

РЕШЕНИЕ

№ 4104

гр. София, 29.08.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в публично заседание на 14.02.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова и при участието на прокурора ПОПОВСКА, като разгледа дело номер **3934** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 10446 от 27.05.2010 г. по описа на Административен съд София-град (АССГ) на [фирма], в качеството на правопреемник на [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК], адрес за кореспонденция [населено място], [улица], чрез П. Н. и Л. Ч., срещу ревизионен акт (РА) № 290900-900265/16.11.2009 г., издаден от Е. Д. А. на длъжност главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) „Големи данъкоплатци и осигурители” (ГДО) – [населено място] в частта, в която е потвърден с решение № 545/16.04.2010 г. на директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” (ДОУИ) – София при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят чрез адвокатите С.П. и Т.П. излага подробни доводи за незаконосъобразност на РА, в частта, потвърдена при административното му обжалване, поради противоречие на материалния закон ЗКПО /отм./ в съответната редакция за ревизираните периоди. По конкретно оспорва РА в частта на извършено на основание чл.23, ал.2, т.10 от ЗКПО увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2006 г. със сумата в размер на 205 741,52 лв.

Ответникът - директорът на ДОУИ - София при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт П. иска съдът да остави жалбата без уважение по съображения, изложени в мотивите на решението на директора на ДОУИ – София. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата и иска оставянето ѝ без уважение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Процесната ревизия на жалбоподателя [фирма] е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 900166/21.05.2009 г., издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, от П. Д. Б.- началник отдел „Данъчно-осигурителен контрол“ в на ТД на НАП „ГДО“ (упълномощен по реда на чл. 112, ал. 2 от ДОПК със заповед № 03/03.01.2006г. на директора на ТД на НАП „ГДО“ да издава заповеди за възлагане на ревизии по чл.113 от ДОПК). Ревизираните задължения са: корпоративен данък за периода 01.01.2006 г. – 05.03.2009 г., данъци по ЗКПО за периода 01.01.2006 г. – 05.03.2009 г., данък върху доходите на физическите лица за периода 01.01.2006 г. – 05.03.2009 г., данъци по ЗОДФЛ за периода 01.01.2006 г. – 05.03.2009 г. и данък върху добавената стойност за периода 01.12.2006 г. – 05.03.2009 г., вноски за държавно обществено осигуряване за периода 01.01.2009 г. – 05.03.2009 г., вноски за здравно осигуряване за периода 01.01.2003 г. – 05.03.2009 г., вноски за ДЗПО за професионален пенсионен фонд за периода 01.01.2003 – 05.03.2009 г., вноски за ДЗПО за универсален пенсионен фонд за периода 01.01.2003 г. – 05.03.2009 г., вноски за фонд гарантирани вземания на работници и служители по несъстоятелност за периода 01.01.2005г. – 05.03.2009г. Ревизиращите органи са Е. Д. А. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител екип, М. И. Т. – старши инспектор по приходите и С. М. Х. – главен инспектор по приходите. В ЗВР, връчена на жалбоподателя на 29.05.2009 г. е определен срок за извършване на ревизията до 21.08.2009 г. Изменена е със ЗВР № 900265/14.08.2009г., срокът е удължен до 29.09.2009г.

Резултатите от извършената ревизия са отразени в издаден от ревизиращите органи в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК Ревизионен доклад (РД) № 900265/12.10.2009г. РД е връчен на представител на дружеството на 16.10.2009 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице е направило писмено възражение вх.№ 26-11-6707/30.10.2009г. срещу РД и е представило доказателства към възраженията си.

Ревизията приключва с издаване на обжалвания РА № 290900-900265/16.11.2009 г., издаден от Е. Д. А., на длъжност главен инспектор по приходите при на ТД на НАП „ГДО“, определена със Заповед за определяне на компетентен орган /ЗОКО/ № К 900265/19.10.2009г. на органа, възложил ревизията. РА е връчен на ревизираното дружество на 24.11.2009 г.

РА е обжалван по административен ред, в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е подадена на 07.12.2009 г. до решаващия орган чрез ТД на НАП „ГДО“ (по реда на чл. 152, ал. 3 от ДОПК), където е регистрирана с вх. № 26-П-7480/07.12.2009 г. В срока по чл. 155, ал. 1, удължен със споразумение по чл.156, ал.7 от ДОПК с три месеца от директорът на ДОУИ –София се е произнесъл с изрично мотивирано решение № 545/16.04.2010 г., с което РА е изменен като установеното задължение по ЗКПО за 2006 г. – корпоративен данък в размер на 112 379,56 лева е определено на 27 334,14 лева, ведно със съответните лихви за забава, а в необжалвана му част РА остава непроменен и влиза в сила.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресатът на обжалвания РА, имащ право и

интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Оспорва се РА, който е обжалван по административен ред, потвърден в една част и съответно в тази част обжалван пред съда. Като процесуално допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

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

При преценката по същество на дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Оспорваният в настоящото производство РА № 290900-900265/16.11.2009г. е издаден от Е. Д. А. - орган по приходите, определен за компетентен по издаването на акта със съответна заповед (№ К 900265/19.10.2009г.) на органа, възложил ревизията. Съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила по издаването му, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1 от ДОПК срок. Съгласно посочената разпоредба срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. В случая със ЗВР № 900265/14.08.2009 г., връчена на жалбоподателя на 28.08.2009г., е определен срок за извършване до 29.09.2009г. Ревизионният доклад е издаден на 12.10.2009 г. – т.е. в 14 дневния срок предвиден в чл. 117, ал. 1 от ДОПК, след изтичането на срока за извършване на ревизията. В РА са обсъдени възраженията срещу РД.

Съдът разглежда в решението си по нататък спазването на материалноправните разпоредби при издаване на РА в обжалваната му част като обсъжда при извеждането на правните си изводи констатациите на ревизиращите органи, решаващият орган, възраженията на жалбоподателя и събраните доказателства.

Обжалваната част на РА е: увеличение на финансовия резултат на ревизираното дружество за 2006г. в размер на 205 741,52 лева на основание чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО (отм.). Излагат се съображения в жалбата само по това съображение, поради което и съдът го приема като спорният предмет по делото. В останалата, потвърдена с решение № 545/16.04.2010г. на директора на ДОУИ-София част (т.2 от решението), съдът приема, че РА не се обжалва.

Констатации на ревизията:

При ревизията е констатирано, че праводателят на ревизираното лице „П. А.“ е сключило договори за заеми – на 18.08.1998г. със [фирма] и на 22.10.1997г. с [фирма], съгласно които тези дружества дължат наказателни лихви при забава на плащанато след изтичане на договорен срок. Съгласно т.1 от Договора за заем с [фирма] е уточнен срок за връщане на заема до 11.04.2003г., а съгласно договора със [фирма] договореният срок за връщане е до 18.08.2004г. Съгласно т.4, б.“в“ от цитираните договори при неиздължени в срок невъзстановената сума се олихвява при ОЛП + 15 пункта за всеки ден за забава. Заемите не са възстановени от дружествата и правата по договорите са цедирани с договори за цесия месец 10.2006г. При прегледа

на счетоводството на ревизираното лице за ревизирания данъчен период не се установява от ревизията дължимите наказателни лихви по договорите да са отразени в патримониума на дружеството. Ревизиращите намират, че по отношение на договорените лихви към датата на съставяне на ГФО за 2006г. са изпълнени условията и е приложим МСС 18, съгласно който прихода и вземането от лихви следва да се признават в периода, за който сумата за приходите може да бъде надеждно изчислена и предприятието да има икономическа изгода, свързана със сделката. Дружеството е следвало да признае в счетоводните си отчети цитираните приходи и съгласно принципът на чл.4, ал.1 от ЗСч за текущо начисляване. Неотчетените приходи от наказателни лихви по договорите за заем за 2006г. са изчислени от ревизиращите в размер на 205 741, 52 лв. Предвид тези констатации и на основание чл.23, ал.2, т.11 от ЗКПО , със сумата от 205 741, 52 лв., имаща характера на положителна разлика между приходите и разходите, отнасящи се за неотчетени в текущия отчетен период, съгласно реда, определен в съответните нормативни актове, ревизиращият екип увеличава финансовия резултат за 2006г.

Решаващият орган: Споделя мотивите на ревизиращите органи. По отношение на двата анекса: от 02.06.1998г. към договора от 18.08.1998г. със [фирма] и от 02.06.2004г. с [фирма] намира, че не са годно доказателство за отразените в тях обстоятелства, поради което не са кредитирани от органите по приходите. С жалбата не са представени допълнително доказателства за съществуването на анексите към вписаната в тях дата. Намира за приложими разпоредбите на МСС 18 за дължимата за 2006г. лихва. Не намира, че при ревизията е констатирана хипотеза на едновременно начисляване на дължима по договора лихва заедно с наказателна лихва. Не се установява, че [фирма] е начислявало текущо договорна лихва, от което да се заключи, че при ревизията допълнително и едновременно с това е начислена наказателна лихва за забава. От формулировката на договорите не можело да се направи еднозначен извод, че лихвите са договорени алтернативно, а не кумулативно. По съображения, че органът по приходите правилно е извършил увеличението на финансовия резултата на основании чл.23, ал.2, т.11 от ЗКПО /отм./ със сумата от 205 741,52 лв., представляваща неотчетени приходи от лихви за същата година е потвърдил РА в тази обжалвана част. Жалбоподателят оспорва така определените задължения като намира, че увеличението на финансовия резултат е в противоречие с материалния закон ЗКПО (отм.). Позовава се на неоспорените от ответника анекси към договорите, съгласно които са удължени сроковете за връщане на заемите. Излага довод, че не би могло едновременно да се начислява дължимата лихва по договорите и заедно с това наказателна лихва. За 2006г. договорените лихви по двата договора са начислявани текущо и има ефективно плащане на лихви, което се установявало и от заключението на вещото лице. След като по договорите са начислявани лихви, така както те са договорени и в съответствие с анексите към тях, не следва да се начислява наказателна лихва, тъй като такава не се дължи по време на действие на договорите. Намира също, че МСС 18 не е бил приложим през 1997г. и 1998г., когато са сключвани договорите.

Съдът намери жалбата за основателна:

Съгласно договорите за заеми – от 18.08.1998г. със [фирма] (л.235 от преписката) и от 22.10.1997г. с [фирма] (л.239 от преписката), [фирма] като заемател предоставя на дружествата заематели заеми в уговорения в т.1 от договорите размер и срок, като след изтичане на срока заемателите се задължават да върнат даденото. В т.4 от договорите като права на заемотателя са уредени два вида лихви: б) лихва в размер на ОЛП плюс

10 пункта месечно за периода на ползване на заема – т.нар. възнаградителна лихва за ползването на заетата сума и в) при неиздължаване в срок, сумата се олихвява при ОЛП + 15 пункта за всеки ден забава/365 – т.нар. наказателна лихва при забава на плащанато след изтичане на договорен срок.

При анализа на уговорките в договорите се стига до извода, че възнаградителната лихва се дължи при изпълнението на договора, за срока на ползване на заема, докато наказателната лихва се дължи при неиздължаване в срок – след като заетата сума не се върне в уговорения срок. Съгласно т.1 от договора за заем с [фирма] е уточнен срок за връщане на заема до 11.04.2003г., а съгласно договора със [фирма] договореният срок за връщане е до 18.08.2004г. Съгласно представените с възражението срещу РД два броя анекси към договорите за заем е договорено удължаване на сроковете за издължаване както следва: с анекса от 02.06.2004г. (л.105 към преписката) към договора за паричен заем от 18.08.1998г. със [фирма] срокът по т.1 от договора се удължава с 2 години, считано от 18.08.2004г. и с анекса от 02.06.2004г. (л.106 от преписката) към договора за паричен заем от 22.10.1997г. с [фирма] срокът по т.1 от договора се удължава с 3 години, считано от 11.04.2003г.

Така установените уговорки по договорите за заем сочат за новиране сроковете за издължаване на заемите. Поради което, до изтичане на удължените срокове, няма правно основание да се начислява наказателна лихва за забава, уговорена в чл.4, б в) от договорите. Поради удълженото действие на договорите за заем пък за удължения период се дължат възнаградителни лихви.

Съдът не споделя доводите на органите по приходите, че не следва да се кредитират като годни доказателства посочените анекси. Същите са представени в хода на ревизията, преди приключването на ревизионното производство с РА, в производство по чл.117, ал.5 от ДОПК, която разпоредба предвижда възможност на ревизираното лице да направи писмено възражение и да представи доказателства в 14-дневен срок от връчването на РД пред органите, извършили ревизията. По отношение на обстоятелството, че едно и също лице ги е подписало се установява, че инж.А. И. Г. е управител и на трите дружества, страни по договорите. Тъй като страни по сделките са ЮЛ - е налице законно органно представителство и разпоредбата на чл. 38, ал. 1 от ЗЗД е неприложима. Що се отнася до разсъжденията за достоверна дата и доказателствена стойност на частните документи, съдът намира, че частните документи имат своя доказателствена стойност, макар и не същата като официалните документи, и доколкото не е оспорена истинността им (за диспозитивните частни стои въпросът само за авторството) следва да бъдат обсъждани наред с останалите доказателства по делото. В случая се касае за договорни отношения между частни лица, за които законът не изисква нарочна форма или официална заверка. Писмената форма е достатъчна за доказване. Анексите не са оспорени с оглед истинността им, а единствено се възразява за тяхната достоверна дата и това, че са подписани от едно и също лице като представляващ и двете страни. Дори обаче да се приеме, че анексите са съставени към момента на ревизията (същото би могло да се каже и за основните договори за заем, които обаче се кредитират от органите по приходите), то доколкото обективират воля на страните да удължат срока на отпускане на заем, следва да се зачетат и обсъдят заедно с другите доказателства за фактическото положение по изпълнението на анексираните договори. А от основното и допълнително заключения на вещото лице, приети

като неоспорени по делото, които съдът кредитира като пълно и експертно изготвени и доказателствата към заключенията (ордери, справки за начислени лихви по заем, ведомости, разплащателни сметки и др.) се установява, че за периода м.01-м.10 2006г. с мемориален ордер № 109-110 от м.октомври 2006г. (л.201 по делото) са отразени по дебита на с/ка 496 и по кредита на с/ка 751 начислени лихви, дължими от [фирма] в размер на 46 720, 34 лв. и от [фирма] 11 376, 25 лв., а сборът от двете суми в размер на 58 096, 50 лв. са отразени по сметка 123. Тоест установява се плащане на възнаградителни лихви по договорите през 2006г., което е от своя страна индикация, че сумите се ползват срещу тези лихви като заети при удължен срок на заема. Последното изключва начисляването на наказателните лихви по чл.4, б.в) докато не е изтекъл удължения срок. След като за жалбоподателя не е било налице правно основание да претендира като заемодател по анексираните договори наказателна лихва, то не е налице задължение съгласно МСС 18 да отчете приход от лихва за неиздължаване в срок. Следователно не е налице и материалноправното основание, посочено от ревизиращия орган - чл.23, ал.2, т.11 от ЗКПО (отм.), да извърши спорното увеличение на финансовия резултат за 2006г. със сумата от 205 741, 52 лв и съответно РА е незаконосъобразен в тази част.

Освен това ревизиращият орган по никакъв начин не обосновава начина, по който е изчислил наказателната лихва за 2006г., как е стигнал до размера 205 741, 52 лв., за какъв период, върху каква главница, отчетел ли е цесията. И в този смисъл РА се явява необоснован в тази част.

Що се отнася до становищата на страните доколко двата вида лихви, наричани в решението възнаградителна лихва и наказателна лихва могат да бъдат едновременно дължими, съдът отбелязва, че същите имат своите различни основания, но принципно биха могли да се дължат и едновременно, ако се изпълнят предпоставките по договора за тях – възнаградителната лихва е дължима за ползването на заема, а наказателната – за неиздължаването му в срок. Ако заемът е ползван и не е издължен в срока ще се дължат и двете. Действително клаузите на договора ги предвиждат едновременно и независимо една от друга. В случая обаче предвид събраните данни за удължаването на срока за ползване на заемите изводът е за дължимост само за възнаградителна лихва за удължения срок.

По горните съображения съдът намира, че РА №290900-900265/16.11.2009г., в обжалваната пред съда част, в която на основание чл.23, ал.2, т.11 от ЗКПО (отм.) е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството жалбоподател за 2006г. със сумата от 205 741, 52 лв е незаконосъобразен и следва да бъде отменен по основателната жалба на ревизираното лице.

Разноски са претендирани и се доказва извършването им по делото както следва: Възнаграждение за един адвокат – 1200 лв., ДТ -50 лв., заплатено възнаграждение за основно заключение на вещо лице – 300 лв., за допълнително заключение -50 лв. или общо 1600 лв., които следва да бъдат присъдени на жалбоподателя предвид изхода на делото. Що се отнася до остатъкът от разноските за допълнителното заключение на вещото лице, същите не са внесени от жалбоподателя - 50 лв. съобразно определението на съда от 14.02.2011г., но предвид изхода на делото, заплащането на остатъка от

възнаграждението на вещото лице следва да бъде възложено на ответника, по сметка на АССГ за вещи лица.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл.2 от и чл.161, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] ревизионен акт № 290900-900265/16.11.2009г., издаден от Е. Д. А. на длъжност гл. инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО – [населено място] **в частта му, в която** при определяне на задълженията за корпоративен данък за 2006г. **е извършено увеличение на финансовия резултат за 2006г. със сумата от 205 741, 52 лв. на основание чл.23, ал.2, т.11 от ЗКПО (отм.).**

ОСЪЖДА Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – София при Централно управление на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сумата **1600 лв.** (хиляда и шестотин лева) разноски по делото.

ОСЪЖДА Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” - София при Централно управление на НАП да заплати по банковата сметка на АССГ за вещи лица IBAN: BG04 BNBG 9661 3300 1783 01 BIC: BNBGBGSD БНБ – ЦУ сумата **50 лв.** (петдесет лева) възнаграждение за вещо лице.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Боряна Бороджиева)