Р Е Ш Е Н И Е
№ 3545

гр. София, 26.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 4 състав,** в публично заседание на 24.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Павлова

при участието на секретаря Петя Кръстева и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **4460** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място] срещу Ревизионен акт /РА/ 2900-1200235 от 03.01.2013 г., издаден от О. К. М. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ [населено място] в частта, потвърден с решение № 585 от 29.03.2013 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят твърди, че РА в оспорената му част е издаден при неправилно прилагане на материалния закон. Оспорва се извода на органите по приходите за наличие на основание по чл.16, ал.2 , т. 3 от ЗКПО за увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2008 г.,2009 г. и 2010 г. във връзка с предоставени и получени от ревизираното лице заеми. Иска се отмяната на РА в обжалваната част и се претендират направените по делото разноски.

Ответната страна – директорът на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, представлявана от юрк. Б. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП изразява становище за законосъобразност на РА в обжалваната му част.

Административен съд София град, I отделение, 4 състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия №1200019 от 16.01.2012 г. , изменена със заповед

№1200133 от 10.04.2012 г., издадени от П. Д. Б. на длъжност началник на отдел „Контрол“ в ТД на НАП „ГДО“, изменена със ЗВР №1200235 от 15.06.2012 г. , издадена от П. Л. Д. на длъжност началник на отдел „Контрол“ в ТД на НАП „ГДОИ“ и заповед № ЦУ – 201 от 11.06.2012 г. на изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗКПО от 01.01.2008 г. до 31.12.2010 г.; по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2008 г. – 31.12.2010 г. и по ЗДДС за периодите от 01.11.2008 г. до 30.11.2011 г.

Изготвен е ревизионен доклад № 1200235 от 29.11.2012 г. , надлежно връчен на упълномощено лице на дружеството на 06.12.2012 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на [фирма] е подадено писмено възражение вх. № 26-С-17990 от 20.12.2012 г., което е прието за частично основателно.

Ревизионното производство приключва с ревизионен акт № 2900-1200235 от 03.01.2013 г., издаден от О. К. М. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО. С РА са определени задължения за данъци и лихви в общ размер на 9 449 637,42 лева при декларирани задължения в общ размер на 9 354 071,65 лева.

Относно периодите 2008 г., 2009 г. и 2010 г. по ЗКПО са определени допълнителни задължения за корпоративен данък в общ размер на 76 035,73 лева и съответните лихви за забава в размер на 19 530,04 лева.

В рамките на съдебното производство е възложено извършването на експертиза със задача да определи пазарната лихва по смисъла на §1, т. 32 от ЗКПО за предоставени и получени кредити на свързани и несвързани лица от ревизираното лице по методите, посочени в § 1, т.10 от ДР на ДОПК във връзка с методите, описани в Наредба № Н – 9 от 14.08.2006 г. В експертното заключение/приложено на л. 498 – л. 518 от приложението към делото/ е посочено, че е направена оценка по средно претеглена величина на изследваните аналози по данни от търговски банки и в приложение №1, 2, 3, 4, 5, 6 е определена средно претеглена величина на кредитите в лева за годините от 2005 г. – 2010 г. от данните за отпуснатите кредити от банките, като експертизата е дала по-голяма тежест на долната граница на лихвените проценти на отпуснатите кредити. Съгласно експертизата в таблица №7, 8, 9 и 10 е определена средно претеглена величина на кредитите в евро за 2006 г., 2009 г. и 2010 г., а в таблица № 11 е определена средно претеглена величина на кредитите в щатски долари за 2010 г.

На стр. 7 от РД е посочен пазарен лихвен процент за отделни години, включително и за тези, които не са обхванати от ревизията.

Ревизиращите са приели, че [фирма] е предоставило и получило заеми с лихвен процент, различен от пазарната лихва по смисъла на §1, т. 32 от ДР на ЗКПО. Установено е, че част от предоставените заеми са на свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК във връзка с §1, т. 13 от ДР на ЗКПО. В приложение №1 към РД в табличен вид са посочени данните за отпуснатите заеми, размера на лихвата, определена от [фирма] и определените пазарни лихви за периодите 2008 г. – 2010 г. съгласно експертното заключение на в.л. П..

Извършено е преобразуване на ФР на основание чл.16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО за 2008 г. със сумата от 232 787,55 лева, за 2009 г. в размер на 170 099,42 лева и за 2010 г. със сумата от 357 470,44 лева.

РА е връчен на ревизираното лице чрез пълномощник на 11.01.2013 г. , като срещу РА е подадена жалба от дружеството до директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП с вх. № 53-0493 от 24.01.2013 г.

В рамките на 60-дневния срок по чл.155, ал. 1 от ДОПК решаващият орган се е произнесъл с решение № 585 от 29.03.2013 г., с което е потвърден РА в оспорената му част относно допълнително определените задължения за корпоративен данък за 2008 г., 2009 г. и 2010 г. ведно с начислените лихви за забава.

В рамките на съдебното производство е изслушано и прието заключение по съдебно-икономическа експертиза (СИЕ), което не е оспорено от страните. В.л. Костов в приетото по делото заключение е посочило, че са определени лихвените проценти съобразно датите, периодите, сроковете и предоставените/получените суми по сключените договори за заем и е направено сравнение на договорените лихвени проценти спрямо средните стойности по кредити и депозити, предоставяни от банките в Б.. При разпита си в открито съдебно заседание в.л. изрично заявява, че ако определена лихва според договора попада в посочения диапазон в таблицата, представляваща приложение към заключението, то според него тази лихва отговаря на критериите за пазарна лихва по смисъла на §1, т.32 от ДР на ЗКПО.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Няма данни на коя дата на ревизираното лице е връчено решение № 585 от 29.03.2013 г., като жалбата до съда е подадена чрез дирекция „ОДОП“ – [населено място] с вх. № 53-00-417 от 12.04.2013 г., което означава, че същата е подадена в срок, от надлежна страна и е процесуално допустима. Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

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

Р. акт е издаден от материалнокомпетентен орган. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Според този текст - чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган № К 1200235 от 05.12.2012 г., издадена на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определена О. К. М. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП „ГДО“. Процесната З. е издадена от П. Л. Д. на длъжност началник отдел Контрол при ТД на НАП „ГДО“, който е оправомощен да издава заповеди за възлагане на ревизии съгласно заповед № ГДо-65 от 17.04.2012 г. на директора на ТД на НАП „ГДО“ – С.. Съгласно чл. 119, ал. 1 и 2 от ДОПК (в редакцията си преди изменението, влязло в сила на 01.01.2013 г.) в тридневен срок от изготвянето на ревизионния доклад органите, извършили ревизията, уведомяват писмено органа, който я е възложил. След получаване на уведомлението органът, възложил ревизията, определя със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. Р. акт, предмет на оспорване в настоящото производство е издаден от О. К. М. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП „ГДО“ - С. съобразно издадената З..

Съдът констатира, че единият от ревизиращите органи не е подписал издадения РД, а именно Е. Н. И. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП „ГДО“.

Установява се, че процесният РД е подписан от другите трима органи по приходите, включени в ревизиращия екип – О. М., Д. Н. и И. Н.. Видно от представените от ответника писмени доказателства с молба от 16.08.2012 г. Е. И. е поискала да й бъде разрешено ползването на платен годишен отпуск от 01.11.2012 г. – 28.12.2012 г. , като отпускът й е разрешен съгласно заповед № 693 от 20.08.2012 г. на директора на ТД на НАП „ГДО“. Следователно, към датата на издаване на РД (29.11.2012 г.) служителят Е. Н. И. е била в законоустановен отпуск, поради която причина същата не е положила подпис на издадения РД. Липсата на подпис на един от ревизиращите органи по приходите не обосновава невалидност на издадения ревизионен доклад, след като той е подписан от другия член на ревизиращия екип. Съществено в случая е, че ревизионният доклад е съставен /подписан/ от орган по приходите, който е определен като ревизиращ със ЗВР. Невъзможността на единият от определените със ЗВР ревизиращи да подпише ревизионния доклад се дължи на основателна причина – ползването на разрешен законоустановен отпуск, което означава, че така допуснатото нарушение не е съществено.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. ЗВР са издадени от компетентен орган и са надлежно връчени. РД и съдържащите се в него мотиви е неразделна част от РА съгласно чл.120, ал. 2 от ДОПК.

По отношение материалната законосъобразност на РА съдът намира следното:

Според установеното в рамките на ревизията [фирма] е предоставило и получило парични средства на / от юридически лица през ревзирания период.

На стр. 7 и сл. от РД са описани договорите за кредит, сключени от ревизираното лице за 2008 г. с посочване на уговорената лихва: договор за заем № 625 от 05.12.2006 г. с [фирма] в размер на 2 млн. лева при годишна лихва 6 % за срок от една година; договор за заем № 640 А от 19.12.2006 г. с [фирма] в размер на 2 764 000 лева при годишна лихва 6 % за срок от една година; договор за заем № 632 от 02.12.2005 г. с [фирма] в размер на 561 000 лева при годишна лихва от 6 % за една година; договор з азаем № 422 от 13.08.2007 г. с [фирма] в размер на 2 200 000 лева при годишна лихва от 6 % за срок от два месеца; договор за заем № 358 от 03.07.2007 г. с [фирма] в размер на 2 млн лева за срок от 1 година година при годишна лихва в размер на 6 %; договор за заем № 639 от 19.12.2006 г. с [фирма] в размер на 42 000 лева за срок от една година при годишна лихва 6 %; договор за заем № 661 А от 10.12.2007 г. с [фирма] в размер на 600 000 лева за срок до 30.09.2008 г. при годишна лихва от 7 % ; договор за заем № 183 А от 25.03.2008 г. с [фирма] в размер на 2 700 000 лева за срок до 31.12.2008 г. при годишна лихва в размер на 7.50 %; договор за заем № 510 от 01.09.2008 г. с [фирма] в размер на 3 000 000 лева за срок до 31.12.2008 г при годишна лихва от 7.50 %; договор за заем № 562 а от 26.09.2008 г. с [фирма] в размер на 3000 000 лева за срок до 31.03.2009 г. при годишна лихва в размер на 7.50 %; договор за заем № 665 от 17.12.2007 г. с [фирма] в размер на 6 700 000 лева за срок до шест месеца от получаване на кредита при годишна лихва в размер на 7 %; договор за заем № 668 от 19.12.2007 г. с [фирма] в размер на 1 057 500 лева за срок до 6 месеца при годишна лихва в размер на 7 5; договор за заем № 8 от 08.01.2008 г. с [фирма] в размер на 1 000 000 лева за срок от 6 месеца от получаване на кредита при размер на годишна лихва от 7 %; договор за заем № 30 от 16.01.2008 г. с [фирма] в размер на 300 000 лева за срок до 31.12.2008 г. при годишна лихва 7.5 %; договор за заем № 142 от 26.02.2008 г. с [фирма] в размер на 1 100 000 лева за срок д

31.12.2008 г. при годишна лихва от 7.5 %; договор за заем № 99 А от 13.02.2008 г. с [фирма] в размер на 700 000 лева за срок от една година при годишна лихва в размер на 7.50 %, като с анекс от 04.11.2008 г. е предоговорена лихва от 8 %; договор за заем № 385 от 02.06.2008 г. с [фирма] в размер на 350 000 лева за срок от една година при годишна лихва от 7.5. %; договор за заем № 657 от 25.11.2008 г. с [фирма] в размер на 1 000 000 лева за срок до 30.06.2009 г. при годишна лихва в размер на 8.30 %; договор за заем № 484 и№ 504/2005 г. с [фирма] в размер на 3 550 000 лева за срок от 16.09.2008 г. при годишна лихва в размер на 6 %; договор за заем № 172 А от 28.03.2005 г. с [фирма] в размер на 1 725 926,67 евро за срок от 5 години при годишна лихва в размер на 6 %; договор за заем № 311 от 01.06.2007 г. с „К.“ в размер на 25 000 лева за срок от 31.03.2009 г. при годишна лихва в размер на 6 %; договор за заем № 547 А от 18.09.2008 г. с [фирма] от цесия в размер на 785 118,03 лева за срок от 31.03.2009 г. при годишна лихва в размер на 7.50%, като с анекс от 04.11.2008 г. лихвата е предоговорена на 8.08 % и срокът е удължен до 31.12.2010 г.; договор за заем № 383 от 09.09.2009 г. с [фирма] в размер на 500 000 евро при годишна лихва в размер на 5.50 % за срок от 1 година; договор за заем № 3А от 09.01.2009 г. с [фирма] в размер на 2 750,00 лева при годишна лихва в размер на 8.08 % за срок от една година; договор за заем № 2 от 28.01.2009 г. с [фирма] в размер на 3 600 000 лева при годишна лихва в размер на 8.08 % за срок от една година; договор за заем № 330 от 14.07.2009 г. с [фирма] в размер на 1 000 000 евро при годишна лихва в размер на 8.80 % ца срок до 10.12.2009 г.; договор за заем № 361 А от 10.082009 г. с [фирма] в размер на 1 500 000 лева за срок до 31.07.2010 г. при годишна лихва в размер на 8.08 %; договор за заем № 41 А от 26.01.2009 г. с [фирма] в размер на 1 500 000 евро за срок до 26.01.2011 г. при годишна лихва 1 м. еврибор + 2.5 %, като с анекс от 01.09.2009 г. е променена лихвата на 5.5 %; договор за заем № 370 от 01.07.2010 г. с [фирма] в размер на 179 000 евро за срок до 30.06.2011 г. при годишна лихва в размер на 5.50 %; договор за заем № 197 А с „М.“ О. в размер на 170 000 лева за срок от 1 година при годишна лихва от 8.08 %; договор за цесия № 550 от 01.11.2010 г. с [фирма] последното прехвърля вземането си от [фирма] в размер на 2 381 055,01 лева за срок до 31.12.2011 г. при годишна лихва в размер на 8.08 %; договор за заем № 601 от 03.12.2010 г. с [фирма] в размер на 10 750 000 евро за срок до 31.12.2010 г. при годишна лихва в размер на 5.5 %; договор за заем № 194 от 01.04.2010 г. с [фирма] в размер на 1 581 000 лева за срок от 1 година при годишна лихва от 5.5 %; договор за заем № 76 от 09.02.2010 г. с [фирма] в размер на 50 000 лева за срок от 1 година при годишна лихва в размер на 8.08 %; договор за заем № 368 от 22.06.2010 г. с [фирма] в размер на 350 000 лева от 1 година при годишна лихва в размер на 8.08 %; договор за заем № 381 А от 12.07.2010 г. с [фирма] в размер на 25 000,00 лева за срок от 1 година при годишна лихва в размер на 8.08 %; договор за заем № 388 от 21.07.2010 г. с „Е. Корпорация“ в размер на 20 000 щатски долара за срок от 31.12.201 г. при годишна лихва в размер на 3.5 %; договор за заем № 481 А от 24.09.2010 г. с [фирма] в размер на 400 000 лева за срок до 31.01.2011 г. при годишна лихва в размер на 8.08 %; договор за заем № 492 от 29.09.2010 г. с [фирма] в размер на 1 686 000 евро за срок до 30.09.2011 г. при годишна лихва в размер на 5.50 %; договор за цесия № 549 от 30.10.2010 г. с [фирма] последното прехвърля вземането си от [фирма] в размер на 1 100 000 лева главница и 14 853.92 лева лихва при годишна лихва в размер на 8.08 %; договор за заем № 604 от 01.12.2010 г. с [фирма] в размер на 120 000 лева за срок от 2 години при годишна лихва в размер на 8.08 %; договор за заем № 77 от 10.02.2010

г. с [фирма] в размер на 1 500 000 евро за срок от 2 години при годишна лихва в размер на 5.50 %.

Получени заеми от [фирма]:

- Договор за заем № 688 от 19.12.2007 г. с „Българска роза“ в размер на 3 800 000 лева за срок д 31.12.2008 г. при годишна лихва в размер на 7.00%;
- Договор за заем № 8 а от 01.01.2007 г. с „Н.“ в размер на 1 211 000 лева за срок до 31.12.2008 г. при годишна лихва в размер на 6.50 %;
- Договор за заем № 474 от 01.08.2008 г. със „С. Логистика“ в размер на 2 700 000 лева за срок д 31.12.2008 г. при годишна лихва в размер на 7.50 % и с анекс лихвата е променена на 8.08 %;
- Договор за заем № 474 от 01.08.2008 г. с „Б. И.“ в размер на 1 563 800 лева за срок от 1 година при годишна лихва в размер на 7.50 %, като с анекс от 04.11.2008 г. лихвата е променена на 8.08 % и с анекс от 31.07.2009 г. срокът е удължен до 30.06.2010 г.;
- Договор за заем № 486 А от 05.08.2008 г. с „Т.“ в размер на 12 000 000 лева без срок при годишна лихва в размер на 7.50 %;
- Договор за заем № 027-А от 27.08.2008 г. с „Е.“ в размер на 1 100 000 лева със срок до 31.12.2009 г. при годишна лихва в размер на 7.50 %.

Според ревизиращите въз основа на изготвена в рамките на ревизията експертиза, С. АД е предоставило и получило заеми с лихвен процент, различен от „пазарната лихва“ по смисъла на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО. Част от предоставените заеми са на свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК във връзка с § 1, т. 13 от ДР на ЗКПО.

В Приложение № 1 към РД в таблицен вид са обобщени данните за отпуснатите заеми, размера на лихвата, определена от [фирма] и определените от експерта пазарни лихви за 2008 г. -2010 г. / на стр. 7 от РД/. За предоставените/получените суми в лева е определен пазарен лихвен процент, както следва: 2005 г. – 8.31 %.2006 г. – 8.26 %; 2007 г. – 8.50 %; 2008 г. – 8.86 %;2009 г. – 8.89 %; 2010 г. – 8.87 %. За сумите в евро процентът е както следва: за 2005 г. – 6.88 %; за 2006 г. – 6.90 %; за 2009 г. – 7.14 %; за 2010 г. – 7.15 %. За сумите в щ. долари процентът е 5.51 %.

На основание чл.16, ал.2, т. 3 от ЗКПО е извършено преобразуване на декларирания счетоводен финансов резултат за ревизираните периоди за 2008 г. със сумата от 232 787,55 лева; за 2009 г. – със сумата от 170 099,42 лева и за 2010 г. – 357 470,44 лева, като тези суми представляват разлика между отразените в по-нисък размер от пазарната лихва приходи от лихви по предоставените от [фирма] заеми и отчетените в по-нисък размер разходи за лихви по получените от дружеството заеми.

Въз основа на извършеното увеличение са определени допълнително задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер на 23 278,75 лева; за 2009 г. в размер на 17 009,94 лева и за 2010 г. в размер

на 35 747, 04 лева и са начислени лихви за забава.

Ревизираното лице оспорва РА в така описаната му част, като оспорва заключението на в.л., изготвено в рамките на ревизията и твърди, че същото не трябва да се цени, доколкото органите по приходите неправилно и необосновано са кредитирали т.нар. „среден лихвен процент“ за всяка от ревизираните тодини и не са отчели факта, че използваните от дружеството лихвени проценти по заемите попадат в диапазона на „от – до“, посочен в табл. на заключението. Освен това счита, че от приетото в рамките на съдебното производство заключение, което не е оспорено от страните, е видно, че процентите за лихвите върху процесните договори попадат в посочения диапазон.

Следователно, спорният момент се състои в това дали правилно е приложен методът на сравните неконтролирани цени в изготвената от в.л. при ревизията експертиза и съответно, дали приетото от в.л. в заключението по СИЕ съответства на изискванията на Наредба № Н – 9 от 14.08.2006 г.

Съдът намира, че РА в обжалваната му част е издаден при правилно тълкуване и прилагане на материалния закон.

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

Методите за определяне на пазарни цени са регламентирани в § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и в Наредба № Н – 9 от 14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени / нар. Наредбата/.

По смисъла на чл.14, ал.1 от Наредбата, методите за определяне на пазарните цени се прилагат на базата на данни относно съпоставими неконтролирани сделки, осъществени през годината, в която се осъществява контролираната сделка, или в друг период, в който действат едни и същи икономически условия, влияещи върху резултата от сделките.

При определяне на пазарните цени в.л. П. по оценката, извършена в рамките на ревизията е взело предвид лихвените плащания, при които са предоставени кредити от страна на търговски банки [фирма], [фирма],

[фирма], О. АД и Банка Д. АД. Изследвани са условията, при които са отпускани банковите кредите за същите години, в които е налице предоставяне на заеми от страна на [фирма] / стр. 508 – стр. 512 от приложението към делото/. Т.е. следва да се приеме,че е спазено изискването на чл.14, ал. 1 от Наредбата. Съгласно чл.18, ал.1 от Наредбата, методът на сравнимите неконтролирани цени съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия. По смисъла на чл.18, ал. 2 от Наредбата за целите на метода на сравнимите неконтролирани цени, неконтролирана сделка е съпоставима с контролирана сделка, ако се установи, че: 1. различията между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, не влияят съществено върху цената при пазарни условия или 2. могат да се извършат корекции по чл. 11.

В случая пазарната цена е определена чрез външна неконтролирана сделка с характер на банков кредит, като подобен критерий е използван и от в.л Костов по приетата СИЕ. Налице са общи белези на двете сделки – договор за банков кредит и договор за паричен заем, доколкото преследват едни и същи икономически цели и постигат един и същи стопански резултат. Констатират се и различия между двете, но вида на сделките на база, на които е определена пазарната цена, са съпоставими по своята същност с контролираната сделка. Това следва и от дефиницията на пазарна лихва, дадена в § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО.

Видно от експертизата на в.л. П. от ревизията пазарната лихва е определена като е взет предвид вида на валутата на предоставените от страна на ревизираното лице средства и условията, при които банките отпускат кредити в същия вид валута. Освен това при определени нива на лихвените проценти по кредити, отпускани от [фирма] в лева през 2006 г. от 7,35 % до 9,80 %; от [фирма] от 7,85 % до 9,50 %; от БАКБ АД от 7,35 % до 9,50 %; от Банка Д. АД от 6,90 % до 9,90 % вещото лице е придало тежест 0,6 на долната граница на лихвените проценти, отчитайки факта, че дружествата заемополучатели по договорите със [фирма] са действащи и платежоспособни дружества. В табличен вид в зависимост от вида на валутата е даден среден лихвен процент при съответна тежест 0,4 или 0,6 на горната и на долната граница за всяка отделна година.

Съгласно чл.15, ал.1 от Наредбата, в случаите когато се използват няколко съпоставими неконтролирани сделки, полученият резултат включва съответен брой стойности на цена или печалба / редица от пазарни стойности/. В настоящия случай редицата от пазарни стойности

включва определения, чрез извършените корекции с цел елиминиране на различията между сделките, среден лихвен процент на отпусканите кредити от всяка една банка. В този смисъл съдът споделя изразеното от решаващия орган, че правноирелевантен е фактът дали договорените от [фирма] размери на лихвите по предоставени, респ. получени кредити попада в обхвата „от – до" на установените при експертизата в хода на ревизията стойности на лихвените плащания по отпускани кредити от отделни банки. От значение е дали резултатът от контролираната сделка попада в редицата от пазарни стойности. Когато резултатът от контролираната сделка попада в редицата от пазарни стойности, се приема, че същият съответства на пазарните цени според чл. 16 от Наредбата.

В случаите, в които резултатът от контролираната сделка попада извън редицата от пазарни стойности, като настоящият случай, тъй като редицата от пазарни стойности за 2006 г. варира от 8,10 % до 8,51 %, а отпуснатите кредити от [фирма] са при лихва от 6 %; за 2007 г. редицата от пазарни стойности варира от 7,40 % до 8,97 %, а отпуснатите от [фирма] кредити са при лихва от 6 % до 7 %; редицата от пазарни стойности за 2008 г. варира от 8,55 % до 9,18 %, а отпуснатите от [фирма] кредити за при лихва от 7 % до 8.30 %, се извършва приравняване на този резултат спрямо точка от редицата, която отразява факти и обстоятелства, съответстващи в най-голяма степен на условията при контролираната сделка. Ако такава точка не може да бъде установена, приравняването се извършва спрямо средноаритметичната стойност на стойностите в редицата / чл. 17 от Наредбата/. Доколкото няма данни за това кредитният продукт на коя от банките най-пълно съответства на отпуснатите от [фирма] заеми, то следва, че правилно пазарният лихвен процент е определен като равен на средноаритметичната стойност на установените след корекцията с коефициент за тежест т.нар. средни лихвени проценти по банкови кредити при отделни банки. В табл. 1, 2,3, 4, 5 и 6 е определена средно претеглена величина на кредитите в лева за 2005 г., 2006 г., 2007 г., 2008 г., 2009 г. и 2010 г. от данните за отпуснатите кредити от посочените банки. В табл. 7, 8, 9,10 от заключението е определена средно претеглена величина на кредитите в евро за 2006 г., 2009 г. и 2010 г., а в бл. 11 е определена средно претеглена величина на кредитите в щ.д. за 2010 г. Така получените стойности са съпоставени с конкретния размер на уговорената с договорите лихви. Правилно е прието от ревизиращите, че е налице хипотезата на чл.16, ал.2 , т. 3 от ЗКПО, доколкото предоставените и получени кредити са с лихвен процент, отличаващ се от

пазарната лихва към момента на сключване на сделката. Съответно законосъобразно е извършеното увеличение на ФР за 2008 г. със сумата от 232 787, 55 лева, за 2009 г. със сумата от 170 099,42 лева и за 2010 г. със сумата от 357 470,44 лева, получени като разлика между отразените в по-нисък размер от пазарната лихва приходи от лихви по предоставените от [фирма] заеми и отчетените в по-нисък размер разходи за лихви по получените от дружеството заеми.

Настоящият съдебен състав не кредитира приетото в хода на съдебното производство заключение по СИЕ, изготвено от в.л. Костов.

На първо място, неоснователно вещото лице приема, че ако уговореният лихвен процент по договорите със [фирма] попада в описания диапазон от лихвени проценти по изследваните договори за банкови депозити и за банкови кредити, то не е налице уговаряне на лихва в отклонение с пазарната лихва. Необосновано в.л. Костов при разпита си в открито съдебно заседание, проведено на 24.02.2014 г. посочва, че ако уговореният лихвен процент попада в посочения диапазон, може да се приеме, че лихвата е пазарна. Тази констатация не вещото лице противоречи на вече анализираните разпоредби на чл. 16 и чл. 17 от Наредбата.

На второ място, вещото лице Костов е взело предвид както лихвени проценти по банкови депозити, така и лихвени проценти по банкови кредити, като описаните в табл. вид стойности на лихвените проценти по банкови депозити не могат да бъдат взети предвид, тъй като сделките не са съпоставими помежду си, каквито са банковите кредити и договорите за паричен заем.

На следващо място, в подкрепа на констатираното от в.л. П., и вещото лице Костов в приетото по делото заключение по СИЕ е дало среден лихвен процент / в крайната дясна част на таблицата, представляваща приложение към заключението/, който среден лихвен процент надхвърля уговорения лихвен процент в договорите, сключени от [фирма] с различни юридически лица / посочени по-горе в мотивите на настоящото решение/. Този среден лихвен процент обаче е формиран като средна величина между посочения лихвен процент по банкови депозити и посочения лихвен процент по банкови кредити и същият не може да бъде ползван с оглед посоченото по-горе относно банковите депозити.

Съобразно гореизложеното съдът намира, че като са ценили заключението на в.л. П. в хода на ревизията и са констатирали основания за увеличение на ФР за посочените години с гореописаните суми, ревизиращите органи са издали РА при спазване на материалния закон.

С оглед изхода на спора, на основание чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения / в редакцията преди изменението от ДВ, бр.28 от 28.03.2014 г. / [фирма] следва да бъде осъдена да заплати на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 2361, 31 / две хиляди триста шестдесет и един лева и тридесет и една стотинки/ лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, IV състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], [населено място] срещу Ревизионен акт № 2900-1200235 от 03.01.2013 г., издаден от О. К. М. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ [населено място] в частта, потвърден с решение № 585 от 29.03.2013 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 2361, 31 / две хиляди триста шестдесет и един лева и тридесет и една стотинки/ лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: