

РЕШЕНИЕ

№ 5353

гр. София, 09.08.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 09.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **6936** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от АПК във вр. с чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „Аква Екопроект Системс“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 2, ап. 14, представлявано от управителя В. В. срещу Ревизионен акт № 22221420006538-091-001/20.10.2021 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията, отменен, изменен и потвърден с Решение № 791/25.05.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП
В жалбата и в депозирана уточнителна молба от 02.11.2022 г, изрично се посочва, че РА се обжалва само в частта на установените задължения по ЗКПО /изменени с решението на директора на Д“ОДОП“/, като се излагат доводи, че така оспорения РА, в тази му част е издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на ЗКПО и ДОПК. Твърди се относно преобразуването на финансовия резултат на дружеството за 2015 г. с твърдените неотчетени приходи от продажба на оборудване /резервоари/, че неправилно било прието от органите по приходите, че се касае за отклонение от данъчно облагане. Безспорно било установено, че закупените от страна на жалбоподателя материали и оборудване – метални резервоари са вложени в обекта в [населено място], изградени от Д. „ПОСВ Б. Г.“, от което част било и дружеството жалбоподател. Сочи, че разходът за закупуване на тези материали и оборудване е отчетен като част от разходите за обекта. Цената за която дружеството жалбоподател е закупило е 100 000 лева /120 000 с ДДС/ е била заплатена от консорциума чрез

основния изпълнител „Хрдроинженеринг Груп“ ЕООД, а остатъкът от цената в изпълнение на сключено споразумение е останала за сметка на жалбоподателя, поради което правилно била декларирана от него като разход. Относно увеличението на финансовия резултат за 2015 г., 2016 г., 2018 г. и 2019 г. с неотчетени приходи от лихви по предоставените заеми на свързани лица, счита, че не са налице основания за прилагане на лихва по процесните договори за заем над определения процент в тях и въз основа на това неправилно ревизиращите са установили и определили размер на корпоративен данък за довносяне за посочените периоди, ведно с лихвите върху тези суми. Ревизиращите органи не били извършили обективна преценка на всички данни и документи, в т.ч. на счетоводни справки и извлечения от счетоводни регистри, фактури и др. С оглед на изложеното иска се отменя на РА като незаконосъобразен и необоснован, и решаване на делото по същество.

В проведеното пред настоящия съдебен състав на съда, публично съдебно заседание по делото, жалбоподателят редовно призован, чрез процесуалния му представител адв. И. поддържа жалбата и счита оспорения РА за незаконосъобразност, като моли жалбата да бъде уважена, а оспореният РА отменен. Претендира разноси за заплатена държавна такса.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрисконсулт М., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес на делото.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Предмет на обжалване в настоящото производство е ревизионен акт /РА/ № Р-22221420006538-091-001 от 20.10.2021 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията, с който са установените задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ над декларираните общо в размер на 138 439,46 лв. за ревизираните данъчни периоди 2015 г., 2016 г., 2018 г. и 2019 г., в частта на направените корекции на декларираните резултати по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ общо размер на 136 442,49 лв. за данъчни периоди декември 2015 г. и март 2019 г., както и в частта на определените лихви за забава общо в размер на 145 095,89 лв., включително лихви, изчислени върху декларираните но невнесен от дружеството данък.

Извършването на ревизия на „Аква Екопроект Системс“ ООД за определяне на задълженията по ЗКПО за периода от 2015 г., 2016 г., 2018 г. и 2019 г. е възложено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221420006538-020-001 от 30.10.2020 г., връчена на 16.11.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на обявения от дружеството електронен адрес. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221420006538-020-002 от 11.01.2021 г., Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221420006538-020-003 от 11.02.2021 г. и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221420006538-020-004 от 11.03.2021 г., всички издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №

РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

На 19.05.2021 г. е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221420006538-092-001 от 19.05.2021 г., като срещу него е било подадено писмено възражение на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 53-00-3047#2 от 08.09.2021 г., което е преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с издаване на оспорения в настоящото производство РА № Р-22221420006538-091-01 от 20.10.2021 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя е връчено на „Аква Екопроект Системс“ ООД, Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221420006538-040-001 от 16.11.2020 г. и № Р-22221420006538-040-002 от 25.03.2021 г. В отговор са представени писмени доказателства, справки и обяснения, подробни описани в констативната част на РД.

Били извършени проверки на доставчици и клиенти на жалбоподателя, а именно: [община], „В И Д Инвестмънт“ ООД, „Уотър Технолоджи Мс“ ООД, „Х. Г.“ Еоод и „Технолоджи Инженеринг“ ООД, като резултатите от проверките били обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки.

Всички предприети в хода на ревизията процесуални действия и събраните във връзка с тях доказателства са подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се прилага към РА и е неразделна част от него.

В частта на облагането по ЗКПО, органите по приходите констатирали за данъчен период 2015 г., че жалбоподателят е подал Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба, в размер на 241 116,43 лв., данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 241 116,43 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 24 111,64 лв.

Въз основа на извършените проверки органите по приходите приели, че е налице основание по чл. 78 от ЗКПО за преобразуване на финансовия резултат. Същият за 2015 г. бил преобразуван със сумата в размер на общо 804 520,03 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО. Извършеното преобразуване на резултата е със следните суми: в размер на 662 997,04 лв. и 141 522,99 лв. За първата е установено, че дружеството жалбоподател е участвало като партньор в Обединение Д. „ПОСВ Б. Г.“ /Консорциум/ по изпълнение на обществена поръчка с предмет: „Изграждане на пречиствателна станция за отпадни води /ПСОВ/ но смисъла на чл. 3. ал. 1, т. 3. Буква „а“ от Закона за обществените поръчки /ЗОП/ по проект „Частично изграждане на канализационна мрежа с ПОСВ и рехабилитация на съществуваща водоснабдителна мрежа на [населено място]“. Поръчката била възложена от [община], в качеството ѝ на инвеститор, за което между общината и консорциума са подписани Договор № 65 от 06.11.2014 г. и Допълнително споразумение към него № 1 от 22.12.2014 г. Предвиденото в споразумението възнаграждение е в размер на 188 000,00 лв. без ДДС, включващо авансово плащане в размер на 100 000,00 лв. и окончателно плащане в размер на 88 000,00 лв., след предаването и въвеждането в експлоатация на строителния обект.

Било установено, че приходът от извършените плащания по договора е признат от жалбоподателя за данъчен период 2015 г., която е годината на въвеждане на обекта в експлоатация съгласно Разрешение за ползване № 2554 от 28.12.2015 г. и в

съответствие със счетоводната политика на задълженото лице. В процеса по изпълнение на посочения по-горе Договор № 65 от 06.11.2014 г. било подписано споразумение от 15.08.2015 г. между възложителят - главен изпълнител по строителството на ПСОВ [населено място] и участник в консорциума - „ХИДРОИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД, и жалбоподателят, с което доставката на оборудването е възложено на последния. Била договорена цена за покупка в размер на 100 000,00 лв. без ДДС. За изпълнение на задълженията си по споразумението жалбоподателят реализирал две последователно вътреобщностни придобивания /В./ на резервоари, с доставчик румънското дружество HIGHBERG SOLUTION. Доставките били на обща стойност 662 997,04 лв. Ревизиращите са установили, че посочената сума в размер на 662 997,04 лв., е участвала при формиране на счетоводния финансов резултат на задълженото лице за 2015 г. Установено било от органите по приходите, че при изписването на закупените от „АКВА ЕКОПРОЕКТ СИСТЕМС“ ООД резервоари липсва префактуриране на същите към главния изпълнител на проекта „ХИДРОИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД. Посочено е, че с това е нарушен основният счетоводен принцип за съпоставимост между приходите и разходи, тъй като по този начин се формирал единствено разход, без да е отчетен насрещен приход. Предвид това ревизиращият екип е приел, че е налице основание за преобразуване /увеличаване/ на декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат за 2015 г. с размера на неотчетените приходи от доставката на оборудването, възлизащо на 662 997,04 лв.

Относно втората сума в размер на 141 522,99 лв., с която е преобразуван финансовият резултат на дружеството, органите по приходите установили, че през 2013 г., 2015 г. и 2017 г. жалбоподателят, в качеството на заемодател, е сключил договори за заем със заемателите „ВИА ВЕРДЕ М“ ЕООД, „ВИД ИНВЕСТМЪНТ“ ООД, „ГРИЙН ГАРДЪНС КЪМПАНИ“ ЕООД, „МВВИ КОНСУЛТ“ ООД, „МИЛК АГРО ФУУДС“ ООД, „ТЕРА КЕРАЦА“ ЕООД и „ХОУМ АПАРТ“ ООД, с които жалбоподателят е предоставил на заемателите общо 4 092 593,00 лв. при годишна лихва в размер на 1%. Установено било въз основа на представените от жалбоподателя счетоводни регистри, че предоставянето на заемните средства е осчетоводено по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“. Въпреки наличието на договорена лихва в размер на 1%, е установено, че жалбоподателят не е осчетоводил приходи от лихви.

Като са отчетели обстоятелството, че ревизираното дружество и заемателите са свързани лица по смисъла на §1, т. 13 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗКПО, във връзка с §1, т. 3 от ДР на ДОПК, както и че „АКВА ЕКОПРОЕКТ СИСТЕМС“ ООД не е отчетело приходи от лихви, органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Сумата от 141 522,99 лв е формирана, като е определен лихвен процент по сключените договори за заем в размер на 5%. За целта е съобразено наличието на подписан от жалбоподателя Договор за револвиращ кредит с „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД и договорената с банката 5% лихва.

Вследствие на извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на задълженото лице за данъчен период 2015 г. общо със сума в размер на 804 520,03 лв., е установен данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 1 045 636,46 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 104 563,65 лв., от който дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 80 452,01 лв., ведно с лихви в размер на 45 349,47 лв.

Относно данъчни периоди 2016 г., 2018 г. и 2019 г. органите по приходите са приели следното:

- за 2016 г. жалбоподателят е подал ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба, в размер на 350 239,73 лв., данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 350 239,73 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 35 023,97 лв. В хода на ревизията счетоводният финансов резултат е преобразуван със сума в размер на 199 593,88 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО. Посочената сума представлява приходи от лихви по сключени от жалбоподателя договори за заем с описаните по-горе заематели. На база представена в хода на ревизията оборотна ведомост на сметка 422 „Подотчетни лица“ за периода от 2015 г. до 2020 г. е определен остатък по всеки конкретен заем, като са взети предвид началното и крайното дебитни салда на сметка 422 за всеки от ревизираните данъчни периоди. Определен е същият лихвен процент, какъвто и за 2015 г., а именно 5%.

Вследствие извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на задълженото лице за данъчен период 2016 г. е установен данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 549 833,61 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 54 983,36 лв., от който дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 19 959,39 лв., ведно с лихви в размер на 9 687,31 лв. Част от начислените за периода лихви - в размер на 7 751,93 лв., са във връзка с неотчетени в срок приходи и разходи свързани с изграждането на инфраструктурен проект ПСОВ в [община]. Ревизиращите са констатирани, че в съответствие с приетата счетоводна политика задълженият субект е следвало да отчете реализираната от изпълнението на проекта печалба в размер на 748 116,01 лв. през 2016 г., когато ПСОВ в гр. БЯЛА е въведен в експлоатация с Разрешение за ползване от 29.03.2016 г. Установено е, че приходът е отчетен през 2017 г., поради което органите по приходите са начислили лихва за забава върху дължимия данък в размер на 7 751,93 лв.

- за 2018 г. жалбоподателят е подал ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с деклариран счетоводен финансов резултат в размер на 11 582,58 лв., данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 11 582,58 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 1 158,26 лв. Счетоводният финансов резултат е преобразуван със сума в размер на 187 053,33 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО, като посочената сума представлява приходи от лихви по сключени от жалбоподателя договори за заем с описаните по-горе заематели. Определен е същият лихвен процент. Вследствие извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на задълженото лице за данъчен период 2018 г. е установен данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 198 635,91 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 19 863,59 лв., от който дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 18 705,33 лв., ведно с лихви в размер на 1 464,32 лв.

- за 2019 г. жалбоподателят е подал ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба, в размер на 305 235,30 лв., данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 305 235,30 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 30 523,53 лв. Счетоводният финансов резултат е преобразуван със сума в размер на 193 225,18 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО. Посочената сума, както и за предходните години представлява приходи от лихви по сключени от жалбоподателя договори за заем с описаните по-горе заематели. Определен е същият лихвен процент - 5 %. Вследствие извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на задълженото лице за данъчен период 2019 г. е установен данъчен финансов резултат -

печалба, в размер на 498 460,48 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 49 846,05 лв., от който дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 19 322,73 лв. и лихви в размер на 4 640,07 лв.

Така издадения РА е обжалван с жалба вх. № 53-03-734 от 18.03.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-458 от 24.03.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от „АКВА ЕКОПРОЕКТ СИСТЕМС“ ООД, като с решение № 791/25.05.2022 на директора на Д“ОДОП“, РА в едната му част е отменен, в друга - изменен и потвърден.

Решаващият орган относно извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2015 г. с размера на неотчетените приходи от продажба на оборудване /резервоари/ е приел частично за основателни направените от страна на жалбоподателя възражения, тъй като в конкретния случай имало данни за ценовите параметри на съпоставима сделка, предвид факта, че процесното оборудване е закупено от несвързано лице - доставчик е румънското дружество HIGHBERG SOLUTION, поради което основателно органите по приходите са приели за пазарна цена стойността, по която резервоарите са придобити от жалбоподателя. Същевременно в решаващият орган е приел, че не е отчетено обстоятелството, че срещу осчетоводения от жалбоподателя разход за придобиване на оборудването, е осчетоводен приход в размер на 100 000,00 лв. при префактурирането му към главния изпълнител на проекта - „ХИДРОИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД. От това следвало, че декларираният от ревизирания субект финансов резултат за 2015 г. следва да се увеличи с разликата между осчетоводените покупна и продажна цена на резервоарите, която е в размер на 562 997,07 лв., а не с посочената от ревизиращите сума в размер на 662 997,07 лв.

Решаващият орган приел също така за частично основателни и възраженията на жалбоподателя по отношение на определение с РА размери на неотчетените приходи от лихви във връзка с предоставени заеми на свързани лица. Приел е, че извършеното от органите по приходите увеличение на финансовия резултат с неотчетените приходи от лихви по предоставените заеми от жалбоподателя на търговци, между които съществуват отношения на свързани лица, по принцип е правилно, тъй като е налице хипотезата на цитираните по-горе разпоредби на чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. По отношение на приетия размер на лихвения процент, а именно 5%, същият е приел, че така определеният процент е необоснован и недоказан, тъй като органите по приходите е следвало да назначат експертиза, която да определи в диапазон размерът на лихвения процент по данни от договори, съпоставими с настоящите, а именно договори, сключени между търговски субекти, които нямат качеството на свързани лица и не са банкови институции. Независимо от горното, доколкото на решаващия орган е било служебно известно, че на жалбоподателя с направена ревизия за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2017 г., за който е издаден Ревизионен акт № Р-22221418002.125-091-001 от 02.04.2019 г. В хода на ревизионното производство е било възложено извършване на експертиза за определяне на диапазон на годишни пазарни лихви за предоставените от дружеството заеми на свързани лица, касаещи същите договори от 2013 г. и 2015 г., които са били предмет и на това ревизионно производство. В изпълнение на възложената му задача експертът е приложил Метода на Сравнимите неконтролирани цени и е определил пазарна лихва а диапазон от 3,71 % до 7,75 % конкретно за всеки предоставен от ревизираното дружество заем. Органите по приходите са констатирани, че при определяне на пазарната лихва, експертът е взел предвид лихвените плащания, при които са предоставени бизнес кредити от страна

на търговски банки на „БУЛГАРТАБАК ХОЛДИНГ“ АД, „АСЕНОВА КРЕПОСТ“ АД, „АГРИЯ ГРУП ХОЛДИНГ“ АД, „С. Е.“, „БЙ О В Е Г „АЛИАНС МЕДИАПРИНТ“ ЕООД, „РЕМОИ ЕКС М“ ЕООД и „ЮРИ ГАГАРИН“ АД. Изследвани са условията при които банките отпускат парични средства под различни форми и е взета предвид информацията, публикувана на сайта на Българска народна банка за лихвени проценти по депозити на междубанковия пазар през периода от 2014 г. до 2017 г. При определяне на размера на пазарната лихва ревизиращите са взели предвид минималния изчислен от експерта размер. Издаденият РА № Р-22221418002325-091-001 от 02.04.2019 г. е оспорен пред директора на дирекция ОДОП С. и частично изменен с Решение № 1092 от 24.06.2019 г. Решаващият орган е съобразил обстоятелството, че при определяне на пазарната лихва не следва да се включва посочената в експертизата надбавка за специфичен риск между 1% и 3%. Посочено е, че за целите на ЗКПО пазарна 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 и, че същата следва да бъде определена според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката, а именно форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитния риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата /§ 1, т. 32 от ДР на ЗКПО/. По тези съображения е приет размер на пазарната лихва 2,71 % за всички заеми, освен досежно предоставения заем на „МВВИ КОНСУЛТ“ ООД, по който е приета пазарна лихва в размер на 2,5%. Решение №1092 от 24.06.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. е оспорено от жалбоподателя пред Административен съд София град. В резултат на оспорването жалбата е отхвърлена от АССГ с Решение № 5017 от 28.09.2020 г., постановено по адм. дело № 9467/2019 г. С Решение № 7388 от 17.06.2021 г. по адм. дело № 946/2021 г. по описа на Върховен административен съд, решението на АССГ е оставено в сила, включително в частта на облагането по ЗКПО. С оглед на тези факти, директора на Д“ОДОП“, като съобразил обстоятелството, че в двете ревизионни производства на жалбоподателя се касае за едни и същи договори за заем, с едни и същи заемополучатели и идентична фактическа обстановка, е приел размера на пазарната лихва, който е определен в предходното ревизионно производство и е потвърден с влязло в сила решение на съда.

В резултат на изложеното, декларираните от ревизираното дружество финансови резултати за отделните данъчни периоди следва да се увеличат на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО с неотчетените приходи от лихви, както следва: - за 2015 г. - със сумата 76 705,48 лв., вместо с посочената в РА сума в размер на 141 522,99 лв.; - за 2016 г. - със сумата 108 179,91 лв., вместо с посочената в РА сума в размер на 199 593,88 лв.; - за 2018 г. - със сумата 101 211,21 лв., вместо с посочената в РА сума в размер на 187 053,33 лв.; - за 2019 г. - със сумата 102 900,30 лв., вместо с посочената в РА сума в размер на 193 225,18 лв.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „Аква Екопроект Системс“ ООД жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е редовно връчено, като депозираната жалба до съда е в срокът за оспорване, като е спазено и

изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22221420006538-091-001 от 20.10.2021 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 791/25.05.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, като след изменението на жалбоподателя са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за данъчни периоди 2015 г., 2016 г., 2018 г. и 2019 г, както следва: установеният с РА корпоративен данък за внасяне за 2015 г. в размер на 104 563,65 лв. е определен на 88 081,89 лв.. ведно със съответните лихви; установеният с РА корпоративен данък за внасяне за 2016 г. в размер на 54 983,36 лв. е изменен и определен на 45 841,97 лв., ведно със съответните лихви; установеният с РА корпоративен данък за внасяне за 2018 г. в размер на 19 863,59 лв. е изменен и определен на 11 279,38 лв., ведно със съответните лихви и установеният с РА корпоративен данък за внасяне за 2019 г. в размер на 49 846,05 лв. е определен на 49 813,35 лв., ведно със съответните лихви.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК- РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверението по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от

регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

Липсва спор по фактите по делото. Спорните въпросите са материалноправни и се свеждат до това правилно ли е извършено от органа по приходите увеличение на финансовия резултат на основание чл. 78 от ЗКПО с неотчетените приходи от продажба на оборудване /резервоари/ и лихви по предоставените заеми от жалбоподателя на търговци, между които съществуват отношения на свързани лица с оглед наличието на хипотезата на чл. 15 и чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО.

Съгласно разпоредбата на чл. 15 от ЗКПО, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчният финансов резултат се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Съгласно 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 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. Нормата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, предвижда, че за отклонение от данъчно облагане се смята и 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.

От текста на цитираните разпоредба следва изводът, че за да се извърши сравнение между контролираната сделка и съпоставими такива между несвързани лица, следва да се вземе предвид такава сделка сключена, при равни други условия (съпоставимост).

Поставя се принципният въпрос върху кого лежи доказателствената тежест да установи наличието на такива условия, както и на последиците от изпълнението по отношение на данъчното облагане. Съдът намира, че доказателствената тежест е изцяло върху приходните данъчни органи. Това е така, защото липсва презумпция за вярност на фактическите констатации по РА, при което се прилага общият принцип, че доказателствената тежест е върху страната, която се ползва от даден факт, обстоятелство и твърдение. В случая данъчните органи са тези, които излагат твърдения, че по предоставените заеми от жалбоподателя на търговци, между които съществуват отношения на свързани лица са налице условия довели до

отклонение от данъчното облагане и е налице условие за увеличение на финансовия резултат с неотчетените приходи от лихви по предоставените заеми от жалбоподателя

Всъщност твърдението на органите по приходите е, че договорената лихва в размер на 1% по договорите за заем, представляваща възнаграждение по сключените договори от жалбоподателя, се различава от пазарната лихва. Тези твърдения следва да бъдат установени при условията на пълно и категорично доказване от данъчните органи, което е сторено от последните.

Основателно както органите по приходите, така и решаващият орган са приели, че в случая безспорно е доказано, че ревизираното дружество е отпуснало заеми на свързани лица по см. на пар.1, т. 13 от ДР на ЗКПО, във вр. с пар. 1, т. 3 от ДР на ДОПК, с лихвен процент, значително отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключването им, поради което са налице предпоставките на чл. 15 от ЗКПО, съгласно който когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица.

Според дефиницията на § 1, т. 32 ДР ЗКПО, "пазарна лихва" е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. Тя следва да се определи според условията на пазара, при отчитане 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 и другите условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата/виж Решение № 4542 от 23.04.2015 г. на ВАС по адм. д. № 6040/2014 г., Решение № 5938 от 22.05.2015 г. на ВАС по адм. д. № 7738/2014 г., Решение № 3993 от 6.04.2016 г. на ВАС по адм. д. № 6419/2015 г. и др./.

В хода на ревизията е установено и в рамките на съдебно производство се потвърждава, че върху несъбраните вземания по договори за заем дружеството жалбоподател не е начислявало приходи от лихви, а размерът на договорените лихви по предоставените заеми е значително под пазарните към момента на сключване на сделките. Това е дало основание на органите по приходите да приемат, че договорите са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане.

Относно размерът на установените отклонения, законосъобразно решаващият орган с оглед правомощията му по чл. 155 от ДОПК е приел, че ревизиращият екип необосновано се е позовал на лихвения процент, договорен по ползвания от жалбоподателя револвиращ кредит, предоставен му от „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД. Правилно е съобразно от последния, предвид изложените характеристики на надбавката за специфичен риск и прилагането ѝ в практиката при отпускане на кредити от банки, че в случая размерът на определения с РА лихвен процент е необоснован. В тази връзка макар в ревизионното производство да не е допуснато заключението на вещо лице, основателно директора на дирекция „ОДОП“ /с оглед издаден спрямо жалбоподателя РА № Р-22221418002.125-091-001 от 02.04.2019 г., с установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2017 г., оспорен по административен ред и частично изменен с Решение №1092 от 24.06.2019 г., както и по съдебен ред - постановено Решение № 5017 от 28.09.2020 г. по адм. дело № 9467/2019 г. по описа на АССГ, оставено в сила с Решение № 7388 от 17.06.2021 г. по адм. дело № 946/2021 г. описа на Върховен административен съд,

включително в частта на облагането по ЗКПО, като е съобразил че е налице идентичност на фактите и страните в двете ревизионни производства на жалбоподателя и се касае за едни и същи договори за заем, с едни и същи заемополучатели и идентична фактическа обстановка, е определил размера на пазарната лихва, който е определен в предходното ревизионно производство и е потвърден с влязло в сила решение на съда.

Неоснователно е оплакването в жалбата, че горестоящият орган неправилно е взел предвид експертиза изготвена в друго ревизионно производство и е обосновал изводите си въз основа констатация направени от друго ревизиращ екип.

Съобразно разпоредбата на чл. 60, ал. 1 от ДОПК, експертиза се възлага по инициатива на органа по приходите или по искане на субекта, когато за изясняване на някои възникнали в производството въпроси са нужни специални знания, каквито органът по приходите няма. Съобразно чл. 63, ал. 1 от ДОПК, експертизата се възлага писмено от органа по приходите, възложил производството, във връзка с което е възникнала необходимостта от извършването ѝ, а при обжалване - от решаващия орган. Експертизата, възложена в хода на едно административно производство, може да бъде използвана за целите и на друго производство, ако се изследва същият обект при пълна идентичност на предмета и задачата на изследването. В другото производство експертизата следва да е приобщена по реда на този кодекс. Установява се от доказателствата по делото, че това условие е изпълнено от страна на органите по приходите, поради което решаващият орган е имал право да се позове на нея с оглед идентичност на фактите, страните в двете ревизионни производства на жалбоподателя и доколкото се касае за едни и същи договори за заем, с едни и същи заемополучатели и идентична фактическа обстановка.

С оглед на горното, съдът намира, че безспорно, сключваните от дружеството договори съдържат уговорка за лихва в размери, различаващи се съществено от посочените в експертизата, респ. е налице отклонение от данъчно облагане чрез предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката. В такава хипотеза, правилно ревизиращите органи са извършили увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за всяка от ревизираните години на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от същия закон с неотчетените приходи от лихви.

Правилно и законосъобразно решаващият орган е приел, че е налице и основанийето на чл. 78 от ЗКПО във вр. с чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2015 г. с размера на неотчетените приходи от продажба на оборудване /резервоари/. С оглед анализа на цитираните по горе норми в случая, безспорно се установява, че е налице свързаност по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК между жалбоподателя и „ХИДРОИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД и за данъчни цели сделките между свързани лица следва да се извършват по пазарни цени. От представените по делото доказателства се установява действително, че процесното оборудване е закупено от несвързано лице - доставчик е румънското дружество HIGHBERG SOLUTION и основателно е прието, че пазарната му цена е стойността, по която резервоарите са придобити от жалбоподателя. При това положение и с оглед приспаданатото от решаващият орган префактуриране в размер на 100000 лева към главния изпълнител на проекта - „ХИДРОИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД, обосновано е прието, че декларираният от жалбоподателя финансов резултат за 2015 г. следва да се увеличи с разликата между осчетоводените покупна и продажна цена на резервоарите, която е в размер на 562 997,07 лв.

Частта, касаеща установените лихви за забава в размер на 7 751,93 лева, с която решаващият орган е приел за обосновани така начислените лихви за забава във

връзка с неотчетени в срок приходи и разходи свързани с изграждането на инфраструктурен проект ПСОВ в [община], съдът намира, че доколкото от страна на жалбоподателя изрично е уточнено с молба от 02.11.2022 г., че обжалва РА само в изменената му част от решаващият орган, не следва да бъде разглеждана от настоящия съдебен състав.

С оглед горното съдът счита, че с РА, в изменената му част с решението на директора на Д"ОДОП", правилно и законосъобразно е преобразуван финансовият резултат на оспорващото дружество за отделните данъчни периоди в посока увеличение на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка е чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО с неотчетените приходи от лихви, както следва: - за 2015 г. - със сумата 76 705,48 лв., вместо с посочената в РА сума в размер на 141 522,99 лв.; - за 2016 г. - със сумата 108 179,91 лв., вместо с посочената в РА сума в размер на 199 593.88 лв.; - за 2018 г. - със сумата 101 211,21 лв., вместо с посочената в РА сума в размер на 187 053,33 лв.; - за 2019 г. - със сумата 102 900,30 лв., вместо с посочената в РА сума в размер на 193 225,18 лв., поради което жалбата срещу РА е неоснователна.

По разностите по производството:

С оглед изхода на правния спор и предвид направените своевременни искания съдът намира, че на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ и изр. трето от ДОПК във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2014 г. за минималните адвокатски възнаграждения на ответната страна следва да се присъдят разности за юрисконсултско възнаграждение, в размер на 10365 лв.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съда С. град, III отделение, 70-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Аква Екопроект Системс“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 2, ап. 14, представлявано от управителя В. В. срещу Ревизионен акт № 22221420006538-091-001/20.10.2021 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен с Решение № 791/25.05.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, като установения с РА корпоративен данък за внасяне за 2015 г. в размер на 104 563,65 лв. и изменен и определен на 88 081,89 лв.. ведно със съответните лихви в размер на 36058,97 лева; установения с РА корпоративен данък за внасяне за 2016 г. в размер на 54 983,36 лв. и изменен и определен на 45 841,97 лв., ведно със съответните лихви в размер на 4994,71; установения с РА корпоративен данък за внасяне за 2018 г. в размер на 19 863,59 лв. и изменен и определен на 11 279,38 лв., ведно със съответните лихви в размер на 2626,08 лева и установения с РА корпоративен данък за внасяне за 2019 г. в размер на 49 846,05 лв. и изменен и определен на 40 813,35 лв., ведно със съответните лихви в размер на 2365,15 лева.

ОСЪЖДА „Аква Екопроект Системс“ ООД, ЕИК:[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП разности в размер на **10 365 лева**.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Преписи от решението да се връчат на страните.

СЪДИЯ:

