

РЕШЕНИЕ

№ 2524

гр. София, 26.05.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 31.01.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Мадлен Петрова

при участието на секретаря Даниела Иванова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **2231** 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 ДОПК.

К. К. Х. Б. К. Б. град С., оспорва Ревизионен акт /РА/ № */28.08.2009г., издаден от орган приходите П. ТД на Н. град С., в частта на определените задължения за корпоративен данък за 2003г., 2004г. и 2005г., потвърден в тази част с Решение № 192/08.02.2010г. на директора на Дирекция „ОУИ” град С..

В жалбата се твърди, че извършеното с ревизионния акт увеличение на финансовия резултат на дружеството и определените в тази връзка задължения по ЗКПО /отм./ за посочените периоди са резултат от неправилно тълкуване и приложение на материалния закон – чл. 15, ал.3, т.3 от ЗКПО /отм./ Жалбоподателят счита, че органите по приходите неправилно са използвали законната лихва /ОЛП + 10 %/ за определяне размера на дължимите лихви по договора за кредит за 2003г., 2004г. и 2005 година и увеличават основата за облагане със 75 % от законната лихва върху сумите на предоставения кредит. Наред с това, се възразява и срещу определения размер на дължимите лихви като твърди, че незаконосъобразно не са приложени методите по чл. 16 от ЗКПО /отм./ В тази връзка смята, че когато местно лице е кредитор, то за отпуснатите от него валутни кредити на чуждестранно лице е неприложима нормата на §1, т. 29 от ЗКПО /отм./.

Иска се отмяна на ревизионния акт в обжалваната му част. Счита, че дължимият

корпоративен данък за довносяне за 2003 е в размер на 98 647.39 лева, за 2004г. е в размер на 196 983.28 лева и за 2005г. – 271 302.57 лева.

В писмено становище по съществото на спора се посочва, че изчисленията на вещото лице относно законната лихва, извършени както на база ОЛП + 10 %, така и на база 3-месечният Либор евро + 10 пункта не следва да бъдат вземани предвид на основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК, тъй като дадените стойности са по-високи от тези в ревизионния акт.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, чрез процесуалния си представител оспорва жалба и моли да се отхвърли като неоснователна по подробно изложени аргументи в представените писмени бележки.

Участващият в съдебното производство прокурор от С град прокуратура изразява становище за неоснователност на оспорването.

Административен съд, С. град като взе предвид доводите на страните и прецени събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна срещу тази част от ревизионния акт, която е обжалвана по административен ред и не е отменена. С оглед на това съдебният контрол за законосъобразност е допустим на основание чл. 156, ал.1 и ал.3 от ДОПК. П. обжалването пред съда е спазен и предвиденият от закона преклузивен срок. В случая е приложим 14-дневният срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК. В тази връзка съдът съобрази, че жалбата по административен ред е подадена на 23.09.2009г. Броен от този начален момент 45-дневният срок по чл. 155, ал.1 от ДОПК изтича на 08.11.2009г. Преди изтичането е сключено споразумение по чл. 156, ал. 7 и срокът за произнасяне на решаващия орган е удължен до 08.02.2010г. Решение № 192/08.02.2010г. на директора на Дирекция „ОУИ” град С. е издадено валидно. П. спазване на този срок и е връчено на 11.02.2010г. според приложената по делото разписка. Жалбата до съда е подадена на 25.02.2010г., поради което е процесуално допустима.

П. разглеждането ѝ по съществото на спора, съдът намира следното:

Ревизионното производство по отношение на К. К. Х. Б. К. Б. град С. е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 900058/11.02.2009, изменена със ЗВР № 900141/27.04.2009г., издадени от П Д Б, началник отдел Данъчно – осигурителен контрол в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители”, надлежно връчени на ревизираното лице. В обхвата на ревизията са включени задълженията на дружеството както следва: корпоративен данък, данък върху доходите на физическите лица за периода от 29.01.2003г. до 31.12.2007г., задължения по ЗДДС за периода от 31.01.2003г. до 30.09.2008г. и акциз за периода от 26.06.2003г. до 30.06.2006г.

Резултатите от ревизията са отразени в съставения РД № 900141/30.06.2009г., подписан от ревизиращите органи по приходите, определени в ЗВР - М С и Р Д.

Дружеството е упражнило правото си на защита срещу констатациите на ревизионния доклад по чл. 117, ал.5 от ДОПК с писмени възражения, подадени

на 14.08.2009г.

Ревизията е приключила с издаването на оспорения РА № 29090014/28.08.2007г. издаден от орган приходите П. ТД на Н. град С. определен със ЗОКО № К-900141/30.06.2009г. на органа възложил ревизията.

С решение № 192/08.02.2009г. РА е отменен в частта на определения корпоративен данък за 2006г. и 2007г. и преписката е върната за нова ревизия.

Предмет на оспорване в съдебното производство са определените задължения за **корпоративен данък** общо в размер на 1 261 041,62 лева по ЗКПО /отм./, както следва - за финансовата 2003г. - **255 566,78 лева**, за 2004г. - **509 857,48 лева** и за 2005г. - **495 617,36 лева** и съответните лихви, произтичащи от извършеното **преобразуване на финансовия резултат на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО, във връзка с 15, ал. ал. 3, т. 3 от ЗКПО /отм/** със сумата на допълнително начислени приходи от лихви по Споразумение за заем от 13 март 2003г., сключено между „К. К. Х. Б. К. Б.“ и „К. К. Х. Б. К. Файнънс БВ“, Х.

Според цитираното споразумение, съществуването, на което не е спорно между страните в процеса, жалбоподателят в качеството си на заемотател отпуска заем в размер на 15 000 000.00 евро /петнадесет милиона евро/ на чуждестранното юридическо лице - заемополучател. Съгласно чл. 3 от споразумението е уговорено, че срещу предоставянето на заема, Заемополучателят дължи възнаграждение на Заемотателя. Уговорено е още, че Заемополучателят се задължава да заплати на Заемотателя лихва върху непогасения размер на заема, за всеки ден, в размер на годишна лихва, представляваща съвкупната стойност от: едномесечен фиксиран EUROBO, който към датата на сключване на споразумението е 2,637 %, което е обявено от Блумбърг + 0.05 процента. Така договорената лихва ще се изчислява от заемотателя – жалбоподател в настоящото производство на базата на действителните дни, натрупани за една година от 360 дни и ще бъде платена след изпращане на предизвестие от страна на кредитора.

Към споразумението са сключени допълнение от № 1 до № 6, по силата, на които размерът на заема е увеличен. С допълнение № 3 от 28.01.2004г. считано от 01.01.2004г. договореният лихвен процент е променен на 6 - месечен LIBOR +0.75 процента.

В хода на ревизията е извършена съпоставка между дължимите лихви, начислени от жалбоподателя с цел проверка за наличие или липса на предпоставките по чл. 15, ал. 3, т.3 от ЗКПО /отм./

Според приложените от дружеството 3 таблици за дължими лихви през процесния период, за всяка сума поотделно и периода, през който е олихвяван, съобразно договорения лихвен процент, размерът на начислените от дружеството лихви е както следва: **за 2003г. – 335 875.74 лева; за 2004 - 1 194 947.14 лева и за 2005г. – 1 571 250.20 лева.**

Органите по приходите са определили размер на дължимите лихви върху съответните суми на заема въз основа на законната лихва – ОЛП за РБ + 10 пункта. Първоначално е определен размера на 75 % от законната лихва и върху

всяка сума /главница/ и по периода, за който е олихвявана са изчислени 75 % от законната лихва върху дължимата главница, които възлизат за 2003г. на **1 423 388,35 лева**; за 2004г. – на **3 809 584,83 лв.** и за 2005г. - **4 875 341,83 лева**. П. сравнение на така получените суми с начислените от жалбоподателя лихви е направен извод, че определеният от ревизираното лице лихвен процент по споразумението от 13.03.2003г. се отклонява с повече от j от законната лихва т.е. налице е хипотезата на отклонение от данъчно облагане по чл.15, ал.3, т.3 от ЗКПО /отм./ - основание, послужило за увеличение на финансовия резултат за съответния годишен период на основание чл. 23, ал.2, т.13 от ЗКПО /отм./ и определяне на допълнителен корпоративен данък.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е назначена съдебно – счетоводна експертиза. От прието заключение на вещото лице О. Т. в отговор на поставените задачи се установява следното: 1. размерът на **договорената лихва** между ККХБК Б. и ККХБК Х по договора за заем от 13.03.2003г. и анексите към него – за **2003г.** – в размер на **348.301.74 лева** П. средно претеглена лихвена стойност на договорения лихвен процент от 2.398 %; за **2004г.** – **1 195 088.66 лева** П. средно претеглена стойност на договорения лихвен процент от 2.898 % и за 2005г. – 1 577 093.81 лева П. средно претеглена стойност на договорения лихвен процент от 2.986 %; 2. размерът на законната лихвата върху предоставения заем за процесните периоди /ОЛП + 10 пункта/ е изчислен както следва: за 2003г. – 1 924 658.00 лева, като 75 % от тази сума според подхода възприет в ревизионния акт възлиза на **1 443 493.50 лева**; за 2004г. – законната лихва върху предоставения заем е 5 233 391.72 лева, като 75% от така изчислената лихва възлиза на **3 925 043.79 лева**, за 2005 - законната лихва върху предоставения заем е определена на 6 590 826.13 лева, като 75 % от тази сума възлиза на **4 943 119.59 лева**.

Вещото лице е изчислило съобразно поставената от жалбоподателя задача размерът на законната лихва за предоставения заем на база тримесечен Либор в евро + 10 пункта за всеки от процесните периоди.

По задача 4, експертизата е установила разликата между лихвените проценти по договора за заем, сключен от жалбоподателя и пазарните лихвени нива за процесните периоди на база едномесечен EURIBOR и SOFIBOR.

П. така установените факти, настоящият съдебен състав приема от правна страна следното:

Атакуваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите по смисъла на чл. 119, ал. 3 от ДОПК оправомощен от орган по приходите с материална компетентност да възлага ревизии по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК. В тази връзка съдът съобрази наличните по преписката писмени доказателства – Заповед № 03/03.01.2006г. на директора на ТД Големи данъкоплатци и осигурители, допълнително споразумение за изменение на трудовото правоотношение № 42/26.06.2006г., от които е видно, че П Б е назначен на длъжността началник отдел ДОК в ТД ГДО и като такъв е надлежно овластен да възлага ревизии. Ревизионният акт е издаден от М В С определена от органа

възложил ревизията със ЗОКО № К 900141/30.06.2009г.

П. издаването му е спазена предвидената от закона писмена форма и изискванията за съдържание по чл.120 от ДОПК.

П. служебно извършената от съда проверка не се констатираха съществени нарушения на правилата по ДОПК за провеждане на ревизия – всички актове по възлагане на ревизията, както и ревизионният доклад са надлежно връчени на ревизираното лице. Дадена му е възможност да представи писмени възражения по чл.117, ал.5 от ДОПК.

Спорът по делото касае материалната законосъобразност на определения допълнителен корпоративен данък по ЗКПО /отм./, в резултат на извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2003г., 2004г. и 2005г. на основание чл. 23, ал.2, т.13 от ЗКПО /отм./ Съгласно цитираната норма, в редакцията приложима за процесните периоди, финансовият резултат преди данъчното преобразуване се увеличава с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV.

Според чл. 15, ал.2 от ЗКПО /отм./, чистото систематично място е цитирания раздел, в случаите на чл. 13 и чл. 14 от същия закон, когато резултатът за отчетния период на данъчно задължените лица е намален или е отчетена загуба, П. определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчното преобразуване със сумите, произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки. В разпоредбата на чл. 15, ал. 3, т. 3 ЗКПО (отм.), е предвидено, че правилото на ал. 2 се отнася и за прилагане на трансферни цени, търговски и икономически взаимоотношения, когато е налице получаване или предоставяне на кредит с лихвен процент, отличаващ се с повече или по – малко от една четвърт от **законната лихва** към момента на сключване на сделката, както и опрощаване на кредити или изплащане за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. В § 1, т.29 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО /отм./ в приложимата й редакция за процесните периоди преди изм. с ДВ бр. 105/2005г. в сила от 01.01.2006г. е дадена легалната дефиниция на понятието „**законна лихва**” - основният лихвен процент на Българска народна банка плюс 10 пункта. Когато кредиторът, наемодателят или лизингодателят е чуждестранно лице и няма място на стопанска дейност на територията на страната, за законна лихва по смисъла на този закон се приема 6-месечен ЛИБОР плюс 5 пункта за съответната валута.

В разглеждания случай жалбоподателят е местно юридическо лице и в материалното правоотношение по договора за заем от 13.03.2003г. е заемодател и кредитор на парично вземане, включително и такова за договорна лихва. Чуждестранно лице е получателят заема и длъжник по цитирания договор. Следователно в този случай не е налице хипотезата на §1,т.29 изр.2 от ДР на ЗКПО /отм./ и 6-месечният ЛИБОР + 5 пункта не участва във формирането на законната лихва П. преценката за наличие на отклонение от данъчно облагане по чл. 15, ал.3, т.3 от ЗКПО /отм./ На това основание доводите в жалбата за незаконосъобразно изчисление на законната лихва в ревизионния акт въз основа

на ОЛП + 10 пункта по валутен заем, се явяват неоснователни. Използването на 6 - месечния Либор за целите на определяне на законната лихва е обвързан от законодателя единствено с характера на кредитора като чуждестранно лице, което няма място на стопанска дейност на територията на страната, не и с длъжника В този смисъл е и цитираното от жалбоподателя решение № 3519/26.03.2008г. по адм. дело № 58/2008г. на ВАС, I отд. Поради това възразението на ответника за неотносимост към предмета на процесния спор на представените с жалбата до съда разпечатки от системата Блумбърг е основателно.

П. това положение изводите на органите по приходите в ревизионния акт основани на сравнение между законната лихва, формирана според правилото на §1, т.29, изр.1 от легалната дефиниция – основният лихвен процент /ОЛП/ + 10 пункта - съответстват на приложимия по време материален закон. Отклонението на лихвите по предоставените кредити в лева и валута с повече или по малко от 25 % /една четвърт/ от законната лихва представлява отклонение от данъчно облагане и основание за увеличение на финансовия резултат на основание чл. 23, ал.2 т.13 от ЗКПО /отм./

В конкретния случай това отклонение се доказва от събраните по делото доказателства, включително приетата по делото съдебно – счетоводна експертиза. В ревизионния акт и решението на директора на „ОУИ” е направено сравнение между сумите на начислените от жалбоподателя в качеството му на заемодател лихви за 2003г., 2004г. и 2005г. съгласно представените П. ревизията таблици и изчислената от органите по приходите 75 % от законна лихва по смисъла на §1, т. 29, изр.1 от ДР на ЗКПО /отм./ за същите периоди. По този начин е получено, че начислената от дружеството договорна лихва върху заетата сума за **2003г. от 335 875.74 лева е по-малко от 75 % от законната лихва върху същата сума за 2003г. в размер на 1 423 388,35 лева**, поради което е налице отклонение от законната лихва с повече от j по смисъла на чл. 15, ал.3, т.3 от ЗКПО /отм./. Сумите за **2004г.** са съответно: начислена лихва върху сумата по заема - **1 194 947.14 лева**, П. размер на 75 % от законната лихва върху същата сума от **3 809 584,83 лева. За 2005г.** съотношението е начислена лихва в размер **1 571 250.20 лева** П. 75 % от законната лихва върху заетата сума - **4 875 341,83 лева.**

Отклонението на лихвените проценти е посочено в приложените към ревизионния акт таблици, изготвени от ревизиращите органи по години /I-ва папка от приложенията/. Така за 2003г. е видно, че ревизираното лице е определило договорен лихвен процент по договора за заем от 13.03.2003г. от 2.89 % към момента на сключване на договора П. законна лихва /ОЛП + 10 пункта/ от 12.5 % към момента на сключване на договора и допустимо отклонение на лихвения процент /75 % от законната лихва/ от 9.38 %. Аналогични са и данните за останалите периоди на 2004г. и 2005г., когато са сключени допълнения към договора за заем. П. това положение отклонението от законната лихва по чл. 15, ал. 3, т.3 от ЗКПО /отм./ е от 6.49% към момента на

сключване на договора заем, като със съответната разликата за всеки конкретен период, според конкретните стойности на разликата между на договорената и законната лихва е увеличен финансовият резултат на дружеството.

Отклонението от законната лихва за процесните периоди се потвърждава и от заключението на вещото лице О. Т., макар и изчисленията да сочат по-високи по размер суми както на начислената от жалбоподателя лихва по договора за заем, така и на законната лихва. Вещото лице не е изчислявало 75 % от законната лихва. Според изложеното в обстоятелствената част на заключението и дадените в с.з. на 31.01.2011г. обяснения, посочените в експертизата стойности на законната лихва са 100 % за съответния период.

Така П. начислена от „ККХБК Б.” договорена лихва по договора за заем от 13.03.2003г. за процесните периоди както следва: **за 2003г. – 335 875.74 лева**, вещото лице изчислява същата лихва в размер на - **348.301.74 лева за 2003г.** П. средно претеглена лихвена стойност на договорения лихвен процент от **2.398 % или 12 426 лева повече; за 2004г. –** дружеството е начислило договорена лихва от **1 194 947.14 лева**, която **вещото лице изчислява на 1 195 088.66 лева** П. средно претеглена стойност на договорения лихвен процент от **2.898 % или 141.52 лева** повече и за 2005г. – начислената от жалбоподателя лихва е **1 571 250.20 лева**, а **изчислената от вещото лице - 1 577 093.81 лева** П. средно претеглена стойност на договорения лихвен процент от **2.986 %** или 5 843.61 лева повече. Получава се разлика от общо 18 411.13 лева в повече според заключението на експерта.

Според обясненията на в.л. О. Т. в с.з. на 31.01.2011г. посочените средни стойности на използвания лихвен процент представляват средно аритметично за всички стойности на Либор, изчислено чрез изчислителна система. Така посоченият процент не оказва влияние върху крайния размер на изчислената лихва, защото според експерта, е взет процента Либор към началната дата на периода на олихвяване.

Съдът не кредитира заключението на вещото лице в тази част с оглед така дадените обяснения за направените изчисления, които отчитат договорения лихвен процент към началния момент на всеки отделен период на олихвяване. Тези изчисления не съответстват на действителните такива, договорени и извършени от жалбоподателя въз основа на договора за заем от 13.03.2003г. На това основание следва да бъдат кредитирани изчисленията, направени в ревизионния акт, които са съобразени с представените от жалбоподателя суми за начислената лихва и които суми не са спорни между страните в процеса.

Следва да се допълни, че така установената разлика в размера на договорената лихва от вещото лице, не оказва влияние върху преценката за наличие на отклонение от законната лихва по чл. 15, ал.3, т.3 от ЗКПО /отм./ - и в този случай определеният от жалбоподателя лихвен процент се отклонява с повече от 25 % /една четвърт/ от законната лихва към момента на сключване на договора за заем.

От друга страна, съдът намира, че не следва да бъдат кредитирани и

изчисленията на вещото лице и по отношение размера на законната лихва, които също са определени в по-голям размер от тези, изчислени в ревизионния акт. Така за 2003г. органите по приходите изчисляват 75 % от законната лихва в размер на **1 423 388,35 лева**, докато вещото лице - **1 443 493.50 лева** / 75 % от 1 924 658.00 лева/ или с **20 105.15 лева повече**; за 2004г. – в ревизионния акт 75 % от законната лихва върху предоставения заем е изчислена на **3 809 584,83 лева**, вещото лице я определя на **3 925 043.79 лева** /75 % от 5 233 391.72 лева/ или със **115 458.96 лева повече**, за 2005 година – П. изчислена в ревизионния акт 75 % от законната лихва в размер на **4 875 341,83 лева**, **вещото лице определя - 4 943 119.59 лева** /75 % от 6 590 826.13 лева/. Така дадените стойности не следва да се вземат предвид, тъй като използването им би довело до увеличение П. преобразуването на финансовия резултат за всички периоди и съответно до увеличение в размера на начисления данък и изменение на ревизионния акт във вреда на жалбоподателя в нарушение на чл. 160, ал. 5 от ДОПК. В това отношение са основателни доводите в писменото становище, представено от жалбоподателя по съществото на спора.

Предвид всичко изложено се налага краен извод, че определеният допълнителен корпоративен данък на К. К. Х. Б. К. Б. град С. за 2003г., 2004г. и 2005г. на съгласно чл. 23, ал.2, т.13 във връзка с чл. 15, ал.3, т.3 от ЗКПО /отм./ съответства по основание и размер на приложимия материален закон. Поради това подадената от дружеството жалба следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Останалите доводи на страните се основават на изчисления на законната лихва въз основа на 3-месечният Либор на съответния вид валута + 10 пункта, респективно на установения размер на пазарната лихва според заключението на вещото лице по т.3 от задачите, но предвид неприложимостта на хипотезата на чл. 15, ал.3, т.3 изр. 2 от ЗКПО /отм./ и на нормата на чл. 15, ал.3, т.3 ЗКПО /отм., в редакцията ѝ в сила от 01.01.2006г./ в процесния случай, тези възражения са неотносими към материалната законосъобразност на оспорения акт и не следва да бъдат обсъждани.

П. този изход на спора и с оглед направените и от двете страни искания за присъждане на деловодни разноски, такива се дължат на ответника. Дружеството – жалбоподател следва да бъде осъдено да заплати сумата от 25 670.83 лева П. общ размер на обжалвания интерес от 1 261 041.62 лева на основание чл. 161 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.2, т. 4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските размери.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд, С. град I отделение, 11 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на К. К. Х. Б. К. Б. град С. против Ревизионен акт /РА/ № */28.08.2009г. издаден от орган приходите П. ТД на Н. град С., в частта на определените задължения за корпоративен данък за 2003г., 2004г. и 2005г., потвърден в тази част с Решение № 192/08.02.2010г. на директора на Дирекция „ОУИ” град С..

ОСЪЖДА „К. К. Х. Б. К. Б.” град С., У. С. № 21, ЕИК * да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, град С., У. А. № 21 сумата от 25 670.83 лева /двадесет и пет хиляди, шестстотин и седемдесет лева и осемдесет и три стотинки/ разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд, в 14–дневен срок от съобщението до страните за неговото постановяване.

Съдия: