

РЕШЕНИЕ

№ 4745

гр. София, 13.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 15 състав,
в публично заседание на 20.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Росица Цветкова

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **6933** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Комсед“ АД – [населено място], [улица], представлявано от управителя Г. Г., срещу ревизионен акт № Р-22222521004411-091-001/06.12.2021г., издаден от екип на ТД на НАП — [населено място], потвърден с решение № 790 от 23.05.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., с който са установени допълнително задължения за корпоративен данък за 2020г. в размер на 380 727.06лв. главница и 14 572.07лв. лихва, или общо 395 299.13лв. Жалбоподателят сочи, че РА не е съобразен с материалния закон, тъй като не са налице основания за корекция на декларирания от дружеството финансов резултат в посока увеличения. Излага съображения в подкрепа на тезата си по отношение на всяко от направените увеличения на финансовия резултат. Прави искане съдът да отмени РА в оспорената част и да присъди на дружеството разноските по делото.

Ответникът по жалбата – Директорът на Дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Моли обжалваният

РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Прави се искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекция „ОДОП” – [населено място].

Представителят на СГП изразява становище, че жалбата е неоснователна и РА в оспорената част следва да бъде потвърден.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

„КОМСЕД” АД е търговец със седалище в [населено място], вписан в ТР на 14.12.2009г. Основната дейност на дейност на дружеството през процесния данъчен период е търговия на детски играчки и други подобни. За осъществяването ѝ дружеството ползва наети помещения в различни градове в страната.

Ревизионното производство спрямо дружеството е започнало със заповед за възлагане на ревизия от 02.082021г., издадена от Л. К., началник на отдел „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП – С.. Със заповед № РД – 01 – 2047 от 31.10.2019г. на Директора на ТД на НАП – С. са определени органите по приходите, които могат да възлагат ревизии. Сред тях е Л. К., началник отдел „Ревизии и проверки” в Дирекция „СДО” при ТД на НАП – С..

Обхватът на възложената ревизия е установяване на задължения за корпоративен данък за 2020г. Със заповедта са определени длъжностните лица, които следва да извършат ревизията – двама главни инспектори по приходите, единият от които е посочен за ръководител на ревизията. Определен е срокът за завършването ѝ – три месеца от датата на връчване на заповедта на ревизираното лице. Заповедта е връчена на 02.08.2021 по електронен път, т.е. първоначално определеният срок е бил до 02.11.2021г.

Резултатите от ревизията са обобщени в ревизионен доклад (РД), издаден на 16.11.2021г., връчен на ревизираното лице на същата дата. Възражение срещу констатациите по доклада не е подадено.

Ревизионният акт (РА) е издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията на 06.12.2021г., връчен на същата дата. С РА са възприети констатациите по РД и въз основа на тях са установени допълнително задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2020г. в размер на 380 727.06 лв. главница и 14 572.07 лв. лихва,

или общо 395 299.13лв.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред. С Решение № 790 от 23.05.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ - [населено място] е отхвърлена жалбата срещу ревизионния акт в частта на допълнително установените задължения с РА за корпоративен данък за 2020г.

Решението на директора на дирекция „ОДОП“ – С.-град е съобщено на дружеството на 23.05.2023г., а жалбата до съда е подадена на 05.06.2022г.

Във връзка с допълнително установените задължения по делото се установи следното:

За 2020г. дружеството подава ГДД, с която е декларирало счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 427 120,69 лв., данъчен финансов резултат - печалба в размер на 691 801,23 лв. и съответно задължение за корпоративен данък в размер на 69 180,12 лв.

1. За 2020г. по кредита на счетоводна сметка 709 „Други приходи от дейността“ „КОМСЕД“ АД е отчело приходи от продажба на собствени недвижими имоти в общ размер на 1 294 916,79 лв. По повод на Продажбите са документирани с две фактури с обща данъчна основа в 1 294 916,79лв. и ДДС в общ размер на 258 983,36 лв. Установено е, че получател по доставките е свързаното лице „КОМСЕД РИЪЛ ЕСТЕЙТ“ ООД. По повод на продажбите дружеството е възложило на оценител определянето на пазарната цена на имотите по метода на пазарни сравнения от стандартите за оценка на база информация за цените по покупко-продажби между несвързани лица в същите райони на населените места със следните ограничителни параметри – сградите да се оценяват с нулева стойност, тъй като целта на тяхната продажба била те да бъдат разрушени за построяването на заместващи нови сгради, поради което да се приеме, че те нямат потребителна полезна стойност нито за продавача, нито за купувача, както би било в случай на обичайна покупко-продажба, както и да се вземат предвид разходите за разрушаване на сградите (в тежест на купувача, което да се отрази в намаляване на цената). В изпълнение на възложената задача пазарната цена на имотите е определена според оценената пазарна цена на земята и в двата обекта, коригирана в намаление с оценените разходи за разрушаване на сградите. Въз основа на изготвената оценка, която като стойност е надвишавала

договорната цена, дружеството е извършило съответните счетоводни корекции, като е подало коригираща ГДД по чл. 92 от ЗКПО, следствие на което финансовият резултат за 2020г. е увеличен с 276 183,21 лв.

В рамките на ревизията е установено още, че по отношение на имота - земя и страда в [населено място], [улица], през 2019 г. е стартирала процедура за разработване на подробен устройствен план (ПУП), като е внесена документация в Столична община, която не е приключила, в частност няма издадено разрешение за строеж. По отношение на земята и сградата, изходящи се в [населено място] е установено, че „КОМСЕД“ АД е закупило земеделска земя в съседство с имота. За същата тече процедура по преобразуването ѝ в УПИ, респ. обективно не са предприети действия за разработване на ПУП и за издаване на разрешение за строеж.

От нотариалните актове е видно, че общата данъчна оценка на имота в С. е 2 285 528.60лв., а на този в Н. – 2 180 155.60лв. Ц. за разрушаване на сградите не е уговорена отделно, сградите не са подлежащи на събаряне, а такива, за които е декларирано намерение от страна на продавача да се събарят, което не е обективизирано по никакъв начин в прехвърлителната сделка.

По повод на тези установявания в рамките на ревизионното производство е възложена експертна оценка, която да определи пазарните цени на недвижимите имоти към датите на продажбите – февруари 2020г. Според изготвеното заключение, пазарната цена на недвижимия имот в [населено място] е в размер на 3 760 314,00 лв. при декларирана от ревизираното лице с подадената коригираща декларация цена в размер на 928 000,00 лв. За имота в [населено място] е установена пазарна цена в размер на 1 481 234,00 лв. при декларирана продажна стойност в размер на 643 100,00 лв. С оглед резултатите от данъчните органи е прието, че тези следва да са размерите на данъчните основи по двете продажби и респ. следва да се извърши корекция на финансовия резултат на дружеството в посока увеличение със сумата в размер на 3 670 448лв., представляваща разликата между сбора от пазарната цена на двата имота и сбора от декларираните коригирани цени на двата имота от дружеството.

В съдебното производство е изслушано експертно заключение, което е имало за задача да установи пазарната цена на имотите, въз основа на методите, регламентирани в Наредба № Н – 9/14.08.2006г. за реда и начина за определяне на

пазарните цени, но при следните условия: да се приеме, че сградите са стари и подлежат на събаряне, т.е. нямат потребителска стойност нито за продавача, нито за купувача, т.е. водещата е само цената на земята, както от стойността се извадят пряко очакваните разходи за събаряне на сградите. При тези условия вещото лице е обосновало извод, че пазарната цена на имотите при съобразяване с поставените параметри за неговото определяне, е общо 1 418 010лв., при възможно отклонение в размер на 30% или 425 403лв. Експертизата е обоснована от гледна точка на поставените задачи. Съдът обаче приема, че предвид условията, под които е направена, тя не дава отговор на въпроса за пазарната цена на недвижимите имоти, предмет на двата договора. Съображенията, намеренията на страните по сделката между свързани лица не са част от обективните елементи на сделка и очевидно именно те са оказали влияние върху размера на цените на двете покупко-продажби, които са договорени под данъчната оценка.

2. От записванията в счетоводна сметка 422 „Подотчетни лица“ е установено, че през 2020 г. „КОМСЕД“ АД е предоставяло парични средства на собствениците на дружеството, както следва – на Д. Е. Г. в размер на общо 482 921,26 лв. и на Г. О. Г. в размер на общо 762 707,97 лв.

По този повод са поискани обяснения от данъчните органи – да се посочи основанийето за предоставянето на сумите. В отговор ревизирианият субект е представил договори за парични заеми, както следва:

- договор за паричен заем датиран към 30.09.2020 г., сключен с Д. Е. Г.. Според удостовереното с него, „КОМСЕД“ АД в качеството на заемодател предоставя на заемателя сума в размер на 748 275,00 лв. при годишна лихва от 3,5%;

- договор за паричен заем от датиран към 01.01.2020 г., сключен с Г. О. Г., според удостовереното с който „КОМСЕД“ АД, в качеството на заемодател предоставя на заемателя сума в размер на 748 155,00 лв. при годишна лихва от 3,5%;

- договор за паричен заем датиран към 01.01.2020г., сключен с Г. О. Г., според удостовереното с който „КОМСЕД“ АД в качеството на заемодател предоставя на заемателя сума в размер на 14 628,36 евро при годишна лихва от 4,2%.

Според договорите страните са уговорили предоставянето на конкретни суми на конкретни дати, които варират в диапазона 200 000лв. – 158 евро. Някои от

уговорените суми с посочване на ст. или евроцентове – напр. 2 956.39 евро. Допълнително от страна на дружеството са представени и писмени обяснения за методиката, по която са изчислени лихвените проценти и справки за начислените лихви по съответните договори за заем. От представените лихвени листове е констатирано, че според уговореното между страните по повод на предоставения заем следва да се начислят лихви в общ размер на 5 776.26 лв. Приходи от лихви не са били отразени счетоводно по сметка 721 „Приходи от лихви“ за периода 01.01.2020 г. - 31.12.2020 г. и с техния размер не е извършено преобразуване на финансовия резултат на дружеството в посока увеличение. Ревизиращите органи са възприели безкритично твърдението, че сумите представляват предоставяне на заем. С жалбата до директора на дирекция „ОДОП“ и с тази пред съда се въвежда съвсем ново твърдение: сумите не били предоставени в заем, както е твърдяно в ревизионното производство, за което са съставени и представени писмени доказателства, а за обслужване на текущи нужди на дружеството, което личало от размера на някои от ползваните суми. За какви нужди на дружеството са ползвани тези суми нито се въвежда като твърдение, нито се представят каквито и да било доказателства. Съдът приема подобно твърдение за голословно – защото е направено едва след издаване на ревизионния акт, при това в явно противоречие с дотогава поддържаната теза и без да е обосновано по какъвто и да било начин. В тази връзка следва да се посочи и следното: Представените договори за заем са частни диспозитивни документи, които не са ползват с обвързваща съда материална доказателствена сила, в частност с достоверна дата, и тяхната достоверност следва да се преценява с оглед вътрешната им непротиворечивост и логичност в контекста на останалия събран по делото доказателствен материал. В конкретния случай, доколкото договорите за заем удостоверяват неблагоприятни за издателя си факти – от една страна, а от друга – поради обстоятелството, че съдът е ограничен в интерпретацията на тези парични преводи от рамките, заложен от данъчните органи – заемни средства, съдът приема за доказано по делото, че дружеството е предоставяло заеми на двете физически лица в посочени размери срещу уговорена лихва, в резултат на което е реализирало приходи от лихви в размер на 5 777.26лв., които не са участвали в преобразуване на финансовия резултат на дружеството. На това основание е увеличен финансовият резултат на дружеството с

тази сума.

3. По счетоводна сметка 602 е отчетен разход за посреднически услуги в размер на 128 166,68 лв. по фактури, издадени от „ПРАЙВЪТ РИЪЛ ЕСТЕЙТ“ ЕООД. По повод на изисканите обяснения и документи за естеството и реалността на извършените услуги от страна на дружеството в рамките на ревизионното производство са представени договор за посредническа услуга и четири приемо-предавателни протоколи към него. От съдържанието на договора се установява, че страните са се споразумели „ПРАЙВЪТ РИЪЛ ЕСТЕЙТ“ ЕООД да извърши срещу заплащане услуги по селекция на детски играчки и надуваеми артикули, които да бъдат продавани в магазините на дружеството. Уговореното възнаграждение е в размер на 153 800лв., платимо на четири вноски, всяка от които в различен размер. Според удостовереното в протоколите страните са се съгласили, че на конкретни дати – общо четири пъти в годината, изпълнителят по договора за посредническите услуги „предава услуги по селекция на детски играчки и надуваеми предмети“, с което договора е изпълнен. Данъчната основа по фактурите е участвала във формирането на финансовия резултат на дружеството в посока намаление. Както се посочи по-горе, двете дружества са свързани. В рамките на ревизията е установено, че за 2020г. „Комсед“ АД е единственият клиент на „ПРАЙВЪТ РИЪЛ ЕСТЕЙТ“ ООД, което от своя страна е декларирала данъчна загуба с подадената за 2020г. ГДД; дружеството не е имало нети лица. В контекста на тези установявания съдът приема, че представените договор за посреднически услуги и приемо-предавателните протоколи към него не удостоверяват реална сделка, а фиктивна такава. Страните са свободни да договарят, но при преценката на действителността на техните изявления съдът не е обвързан с изявленията им. Няма каквато и да било икономическа логика да се възлага извършването на услуга – по същество с неясни параметри на своя предмет, отразила се и на липсата на яснота по отношение на конкретната свършената работа, при това при подобно произволно определяне на цената, на дружество, за което няма данни да е специализирано в извършването на подбор на детски играчки.

4. При ревизията е установен отчетен разход (отписани вземания) в счетоводна сметка 629 „Други финансови разходи“ в размер на 2 879,58 лв. Посочената сума не е участвала при преобразуването на счетоводния финансов резултат на дружеството за

2020 г. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съденото производство „КОМСЕД“ АД е представило доказателства за основанията за отписване, респ. за изпълнението на разпоредбата па чл. 37, ал. 1 от ЗКПО за изминал 5-годишен давностен срок.

Въз основа на установеното от фактическа страна, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата на „КОМСЕД“ АД против РА № Р-22222521004411-091-001/06.12.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с решение № 790/23.05.2022г. на Директора на Дирекция на „ОДОП“ –гр.С. при ЦУ на НАП е подадена от надлежна страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата е допустима.

За да прецени основателността ѝ, съдът взе предвид следното:

Обжалваният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма. В хода на производството не се установи да са допуснати каквито и да било нарушения на процесуалните правила. Съдът намира, че оспореният акт е изцяло съобразен с материалния закон, като основанията за този извод са следните:

Разпоредбата на чл. 78 от ЗКПО определя, че при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Законът предвижда, че 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.

Съгласно чл. 16 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

результат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. За отклонение от данъчно облагане се смята и в частност начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени – чл. 16, ал.2, т.4 от ЗКПО.

На следващо място нормата на чл. 34, ал.1 урежда, че в частност разходите от отписване на вземания като несъбираеми не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, при условие че в същата или в предходна година не е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 37 от закона.

При тази нормативна рамка и с оглед установеното по делото от фактическа страна, съдът приема, че правилно декларираният финансов резултат на дружеството е бил увеличен със сумите от 3 670 448лв. (представляваща разликата между сбора от пазарната цена на двата имота, предмет на продажба и сбора от декларираните коригирани цени на двата имота от дружеството), както и със сумата от 5 776.26лв. (приходи от лихви), със сумите от 128 166,68 лв. (данъчната основа по повод доставки на посредническата услуга) и с 2 879,58 лв. (отписано вземане, за което не са представени доказателства за основанията за отписване), като в резултат на направените корекции е установено допълнително задължение за корпоративен данък в размер на 380 727.06 лв. главница. Предвид установените задължения като главница за корпоративен данък и с оглед нормата на чл. 175, ал.1 от ДОПК, правилно са определени задължения за лихви в размер на 14 572.07лв.

С оглед изхода на делото претенцията за заплащане на разноски от страна на процесуалния представител на ответника е основателна и следва да бъде уважена, на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК. Материалният интерес по делото е 395 299.13лв. Юрисконсултското възнаграждение при този материален интерес предвид нормата на чл. 8, ал.1, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да се определи в размер на 20 461.97лв. Жалбоподателят следва да бъде осъден да плати тази сума на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал. 1 и ал. чл. 161 от ДОПК, Административен съд – [населено място]-град,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на „КОМСЕД” АД – [населено място], [улица], представлявано от управителя Г. Г., срещу ревизионен акт № Р-22222521004411-091-001/06.12.2021г., издаден от екип на ТД на НАП — [населено място], потвърден с решение № 790 от 23.05.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., с който са установени допълнително задължения за корпоративен данък за 2020г. в размер на 380 727.06лв. главница и 14 572.07лв. лихва, или общо 395 299.13лв.

ОСЪЖДА „КОМСЕД” АД – [населено място], [улица], представлявано от управителя Г. Г., да плати на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП разноски по делото в размер 20 461.97лв. за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: