

РЕШЕНИЕ

№ 3086

гр. София, 08.06.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 17 състав, в
публично заседание на 08.05.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Юлия Раева

при участието на секретаря Албена Рибарска и при участието на
прокурора АТАНАСОВА, като разгледа дело номер **360** по описа за **2010**
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] ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] със седалище и адрес на
управление [населено място], [улица] срещу РА № [ЕГН]/16.06.2009 г., издаден от
орган по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”–гр. С.,
потвърден с Решение № 1596/16.11.2009 г. на директора на Дирекция „ОУИ”–гр. С. при
ЦУ на НАП.

В жалбата се оспорва извършената от органа по приходите правна квалификация на
отношенията между жалбоподателя и дъщерните му дружества като такива, подчинени
на режима на договора за заем. Твърди се, че действителните отношения касаят
предоставяне на временни парични средства от жалбоподателя на неговите дъщерни
дружества. Жалбоподателят посочва, че неправилно органа по приходите му е вменил
задължение за начисляване на приходи от лихви върху временните паричните вноски
направени от [фирма], тъй като през ревизирия период не са начислявани разходи за
лихви. Отбелязва, че приход от лихви съгласно НСС 18 Отчитане на приходите, се
признава когато предприятието има икономическа изгода от сделката. В случая тези
вноски от негова гледна точка са направени в изпълнение на задължения на
дружеството като съдружник, а не по силата на постигната договореност. Според него
неправилно ревизирия екип е тълкувал разпоредбите на чл. 134 от Търговския закон.
В крайна сметка това е довело до незаконосъобразно преобразуване на финансовия
резултат на дружеството и определяне на допълнителни задължения по ЗКПО за

периода 2003-2006 г. На следващо място се твърди, че органа по приходите е допуснал грешка в изчисляването на допълнителните задължения по ЗКПО – главници и лихви. Иска се отмяна на РА и присъждане на разноските по водене на делото.

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя поддържа жалбата на изложените в нея основания.

Процесуалният представител на ответника изразява становище за неоснователност на жалбата. Моли да бъде отхвърлена жалбата и присъждане на разноските по водене на делото.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, счита за изяснено следното:

По процесуалната допустимост на жалбата:

Жалбата е подадена след изчерпване на възможността за обжалване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА предвид установените с РА допълнителни данъчни задължения и при спазване на срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК.

По изложените съображения жалбата е процесуално допустима.

По съществото на жалбата:

На основание Заповед № 900055/10.02.2009 г., издадена от П. Д. Б. на длъжност началник отдел „Данъчно осигурителен контрол” в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”-гр. С. е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] в срок до три месеца от връчването на заповедта, за определяне на задълженията по ЗКПО за периода от 01.01.2003 г. до 31.12.2006 г. Заповедта е връчена на 16.02.2009 г. Извършената ревизия е повторна, в изпълнение на дадените указания с Решение № 161/03.02.2009 г. на директора на Дирекция „ОУИ”-гр.С. при ЦУ на НАП. Поради неизяснена фактическа обстановка и непълнота на доказателствата, при извършването на предходната ревизия, решаващият орган е дал указания да се извърши нова такава, при която да бъде безспорно установен и определен характерът на предоставените парични средства и по-конкретно дали се касае за предоставени заеми или се касае за вноски по чл. 134 от Търговския закон. По реда и условията на ДОПК да бъдат изискани протоколите за взети решения от общите събрания на съдружниците в дружествата - получатели, касаещи предоставянето на процесните суми за периода на ревизията. Указано е да се изясни и обоснове документално, че претърпените от дружеството загуби не са могли да бъдат покрити чрез търсене на заем отвън чрез намаляване на капитала или чрез друг алтернативен способ.

Ревизията е приключила с издаване на РА №[ЕГН]/16.06.2009 г., издаден от Е. Б. Б. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”, оправомощена със Заповед № К 900055/27.05.2009 г. на П. Д. Б. на длъжност началник отдел „Данъчно осигурителен контрол” в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”-гр. С..

В хода на ревизията до [фирма] е изготвено и връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на което са представени документи (протоколи относно взети решения от общите събрания на съдружниците в дружествата получатели, договори за заем и други, включително и отчетни документи). От събраните доказателства при ревизията е установено, че [фирма] е предоставяло парични средства на дъщерните си дружества, които е отчитало в с-ка 225/6 - „Предоставяне дългосрочни заеми на дъщерни дружества”. Съгласно легалното

определение на понятието „свързано лице” по см. на § 1 от ДР на ЗКПО (отм.), холдингът се явява „свързано лице” със заемополучателите - дъщерни дружества.

Органът по приходите е приел, че изплатените от страна на [фирма] към дъщерните дружества парични вноски са с характер на заем, т. е., че е налице хипотезата на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО (отм.), която урежда случаите по получаване или предоставяне на кредити с лихвен процент, отличаващ се с повече или по-малко от една четвърт от законната лихва към момента на сделката.

Когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, отличаващи се от условията между несвързани лица, и които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, както е установено от страна на ревизиращите органи, по силата на чл. 13, вр. чл. 15 от ЗКПО (отм.), печалбата и доходите им се установяват и се облагат с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица.

Тъй като в холдинговото дружество не са били отчитани приходи от лихви, финансовият резултат на дружеството-жалбоподател е увеличен с неотчетени приходи от лихви, както следва: за 2003 г. - със сумата от 89 610,00 лв., за 2004 г. – с 51 623,30 лв., за 2005 г. – с 51 623,30 лв. и за 2006 г. – с 17 707,00 лв.

РА е обжалван по административен ред и потвърден с Решение № 1596/16.11.2009 г. на директора на Дирекция „ОУИ”-гр. С. при ЦУ на НАП.

В съдебното производство е прието основно и две допълнителни заключения на съдебно-счетоводна експертиза за изясняване на спора от фактическа страна във връзка с изложените доводи в жалбата за неправилно начисляване на приходи от лихви и допуснати грешки в пресмятането при изчисляването на установените допълнителни данъчни задължения по ЗКПО – главници и лихви в разпоредителната част на РА.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът направи следните изводи от правна страна:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Жалбата е основателна в частта за определените задължения по ЗКПО за 2004 г. ведно с определените лихви за просрочие. С ДАПВ № 1105/12.04.2005 г., издаден от Д. А. Я. на длъжност данъчен инспектор – ръководител екип в ТДД [населено място] е прието, че дружеството е надвнесло 4713,45 лв. корпоративен данък за 2004 г. и е извършено прихващане на посочената сума с изрично посочени по вид и период изискуеми задължения на дружеството. При наличие на влязъл в сила ДАПВ, установените правоотношения - признати права на прихващане или възстановяване, вследствие на установени преди това задължения, могат да бъдат изменяни по специално предвидения за това ред, който в ДОПК е по Раздел II „Изменение на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски”, т. е. при наличие на основанията по чл. 133 и при спазване на процедурата по чл. 134, ал. 1 от ДОПК. В настоящия случай, предвид разпоредбата на чл. 134, ал. 1, изр. 2 от ДОПК, единствено компетентен да възложи ревизия е директорът на съответната ТД. Видно обаче от представените по делото заповеди за възлагане на ревизия същите са издадени от П. Д. Б., началник отдел „Данъчно осигурителен контрол” в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”-гр. С., поради което за периода 2004 г. ревизията е възложена в нарушение на чл. 134, ал. 1, изр. 2 от ДОПК и следователно ревизионният акт за този

период е нищожен. В случая разпоредбата на чл. 129, ал. 3 от ДОПК (доп. - ДВ, бр. 108 от 19.12.2007 г., в сила от 19.12.2007 г.) е неприложима, тъй като посоченият ДАПВ е издаден преди влизането ѝ в сила и законодателят не ѝ е придал обратно действие.

За останалите периоди ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП, в кръга на определените му правомощия съгласно Заповед за определяне на компетентен орган № К 900055/27.05.2009 г. Заповедта за определяне на компетентен орган е издадена от П. Д. Б., началник отдел „Данъчно осигурителен контрол” в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”-гр. С. - органа по приходите, възложил ревизията и оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал. 1, т. 4 и ал. 3 от ЗНАП със Заповед № 03 от 03.01.2006 г.

Независимо от наличието на основание за обявяване на нищожност на РА за част от процесните периоди, предвид възложените в чл. 160, ал. 1 от ДОПК правомощия, съдът дължи произнасяне по съществото на спора по отношение на всички процесни периоди, за които са установени задължения. При извършената проверка на останалите основания за законосъобразност на РА съдът достигна до следните изводи:

РА е съставен в съответствие с изискванията за писмена форма и реквизити, установени в чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

Съдът не констатира нарушения на процесуалните разпоредби по издаването му.

Неоснователни са доводите на жалбоподателя за нарушения на материалния закон. Органът по приходите правилно е приел, че отпуснатите суми от страна на ревизираното дружество към дъщерните дружества притежават признаците на кредити по смисъла на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО (отм.). При ревизията са взети предвид данните, съдържащи се в годишните финансови отчети на холдинга за ревизираните периоди. В приложението „Счетоводна политика на [фирма] е посочено какви заеми дружеството майка е предоставило на дъщерните си дружества по години. Финансовите отчети на холдинга са подписани от неговото ръководство и са подпечатани с печата на [фирма]. От представените при ревизията доказателства е видно, че така наречените „допълнителни временни безлихвени парични вноски” са били част от паричния поток, който е обслужвал дейността на дружествата целогодишно. Освен представените протоколи от общото събрание на дружествата, установено е и наличието на сключени договори за заеми в писмена форма.

Във връзка с твърденията на ревизираното лице, че отпуснатите парични средства по своята правна същност са парични вноски по смисъла на 134 от ТЗ, в хода на ревизията са изискани изрично протоколите за взети решения от общите събрания на съдружниците в дружествата получатели, касаещи предоставянето на всички суми, осчетоводени по сметка 225/6. В представените протоколи е обективизирано, че в дружествата е констатирана необходимост от допълнителни оборотни средства, които следва да се кредитират от [фирма], и е определен срок за връщането им. Изрично в протоколите е записано, че отпуснатите средства са вноски по чл. 134 от ТЗ. С оглед принципа за предимство на съдържанието пред формата, ревизиращият екип е изследвал подробно елементите на фактическия състав на чл. 134 от ТЗ и с оглед реално отразеното в счетоводствата на дъщерните дружества и в счетоводството на холдинга, както и на всички събрани писмени доказателства, е обосновал извода, че не са изпълнени условията на чл. 134 от ТЗ. Този извод на органа по приходите е правилен. За да се квалифицира паричният поток като „парична вноска” по смисъла на чл. 134, ал. 1 от ТЗ, следва да са налице следните кумулативни условия: 1. решение на

общото събрание за покриване на загуби; 2. решението на ОС следва да обвързва всички съдружници; 3. констатирана загуба на дружеството, за която се отпуска вноската; 4. констатирана временна необходимост от парични средства в това дружество; 5. отпускане на вноските за определен срок; 6. допълнителните вноски следва да са съразмерни на дяловете в капитала, ако не е предвидено друго.

В хода на ревизията е установено на първо място, че не е налице загуба в счетоводствата на дружествата, която да обоснове елемента „покриване на загуба” по смисъла на чл. 134, ал. 1 от ТЗ. Този извод се потвърждава от заключението на съдебно-счетоводната експертиза. Отпуснатите средства от холдинга към дъщерните дружества безспорно са отчетени като заемни средства. Съгласно основното заключение на съдебно-счетоводната експертиза в холдинга са взети счетоводни записвания в сметка 159/3 „Кредити от свързани лица” и сметка 225/3 „Предоставени заеми на свързани лица”. Използвана е и кореспонденция със сметка 225/1 „Дългосрочни заеми”, 229/1 „Предоставени заеми - други”. По посочените сметки се отразяват предоставените заеми, които не се отъждествяват с допълнителните парични вноски по чл. 134 от ТЗ. На второ място, наличието на загуба не е констатирано и в протоколите на общото събрание.

Всички изложени по-горе факти, обуславят липсата на предвидените по чл. 134, ал. 1 от ТЗ условия и съответно законосъобразно с обжалвания акт е прието, че за задълженото лице са приложими разпоредбите на раздел IV от ЗКПО (отм.). По делото е безспорно установено, че дружеството не е начислявало лихва във връзка с предоставените парични средства и съответно не е отчитало приходи от лихви, следователно правилно е увеличен финансовият му резултат на основание чл. 23, ал. 2, т. 13, вр. чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО (отм.) и са установени допълнителни задължения по ЗКПО за процесните периоди ведно със съответните лихви за просрочие. В този смисъл е постановено Решение № 14176/18.12.2008 г. на ВАС по адм. дело № 8851/2008 г. по аналогичен казус.

Неоснователни са доводите за допуснати от органа по приходите грешки в пресмятането при изчисляването на установените допълнителни данъчни задължения по ЗКПО – главници и лихви в разпоредителната част на РА. Съгласно приетите без оспорване от страните две допълнителни заключения на съдебно-счетоводната експертиза, не се установява несъответствие между формираната в обстоятелствената част на РА воля на органа по приходите и установените задължения – главници и лихви в разпоредителната част. В откритото съдебно заседание, проведено на 08.05.2012 г., вещото лице отбелязва, че е констатирал незначителна разлика между неговите изчисления и изчисленията в РА и че в действителност с РА са определени лихви в размер, по-нисък от този съгласно заключението на съдебно-счетоводната експертиза.

По изложените съображения РА следва да бъде обявен за нищожен в частта на установените допълнителни задължения за корпоративен данък за 2004 г. в размер на 10 066,54 лв. ведно с лихвите за просрочие. В останалата част съдът не намира основания за незаконосъобразност на РА и жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Съразмерно уважената част от жалбата на основание чл. 161, ал. 1, изр. 1 от ДОПК жалбоподателят има право на разноси в размер на 130,15 лв. (сто и тридесет лева и 15 ст.). Съразмерно отхвърлената част от жалбата на основание чл. 161, ал. 1, изр. 2 от ДОПК ответникът има право на юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 323,05 лв. (хиляда триста двадесет и три лева и 5 ст.), определен по реда на чл. 7, ал. 2, т. 4, вр.

чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. След компенсация на посочените суми в полза на ответника следва да бъдат присъдени разноски по водене на делото в размер на 1 192,90 лв. (хиляда сто деветдесет и два лева и 90 ст.).

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, I отд., 17 състав

РЕШИ:

ОБЯВЯВА за нищожен РА № [ЕГН]/16.06.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”-гр. С., потвърден с Решение № 1596/16.11.2009 г. на директора на Дирекция „ОУИ”-гр. С. при ЦУ на НАП, в частта на установените допълнителни задължения за корпоративен данък за 2004 г. в размер на 10 066,54 лв. ведно със съответните лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] срещу РА № [ЕГН]/16.06.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”-гр. С., потвърден с Решение № 1596/16.11.2009 г. на директора на Дирекция „ОУИ”-гр. С. при ЦУ на НАП, в останалата част.

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] да заплати в полза на Дирекция „ОУИ”-гр. С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 192,90 лв. (хиляда сто деветдесет и два лева и 90 ст.).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Р Б. в 14-дневен срок от получаване на съобщенията от страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: