за 2013 г. в размер на 23 972,30 лв. и за 2014 г. в размер на 24 714,09 лв. Върху така начислените лихви на основание чл. 195 от ЗКПО [фирма] е удържало и внесло данък при източника за четвъртото тримесечие на 2014 г., като е подало декларация с.вх. №225191500109001 от 28.01.2015 г.

Деклариран бил размер на дохода, изплатен на П. Е. Л. в размер на 158 497,65 лв. и дължим данък в размер на 10 660,56 лв., който е внесен на 14.01.2015 г.

С ИПДПОЗЛ №Р-22002218004810-040-002 -от 17.01.2019 г. от [фирма] са изискани документи, удостоверяващи наличие на основанията за прилагане на СИДЦО по отношение на данъка върху доходите от лихви, дължими на П. Е. Л.. От ревизираното лице са представени удостоверения от данъчната администрация на К., че П. Е. Л. е местно лице на К. за 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г., както и декларации, че П. Е. Л. не притежава място на стопанска дейност в България и е действителен притежател на доходите от лихви по договорите за заем. От [фирма] било декларирано, че не е подавало декларации съгласно чл. 142, ал. 5 от ДОПК, Тъй като размерът на изплатените лихви не надвишава 500 000,00 лева за всяка отчетна година. Представени са също електронни справки от данъчната служба на Република К. за

приети годишни декларации на П. Е. Л. за периода от 2010 г. до 2015 г.; писмо от „ДИ ДЖЕИ СИ“, регистриран одитор /К./, от 28.01.2019 г., в което е посочено, че от П. Е. Л. са отразени вземания за лихви от [фирма] в счетоводните отчети и документи, както и във финансови отчети за периода от 2011 г/до 2014 г.; писмо от П. Е. Л., в което дружеството потвърждава, че приходите от изплатени лихви са включени във финансовите отчети за периода от 2011г. до 2014г. и същите са представени в Агенцията за приходите и данъци върху доходите на К..

Предвид определените с експертизата лихви било констатирано, че [фирма] е следвало да начисли на чуждестранното лице П. Е. Л. доходи от лихви от източник в страната с общ размер над 500 000 лв. в рамките на всяка една от данъчните години, поради което съгласно чл. 142, ал. 2 от ЗКПО основанията за прилагане на СИДДО е следвало да се посочат в искане по образец от изпълнителния директор на НАП, във връзка с което органите по приходите да извършат проверка и издадат становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО на чуждестранното юридическо лице, като копие от становището се изпраща и на платеща на дохода. Съгласно чл. 135, ал. 2 от ДОПК спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане се прилагат след удостоверяване на основанията за това. В хода на ревизията не били установени подадени от П. Е. ЛИМИТВД искания по чл. 137, ал. 1 от ДОПК и получени от [фирма] копия от становища за наличие или липса на основание за прилагане на СИДДО съгласно чл. 141, ал. 1 от ДОПК, поради което не са налице основание за прилагане на СИДДО.

Въз основа на изложените фактическите констатации и правни изводи е прието, че на основание чл. 195 от ЗКПО ревизираното лице дължи данък при източника за лихвите по договорите за заем с П. Е. Л.. В обобщен табличен вид на стр. 54 от РД са посочени определените въз основа на експертизата лихви, представляващи данъчна основа на данък при източника по чл. 195 от ЗКПО за доходи по чл. 12, ал. 5 от с.з. Данъкът е определен при прилагане на 10% ставка на основание чл. 200, ал. 2 от ЗКПО. Посочено е, че ставката на данъка е 10%, предвид разпоредбите на чл.-, 200а, ;ал. 5, т. 7 от ЗКПО, която изключва приложението на чл. 200а, ал. 1 от ЗКПО при условие, че се касае за доходи от сделки, на които основният мотив или един от основните мотиви е отклонение или избягване от данъчно облагане.

В заключение от правна страна било прието, че на основание чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО доходите от лихви, начислени от [фирма] /местно юридическо лице/ в полза на П. Е. Л. /чуждестранно юридическо лице/, са доходи от източника в страната. Поради това за доходите от лихви по предоставените заеми кипърското дружество се явява данъчно задължено лице по смисъла на чл. 2, ал. 1, т. 2 и чл. 4 от ЗКПО. Начислен е данък върху доходите от лихви по договорите за паричен заем на основание чл. 195 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО, представен в табличен вид по периоди на стр. 54 от РД, общо в размер на 583 245,34 лв. При определяне на дължимия данък при източника е приспаднал внесеният данък от ревизираното лице за периода от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г. в размер на 10 660,56 лв. и е получена разлика за внасяне в размер на 572 584,78 лв.

Относно данъчното облагане с корпоративен данък:

В хода на ревизията във връзка с резултатите от възложената експертиза за определяне на пазарни лихви по получените заеми от П. Е. Л.

от органите по приходите били определени лихви, които са в по-голям размер от начислените разходи за лихви от ревизираното лице. Органите по приходите са се позовали на Международен счетоводен стандарт /МСС/ 23 Разходи по заеми относно счетоводното третиране на разходите по лихви. Посочено е, че стандартът изисква незабавното признаване на разход на разходите по заеми. Разрешено е алтернативно третиране за капитализация на разходите по заемите, които пряко могат да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив. Отговарящ на условията актив е този, който изисква значителен период от време за въвеждане в употреба или продажба. Установено е, че получените заеми от [фирма] са използвани за придобиване на недвижими имоти /земля и сгради, както и за строителство по стопански начин на сгради/, които са въведени в експлоатация преди ревизирания период, поради което разходите по заемите през ревизирания период не следва да се капитализират.

Предвид изложеното и на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на дружеството за ревизираните години е коригиран в посока намаление с разликата между разходите за лихви, начислени от органите по приходите и тези, начислени от ревизираното лице.

За всяка от ревизираните години по смисъла на чл. 43 от ЗКПО са определени разходите за лихви, които не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им. Във връзка с обстоятелствата, че за всяка от ревизираните години дружеството реализира счетоводни загуби и размерът на разходите за лихви, подлежащи на регулация, са тези, начислени от органите по приходите, намалението и увеличението на счетоводните финансови резултати е с едни и същи стойности, при което резултатите за периодите са еднакви с тези, декларирани от ревизираното лице.

Жалбоподателят оспорил изцяло РА, като изложил съображения за това. На първо място правил възражение за изтекла погасителна давност по смисъла на чл. 171, ал. 1 от ДОПК към 04.08.2018 г. по отношение на установените задължения за данък при източника за доходи от лихви за периодите от 01.10.2011 г. до 31.08.2012 г. и за корпоративен данък за 2011 г. Посочени са началният, крайният момент и наличието на основание за спиране на давностните срокове по отношение на процесите задължения. Констатирано е, че по отношение на задълженията за данък при източника за периодите от 01.10.11 г. до 31.08.12 г. и на корпоративен данък за 2011 г. на основание разпоредбата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК давностния срок започва да тече от 01.01.13 г. и изтича на 31.12.17 г. С образуване на първото ревизионно производство за установяване на задълженията давностния срок за процесите задължение спира да тече на основание чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК до издаване на акта, но не за повече от една година. Във връзка със спирането жалбоподателят счел, че давностният срок за посочените задължения изтича на 04.08.2018 г. и моли АО да бъде указано същите да бъдат отписани от данъчно-осигурителната сметка на дружеството.

По същество в жалбата изложил приложимата според него нормативна уредба. Посочил, че въз основа клаузите на всеки един от сключените договори за заем, анекси и погасителни планове към тях може

ясно да се определят общият размер на възнаграждението /лихвата/ от съответния договор за целия период, падежът и размерът на лихвите, дължими на падежа. Твърди, че размерът на договорената лихва по всеки заем е определен в абсолютна сума за всеки отделен договор за целия период на заема. Посочил размера на възнаграждението по всеки един от действащите 12 договори за заем, изчислено като процентно съотношение на договорения лихвен процент към сумата на заема. Заявил, че абсолютният размер на лихвата е разпределен за плащане месечно, след изтичане на гратисния период, уговорен във всеки един от договорите. Позовавайки се на клаузите в договорите жалбоподателят посочил, че единствено по договори за заем от 01.05.2000 г., от 15.06.2002 г., от 16.01.2003 г., от 09.05.2003 г. и от 10.10.2003 г. ревизираното лице е длъжно да начислява лихви за периодите от 01.10.2011 г. до 31.12.2014 г., тъй като само по тези договори гратисният период не обхваща посочените периоди. Изтъкнал, че по всички останали договори няма задължение да начислява лихви за периодите от 01.10.2011 г. до 31.12.2014 г., тъй като тези периоди попадат в обхвата на гратисните периоди, през които заемополучателят няма задължение да плаща главница и лихва. Според жалбоподателя гратисните периоди означавали, че не е настъпил падежът на лихвите, съответно задължението за лихви не е изискуемо. Счел, че задължението за начисляване от заемополучателя на дохода от лихви, а не само на разхода, възниквало когато задължението за лихви към заемодателя е станало ликвидно и изискуемо и подлежи; на плащане. Намира още, че това е моментът, в който получателят на дохода може да го изиска, съответно да защити правото си на вземане по съдебен ред и мисли, че меродавен за определяне на задължението за данък при източникът, в който е настъпил падежа на задължението за лихви, съответно вземането на получателя на дохода е станало изискуемо. С оглед на това изтъкнал, че по останалите 7 договори за заем задължението за начисляване на лихви от заемодателя възниквало след изтичане на уговорения гратисен период, което е след ревизираните периоди. В обобщена справка посочил размера на начислените лихви по месеци за периодите от м. 10.2011 г. до м. 12.2014 г. на основание договорите за заем, по които гратисните периоди не обхващали ревизираните периоди. Претендирал прилагане на чл. 11 от СИДЦО с К.. Тълкувайки цитираната разпоредба счел, че изрично условие за прилагане на СИДДО с К. по отношение за облагане на доходи от лихви, е тези доходи да бъдат платени. Според жалбоподателя кипърското дружество може да иска прилагане на СИДДО едва след като доходът е получен, а не начислен от платеца на дохода. По тези съображения намира, че в случая нормата на чл. 135, ал. 2 от ДОПК е неприложима по отношение на материалноправната разпоредба на чл. 11 от СИДДО с К., което следва от текста на чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България. Доколкото счита, че прилагането на нормата на чл. 11 от СИДДО с К. дава право на получателя на дохода да подаде искане за прилагане на СИДДО само след реалното получаване на доход от лихви намира, че нормите на чл. 195, ал. 2 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО са неприложими, тъй като получателят на дохода не следва да се съобразява с текущото счетоводно отчитане на бъдещото задължение при платеца на дохода. Посочил, че според Коментара

на Организацията за икономическо развитие и сътрудничество /ОИСР/ понятието "платени" означава изпълнение на задължението за предоставяне на средства на кредитора по начина, изискван от договора или обичая. В този смисъл широкото понятие начисляване на дохода, употребено в нормите на ЗКПО, кореспондираше с израза предоставяне на средствата на кредитора; което от своя страна следвало да се възприема като падежирало задължение и като момент, меродавен за определяне задълженията за данък при източника. На второ място жалбоподателят изтъкнал, че задълженията на дружеството са определени в двоен размер в разрез с разпоредбите на чл. 200а /отм./ от ЗКПО. На трето място оспорил експертната за определяне на пазарните лихви към датата на сключване на договорите. Посочил конкретни недостатъци, в т.ч. на експерта не били предоставени всички анекси към договорите и погасителните планове; в експертната се твърдяло използване на материали от различни източници, като същите не били конкретизирани; пазарният лихвен процент е определен към датата на сключване на договорите, без да е посочен за периода от 2011 г. до 2014 г.; пазарният лихвен процент бил определен теоретично, като е използван основният лихвен процент и са прибавени такси за управление и надбавка и съответства на определяните лихвени проценти на кредити, отпускани от банкови институции, а не както в конкретния случай при взаимоотношения между търговски дружества, едното от които е собственик на капитала на другото, както и че не е спазен методът за определяне на пазарни цени, посочен в експертната. Жалбоподателят приложил частно заключение на извършена пазарна оценка със задача „Установяване на пазарни нива на лихвите по дългосрочни търговски договори за заем между и/или несвързани лица, установени в две различни държави членки на ЕС, за периода от 01.10.2011 г. до 31.12.2014 г., по договори за заем в евро, предоставени от дружество, установено в К., на дружество, установено в България, сключвани през периода от 2000 г. до 2010 г. По отношение на начислените и реално изплатени на кипърското дружество доходи от лихви посочил, че доколкото доходът от лихви за 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г. не надвишава 500 000,00 лв. основанията за прилагане на СИДДО с К. се удостоверяват пред платеца на дохода. В тази връзка твърди, че е представил изискуемите по смисъла на чл. 136 и сл. от ДОПК документи. Твърди, че органите по приходите неоснователно не са приели че същите са частни документи без достоверна дата, като при тази хипотеза посочил, че голяма част от документите ще бъдат изключени от кръга на доказателствата, в т.ч. договорите и анексите към тях. Твърди още, че основната теза да не бъде приложена СИДЦО е определяне на лихвите по договорите на база изготвената експертна. В тази връзка сочи, че е недопустимо смесването на два института каквито са определянето на данъчната основа и приложението на СИДДО. Според него липсват мотиви в РА, относно отказа за прилагане на СИДДО с К., като същото води до нищожност на процесния акт в тази част;

Относно корекциите на счетоводния финансово резултат на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО, при които е определена данъчна загуба за 2011 г. в размер на 726 384, 59 лв.; за 2012 г. данъчна загуба в размер на 634 534,27 лв.; за 2013 г. данъчна загуба

464 144,25 лв. и за 2014 г данъчна загуба в размер на 551 868,93 лв., и които са идентични с декларираниите от жалбоподателя, счита че са нарушени основополагащи принципи, регламентирани с ДОПК. В заключение изложил искане за отмяна на РА като незаконосъобразен и нищожен в частта на определените задължения за данък при източника и корпоративен данък за 2011 г.

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

По възраженията за нищожност на процесния акт в частта на определените задължения за данък при източника за периодите от 01.10.2011 г. до 31.12.2012 г. и корпоративен данък за 2011 г.:

Ревизионният акт представлявал индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21 от *Административно-процесуалния кодекс /АПК/* и като такъв следвало да отговаря на общите разпоредби за законосъобразност, предвидени в АПК и ДОПК. При разглеждането му се преценявало законосъобразността и обосноваването на акта, като и дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материални разпоредби по издаването му. Тази преценка изхождала от разпоредбите на чл. 160, ал. 2 от ДОПК и чл. 168 от АПК във връзка с чл. 146 от АПК. Независимо, че посочените разпоредби систематично се намират в раздел съдебно обжалване на ДОПК, съответно АПК, изложеното важи и при проследяване законосъобразността на акта в производството по административен ред. Както в АПК, така и в специалния нормативен акт - ДОПК, липсвала уредба досежно нищожността на административните актове. Предвид това съдържанието на понятието се тълкувало въз основа на утвърдилата се съдебна практика и оформеното от правната доктрина становище, че допуснатите при издаване на административния акт съществени нарушения на законовите изисквания са основание да бъде прогласен за нищожен.

В правната доктрина било възприето становището, че предпоставки за прогласяване нищожността на РА са: липсата на компетентност /по материя, по място, по време или по степен/, превъздействие на предоставената власт, неспазване на предвидената от закона форма и липса на правно основание. В конкретния случай нямало допуснати съществени пороци, водещи на самостоятелно основание до прогласяване нищожността на РД, във връзка с което жалбата следвало бъде разгледана по същество.

По отношение на определения данък при източника за доходи от лихви на чуждестранно юридическо лице:

Данъците при източника, удържани при доходи на чуждестранни юридически лица, били уредени с разпоредбата на чл. 195 от ЗКПО, съответно задължението за деклариране и внасяне - с разпоредбите на чл. 201, ал. 1 и чл. 202, ал. 2 от ЗКПО. Съгласно разпоредбата на чл. 195, ал. 1 от ЗКПО доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8, на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника,

който е окончателен. В случая [фирма] имало качеството на платец на доход по чл. 12, ал. 5 от ЗКПО на чуждестранно юридическо лице. По силата на чл. 202, ал. 2, т. 1 /отм./ от ЗКПО платците на доходи, удържащи данъка при източника по чл. 195 от с.з., били длъжни да внесат дължимите данъци в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода - в случаите, когато притежателят на дохода е местно лице на държава, с която Република България има влязла в сила СИДДО. От 01.01.2013 г. влизали в сила разпоредбата на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО, съгласно която платците на доходи, удържащи данъка при източника по чл. 195 от с.з., са длъжни да внесат дължимите данъци в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляване на дохода. Съгласно чл. 201, ал. 1 от ЗКПО лицата, удържали и внесли данъка при източника по чл. 195, и лицата, начислили дохода по чл. 12, ал. 3 и ал. 8, т. 2, декларират това обстоятелство пред териториалната дирекция на НАП, където е регистриран или подлежи на регистрация платецът на дохода с декларация по образец.

Тази инстанция счела за неоснователни доводите на жалбоподателя, че щом не е начислен и изплатен доход от лихва, поради това, че предвид уговорените гратисни периоди заемодателят няма изискуемо вземане за лихви, то данък при източника не се дължи в този момент, а в момента на възникване на задължението за плащане. Съгласно чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСЧ /отм./ ревизираното лице е имало задължение да начислява текущо разходи за лихви. Освен по тези съображения АО счел, че жалбоподателят е имал задължение да начислява разходи за лихви във връзка с получените заеми, а от там и да начислява данък върху източника за дохода от лихви и поради следното:

На първо място по безспорен начин било установено, че жалбоподателят е юридическо лице, регистрирано на територията на Република България, поради което е подчинено на българското законодателство и спрямо него важат българските закони, включително ЗКПО и съответните счетоводни стандарти. Не било спорно, че ревизираното лице имало сключени договори за заем с чуждестранно юридическо лице – П. Е. Л., по една част от които не са начислявани и заплащани лихви, поради уговорки за гратисни периоди, в които заемополучателят не дължи главница и лихви. Съгласно чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПУ лихвите, начислени от местни

юридически лица в полза на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в Република България, са доход от източник в страната, а съгласно чл. 195, ал. 1 от ЗКПО тези доходи подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Доколкото в ЗКПО липсвала легална дефиниция на термина "начисляване" за данъчни цели следвало да се приложи неговият счетоводен смисъл. Моментът на начисляване на дохода от лихви е този, в който следва да се отразят въпросните лихви съобразно принципа на текущо начисляване, установен в чл. 4, ал. 1, т. 1 **ЗСЧ/отм./** Съобразно цитираната норма всички приходи и разходи, произтичащи от сделки и събития, следвало да се начисляват към

момента на тяхното възникване, независимо от плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и се включвали във финансовите отчети за периода, за който се отнасят. Органите по приходите са се позовали и на МСС 23 Разходи по заеми, който разглежда въпросите, свързани със счетоводното отчитане на разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив. Тези разходи се капитализират като част от стойността на този актив, а другите разходи по заеми се признават като текущи в печалбата или загубата за периода. В настоящия случай разходите за лихви не били капитализирани, т.е. следвало да бъдат отразени текущо.

От горното следвало, че за начисляването на разход за лихви фактът на плащане е ирелевантен, тъй като задължението за начисляване е поставено в зависимост от момента на тяхното възникване.

Доходът от отпуснат паричен заем, какъвто бил доходът от лихви, попадал в легалното определение на понятието за лихва, съдържащо се в §1, т. 7 от ДР на ЗКПО. В процесния случай задължението за начисляване на лихви от ревизираното лице, представляващи доход от лихви на чуждестранното лице, произтичал не от договорните правоотношения между страните, които могат да бъдат свободно договаряни, а по силата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Това е така, тъй като безлихвеният заем или безвъзмездната финансова помощ между търговци се третираше от закона като отклонение от данъчно облагане, изискващо за данъчни цели елиминиране на последствията от отклонението. В този смисъл данъчният закон не съдържа забрана за сключване на сделки за безлихвен заем или безвъзмездна финансова помощ, но за данъчни цели сделките се считали за сключени при условията на пазарна лихва. Това от своя страна водело до определяне на доход от лихви за заемодателя, независимо от липсата на ефективно реализиран такъв, от който да се удържа начисленият данък. В конкретния случай доходът на чуждестранното лице произтича от закона и като такъв подлежи на начисление от платеца на дохода, независимо, че същият няма договорни задължения за реалното му изплащане. Съответно за жалбоподателя възниква задължение да внесе в бюджета в законния срок начисления от него данък, дори в полза на чуждестранното лице да не са извършени реални плащания. В този смисъл са Решение №5577 от 28.04.2009 г. по адм. д. №794/2009 г. на ВАС, Решение №6859 от 08.06.2016 г. по адм. д. №8210/2015 г. на ВАС, Решение №1036 от 24.01.2018 г. по адм. д. №4048 от 2017 г. на ВАС.

При така установената фактическа обстановка от органите по приходите било установено, че процесните договори за заем и анексите към тях са сключени при условия, които се различават от обичайните условия за такъв вид сделки, при които са уговорени гратисни периоди, в които заемополучателят е освободен от задължението да плаща главница и лихва. Предвид това за целите на ЗКПО процесните договори за заеми и анексите към тях представлявали сделки, сключени в отклонение от данъчно облагане. Независимо, че процесните договори за заем са сключени преди страните да са имали качество на свързани лица, повечето анекси към тях, с които са предоговорени условията по договорите, а именно уговорени са

продължителни гратисни периоди, са сключени след датата, на която лицата са придобили качество на свързани лица, тоест след датата, на която П. Е. Л. е станал едноличен собственик на капитала на ревизираното лице.

Следвало да се отбележи, че освен сделки между свързани лица, ЗКПО определял и кои сделки са сключени в отклонение от данъчно облагане, макар и сключени между несвързани лица. Съгласно разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определяла, без да се вземат предвид тези сделки, някои техни условия, или тяхната правна форма, а се вземало под внимание данъчната основа, която би се получила при извършването на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Ал. 2, т. 3 на цитираната разпоредба определяла за отклонение от данъчно облагане получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността.

Императивният характер на чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 3 водело до извода, че всички случаи на финансови взаимоотношения, свързани с договарянето или начисляването на лихва, която се отличава от действащата пазарна лихва, в това число и договарянето на безлихвени заеми или временна безвъзмездна финансова помощ, се оценявали като сключени с цел отклонение от данъчно облагане.

В тази връзка в изготвената експертиза за определяне на пазарния лихвен процент бил използван методът на сравнимите неконтролирани цени. В констативно-съобразителната част експертът подробно разгледал сключените договори за заеми, както и анексите, с които се променят условията на последните. Разгледани били договорените възнаграждения, срокът за връщане на сумите, гратисните периоди, в които не са дължими лихви и главници. Експертът определил показателите „пазарен лихвен процент“ и „основен лихвен процент“, от които основно се е ръководил, и които са получени от официалния сайт на Българска народна банка /БНБ/. Отбелязано било, че в случая за изчисляване на лихвите е използван основен лихвен процент, който е по-нисък от базовия лихвен процент, използван от банките, т.е. при направените изчисления, при които са приети определена надбавка и такса за -управление, за да бъде получена пазарната лихва по заемите. Определение на понятието „пазарна лихва“ се съдържа в §1, т. 32 от ДР на ЗКПО, а именно 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 определяла според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства,

влияещи върху размера на лихвата. Подходът на експертизата бил определяне на лихвите към момента на предоставяне на средствата, т.е. към датата на сделките, а не към датите на плащанията по тях или действие на договорите. Договорите са дългосрочни, което също било взето предвид при определяне на пазарните лихви. Експертизата е съобразена с формата, размера и валутата на предоставените средства и срок на предоставянето им, отчетен е характерът на сделките като такива между търговски дружества в допълнение със статистика за прилаганите лихвени проценти от кредитни и банкови институции с източник БНБ. Този подход давал обстоен анализ на количествените и качествени характеристики на сделките и гарантира обективност на получените крайни резултати.

Жалбоподателят аргументирал своите твърдения относно размера на пазарните лихви с представена от него частна експертиза. Частната експертиза не била годно доказателствено средство съгласно ДОПК. Следвало да се допълни, че частната експертиза не е предвидена като годно доказателствено средство и в нито един процесуален закон в Република България. Следователно представената частна експертиза не следвало да бъде ценена като годно доказателствено средство в настоящото производство.

Органите по приходите били разгледали процесите договори за заем като сделки в хипотезата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО и при определяне на основата за облагане с данък при източника е взета предвид пазарна цена/лихва съгласно дадената дефиниция в § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО във връзка с § 1, т. 8 от ДР на ДОПК и определена по методите, предвидени в § 1, т. 10 от ДР на ДОПК.

На следващо, място, жалбоподателят излагал доводи относно мотивите на органите по приходите, които не са приложили СИДДО, като са приели, че доходите от лихви на чуждестранното лице, начислени на годишна база за ревизирания период, надхвърлят сумата от 500 000,00 лв.

Органите по приходите отбелязали, че в конкретния случай не следва да бъде приложена ставката от 5%, определена в чл. 200а /отм/ от ЗКПО, предвид наличие на обстоятелствата, регламентирани с чл. 200а, ал. 5, т. 7/отм.8 от ЗКПО. Освен посоченото основание до 31.12.13 г. лицата не отговаряли на условията на чл. 200а, ал. 4, т. 2, б. „а“ и б. „б“ от ЗКПО. За да бъде приложена ставката от 5% лицата следва да бъдат свързани към момента на начисляване на дохода, като едно лице е свързано лице с второ лице, ако е изпълнено поне едно от следните условия а) първото лице е притежавало непрекъснато за период поне две години най-малко 25 на сто от капитала на второто лице; б) второто лице е притежавало непрекъснато за период поне две години най-малко 25 на сто от капитала на първото лице. В хода на ревизията било установено, че П. Е. Л. става собственик на капитала на [фирма], считано от 03.12.2012 г., като преди това не притежава част от капитала на ревизираното лице.

Тази инстанция счела още, че са налице основания за прилагане на намалената ставка за данък при източника, предвидена в чл. 11, ал. 2 от СИДДО, в размер 7 на сто от брутната сума на лихвите. Установено било, че

лицето не е подало искане за прилагане на СИДДО по силата на чл. 137, ал. 1 от ДОПК. В същото време в РД/РА са описани документите, които са представени от жалбоподателя за установяване на същите тези обстоятелства пред платеца на дохода. Доказателствата не били кредитирани с мотива, че са частни документи без достоверна дата. Документите, които ревизираното лице е представило са тези, които са регламентирани с чл. 13 от ДОПК, а именно декларации от притежателя на доходите П. Е. Л., че е действителен притежател на доходите и не притежава място на стопанска дейност или определена база в България, от които произхождат съответните доходи; удостоверения за местно лице, издадени на П. Е. Л. от Министерство на финансите, данъчен отдел, областна служба Л., Република К.. В този смисъл не можело да бъде възприето, че издадените удостоверения от Министерството на финансите са частни документи. Във връзка с установеното следвало да се имат предвид и разпоредбите на чл. 142, ал. 4 от ДОПК, съгласно които при извършване на ревизия обстоятелствата по чл. 136 се удостоверяват пред органа по приходите, без да се подава искане по образец, а ако такова е подадено, становище по него не се издава. Съгласно чл. 13 от ЗКПО, когато в обнародван и влязъл в сила международен договор се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на закона, приложение намирали разпоредбите на договорите. В случая намирали приложение разпоредбите, посочени в СИДДО, сключена между България и К.. От изложеното следвал извода, че ревизиращите органи необосновано са игнорирали приложимия в случая материален закон /въпросната СИДДО/. Поради това административната инстанция като такава по същество следвало да приложи въпросната СИДДО съобразно събрания доказателствен материал.

Предвид изложеното АО приел, че РА, в частта на определените задължения за данък при източника за доходи от лихви на чуждестранното юридическо лице, следва да бъде изменен, като данъкът бъде определен при съобразяване с действащите за периодите на ревизията разпоредби на СИДДО с К., като се приложи ставка на данъка в размер на 7% върху данъчната основа, която в конкретния случай са пазарните лихви, начислени от органите по приходите, както

За периода от м. 10.2011 г. до м. 12.2011 г. са начислени доходи от лихви в размер на 463 553,30 лв., като дължимият данък, определен в размер на 46 355,33 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 32 588,73 лв.;

За периода от м. 01.2012 до м. 03.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 455 272,12 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 527,33 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 31 869,05 лв.

За периода от м. 04.2012 до м. 06.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 453 096,70 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 309,67 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 31 716,77 лв.

За периода от м. 07.2012 до м. 09.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 456 181,08 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 618,11 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 31 932,68 лв.

За периода от м. 10.2012 до м. 12.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 454 367,62 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45

436,76 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 31 805,73 лв.
За периода от м. 01.2013 до м. 03.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 443 928,28 лв., като дължимия данък, определен в размер на 44 392,83 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 31 074,98 лв.
За периода от м. 04.2013 до м. 06.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 447 794,47 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 779,45 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 31 345,61 лв.;
За периода от м. 07.2013 до м. 09.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 450 791,03 лв., като дължимият данък, определен в размер на 45 079,10 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 31 555,37 лв.;
За периода от м. 10.2013 до м. 12.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 448 372,38 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 837,24 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 31 386,07 лв.;
За периода от м. 01.2014 до м. 03.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 436 590,66 лв., като дължимият данък, определен в размер на 43 659,07 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 30 561,35 лв.;
За периода от м. 04.2014 до м. 06.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 439 591,24 лв., като дължимият данък, определен в размер на 43 959,12 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 30 771,39 лв.;

За периода от м. 07.2014 до м. 09.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 442 535,51 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 253,55 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 30 977,49 лв.;
За периода от,м. 10.2014 до м. 12.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 440 378,98 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 037,90 лв., следва да бъде изменен на данък в размер на 30 826,53 лв.;

По отношение на извършените увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат при определяне задълженията за корпоративен данък:

При определяне на дохода от лихви на чуждестранното юридическо лице органите по приходите били взели предвид, че този доход представлява разход за ревизираното лице, поради което със същия на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО следвало да се извърши намаление на счетоводния финансов резултат. Взети били предвид начислените от ревизираното лице разходи за лихви по периоди за процесиите заеми, които са приспаднати от сумата на начислените лихви от органите по приходите, като с получената разлика на посоченото основание са преобразувани счетоводните финансови резултати в посока намаление. Установено било, че предназначението на получените заеми е за закупуване на недвижими имоти и строителство, но тези обстоятелства са настъпили преди ревизирания период, от което следвало признаването на разходите за лихви като текущ разход.

На следващо място, във връзка с признаването на разходите били взети предвид правилата на чл. 43 от ЗКПО, регламентиращи регулиране на слаба капитализация. Слабо капитализирано по смисъла на ЗКПО било дружество, чийто привлечен капитал е три пъти по-голям от собствения му капитал. [фирма] е изпълнило посочените условия за ревизираните периоди и с подадените декларации по чл. 92 от ЗКПО декларира увеличение на

счетоводния финансов резултат с разходите за лихви по смисъла на чл. 43, ал. 1 от с.з. Разходите за лихви, начислени от органите по приходите, безспорно подлежат на регулация по смисъла на чл. 43, ал. 3 от ЗКПО. За да се определи сумата на непризнатите разходи за лихви по реда на чл. 43 от ЗКПО с начислените при ревизията разходи за лихви са направени съответните изчисления, като в резултат на реализираните от дружеството загуби получената разлика е положителна величина, която е равна на разликата между начислените разходи за лихви в хода на ревизията и тези от ревизираното лице, които подлежат на регулация, и приходите от лихви, начислени през периода от дружеството. Като се вземат предвид извършените при ревизията намаления от органите по приходите резултатите, получени за ревизираните периоди, са идентични с тези от ревизираното лице.

Предвид изложеното, административната инстанция намерила, че РА, в частта на определените резултати по данъчни периоди - данъчни загуби по ЗКПО, са законосъобразно определили при спазване на разпоредбите на ЗКПО. По отношение на възражението за изтекла погасителна давност за установените задължения за данък при източника за периодите от 01.10.2011 г. до 31.10.2012 г. и корпоративен данък за 2011 г.:

Съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасявали с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по- кратък срок.

Съгласно чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК, давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаване на акта, но за не повече от една година. По смисъла на цитираната разпоредба ревизионното производство започва да тече от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия. За периода на спиране на ревизионното производство срокът за извършване на ревизията не тече. Съгласно чл. 172, ал. 1, 4 от ДОПК давността спира, когато актът, с който е определено задължението, се обжалва.

След извършена проверка от дирекция „Събиране“ относно спиране и прекъсване на давностния срок решаващият орган констатирал, че давността за установените задължения за данък при източника върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.10.2011 г. до 31.10.2012 г. следва да бъде определена предвид следните обстоятелства:

За посочените задължения давността започва да тече от 01.01.2013 г.

Давността била спряна на 21.08.2017 г. при връчване на ЗВР № Р-22221017005317-020- 001 от 14.08.2017 г., с която започнало предходното ревизионно производство. До този момент били изтекли 4 г., 7 м. и 20 дни от петгодишната давност. От 23.03.2018 г., датата на издаване на РА №Р-22221017005317-091-001 от 23.03.18 г., давността продължавала да тече.

От датата на издаване: на РА до датата на подаване на жалбата пред дирекция ОДОП С. на 04.04.2018. г. давността продължавала да тече за период от 12 дни. С подаването на жалбата давността спирала.

Решението на дирекция ОДОП С. е издадено на 09.08.2018 г., РА за посочените задължения бил отменен и преписката е върната за

извършване на повторна ревизия. ЗВР №Р-22002218004810-020-001 от 16.08.2018 г. е връчвана на 27.08.2018 г. За периода от издаване на решението до започване на повторното ревизионно производство давността продължавала да тече за период от 18 дни.

С връчване на ЗВР на 27.08.2018 г. давността спирала да тече, като съответно спирането не следвало, да надвишава една година, в която се включва и периода на извършване на първото ревизионно производство, което е продължило от 21.08.2017 г. до 23.03.2018 г., т. е. 7 месеца и 1 ден. До изтичане на едногодишния период оставали 5 месеца. Втората : ревизия приключила с РА №Р-22002218004810-091-001 от 08.04.19 г. В този смисъл давността започвала да тече преди приключване на втората ревизия, а именно от 27.01.2019 г. Давността продължавала да тече от 27.01.2019 г. до подаване на жалбата от ревизираното лице до дирекция ОДОП на 19.04.2019 г. за период от 2 месеца и 23 дни.

Обобщавайки периодите, за които продължавало да тече давността, а именно 4 години 11 месеца и 12 дни, се установило, че към момента на подаване на жалбата, с която е направено възражението за изтекла погасителна давност, давността за погасяване на вземанията на жалбоподаателя за процесните задължения не е изтекла.

От друга страна било установено, че жалбоподателят по силата на чл. 169, ал. 4 от ДОПК е подал искане, с което е заявил погасяване на публичните задължения, установени с РА №Р-22002238004810-091-001 от 08.04.2019 г., като същите са внесени на 12.04.2019 г. и 1,6.04.2019 г., т.е. в срока за доброволно плащане, определен с разпоредбите на 127, ал. 1 от ДОПК.

Относно твърденията на жалбоподателя, че процесните задължения за данък при източника за доходи от лихви на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.10.2011 г. до 30.09.2012 г. са погасени по давност на 04.08.2018 г. следвало да се отбележи, че жалбоподателят не е отразил спирането на давността при обжалване на акта, с който е установено задължението. Относно претенциите на жалбоподателя за погасяване по давност на задължения за корпоративен данък за 2011 г. следвало да се отбележи, че такъв не е установен с процесния акт.

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

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Спазено е изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 Закона за електронния подпис и електронния документ /ЗЕДЕП/ в действащата му към момента редакция преди изм. с ДВ, бр. 85/2017 г., според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. Ревизионният акт е издаден и в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. В жалбата не 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.

Основните възражения на жалбоподателя против ревизионния акт са относно фактическите изводи, приложението на материалния закон, процесуално нарушение изразяващо се в липса на мотиви към РА и прогласяването на нищожност. Поддържа се и възражението за изтекла давност относно установяването на данъчните задължения на жалбоподателя за периодите 01.10.2011 година - 31.08.2012 година.

По отношение на определените задължения за данък при източника върху доходите от лихви на чуждестранни лица, съдът счита, че правилно АО е приложил закона и е определил данъка при източника. В случая следва да се има предвид, че данъците при източника, удържани при доходи на чуждестранни юридически лица, са уредени с разпоредбата на чл. 195 от ЗКПО, съответно задължението за деклариране и внасяне - с разпоредбите на чл. 201, ал. 1 и чл. 202, ал. 2 от ЗКПО. Съгласно разпоредбата на 195, ал. 1 от ЗКПО доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8, на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. В случая [фирма] има качеството на платец на доход по чл. 12, ал. 5 от ЗКПО на чуждестранно юридическо лице. По силата на чл. 202, ал. 2, т. 1 /отм./ от ЗКПО платците на доходи, удържачи данъка при източника по чл. 195 от с.з., са длъжни да внесат дължимите данъци в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода - в случаите, когато притежателят на дохода е местно лице на държава, с която Република България има влязла в сила СИДДО. От 01.01.2013 г. е в сила разпоредбата на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО, съгласно която платците на доходи, удържачи данъка при източника по чл. 195 от с.з., са длъжни да внесат дължимите данъци в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляване на дохода. Съгласно чл. 201, ал. 1 от ЗКПО лицата, удържали и внесли данъка при източника по чл. 195, и лицата, начислили дохода по чл. 12, ал. 3 и ал. 8, т. 2, декларират това обстоятелство пред териториалната дирекция на НАП, където е регистриран или подлежи на регистрация платецът на дохода с декларация по образец.

Съдът също намира за неоснователни доводите на жалбоподателя, че щом не е начислен и изплатен доход от лихва, поради това, че предвид уговорените гратисни периоди заемодателят няма изискуемо вземане за лихви, то данък при източника не се дължи в този момент, а в момента на възникване на задължението за плащане. Съгласно чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч /отм./ ревизираното лице е имало задължение да начислява текущо разходи за лихви и в тази връзка правилна АО е счел, че жалбоподателят е имал задължение да начислява разходи за лихви във връзка с получените заеми, а от там и да начислява данък върху източника за дохода от лихви и поради

следното: На първо място по безспорен начин е установено, че жалбоподателят е юридическо лице, регистрирано на територията на Република България, поради което е подчинено на българското законодателство и спрямо него важат българските закони, включително ЗКПО и съответните счетоводни стандарти. Не е спорно, че ревизираното лице има сключени договори за заем с чуждестранно юридическо лице – П. Е. Л., по една част от които не са начислявани и заплащани лихви, поради уговорки за гратисни периоди, в които заемополучателят не дължи главница и лихви. Съгласно чл. 12, ал. 5, т- 1 от ЗКПУ лихвите, начислени от местни юридически лица в полза на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в Република България, са доход от източник в страната, а съгласно чл. 195, ал. 1 от ЗКПО тези доходи подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Доколкото в ЗКПО липсва легална дефиниция на термина "начисляване" за данъчни цели следва да се приложи неговият счетоводен смисъл. Моментът на начисляване на дохода от лихви е този, в който следва да се отразят въпросните лихви съобразно принципа на текущо начисляване, установен в чл. 4, ал. 1, т. 1 **ЗСЧ/отм./** Съобразно цитираната норма всички приходи и разходи, произтичащи от сделки и събития, следва да се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят. Органите по приходите са се позовали и на МСС 23 Разходи по заеми, който разглежда въпросите, свързани със счетоводното отчитане на разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив. Тези разхода се капитализират като част от стойността на този актив, а другите разхода по заеми се признават като текущи в печалбата или загубата за периода. В настоящия случай разходите за лихви не са капитализирани, т.е. следва да бъдат отразени текущо. От горното следва, че за начисляването на разход за лихви фактът на плащане е ирелевантен, тъй като задължението за начисляване е поставено в зависимост от момента на тяхното възникване. Доходът от отпуснат паричен заем, какъвто е доходът от лихви, попада в легалното определение на понятието за лихва, съдържащо се в §1, т. 7 от ДР на ЗКПО. В процесния случай задължението за начисляване на лихви от ревизираното лице, представляващи доход от лихви на чуждестранното лице, произтичат не от договорните правоотношения между страните, които могат да бъдат свободно договаряни, а по силата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Това е така, тъй като безлихвеният заем или безвъзмездната финансова помощ между търговци се третира от закона като отклонение от данъчно облагане, изискващо за данъчни цели елиминиране на последствията от отклонението. В този смисъл данъчният закон не съдържа забрана за сключване на сделки за безлихвен заем или безвъзмездна финансова помощ, но за данъчни цели сделките се счита за сключени при условията на пазарна лихва, това води до определяне на доход от лихви за заемодателя, независимо от липсата на ефективно реализиран такъв, от който да се удържа начисленият данък. В конкретния случай доходът на чуждестранното лице произтича от закона и като такъв подлежи на

начисление от платеца на дохода, независимо, че същият няма договорни задължения за реалното му изплащане. Съответно за жалбоподателя възниква задължение да внесе в бюджета в законния срок начисления от него данък, дори в полза на чуждестранното лице да не са извършени реални плащания.

Действително процесните договори за заем и анексите към тях са сключени при условия, които се различават от обичайните условия за такъв вид сделки, при които са уговорени гратисни периоди, в които заемополучателят е освободен от задължението да плаща главница и лихва. Предвид това за целите на ЗКПО процесните договори за заеми и анексите към тях обаче представляват сделки, сключени в отклонение от данъчно облагане. Независимо, че процесните договори за заем са сключени преди страните да са имали качество на свързани лица, повечето анекси към тях, с които са предоговорени условията по договорите, а именно уговорени са продължителни гратисни периоди, са сключени след датата, на която лицата са придобили качество на свързани лица, тоест след датата, на която П. Е. Л. е станал едноличен собственик на капитала на ревизираното лице.

В случая освен сделки между свързани лица, ЗКПО определя и кои сделки са сключени в отклонение от данъчно облагане, макар и сключени между несвързани лица. Съгласно разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат предвид тези сделки, някои техни условия, или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършването на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Ал. 2, т. 3 на цитираната разпоредба определя за отклонение от данъчно облагане получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността.

Нормата на чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 3 води до извода, че всички случаи на финансови взаимоотношения, свързани с договарянето или начисляването на лихва, която се отличава от действащата пазарна лихва, в това число и договарянето на безлихвени заеми или временна безвъзмездна финансова помощ, се оценяват като сключени с цел отклонение от данъчно облагане. По тази причина правилно в изготвената, в административното производство, експертиза за определяне на пазарния лихвен процент е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. В констативно-съобразителната част са разгледани сключените договори за заеми, както и анексите, с които се променят условията на последните. Разгледани са договорените възнаграждения, срокът за връщане на сумите, гратисните периоди, в които не са дължими лихви и главници. Определени са показателите „пазарен

лихвен процент“ и „основен лихвен процент“, които са получени от официалния сайт на Българска народна банка /БНБ/. Отбелязано е, че в случая за изчисляване на лихвите е използван основен лихвен процент, който е по-нисък от базовия лихвен процент, използван от банките, т.е. при направените изчисления, при които са приети определена надбавка и такса за -управление, за да бъде получена пазарната лихва по заемите. Определение на понятието „пазарна лихва“ се съдържа в §1, т. 32 от ДР на ЗКПО, а именно лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. Пазарната лихва се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата. Възприет е подход за определяне на лихвите към момента на предоставяне на средствата, т.е. към датата на сделките, а не към датите на плащанията по тях или действие на договорите. Договорите са дългосрочни, което също е взето предвид при определяне на пазарните лихви. Експертизата е съобразена с формата, размера и валутата на предоставените средства и срок на предоставянето им, отчетен е характерът на сделките като такива между търговски дружества в допълнение със статистика за прилаганите лихвени проценти от кредитни и банкови институции с източник БНБ. Този подход дава обстоен анализ на количествените и качествени характеристики на сделките и гарантира обективност на получените крайни резултати, а жалбоподателят неправилно аргументира своите твърдения относно размера на пазарните лихви с представена от него частна експертиза, която не е годно доказателствено средство съгласно ДОПК. Процесните договори за заем като сделки в хипотезата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО и при определяне на основата за облагане с данък при източника е взета предвид пазарна цена/лихва съгласно дадената дефиниция в § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО във връзка с § 1, т. 8 от ДР на ДОПК и определена по методите, предвидени в § 1, т. 10 от ДР на ДОПК. На следващо, място, жалбоподателят отново неправилно излага доводи относно мотивите на органите по приходите, които не са приложили СИДДО, като са приели, че доходите от лихви на чуждестранното лице, начислени на годишна база за ревизирания период, надхвърлят сумата от 500 000,00 лв. В конкретния случай не следва да бъде приложена ставката от 5%, определена в чл. 200а /отм/ от ЗКПО, предвид наличие на обстоятелствата, регламентирани с чл. 200а, ал. 5, т. 7/отм./ от ЗКПО. Освен посоченото основание до 31.12.13 г. лицата не отговарят на условията на чл. 200а, ал. 4, т. 2, б. „а“ и б. „б“ от ЗКПО. За да бъде приложена ставката от 5% лицата следва да бъдат свързани към момента на начисляване на дохода, като едно лице е свързано лице с второ лице, ако е изпълнено поне едно от следните условия а) първото лице е притежавало непрекъснато за период поне две години най-малко 25 на сто от капитала на второто лице; б) второто лице е притежавало непрекъснато за период поне две години най-малко 25 на

сто от капитала на първото лице, а от събраните по делото доказателства се установява, че П. Е. Л. става собственик на капитала на [фирма], считано от 03.12.2012 г., като преди това не притежава част от капитала на ревизираното лице.

Не са налице основания за прилагане на намалената ставка за данък при източника, предвидена в чл. 11, ал. 2 от СИДДО, в размер 7 на сто от брутната сума на лихвите, защото жалбоподателят не е подал искане за прилагане на СИДДО по силата на чл. 137, ал. 1 от ДОПК. В същото време в РД/РА са описани документите, които са представени от жалбоподателя за установяване на същите тези обстоятелства пред платеца на дохода. Доказателствата правилно не са кредитирани тъй като са частни документи без достоверна дата. Документите, които ревизираното дружество е представило са тези, които са регламентирани с чл. 13 от ДОПК, а именно декларации от притежателя на доходите П. Е. Л., че е действителен притежател на доходите и не притежава място на стопанска дейност или определена база в България, от които произхождат съответните доходи; удостоверения за местно лице, издадени на П. Е. Л. от Министерство на финансите, данъчен отдел, областна служба Л., Република К.. В този смисъл не може да бъде възприето, че издадените удостоверения от Министерството на финансите са частни документи. Във връзка с това следва да се имат предвид и разпоредбите на чл. 142, ал. 4 от ДОПК, съгласно които при извършване на ревизия обстоятелствата по чл. 136 се удостоверяват пред органа по приходите, без да се подава искане по образец, а ако такова е подадено, становище по него не се издава. Съгласно чл. 13 от ЗКПО, когато в обнародван и влязъл в сила международен договор се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на закона, приложение намират разпоредбите на договорите. В случая намират приложение разпоредбите, посочени в СИДДО, сключена между България и К.. Предвид това правилно АО е стигнал до извода, че ревизиращите органи необосновано са игнорирали приложимия в случая материален закон /въпросната СИДДО/, а РА, в частта на определените задължения за данък при източника за доходи от лихви на чуждестранното юридическо лице и го е изменил, като го е определил при съобразяване с действащите за периодите на ревизията разпоредби на СИДДО с К., като е приложил ставка на данъка в размер на 7% върху данъчната основа, която в конкретния случай са пазарните лихви, начислени от органите по приходите, както

За периода от м; 10.2011 г. до м. 12.2011 г. са начислени доходи от лихви в размер на 463 553,30 лв., като дължимият данък, определен в размер на 46 355,33 лв., е изменен на данък в размер на 32 588,73 лв.;

За периода от м. 01.2012 до м. 03.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 455 272,12 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 527,33 лв., е изменен на данък в размер на 31 869,05 лв.

За периода от м. 04.2012 до м. 06.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 453 096,70 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 309,67 лв., е изменен на данък в размер на 31 716,77 лв.

За периода от м. 07.2012 до м. 09.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 456 181,08 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45

618,11 лв., е изменен на данък в размер на 31 932,68 лв.

За периода от м. 10.2012 до м. 12.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 454 367,62 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 436,76 лв., е изменен на данък в размер на 31 805,73 лв.

За периода от м. 01.2013 до м. 03.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 443 928,28 лв., като дължимия данък, определен в размер на 44 392,83 лв., е изменен на данък в размер на 31 074,98 лв.

За периода от м. 04.2013 до м. 06.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 447 794,47 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 779,45 лв., е изменен на данък в размер на 31 345,61 лв.;

За периода от м. 07.2013 до м. 09.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 450 791,03 лв., като дължимият данък, определен в размер на 45 079,10 лв., е изменен на данък в размер на 31 555,37 лв.;

За периода от м. 10.2013 до м. 12.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 448 372,38 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 837,24 лв., е изменен на данък в размер на 31 386,07 лв.;

За периода от м. 01.2014 до м. 03.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 436 590,66 лв., като дължимият данък, определен в размер на 43 659,07 лв., е изменен на данък в размер на 30 561,35 лв.;

За периода от м. 04.2014 до м. 06.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 439 591,24 лв., като дължимият данък, определен в размер на 43 959,12 лв., е изменен на данък в размер на 30 771,39 лв.;

За периода от м. 07.2014 до м. 09.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 442 535,51 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 253,55 лв., е изменен на данък в размер на 30 977,49 лв.;

За периода от,м. 10.2014 до м. 12.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 440 378,98 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 037,90 лв., е изменен на данък в размер на 30 826,53 лв.

По отношение на извършените увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат при определяне задълженията за корпоративен данък, при определяне на дохода от лихви на чуждестранното юридическо лице, правилно АО е приел, че този доход представлява разход за ревизираното лице, поради което със същия на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО следва да се извърши намаление на счетоводния финансов резултат. Взети са предвид начислените от ревизираното лице разходи за лихви по периоди за процесните заеми, които са приспаднати от сумата на начислените лихви от органите по приходите, като с получената разлика на посоченото основание са преобразувани счетоводните финансови резултати в посока намаление. Установено е, че предназначението на получените заеми е за закупуване на недвижими имоти и строителство, но тези обстоятелства са настъпили преди ревизирания период, от което следва признаването на разходите за лихви като текущ разход.

Във връзка с признаването на разходите правилно са взети предвид правилата на чл. 43 от ЗКПО, регламентиращи регулиране на слаба капитализация. Слабо капитализирано по смисъла на ЗКПО е дружество, чийто привлечен капитал е три пъти по-голям от собствения му капитал.

[фирма] е изпълнило посочените условия за ревизираните периоди и с подадените декларации по чл. 92 от ЗКПО е декларирало увеличение на счетоводния финансов резултат с разходите за лихви по смисъла на чл. 43, ал. 1 от с.з. Разходите за лихви, начислени от органите по приходите, безспорно подлежат на регулация по смисъла на чл. 43, ал. 3 от ЗКПО. За да се определи сумата на непризнатите разходи за лихви по реда на чл. 43 от ЗКПО с начислените при ревизията разходи за лихви са направени съответните изчисления, като в резултат на реализираните от дружеството загуби получената разлика е положителна величина, която е равна на разликата между начислените разходи за лихви в хода на ревизията и тези от ревизираното лице, които подлежат на регулация, и приходите от лихви, начислени през периода от дружеството. Като се вземат предвид извършените при ревизията намаления от органите по приходите резултатите, получени за ревизираните периоди, са идентични с тези от ревизираното лице. Предвид изложеното, административната инстанция правилно е приела, че РА, в частта на определените резултати по данъчни периоди - данъчни загуби по ЗКПО, са законосъобразно определили при спазване на разпоредбите на ЗКПО.

По отношение на възражението за изтекла погасителна давност за установените задължения за данък при източника за периодите от 01.10.2011 г. до 31.10.2012 г. и корпоративен данък за 2011 г., съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по- кратък срок.

Съгласно чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК, давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаване на акта, но за не повече от една година. По смисъла на цитираната разпоредба ревизионното производство започва да тече от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия. За периода на спиране на ревизионното производство срокът за извършване на ревизията не тече. Съгласно чл. 172, ал. 1, 4 от ДОПК давността спира, когато актът, с който е определено задължението, се обжалва.

Относно спиране и прекъсване на давностния срок решаващият орган правилно е приел, че давността за установените задължения за данък при източника върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.10.2011 г. до 31.10.2012 г. следва да бъде определена предвид следните обстоятелства:

За посочените задължения давността започва да тече от 01.01.2013 г.

Давността е спряна на 21.08.2017 г. при връчване на ЗВР № Р-22221017005317-020- 001 от 14.08.2017 г., с която е започнало предходното ревизионно производство. До този момент са изтекли 4 г., 7 м. и 20 дни от петгодишната давност. От 23.03.2018 г., датата на издаване на РА №Р-22221017005317-091-001 от 23.03.18 г., давността продължава да тече.

От датата на издаване: на РА до датата на подаване на жалбата пред дирекция ОДОП С. на 04.04.2018. г. давността продължава да тече за период от 12 дни. С подаването на жалбата давността спира.

Решението на дирекция ОДОП С. е издадено на 09.08.2018 г., РА за посочените задължения е отменен и преписката е върната за извършване на повторна ревизия. ЗВР №Р-22002218004810-020-001 от 16.08.2018 г. е връчвана на 27.08.2018 г. За периода от издаване на решението до започване на повторното ревизионно производство давността продължава да тече за период от 18 дни.

С връчване на ЗВР на 27.08.2018 г. давността спира да тече, като съответно спирането не следва, да надвишава една година, в която се включва и периода на извършване на първото ревизионно производство, което е продължило от 21.08.2017 г. до 23.03.2018 г., т. е. 7 месеца и 1 ден. До изтичане на едногодишния период остават 5 месеца. Втората : ревизия е приключила с РА №Р-22002218004810-091-001 от 08.04.19 г. В този смисъл давността започва да тече преди приключване на втората ревизия, а именно от 27.01.2019 г. Давността продължава да тече от 27.01.2019 г. до подаване на жалбата от жалбоподателя до дирекция ОДОП на 19.04.2019 г. за период от 2 месеца и 23 дни.

Вземайки предвид периодите, за който продължава да тече давността, а именно 4 години 11 месеца и 12 дни, се установява, че към момента на подаване на жалбата, с която е направено възражението за изтекла погасителна давност, давността за погасяване на вземанията на жалбоподаателя за процесните задължения не е изтекла.

Установява се, че жалбоподателят по силата на чл. 169, ал. 4 от ДОПК е подал искане, с което е заявил погасяване на публичните задължения, установени с РА №Р-22002238004810-091-001 от 08.04.2019 г., като същите са внесени на 12.04.2019 г. и 16.04.2019 г., т.е. в срока за доброволно плащане, определен с разпоредбите на 127, ал. 1 от ДОПК.

Относно твърденията на жалбоподателя, че процесните задължения за данък при източника за доходи от лихви на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.10.2011 г. до 30.09.2012 г. са погасени по давност на 04.08.2018 г. следва да се отбележи, че жалбоподателят не е отразил спирането на давността при обжалване на акта, с който е установено задължението. Относно претенциите на жалбоподателя за погасяване по давност на задължения за корпоративен данък за 2011 г. следва да се отбележи, че такъв не е установен с процесния акт.

Относно назначената по делото СИЕ

Въпросът относно правната същност на договорите за заем е правен, а не единствено счетоводен, поради което отговор на същия следва да даде съдът, а не вещото лице.

Съгласно чл. 202 ГПК, приложим в настоящето производство при условията на § 2 ДР ДОПК, съдът не възприема заключението на вещото лице, а го обсъжда заедно с другите доказателства по делото. В конкретния случай изводите на вещото лице са изградени, без да са взети предвид срокът за отпускане на заема и отложеното плащане на лихвата по договорите.

За целите на данъчното облагане е ирелевантно наличието или липсата на уговорка за заплащане на лихва в договора за заем, съответно кой е заемодателят или кой е заемополучателят, доколкото при определяне на облагаемата печалба за периода следва да се включва размера на лихвата,

която заемполучателят би заплатил на заемодателя 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 ч. 12, ал. 5, т. 1 ЗКПО за заемодателя, 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.

Следва да бъде посочено и това, че на страните по договорите за заем не е била чужда идеята, че по тях се дължи данък при източника.

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

Понятието за "пазарна лихва" е дефинирано в § 1, т. 32 ДР ЗКПО. Според това определение "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, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Методите, при които се определят пазарните цени, в това число на лихвата, са дефинирани в § 1, т. 10 ДР ДОПК. Правилно вещото лице, по назначената при условията на чл. 60 ДОПК експертиза в рамките на ревизионното производство е определи лихвите, като за да определи размера на пазарната лихва по сключените договори за заем за посочените периоди, вещото лице е ползвала статистически данни на БНБ за периодите.

На основание изложеното следва да бъде направен извод, че оспореният ревизионен акт в изменените и потвърдени от РО части, се явява правилен и законосъобразен, а възражения на жалбоподателя против ревизионния акт относно фактическите изводи, приложението на материалния закон, процесуално нарушение изразяващо се в липса на мотиви към РА, прогласяването на нищожност и възражението за изтекла давност относно установяването на данъчните задължения на жалбоподателя за периодите 01.10.2011 година - 31.08.2012 година, са неоснователни и недоказани. При този изхода на спора на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати ответната по жалбата дирекция юрисконсулско възнаграждение в размер на 8976 лв., определено при условията на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Водим от горното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на И.-Р. Е., БУЛСТАТ[ЕИК], адрес за кореспонденция, [населено място], [улица] ет.3, адрес по чл.8 от ДОПК [населено място], [улица] ет.3, чрез адв. С. Д. Д.-САК, срещу Ревизионен акт № Р-22002218004810-091-001/08.04.2019 г., издаден от П. Т. П. на длъжност Началник сектор и А. К. Н. на длъжност главен инспектор по приходите, изменен с Решение № 1095/25.06.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ТД на НАП - С. град в частта на определените задължения за данък при източника за доходи от лихви на чуждестранното юридическо лице, определен в размер на 7% върху данъчната основа, която в конкретния случай са пазарните лихви, начислени от органите по приходите, както за периода от м. 10.2011 г. до м. 12.2011 г. са начислени доходи от лихви в размер на 463 553,30 лв., като дължимият данък, определен в размер на 46 355,33 лв., е изменен на данък в размер на 32 588,73 лв.; за периода от м. 01.2012 до м. 03.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 455 272,12 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 527,33 лв., е изменен на данък в размер на 31 869,05 лв.; за периода от м. 04.2012 до м. 06.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 453 096,70 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 309,67 лв., е изменен на данък в размер на 31 716,77 лв.; за периода от м. 07.2012 до м. 09.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 456 181,08 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 618,11 лв., е изменен на данък в размер на 31 932,68 лв.; за периода от м. 10.2012 до м. 12.2012 г. са начислени доходи от лихви в размер на 454 367,62 лв., като дължимия данък, определен в размер на 45 436,76 лв., е изменен на данък в размер на 31 805,73 лв.; за периода от м. 01.2013 до м. 03.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 443 928,28 лв., като дължимия данък, определен в размер на 44 392,83 лв., е изменен на данък в размер на 31 074,98 лв.; за периода от м. 04.2013 до м. 06.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 447 794,47 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 779,45 лв., е изменен на данък в размер на 31 345,61 лв.; за периода от м. 07.2013 до м. 09.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 450 791,03 лв., като дължимият данък, определен в размер на 45 079,10 лв., е изменен на данък в размер на 31 555,37 лв.; за периода от м. 10.2013 до м. 12.2013 г. са начислени доходи от лихви в размер на 448 372,38 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 837,24 лв., е изменен на данък в размер на 31 386,07 лв.; за периода от м. 01.2014 до м. 03.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 436 590,66 лв., като дължимият данък, определен в размер на 43 659,07 лв., е изменен на данък в размер на 30 561,35 лв.; за периода от м. 04.2014 до м. 06.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 439 591,24 лв., като дължимият данък, определен в размер на 43 959,12 лв., е изменен на данък в размер на 30 771,39 лв.; за периода от м. 07.2014 до м. 09.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 442 535,51 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 253,55 лв., е изменен на данък в размер на 30 977,49 лв.; за периода от,м. 10.2014 до м. 12.2014 г. са начислени доходи от лихви в размер на 440 378,98 лв., като дължимият данък, определен в размер на 44 037,90 лв., е изменен на данък в размер на 30 826,53 лв., ведно със законните лихви и е потвърден в частта на извършените

увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат по ЗКПО.
ОСЪЖДА И.-Р. Е., БУЛСТАТ[ЕИК], адрес за кореспонденция, [населено място], [улица] ет.3, адрес по чл.8 от ДОПК [населено място], [улица] ет.3, чрез С. Р. С., в качеството на пълномощник, да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С., разноски по делото за настоящата съдебна инстанция в размер на 8976 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.
Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: