

# РЕШЕНИЕ

№ 1398

гр. София, 08.03.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 67 състав**, в публично заседание на 18.01.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Жанета Малинова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **13596** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Образовано е по жалба на [фирма] - в ликвидация, ЕИК 13132840, адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез ликвидатора С. Д. Д. срещу: Ревизионен акт № Р-22002219001145-091-001/22.07.2019 г. на ТД на ИАП - С., издаден от Х. М. - началник сектор и В. В. П. - главен инспектор по приходите, потвърден с Решение 1717/11.10.2019 г. на Директора на Дирекция ОДОП С..

В жалбата се навеждат доводи, оспорения РА е издаден в нарушение на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалноправните разпоредби при определяне на данъчната основа. Развиват се конкретни съображения в тази насока, в това число и за неправилно кредитиране от данъчните органи на назначената в ревизионното производство експертиза, тъй като същата е извършена в нарушение на правилата за определяне на пазарни лихви, съобразно Наредба № Н-9 от 14.08.2006г. Заявено е искане да се отмени изцяло оспорения РА, потвърден с Решение № 1717/11.10.2019г. на Директора на Дирекция ОДОП С.. Претендира се присъждане на направените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв. Т., който поддържа жалбата, с искане да се уважи по изложените в нея съображения и тези, развити в хода на устните състезания.

Ответникът-директор на Дирекция „ОДОП“, редовно призован, се представлява от процесуален представител юрк. Г., която оспорва жалбата и моли да се отхвърли

като неоснователна, по съображения, изложени в решението на директора на Д“ОДОП“. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Доказателствата по делото са писмени. Прието е заверено копие на административната преписка. По искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза.

Съдът, след като обсъди събраните по делото доказателства и във връзка с доводите на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002219001145-020-001/25.02.2019г., за установяване на задълженията за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, за периодите от 01.01.2013г. до 31.12.2016г. ЗВР е връчена на 28.02.2019 г., по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Със ЗИЗВР №Р-22002219001145-020-002/21.05.2019г., издадена на основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът на ревизията е продължен до 28.06.2019. ЗВР и ЗИЗВР са подписани от Х. Б. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С..

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219001145-092-001/24.06.2019г., в който подробно са описани извършените процесуални действия в хода на ревизионното производство, които съдът приема, че не следва да бъдат възпроизвеждани в настоящото решение. Срещу констатациите на РД е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №Р-22002219001145-В.-001- И/10.07.2019г.

Ревизията приключва с РА №Р-22002219001145-091-001/22.07.2019 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията и В. В. П.-ръководител на ревизията.

Ревизията е втора по ред за ревизираните периоди и задължения и се извършва след Решение № 297/18.02.2019г. на директора на дирекция“ОДОП“-С..

Установено е, че ревизираното дружество [фирма] е създадено през 2003г. със съдружници немското дружество „К. Б. -З.“ М., [фирма] с[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Според писмените обяснения на ревизираното лице, дружеството е създадено с цел производство на цимент - чрез инвестиции и ноу-хау от страна на „К. Б.“ М. и доставки на суровини - от страна на [фирма]. Установено е, че през ревизирания период дружество реално не е извършвало дейност.

Към 01.01.2013 г. /началото на ревизирания период/ съдружници в РД са: „К. Б.“ М. - с дял 14 669 000,00 лв., „И. ХОЛДИНГ“ с ЕИК[ЕИК] с дял 977 000 лв. и [фирма] - с дял 3 912 000,00 лв. Към 01.01.2013 г. записаният основен капитал на дружеството е в размер на 19 558 000,00 лв., а вносите са в размер на 14 594 000,00 лв.

По данни от търговския регистър, на 13.12.2016г. „К. Б.“ М. е прехвърлило дружествените си дялове на [фирма] с ЕИК[ЕИК], след което собственици на ревизираното лице са [фирма] и [фирма].

Към 31.12.2017 г. основният капитал на дружеството е собственост само на [фирма]. Едноличен собственик на [фирма] е [фирма] с ЕИК[ЕИК] /дружеството, което обслужва счетоводно [фирма]/. Едноличен собственик на [фирма] е „ АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО Т. И СЪДРУЖНИЦИ“ с ЕИК[ЕИК].

В търговския регистър е вписано прекратяване на дейността на [фирма] от 03.05.2018г. По данни от търговския регистър дружеството е в ликвидация от 03.05.2018 г., като за ликвидатор е назначен адвокат С. Д. Д..

При ревизията е установено, че съгласно Договор за кредит от 28.04.2008г.,

РЛ- [фирма] като ЗАЕМОДАТЕЛ е предоставило на „К. Б.“ М. – Германия кредит в размер на 4 000 000 евро, с равностойност 7823 320,00 лева. Договорен е краен срок за издължаване на кредита – 01.05.2011г и 5% годишна лихва, като е прието дължимите лихви се изплащат едновременно с главницата, в срок до 01.05.2011г. С допълнително споразумение от 30.04.2011г. към договора за кредит, страните са приели, че срокът за издължаване на кредита и плащането на лихви се удължава до 31.12.2020г. С допълнително споразумение от 27.03.2012г. страните са приели, че кредитът се предоставя без лихви и такива не се дължат. Кредитът е регистриран в БНБ, съгласно Декларация Форма С.-1 с № 1/978/03957/005/12.05.2008г.

На основание чл.60 от ДОПК в хода на ревизионното производство е назначена експертиза, със задача да определи пазарната стойност на лихвата, по смисъла на §1, т.33 от ДР на ЗКПО, за периода от 01.01.2013г – 31.12.2016г. по сключения договор за кредит, посочен по-горе. Експертиза е установила, че по отпуснатия договор за кредит, страните са уговорили лихвен процент - 5%, който не е променян от страните. За отпуснатия кредит не е съставен погасителен план и не е предвидено обезпечение. Експертизата е използвала методът на сравнимите неконтролирани цени, в съответствие с изискванията на чл. 16, ал.1 от ЗКПО, §1, т.32 от ДР на ЗКПО, § 1,т.10 от ДР на ДОПК и Наредба № 9/14.08.2006г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарни цени, издадена от министъра на финансите. При спазване на посочените нормативни актове и след анализ на статистическите данни относно О.,С., Е., пазарната информация за лихви по кредити, съгласно сключени договори с банки за 2008г./годината на сключване на процесния договор/,посочени в таблица № 6 от експертизата, за периода от 01.01.2013г. до 31.12.2016г., експертизата е определила диапазон на пазарна лихва от 7,59% до 9,79%. Ревизиращите органи са приели определеният от експертизата минимален размер на пазарна лихва – 7,59% и на основание чл. 78 от ЗКПО, във вр. чл.16, ал.1 и 2, т.2 от ЗКПО е извършено преобразуване –увеличение на счетоводния финансов резултат, както следва:

За 2013г. увеличение със сумата 593 789,99 лева и е определен допълнителен данък по ЗКПО в размер на 22 938,12 лева и лихва в размер на 12 148.09 лева.

За 2014г. увеличение със сумата 593 789,99 лева/неотчетени приходи от лихви/ и е определен допълнителен данък по ЗКПО в размер на 58 337.29 лева и лихва в размер на 24 967.54 лева.

За 2015г. увеличение със сумата 594 168.07 лева/неотчетени приходи от лихви/ и е определен допълнителен данък по ЗКПО в размер на 54 203.68 лева и лихва в размер на 17 679.32 лева.

За 2016г. увеличение със сумата 593 789.99 лева/неотчетени приходи от лихви/ и е определен допълнителен данък по ЗКПО в размер на 45 889.14 лева и лихва в размер на 10 313.13 лева.

За ревизираният период общият размер на допълнителен данък по ЗКПО е 181 368.23 лева и лихви в размер на 66 821,13 лева.

Между страните няма спор, че ревизираното лице не е начислявало лихви по кредита, предоставен на „К. Б.“ М. – Германия и съответно не е отразявало приходи от лихви, което е установено в хода на ревизионното производство от представените оборотни ведомости и хронологични регистри.

С РА са установени задължения по ЗКПО за ревизираните периоди, представляващи корпоративен данък за внасяне в размер на 181 369,23 лв. и лихви за просрочие 66

821,13 лв., при подадени от ревизираното лице декларации по чл. 92 от ЗКПО, в които не е деклариран корпоративен данък за внасяне.

С РА е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат за всеки от ревизираните периоди, на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО, с неотчетени приходи от лихви по договор за кредит със свързано лице „К. Б.“ М. – Германия, като за ревизирания период са установили допълнителен данък по ЗКПО в размер на: главница - 181 368.23 лева и лихви в размер на 66 821,13 лева.

В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя беше допусната „Съдебно-икономическа експертиза“, изпълнена от вещо лице Р. Р. С., която е отговорила на поставените задачи и е приета от съда. Вещото лице е приело, че лихвените проценти формирани от търговските банки или от БНБ по привлечени депозити и/или по предоставени кредити т.е. ценообразуването на банките не следва да се прилага при ценообразуването/ лихвените проценти договаряни по междуфирмени заеми, без значение има или няма свързаност, тъй като лихвените проценти по междуфирмените заеми се договарят свободно, не са обвързани с регулациите на централната банка, фирмите не заделят минимални задължителни резерви, нямат разходи за вноски към ФГВБ, при евентуално невръщане търговските дружества не заделят провизии, както и паричните средства предоставени в заем, са собственост на търговското дружество – заемодател.

От извършеното проучване на сайтовете на централните банки на Германия, Гърция, Х., Франция, България и на ЕЦБ, Евростат, вещото лице е установило, че няма обособени регистри за статистическа информация, както и, че не са намерени публикации и/или анализи с данни за предоставени заеми между лица - нефинансови предприятия, съдържащи данни за размер на заема, срок и лихвен процент, валидни за страните от Европейския съюз. При извършената проверка и проучване, вещото лице не е намерило данни за средни лихвени проценти по договори за заем между фирми - нефинансови предприятия, валидни за страни от Европейския съюз, както и данни за средни лихвени проценти валидни за 2008 г. вкл. и за месец април 2008 г., когато е сключен процесния договор за заем - 28.04.2008 г., по междуфирмени заеми или между лица - нефинансови предприятия.

Ревизионният акт е обжалван в срока по чл.152,ал.1 от ДОПК, като с Решение № 1717/11.10.2019г. на решаващия орган е потвърден в оспорената част. В срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК, РА е обжалван пред АССГ.

При така установеното от фактическа страна, настоящият състав прави следни изводи: Жалбата е процесуално допустима. Същата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК и срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност, след проведено обжалване на РА по административен ред. Разгледана по същество е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал.2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Предмет на настоящото производство е РА, потвърден с решение на директора на Д“ОДОП“ относно установените задължения по ЗКПО за ревизираните периоди от 01.01.2013г. до 31.12.2016г. За посочените периоди е установено общо задължение за донасяне на корпоративен данък в размер на 181 369,23 лв. и лихви за просрочие 66

821,13 лв.

Осъществявайки контрол в посочения по-горе обхват, настоящият състав приема, че оспореният ревизионен акт, както и издадените ЗВР са издадени от компетентни органи по смисъла на чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК, чиято компетентност е установена от т.22 на Заповед № РД-01-803/ 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП, с която Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в отдел “Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-С., възложител на ревизията е посочен като компетентен орган по смисъла на чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Ръководителят на ревизията-В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите е определена със ЗВР №Р-22002219001145-020-001/25.02. 2019г. издадена от възложителя на ревизията. Предвид горното, съдът приема, че оспореният РА, както и ЗВР и ЗИЗВР са издадени от компетентен орган, подписани от неговите издатели с квалифициран ел.подписи, валидни към датата на издаването им, съгласно информацията от [фирма](л.40-47) и на ел. носител при което не са налице пороци, водещи до нищожност на оспорения ревизионен акт.

Ревизионният акт отговаря на изискването за форма и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал.1, т.1- т.8 вкл. от ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал.1 от ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите за ревизираните данъчни периоди.

Фактическите констатации и правни изводи в РА са допълнени и конкретизирани чрез тези, съдържащи се в приложения към него Ревизионен доклад № Р-22002219001145-092-001/24.06.2019г., съставляващ съгласно чл. 120, ал.2, изр.1 от ДОПК неразделна негова част. РД е връчен електронно на РЛ, на 01.07.2019г., като по същия начин е връчен и РА на ревизираното дружество, на 29.07.2019г.(л.38 от делото). РА е обжалван в срок пред решаващия орган, при което е спазено изискването на чл. 156, ал. 2 от ДОПК, представляващо абсолютна процесуална предпоставка за съдебното обжалване на ревизионния акт.

Съдът приема, че при издаване на РА не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да представляват самостоятелно основание за отмяна на РА. Заповедта за възлагане на ревизия е издадена от възложителя на ревизията, който е компетентен орган по смисъла на чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК, съгласно т.22 на Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТП на НАП-С.. ЗВР съдържа изискуемите реквизити по чл. 113, ал. 1, т.1-6 от ДОПК, като е посочен поименно ревизиращия екип и обхвата на ревизията: корпоративен данък за времето от 01.01.2013г. до 31.12.2016г., с което са изпълнени законовите изисквания на чл.113, ал.1, т.1-5 от ДОПК. ЗВР е връчена на ревизираното лице по електронен път, на 28.02.2019г. Предвид на изложеното, съдът приема, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обуславят отмяна на оспорения РА, на това основание.

Ревизионният акт, потвърден и изменен с Решение № 1717/ 11.10.2019г. на директора на Д“ОДОП“ е материално законосъобразен.

Разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО определя като 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. Според правилото на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, при сделки, сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване 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.

За данъчни цели лихвите, в случаите на получаване или предоставяне на кредити не трябва да се отличават от пазарната лихва. Понятието "пазарна лихва" е дефинирано в разпоредбата на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО. Според тази разпоредба "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".

Доколкото определянето на пазарната лихва се урежда и от други закони, различни от данъчните, правилно и законосъобразно ревизиращият екип, на основание чл. 63 от ДОПК е назначили експертиза с Акт за възлагане № Р-22002219001145-01-001/17.04.2019г. за определяне на пазарната лихва по смисъла на §1, т.33 от ДР на ЗКПО на предоставения от РЛ паричен кредит, на кредитополучателя „К. Б. Г.“ М. – Германия , за ревизирания период от време. Експертизата е извършена от специалист с необходимото образование и ценз и съгласно реда и условията на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начина за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, която се кредитира и от настоящия състав. Вещото лице обосновано и мотивирано е посочило диапазон на пазарната лихва за процесния договор за кредит от 28.04.2008г., за периода от 01.01.2013г. до 01.01.2016г. в размер на 7,59% - 9,79%. Кредитирайки заключението на вещото лице ревизиращите органи обосновано и законосъобразно са приели минималния размер на пазарна лихва, посочен от вещото лице – 7,59% за ревизирания период от време 01.01.2013г. до 31.12.2016г. При определяне на пазарната лихва, вещото лице е съобразило обичайните компоненти при определяне на лихвите по кредити от банките и специфичния риск/ кредитен рейтинг/, поради което съдът кредитира експертизата.

Събраните в хода на съдебното производство доказателства, в това число и приетата съдебно-икономическа експертиза, която се кредитира от съда, не опровергава заключението, прието в хода на административното производство и не води до други правни изводи, различни от изведените в оспорения ревизионен акт, потвърден с решението на решаващия орган.

Правилни и обосновани са изводите на ревизиращите органи, че сумите, предоставени от ревизираното лице по Договор за кредит от 28.04.2008г., са суми предоставени между свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. ЗКПО не дава собствена дефиниция на понятието "свързани лица", а посредством § 1, т. 13 от ДР на ЗКПО препраща към § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. В случая безспорно е установено, че към датата на регистрация на [фирма] – 2003г., както и през ревизирания период (01.01.2013г.-31.12.2016г.), дружество „К. Б. Г.“ М. - Германия е съдружник в [фирма]. Съгласно данните от Търговския регистър на 13.12.2016г. дружество „К. Б. Г.“ М. - Германия е прехвърлило дяловете си на дружество

[фирма], от което следва извод за свързаност на лицата по смисъла на §1, т.3, б. "в" от ДР на ДОПК.

При безспорната фактическа установеност, че съгласно Договора за кредит, сключен на 28.04.2008г. и последващите анекси към него, между ревизираното дружество [фирма] и дружество „К. Б. Г.“ М. – Германия, не е договорена и съответно не е заплащана лихва, е налице приетата от ревизиращите органи хипотеза на чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане, тъй като за ревизирувания период от време РЛ не е отчело доходи от лихви, което е довело до определяне на по-нисък корпоративен данък. Съгласно чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО „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“ се приема за отклонение от данъчно облагане.

Предвид така изложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и в съответствие с разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО е приел, че е налице отклонение от данъчното облагане, поради което на основание чл. 78 от ЗКПО е преобразувал счетоводния финансовия резултат на ревизираното дружество в посока увеличение за ревизираните периоди от време, общо в размер на 181 369,23 лв. и лихви за просрочие в размер на 66 821,13 лв. В този смисъл, обжалваният РА, потвърден с решението на директора на Д"ОДОП", е законосъобразен, а жалбата на [фирма]- в ликвидация неоснователна, поради което следва да се отхвърли.

С оглед изхода на спора и своевременно заявеното искане от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, същото е основателно. Жалбоподателя следва да заплати на ответника, на основание чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, във вр. с чл. 161, ал. 1, изр. второ и трето ДОПК, юрисконсултско възнаграждение в размер на 5011,90 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд София-град, Първо отделение, 67 ми състав,

## Р Е Ш И :

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] - в ликвидация, ЕИК 13132840, адрес за кореспонденция [населено място], [улица], предявена чрез ликвидатора С. Д. Д. срещу Ревизионен акт № Р-22002219001145-091- 001/22.07.2019 г. на ТД на И АП - С., издаден от Х. М. - началник сектор и В. В. П. - главен инспектор по приходите, потвърден с Решение 1717/11.10.2019 г. на Директора на Дирекция ОДОП С., относно установените резултати по ЗКПО за ревизирувания период от 01.01.2013г. до 31.12.2016г. в размер на главница -181 369,23 лева и лихви за просрочие в размер на 66 821,13 лева, изчислени към 22.07.2019г.

**ОСЪЖДА** [фирма] - в ликвидация, ЕИК 13132840, адрес за кореспонденция [населено място], [улица], чрез ликвидатора С. Д. Д. да заплати на Дирекция“Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. разноски по делото, за юрисконсултско възнаграждение в размер на 5011,90 (пет хиляди и единадесет лева и деветдесет стотинки).

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд София-град до Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението до страните.

На основание чл. 138, ал.3 от АПК препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 от АПК.

СЪДИЯ: