

РЕШЕНИЕ

№ 3796

гр. София, 05.06.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 13 състав, в публично заседание на 09.04.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **2048** по описа за **2013** 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).

Жалбоподателят Идеал Стандарт-Видима АД ,ЕИК:107021444,със седалище и адрес [населено място], [улица],представявана от адв.Р. А. оспорва Ревизионен акт /РА/ № 29001200039/ 27.06.2012 г., издаден от Г. Г. Т. , главен инспектор по приходи в ТД ГДО на НАП –С., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция О. при ЦУ на НАП с решение № 3043/ 27.12.2012 г., в частта на установен корпоративен данък в размер на 522038,20лв – главница и в размер на 175092,92лв-лихва,както и установения данък,удържан при източника в размер на 522038,20лв главница и съответната лихва.

В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Навежда доводи за допуснати в ревизионното производство нарушения на материалния закон,както и неподвеждане на конкретните факти под действащата правна уредба.Искането до съда е за отмяна на акта и за присъждане на разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – С., редовно призован чрез юриск.П. моли съда да отхвърли жалбата и да присъди в полза на приходната администрация разноски.Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител и не взима становище по жалбата.

От фактическа страна се установява следното : На основание Заповед за възлагане на

ревизии № 1100259/27.06.2011 г., издадена от П. Д. Б. на длъжност началник отдел „Данъчно осигурителен контрол” при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения за данъци по ЗКПО за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2008 г. Със Заповед № 1100075/01.08.2011 г., на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК, ревизионното производство е спряно, и съответно е възобновено със Заповед № 1100411-В/24.10.2011 г. Спирането на ревизионното производство е във връзка с подадена молба от ревизираното лице за удължаване на срока за предоставяне на изисканите за целите на ревизията документи. Със ЗВР № 1100412/24.10.2011 г.; № 1100495/30.12.2011 г. и № 1200039/30.01.2012 г. е изменена първоначалната заповед, като е удължен срокът за извършване на ревизията до 30.12.2011 г., респективно до 30.01.2012 г. и до 30.07.2012 г. Последната заповед е издадена въз основа на заповед на изпълнителния директор на НАП № ЦУ-24/10.01.2012 г. Описаните заповеди са издадени от органа по приходите, издал първоначалната ЗВР.

Ревизията е възложена във връзка с Решение № 1042/17.06.2011 г. на директора на дирекция О., с което Ревизионен акт №[ЕИК]/ 13.12.2010 г. е отменен в частта на установените задължения по ЗКПО, като преписката е върната на органа, издал заповедта за извършване на ревизията, с указания за новото ревизионно производство. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № 1200039 от 15.05.2012 г., връчен на 16.05.2012 г. Ревизираното лице се е възползвало от правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и е възразило срещу ревизионния доклад.

След преценка на възраженията и доказателствата към тях издателят на оспорения РА е приел, че доводите на ревизираното лице срещу констатациите на РД са частично основателни.

Ревизионното производство приключва с РА № 29001200039/27.06.2012 г., издаден от Г. Г. Т. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД ГДО на НАП С., упълномощена със Заповед № К 1200039/15.05.2012 г., издадена от П. Л. Д. на длъжност и.д. началник отдел „Контрол” при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” С..

С РА № 29001200039/27.06.2012 г. са установени задължения за данъци на [фирма] за ревизирания период общо в размер на 16 797 822,75 лв., при декларирани задължения за данъци от дружеството в размер на 4 992 883,98 лв., които са описани подробно в т. I „Установявам“ на ревизионния акт. С акта са установени задължения за довносяне в размер на 11 804 938,77 лв., в т. ч. главница в размер на 8 322 142,58 лв. и лихви към нея общо в размер на 3 482 796,19 лв.

Видно от констативната и разпоредителната част на РА, с него са установени следните задължения, предмет на спор в настоящото производство:

допълнително задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер на 522 038,20 лв. и лихви в размер на 181 563,48 лв. вследствие на извършените корекции на данъчния финансов резултат с данъчно непризнати разходи за лихви;

допълнително задължения по чл. 194 от ЗКПО за 2008 г. в размер на 7 800 104,38 лв. и за лихви върху сумата в размер на 3 301 232,71 лв., произтичащи от задължения за данък при източника.

В хода на ревизията с Акт за възлагане на експертиза № 01/04.01.2012 г., е назначена експертиза, приета с протокол от 02.04.2012 г. Поставените задачи на експертизата са: да се определи справедлива стойност на акциите на [фирма] /придобиващо предприятие/ към 31.12.2007 г.; да се установи коефициент на замяна на акциите при

преобразуване/вливане на [фирма] /вливащо се предприятие/ в [фирма]; да се установи чистата стойност на имуществото на [фирма] след вливането.

Резултатите и заключенията от назначената и извършена в хода на ревизията експертиза са подробно описани в оспорвания акт. Въз основа на всички документи, представляващи правни документи относно преобразуването на горепосочените дружества, счетоводни документи, направените въз основа на тях счетоводни записи и на база даденото от експерта заключение, ревизиращите са приели, че в тежест на жалбоподателя следва да бъдат установени процесните задължения.

1. За 2008 г. със сумата от 5 220 381,97 лв., представляващи отчетени като разходи за лихви по сключен междуфирмен кредит за закупуване на акции от ревизираното лице, е увеличен данъчният финансов резултат и е установен допълнителен корпоративен данък в размер на 522 038, 20 лв. ведно с лихви лихви за просрочие в размер на 181 563,48 лв. Фактичската обстановка, довела до това увеличение, е следната:

С годишна данъчна декларация по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх.№ 2226-И-0000579/31.03.2009 г. за финансовата 2008 година, задълженото лице е декларирало: финансов резултат за данъчно преобразуване – положителен, в размер на 19 997 188,16 лв.; общо увеличения на финансовия резултат - 40 215 290,64 лв.; общо намаления на финансовия резултат - 13 032 875,30 лв.; финансов резултат след данъчно преобразуване - положителен в размер на 47 179 603,50 лв.. Определеният корпоративен данък за 2008 г. е в размер на 4 717 960,35 лв.

Подадени са два броя коригиращи годишни данъчни декларации: вх.№ [ЕГН]/28.05.2009 г. и [ЕГН]/02.06.2009 г. С коригираща декларация вх.№№ [ЕГН]/28.05.2009 г. е коригиран счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване от положителен в размер на 19 997 188,16 лв. на положителен в размер на 20 519 513,75 лв. Увеличението на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26, т. 1 ЗКПО е с разходи, несвързани с дейността от 2 613 802,99 лв. и се променя на 2 091 477,40 лв. Резултатът след преобразуване за данъчни цели е данъчна печалба в размер на 47 179 603,50 лв. Определеният корпоративен данък не е променен и е в размер на 4 717 960,35 лв..

Въз основа на представената от лицето за целите на ревизията счетоводна отчетност е констатирано, че в счетоводството на ревизираното лице са отчетени разходи за лихви в размер на 5 220 381,97 лв. /прил. 26/. На основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО е увеличен данъчният финансов резултат с посочената сума. За тези разходи е прието, че е налице сделка, сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, вследствие на което данъчният финансов резултат е определен, без да се вземат под внимание сделката, като е взет предвид данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от същият вид и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

В основната на тези правни изводи стои извършено преобразуване на предприятия с участието на ревизираното лице, за което преобразуване е използван заем и са отчитани счетоводно в намаление въпросните лихви.

За да се обосноват тези изводи, в хода на ревизията са предприети описаните в ревизионния доклад процесуални действия и са събрани приложените към преписката доказателства, въз основа на които се установява следната фактическа обстановка:

На 14.09.2007 г. директорите на „Идеал Стандарт Холдингс /БК/ Х.” Б.В. –

дружество, регистрирано по законите на Кралство Х., вземат решение да учредят в Б. еднолично акционерно дружество с наименование [фирма].

Видно от Решение № 1 от 11.10.2007 г. на СГС по ф.д. № 15312/2007 г. на Софийски градски съд, със същото се регистрира еднолично акционерно дружество „Идеал Стандарт БК Б.” с предмет на дейност - търговско представителство, посредническа дейност в областта на търговията и услугите, рекламни и маркетинг дейности, както и всяка друга търговска дейност, която не е забранена от закона. Капиталът на дружеството е в размер на 50 000,00 лв., от които ефективно внесени 15 000,00 лв. Едноличен собственик на капитала е „Идеал Стандарт Холдингс /БК/ Х.” Б.В.

На 16.10.2007 г. Управителният съвет на „Идеал Стандарт Холдингс /БК/ Х.” Б.В. в качеството си на едноличен собственик на капитала на дружеството взема решение да внесе сума в размер на 35 000,00 лв., съответстващи на разликата между внесения и определения с устава размер на капитала, както и да увеличи капитала на дружеството от 50 000,00 лв. на 60 000,00 лв., чрез издаването на 1000 нови обикновени, поименни акции, с право на глас, всяка с номинална стойност 10,00 лв. и емисионна стойност от 59 322,95 лв.. С решение № 2 от 31.10.2007 г. на СГС е вписано увеличението на капитала от 50 000,00 лв. на 60 000,00 лв.

Междувременно на 23.07.2007 г. между А. S. C. I. /А./ - корпорация, учредена по законите на щата Д., Съединени американски щати /продавач/ и I. S. I. H. S. /купувач/, дружество, учредено по законите на Л., се сключва договор за покупко - продажба на капитал, съгласно който А. се споразумява пряко или чрез различните си дъщерни компании да продаде на купувача и на една или повече от неговите дъщерни компании дяловете на фирмите от направление „Бани & Кухни”.

W. S. T. B.V. е дъщерна компания на А. S. C. I. и притежава 43,422 % от дяловия капитал на „Идеал Стандарт Б.” и 6,918 % от дяловия капитал на [фирма].

A. S. I. I. е също дъщерна компания на А. S. C. I. и притежава 56,578 % от дяловия капитал на „Идеал Стандарт Б.” и 93,069 % от дяловия капитал на [фирма].

На последно място, А. S. I. също е дъщерна компания на А. S. C. I. и притежава 0,012 % от дяловия капитал на [фирма].

Крайният извод от гореописаните притежавания на дялове е следният: първоначално американските дружества от А. корпорацията са изцяло собственици на [фирма] и [фирма].

От друга страна новосъздаденото дружество [фирма] е дъщерно дружество на I. S. I. H. S.. Предвид това и с оглед на горесцитирания договор за продажба на капитал от 23.07.2007 г. се сключват следните договори:

- Договор за прехвърляне на акции от 2007 г., по силата на който W. S. T. B.V. прехвърля на [фирма] 43,422 % от дяловия капитал на „Идеал Стандарт Б.” за сумата от 3 000 000,00 /три милиона/ щатски долара.;

- Договор за прехвърляне на акции от 2007 г., по силата на който W. S. T. B.V. прехвърля на [фирма] 6,918 % от дяловия капитал на [фирма] за сумата от 11 900 000,00 /единадесет милиона и деветстотин хиляди/ щатски долара.;

- Договор за прехвърляне на акции от 2007 г., по силата на който A. S. I. I. прехвърля на [фирма] 56,578% от дяловия капитал на „Идеал Стандарт Б.” за сумата от 3 900 000,00 щатски долара.;

- Договор за прехвърляне на акции от 2007 г., по силата на който A. S. I. I. прехвърля на [фирма] 93,069% от дяловия капитал на [фирма] за сумата от 170 060 000,00 щатски долара.;

- Договор за прехвърляне на акции от 2007 г., по силата на който А. S. I. прехвърля на [фирма] 0,012 % от дяловия капитал на „Идеал Стандарт Видима” за сумата от 20 000,00 щатски долара.

Доколкото към датата на покупката на акциите на [фирма], [фирма] не е осъществявало стопанска дейност и не е реализирало приходи, с които да финансира стопанската операция, на 31.10.2007 г. между [фирма] и едноличния собственик на капитала му - „Идеал Стандарт Холдингс /БК/ Х.” Б. В. се сключва договор за заем на сумата от 145 880 000,00 щатски долара за срок от 8 години. Договореният лихвен процент е L. плюс 3,5 % за 2007 г. и ефективен лихвен процент от 8,13%.

С договора е предвидено начислената, но неизплатена в срок лихва, да се капитализира в стойността на заема. Към 31.12.2007 г. стойността на капитализираните лихви са в размер на 2 640 000,00 лв.

За изясняване на фактическата обстановка са взети предвид и финансовите отчети на дружеството. Видно от Г. и ОНР на [фирма] за 2007 г, същото е реализирало приходи само в размер на 309 204,37 лв. и завършва годината със счетоводна загуба в размер на 7 411 821,00 лв.

В резултат на сключените договори за прехвърляне на акции [фирма] става едноличен собственик на капитала на [фирма] и [фирма].

С решение от 27.11.2007 г. по партидата на [фирма] е вписан договор за залог върху търговското предприятие [фирма] като съвкупност от права, задължения и фактически отношения, сключен между „Банка ъф А. Секюритис Л.”, в качеството му на заложен кредитор и [фирма] в качеството му на залогодател.

На 22.05.2008 г. се сключва договор за преобразуване между [фирма] като приемащо дружество и [фирма] като преобразуващо се дружество, по силата на който [фирма] се влива в [фирма].

Към датата на вливането [фирма] /приемащо дружество/ е с регистриран капитал в размер на 35 177 098,00 лв., който е внесен изцяло.

[фирма] е с регистриран и изцяло внесен капитал в размер на 60 000,00 лв., който е разделен на 6 000 поименни акции.

В резултат на вливането единственият акционер на [фирма] - „Идеал Стандарт Холдингс /БК/ Х.” Б.В. придобива акции в [фирма] и става негов акционер.

Видно от договора за преобразуване, дружествата са определили справедлива цена на акциите /СЦА/, изчислена в съответствие с чл. 261, б, ал. 1 от Търговския закон и са определили, че при 35 177 098 издадени акции на [фирма] и собствен капитал 121 648 200 лв., СЦА е 3,46 лв. За [фирма] при 6 000 издадени акции и собствен капитал от 51 971 130 лв., СЦА е 8 661,86 лв.

Определен е коефициент на замяна на 1 акция на [фирма] за 2503,4 нови акции в [фирма].

След преобразуването, съществуващите 6 000 бр. акции на [фирма] при цена 8 661,86 лв. за акция се заменят за 15 020 400 бр. при цена от 3,46 лв. за акция.

След преобразуването чрез вливане [фирма] издава нови 15 020 400 бр. акции, поименни, налични, с право на глас, с номинална стойност 1,00 лев всяка, инкорпорирани в ново временно удостоверение, което се получава от „Идеал Стандарт Холдингс БК Х.” Б.В., съгласно условията на чл. 7 от

договора за преобразуване. Преобразуването влиза в сила от датата на вписването му в Търговския регистър.

В резултат от вливането [фирма] придобива в хипотезата на чл. 187 г от ТЗ всички свои акции, притежавани до вливането от [фирма], а именно 35 176 825 бр. акции. В едногодишен срок от вливането [фирма], следва да прехвърли придобитите собствени акции по реда на чл. 187 а, ал. 3 от ТЗ или същите да се обезсилят и капиталът да бъде намален в съответствие с чл. 200, т. 2 от ТЗ.

За установяване на правилното определяне на отношенията при преобразуване чрез вливане, в т. ч. и замяната на акциите, с оглед спазването на разпоредбите на ТЗ, в хода на ревизията е назначена експертиза. Съгласно заключението на експертизата, назначена в рамките на административното производство индикативната стойност на една акция на [фирма] към 31.12.2007 г. е в размер на 24 472,54 лв. /минус 24 472,54 лв./, т. е всяка една негова акция с номинална стойност от 10,00 лв. е носител на дълг в размер на 24 472,54 лв. или [фирма] е дружество, обременено с дългове, поради което всяка една негова акция намалява стойността на акциите на [фирма] с 4 400,27 лв. От тук и извода на експерта, че вливането е основание да се приложи хипотезата на чл. 262х, ал. 2 от ТЗ и да се намали капитала на приемащото дружество с 26 401 649,00 лв., а не чл. 262 у, ал. 1 от ТЗ за увеличаване на капитала. На последно място, в заключението се сочи, че вливането води до намаляване на чистата стойност на имуществото на [фирма] със 146 000 000,00 лв. Чистата стойност на имуществото след вливането е в размер на 48 805 489,00 лв., включително мажоритарното участие.

Към ревизионната преписка е приложена обратна ведомост на „Идеал Стандарт БК Б.“ за периода от 01.01.2008 г. до 28.08.2008 г. /приложение 25Б/. От същата е видно, че към датата на вливането, за периода от 01.01.2008 г. до 28.08.2008 г. [фирма], има реализирани приходи в размер на 6 932 953,13 лв., формирани от:

- Приходи от продажба на услуги/сч.с/ка 703/ - 156 466,40 лв.;
- Други приходи, представляващи приходи от продажба на акции /сч.с/ка 709/ - 5 527 947,48 лв.;
- Финансови приходи от лихви/сч.с/ка 721/ - 18 308,25 лв.;
- Финансови приходи от валутни операции/сч.с/ка 724/ - 1 230 231,00 лв.

Констатирано е, че дружеството не осъществява стопанска дейност. Няма назначени лица по трудови договори. Направен е извода, че единствената дейност на [фирма] е свързана с контрол и управление на акциите на двете български предприятия, свързана с евентуалната възможност за получаване на дивиденди от дейността им.

Същевременно, счетоводно отчетените разходи за лихви във връзка с предоставения заем от „Идеал Стандарт Холдингс /БК/ Х.“ Б.В. възлизат на 1 248 539,25 лв., отчетени по сч.с/ка 621 -18 308,25 лв. и сч.с/ка 624 - 1 230 231,00 лв. Дружеството реализира счетоводна загуба в размер на 4 876 007,95 лв.

Въз основа на направения финансов анализ, в РД и РА се достига до следните заключения:

[фирма] не осъществява стопанска дейност, поради което няма приходи, с които да покрива разходите, вследствие на което формира само счетоводна загуба. Следователно, ако [фирма] не се бе вляло в дружеството жалбоподател, същото щеше да продължи да формира данъчни загуби, които поради липса на извършвана стопанска дейност обективно не биха могли да бъдат пренасяни. Тоест за данъчни цели дружеството не би формирало приходи за бюджета с характер на корпоративен данък.

От друга страна, видно от отчетите на [фирма] за предходни години дружеството е с положителен счетоводен и данъчен финансов резултат. Тоест от данъчна гледна точка, дружеството формира приходи за бюджета с характер на корпоративен данък, чийто размер намалява в следствие на вливането поради следното:

Съгласно чл. 262 от ТЗ, при вливане цялото имущество на едно или повече търговски дружества преминава към едно съществуващо дружество, което става техен правоприменник. Тоест при преобразуването чрез вливане е налице универсално правоприменство и преминаване на всички активи и пасиви на преобразуващото се дружество към вливащото се. В случая в резултат на вливането задълженията на [фирма], в това число и произтичащите от договора му за междуфирмен заем от 31.10.2007 г. с едноличния собственик на капитала му „Идеал Стандарт Холдингс /БК/ Х.” Б. В., стават задължения на [фирма]. Като последица от това, последното е отчело разход за лихви в размер на 5 220 381,97 лв. за 2008 г., което е довело да намаляване на данъчния му финансов резултат.

Въз основа на установеното е направен изводът, че сделката е сключена при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат. Това е квалифицирано като отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. В случая според органите по приходите не е необходимо да се цели отклонение от данъчно облагане, а е достатъчно да е налице сделка, чиито параметри са така договорени, че като краен резултат водят до отклонение от данъчно облагане. В тези случаи данъчният финансов резултат следва да се определи, без да се вземат под внимание посочените сделки.

Ответникът приема, че [фирма] е дружество, създадено единствено и само с цел осъществяване на договорената на 23.07.2007 г. между А. С. С. I. /А./ и I. S. I. H. S.. продажба на дяловете на фирмите от направление „Бани & Кухни”. Това се потвърждава от:

- датата на създаването му - м.10.2007 г., т. е. месец преди продажбата на акциите на [фирма] и [фирма].

- липсата на извършвана стопанска дейност за периода на съществуването му;

- фактът, че на 19.06.2008 г., между [фирма] и „Идеал Стандарт Холдингс” /БК/ Х.” Б. В. се сключва договор за прехвърляне на 100% от акциите на [фирма], които [фирма] е закупило само няколко месеца по-рано.

- фактът, че на 22.05.2008 г. се сключва договор за преобразуване между [фирма] като приемащо дружество и [фирма] като преобразуващо се дружество, а [фирма] е придобило акциите на [фирма] само няколко месеца по - рано.

Според ревизиращите безспорно е, че ако холандското дружество бе осъществило покупката на [фирма] и [фирма], без да създава с тази цел [фирма], за което не съществуват законови пречки, нямало да се стигне до намаляване на данъчния финансов резултат на [фирма]. Това е така, тъй като в този случай „Идеал Стандарт Холдингс” /БК/ Х.” Б. В. вместо да има качеството на заемодател на [фирма] само би финансирало покупката, респективно не биха възникнали задължение за заем и произтичащите от него разходи за лихви.

Не на последно място според ревизиращите разбирането, че сделката се сключва при условия които водят до отклонение от данъчно облагане, се подкрепя от факта, че [фирма] се влива именно в [фирма], а не в [фирма], което дружество е с по-малки печалби и съответно подлежи на облагане с по-малък корпоративен данък.

Както бе казано по-горе, наред с акциите на [фирма], [фирма] придобива и 9 600 000 акции на [фирма] за сумата от 6 900 000,00 щ.д. Същите [фирма] продава на едноличния си собственик „Идеал Стандарт Холдингс” /БК/ Х.” Б.В. на 19.06.2008 г. Тоест по отношение на акциите на едното дружество - [фирма] е налице продажба. Това дружество обаче е с данъчен финансов резултат за 2008 г. - отрицателен в размер на 2 311 882,79 лв.

Същевременно съгласно чл. 71 от ЗКПО данъчната загуба се приспада при определяне на данъчния финансов резултат в размера на положителния данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба. Тоест според органите по приходите, ако [фирма] се бе вляло в [фирма] и бе прехвърлило всичките си пасиви - включително задълженията по договор за заем, това би довело до увеличаване на отрицателната стойност на данъчната му загуба и поради липса на положителен данъчен финансов резултат - до липса на основа, от която да се приспадне. В този случай не би се постигнал ефект на ефективно намаляване на подлежащия на внасяне корпоративен данък. Жалбоподателят би заплатил по-висок корпоративен данък поради факта, че не би приспаднал разходите за лихви по заема за закупуването на предприятията от счетоводния си финансов резултат и респективно – от облагаемата си данъчна печалба.

Предвид това и с оглед на всичко гореизложено, с ревизионния акт не са признати начислените разходи за лихви за 2008 г. от страна на [фирма] в размер на 5 220 381,97 лв. и със същите е преобразуван счетоводния финансов резултат на дружеството в посока увеличение. В резултат на допълнителното преобразуване на данъчния финансов резултат, последният е определен в размер на 52 399 985,47 лв. Дължимият корпоративен данък за 2008 г. е определен в размер на 5 239 998,55 лв.

Според приходната администрация основният принцип, залегнал в данъчния закон за преобразуване на печалбите, отчитайки условията, които биха възникнали между независими лица при сравними сделки и обстоятелства, е принципът на независимите пазарни отношения. Този принцип се изразява в това, че когато между две свързани лица в техните търговски или финансови взаимоотношения са приети или наложени условия, различни от тези, които биха били приети между независими лица, тогава всяка печалба, която, ако ги нямаше тези условия би възникнала, но поради тези условия не е възникнала

за едно от лицата, може да бъде включена в печалбите на това лице и съответно обложена с данъци. Принципът на независими пазарни отношения осигурява равнопоставеност при данъчното третиране. Тъй като принципът на независими пазарни отношения поставя за данъчни цели свързаните и независимите лица на равна основа, той възпрепятства създаването на данъчни предимства или неблагоприятни последици, които иначе биха изкривили относителните конкурентни позиции на двата вида данъчни субекти. Като елиминира данъчният фактор от процеса на вземане на икономически решения принципът на независими пазарни отношения насърчава търговията и инвестициите.

Когато цените не отразяват съотношението на пазарните сили и принципа на независими пазарни отношения, данъчните задължения на свързаните лица и данъчните им приходи могат да бъдат неправилно определени. Затова в материалният закон са разписани разпоредби, с които е уредено, че за данъчни цели печалбите на свързани лица могат да бъдат коригирани за избягване на подобни несъответствия и в тази връзка гарантират, че принципът на независимите пазарни отношения ще бъде изпълнен. В материалният закон е възприето, че релевантна корекция се постига чрез установяване на условия на търговските и финансовите отношения, които биха могли да съществуват между независими лица при подобни сделки и условия.

Този принцип е залегнал в разпоредбите на чл. 15 от ЗКПО /действащ от 01.01.2007 г./. По смисъла на тази разпоредба, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат /върху размера на печалбите и доходите/, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчният финансов резултат /печалбата и доходите им/ се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица.

Аргументи в подкрепа на изложеното се съдържат и в доклада на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /О./ по трансферно ценообразуване. Основните принципи залегнали в този международен стандарт относно постигната договореност за използване за данъчни цели спрямо трансфери между свързани лица са принципа на независимите пазарни отношения и принципа на съпоставимост.

В конкретният случай сделките, произтичащи от договор за преобразуване чрез вливане оказват влияние върху размера на печалбите и доходите, отличаващ се от условията между несвързани лица, поради което за определянето на дължимия данък ефекта от финансовите отношения, възникнали при преобразуването /заплащане на дълг и лихви по междуфирмения договор за заем/ са елиминирани, а са взети предвид условията, които са възникнали с несвързаните лица. Това е така, защото се поставя въпросът кое независимо лице при независими пазарни отношение, би се съгласило да заплаща цената на акциите от собственият си капитал по сделка предмет на покупко-продажба на акциите от акционерите. Налице са различни хипотези, при които едно независимо лице би предприело, съобразно бизнес политиката си, бизнес стратегията си, пазарните условия и

др. съображения, за постигането на целта си за постигането на ефективен резултат от сделката.

В конкретния случай следвало да се отчете и факта, че ревизираното лице не разполага с възможността за самостоятелно вземане на решения, с оглед на факта, че мажоритарният собственик на акциите е „Идеал Стандарт Холдингс /БК/ Х.“ Б.В. Контролът и вземането на решения се осъществяват от дружеството, което притежава основния пакет от акциите. След като ревизираното лице не осъществява контрола и вземането на решения, то решението за вливане е взето от акционера, притежаващ основния пакет от акции. Сделката по вливането е сключена между свързани лица. Сделката за преобразуване, чрез вливане на дружеството, закупило акциите на ревизираното лице е сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане.

С ревизионния акт е въведен допълнителен мотив за непризнаване на процесните разходи за данъчни цели и в съответствие с разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО разходите, предмет на спора, са третираны като данъчни постоянни разлики.

В случая отчетените от [фирма] разходи за лихви не са във връзка с получен от дружеството заем, обезпечаваш производствената му дейност. Същите въобще не кореспондират с извършваната от дружеството стопанска дейност, а са разходи, които [фирма] трупат във връзка с придобиването на акциите му от друго лице за своя сметка.

Действително един от основните принципи за осъществяване на счетоводството и изготвянето на финансовите отчети е принципът на съпоставимост между приходите и разходите. По смисъла на чл. 4, ал. 1 т. 4 от Закона за счетоводството, това означава че разходите извършени във връзка с определена сделка или дейност, следва да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите следва да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. В конкретния случай предприятието, което трябва да спазва този принцип и да се съобрази със сделката е [фирма]. Сделката от гледна точка на това дружество е отразяването на сделката - вливане на [фирма]. За да спазва принципа на съпоставимост на приходите и разходите, [фирма] следва да отрази разходите за лихви, като срещу тези разходи за лихви се съпоставят приходи за същият период.

Такива приходи е невъзможно да бъдат отразени не само през периода на отразяването на разходите, но и в който и да било последващ период. Заплащането на дълга представлява погасяване на задълженията на акционерите към банките, отпуснали кредита по повод преобразуването на предприятието. Срещу това не могат да възникнат приходи от финансиране, поради което правилно ревизиращите са квалифицирали процесните разходи и като данъчни постоянни разлики по смисъла на чл. 26, т. 1 от ЗКПО и са обусловили допълнителен мотив за увеличаване на финансовия резултат.

В оспорвания акт е прието, че акционерите на крайното дружество - майка Б. К. П., САЩ към момента на вливането разпределят дивиденди в резултат на скрито разпределение на печалбата в размер 156 002 087,61 лв. В съответствие с определената от закона ставка, данъкът при източника по

чл. 194 от ЗКПО е определен в размер на 7 800 104,38 лв.

Фактическите изводи на ревизиращите, обусловили така извършеното облагане, са следните:

В резултат на извършеното вливане между [фирма] и [фирма], осъществено през 2008 г., единственият акционер на [фирма] – „Идеал Стандарт Холдингс БК Х.“ Б.В. придобива акции в [фирма] и става негов мажоритарен акционер на основание чл. 262 от ТЗ. В тази връзка е направен извода, че придобиването на акции в капитала на [фирма] е безвъзмездно за холандското дружество, тъй като при вливане цялото имущество на вливащото се дружество преминава към приемащото, което става негов правопреемник. В конкретния случай, в резултат на вливането задълженията на [фирма], в т. ч. и тези произтичащи от договора за междудружествен заем от 31.10.2007 г. с едноличния собственик на капитала „Идеал Стандарт Холдингс БК Х.“ Б.В., стават задължения на [фирма].

Следователно холандското дружество получава ведно със следващите се лихви средствата, които е предоставило като заем на дъщерното си дружество с цел закупуване на акциите на [фирма]. Същевременно видно от документите по глобалната сделка, холандското дружество е собственост на крайното дружество – майка Б. К. П., САЩ. В резултат на сделката по вливането се приема, че крайното дружество – майка Б. К. П., САЩ извършва скрито разпределение на печалби на дружество [фирма] в размер на установената от [фирма] положителна търговска репутация в размер на 156 002 087,61 лв.

В оспорваният акт е прието, че акционерите на крайното дружество - майка Б. К. П., САЩ към момента на вливането разпределят дивиденди в резултат на скрито разпределение на печалбата в размер 156 002 087,61 лв. Т. е. чрез привидната сделка по вливането се постига прикриването на прехвърлянето на дълга на „Идеал Стандарт БК Х.“ В.Б. към [фирма], без да е взето официално решение на собствениците за разпределяне на дивиденди. Т. е. за собствениците реално се осъществява погасяване на дълга на „Идеал Стандарт БК Х.“ Б.В. чрез разпореждане с имуществото на [фирма] чрез поемането за изплащане от последното на същия този дълг. В резултат на сделката по вливането на [фирма] в [фирма] се намалява справедливата стойност на имуществото на правопреемника със сумата от 146 835 264,00 лв., което е установено от експертизата като справедлива стойност на имуществото на вливащото се дружество.

Според Директора на Дирекция ОДОП следва да бъде определен данък върху източника по реда на чл. 194 от ЗКПО, но по аргументи, различни от изложените в РД/РА, както и върху различна данъчна основа. Изходна позиция за това са отново лихвите по заема в размер на 5 220 381,97 лв., които дружеството – жалбоподател заплаща вместо акционерите. Това, че въпросните лихви се заплащат от българското предприятие, а не от холандското дружество – мажоритарен собственик на акциите, освен че влияе върху данъчния финансов резултат на дружеството, може да квалифицира и като доход в полза на холандското дружество, тъй като въпросните средства следва да се заплащат към банките – кредитори от него, а не от българското предприятие. Макар и дъщерно такова, то представлява отделен правен

субект от акционерите и като поема вместо тях разходи, по своеобразен начин това се явява изплащане на дивиденди по смисъла на чл. 12, ал. 5, т. 4 от ЗКПО. Предвид изложеното за скрито разпределение на печалбата и за дивидент, решаващият орган намира, че в случая въпросните лихви действително представляват скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО. Доколкото лихвите се поемат изцяло за сметка на дружество, за което не са разход, свързан с дейността, те представляват и дивидент по смисъла на § 1, т. 4, буква "в" от ДР на ЗКПО. Поради това те следва да бъдат квалифицирани като доход съгласно чл. 12, ал. 4 от ЗКПО, откъдето произтича и основанието за облагането им по реда на чл. 194 от ЗКПО.

В случая българското дружество не изплащало директно доход от лихви в полза на чуждестранното такова, но сумата на лихвите следва да се третира като доход за холандското дружеството, тъй като е поета от дъщерното дружество в качеството му на дъщерно предприятие, вместо да бъде заплащана директно от акционера като негов собствен разход.

Решаващият орган намира, че в случая определянето на данък върху източника по силата на така изложените факти не представлява влошаване положението на жалбоподателя, тъй като в случая в тежест на жалбоподателя е определено задължение за данък върху източника в по-голям размер като за данъчна основа е определена сумата от 156 002 087,61 лв. В случая данъчната основа за определяне на данък върху източника следва да бъде сумата на лихвите, която българското дружество заплаща - 5 220 381,97 лв.

В случая тъй като задължението за данък върху източника с решението ще бъде определено в по-малък размер, не е налице съответно и влошаване положението на жалбоподателя.

Предвид подробно изложеното в мотивите на решението, решаващият орган приема, че лихвите върху заема следва да се квалифицират като доход по смисъла на чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО. Като такива те попадат в приложното поле на чл. 194 ЗКПО, съответно се облагат със ставка в размер на 10 % съгласно чл. 200, ал. 1 от ЗКПО. Следователно размерът на данъка върху източника следва да бъде определен на 522 038,20 лв. ведно със следващата се от това лихва. С допълнително решение № 92/18,01,2013год /неоспорено по съдебен ред /Директора на Дирекция ОДОП допуснал поправка на очевидна фактическа грешка в постановеното решение №3043/27,12,2012год, в частта касаеща определения размер на установения данък върху източника като посочения в първоначалното решение размер от 522038,20лв е променен на 261019,10лв, ведно със следващата се от това законна лихва. Както е посочено решението за допускане на поправка на очевидна фактическа грешка не е оспорено по съдебен ред, поради което и макар посоченото в него наличие на ОФГ не е налице следва да се приеме, че понастоящем в рамките на съдебното оспорване на ревизионния акт установените с него задължения са следните: установен корпоративен данък в размер на 522038,20лв – главница, лихва в размер на 175092,92лв, както и установения данък, удържан при източника в размер на 261019,10лв главница и съответната лихва.

Екземпляр от ревизионния доклад е получен от жалбоподателя на 16.05.2012 г. Фактическите констатации и изводи на екипа са потвърдени от издателя на

РА №29001200039/27.06.2012 г., съобщен на упълномощено от жалбоподателя лице.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 26-И-11107/18.07.2012 г. по описа на ТД „ГДО” С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. След пълното комплектуване жалбата с ревизионната преписка е депозирана у решаващия орган на 26.07.2012 г.

С решение № 3043/27.12.2012 г. директорът на Дирекция „О.” е изменил обжалвания пред него Ревизионен акт № 290012000039/27.06.2012 г., издаден от Г. Г. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С., в обжалваната част като: потвърдил РА в частта на определения корпоративен данък за 2008год и изменил акта, в частта на определения данък при източника като го определил на 522038,20лв, ведно със съответните лихви. С допълнително решение № 92/18,01,2013год /неоспорено по съдебен ред/ Директора на Дирекция ОДОП допуснал поправка на очевидна фактическа грешка в постановеното решение №3043/27,12,2012год, в частта касаеща определения размер на установения данък върху източника като посочения в първоначалното решение размер от 522038,20лв е променен на 261019,10лв, ведно със следващата се от това законна лихва.

Същевременно доколкото при извършеното вливане е настъпило универсално правоприемство, то и на влялото се юридическо лице – Идеал Стандарт БК Б. ЕАД, ЕИК:[ЕИК] е извършена ревизия за същия данъчен период ,приключила с решение № 3044/27,12,2012год на Директора на Дирекция О. при НАП, като е изменил РА № 29001200021/27,06,2012год , издаден от Г. Т., като установената при ревизията данъчна загуба за 2007год в размер на 1310,46лв е определена на данъчна загуба в размер на 449100,45лв, а установения с РА резултат по ЗКПО за 208год – корпоративен данък в размер на 22192146,02лв е определен на 464121,61, ведно със съответните лихви. За да достигне до този резултат органът по приходите е приел, че продажбата на акциите на Идеал Стандарт Б. ЕАД се извършва в рамките на постигнато на 23,07,2007год между А. Стандарт К. и Идеал стандарт И. Холдинг С. споразумение за покупко-продажба на капитал е по същество продажба на глобално ниво на бизнеса в направление Бани и кухни, като се съобрази чл.3 ал.3.4 буква а от същия договор общата цена за бизнеса Бани и Кухни , включително поетите задължения до степента до която същите се отнасят до закупените активи следва да се разпределят за данъчни цели между активите /дяловете на Бани и Кухни дружествата; пряко прехвърлените участия в смесени предприятия; закупените активи и ангажимента на А. да не се ангажира с конкурентна дейност съгл.чл.7.8 от договора. Т.е органите по приходите са приели , че сделката, предмет и на настоящето ревизионно производство не води до отклонение или избягване на данъчно облагане.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от

него е и ревизионният доклад, където за подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа. Не се спори относно компетентността на органите възложили ревизията и извършили я, а и от приетите писмени доказателства по преписката не се установява липса на компетентност.

Пред настоящата инстанция като доказателства от страна на жалбоподателя бяха представени под опис с молба от 09,04,2013 год писмени доказателства-заверен превод на представени в рамките на административното производство писмени доказателства на английски език. Всъщност страните не спорят по фактите, така както са очертани по горе. Спорът между тях е правен и е свързан с приложението на чл.151 от ЗКПО във вр. Чл.16 ал.1 от ЗКПО, а оттам и с чл.12 ал.5 т.1 от ЗКПО и е свързан с право приемството между Идеал Стандарт БК Б. ЕАД и Идеал Стандарт-Видима АД, както и дали избраният начин на правна реорганизация на бизнесът Бани и Кухни на А. в Б. не води до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16 ал.1 от ЗКПО.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи: Очевидно е, че първият спорен въпрос касае приложимостта на правото на Европейския съюз в настоящият случай. Докато при облагането с косвения многофазен данък добавена стойност ЕС е въвел първоначално с Шеста директива, а понастоящем с Директива 112/2006 г правила, които са обвързващи държавите членки, и съответно С. е органът, даващ задължителни тълкувания на разпоредбите на Директивите, то в областта на преките данъци ЕС е предоставил на държавите членки известен суверенитет при определянето и установяването им. По същество обаче от мотивите на вносителя на законопроекта за ЗКПО /в сила от 01,01,2007 год/ ясно е посочено обвързаността на националното право с европейското законодателство в тази насока-ярък пример за това е и разпоредбата на § 2 от ДР на ЗКПО, а също така и мотивите за последващите изменения на закона, свързани с променени текстове в европейски нормативни актове. Всъщност принципа на върховенството на европейското право над националното, който е всеизвестен и е коментиран от С. в множество решения /К. с/у Е. и др/ изисква тогава, когато директива на ЕС не е напълно транспонирана от националния законодател, всяко лице на територията на ЕС да се позове директно на нея и националният съд да я приложи въпреки националния си закон.

Всъщност глава 19 раздел II „Специфичен режим на облагане при преобразуване” от ЗКПО представлява транспониране на разпоредбите на Директива 90/434 от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки. Нейният чл.11 е транспониран директно в нашето законодателство с текста на чл.151 от ЗКПО. Последният гласи, че „Разпоредбите на този раздел не се прилагат, когато преобразуването е **насочено към отклонение или избягване на данъчното облагане**. Смята се, че е налице отклонение от данъчно облагане и когато липсва икономическа обосновааност за предприетото преобразуване или то прикрива разпореждането с активи.” Всъщност това е и основният спор между страните

по делото-приходната администрация настоява,че приложим е 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.”.Тълкувайки граматически, логически и семантично текста на чл.16,чл.112 и чл.151 от ЗКПО,настоящият състав намира,че разпоредбата на чл.151 от ЗКПО се прилага тогава,когато е налице преобразуване на търговско предприятие чрез някой от начините ,посочени в чл.125 ал.1 от ЗКПО и при подобно преобразуване чл.16 от ЗКПО е неприложим.Мотивацията за това е следната-на първо място използваната глаголна форма в чл.112 и чл.125 ал.1 от ЗКПО/ „се прилагат,се прилага”,която води на извода за наличието на императивно правило за поведение.На второ място от наименованието на раздел II на глава 19 от ЗКПО ”Специфичен режим на облагане при преобразуване”-който специфичен режим изключва общия режим на облагане на сделките съгласно глава 1 „Общи положения”,в която се намира чл.16 от ЗКПО.

На трето място коренно различни са сделките ,които има предвид чл.16 от ЗКПО и тези посочени в чл.125 във вр. Чл.113 от ЗКПО.За разлика от общите сделки/обикновено в писмена форма-частни диспозитивни документи,които подлежат на промяна ,а оттам и до свързаната с това несигурност чрез анекси и споразумения/,то за групата от втория вид се наблюдава голяма доза публичност-вписване в търговския регистър и оповестяване на същото,форма на сделката,определени забрани/чл.187а-чл.17е от ТЗ/,определени изисквания-чл.262 у от ТЗ,задължение за предоставяне на информация-чл.262н от ТЗ,проверка на преобразуването от независим одитор-чл.262л от ТЗ-т.е правната реорганизация чрез вливане на дружества съдържа огромен брой гаранции срещу злоупотреба,доколкото всички тези изисквания,посочени по горе се обнародват в Търговския регистър,стават публични,имат достоверна дата,при преобразуването съгласно чл.141 ал.2 справката по чл.140 ал.6 от ЗКПО се депозира в НАП до края на месеца следващ този на преобразуването.Целта на тази публичност и прозрачност при вземането на решение от един търговец за правното му реорганизиране с друг търговец не е случайна-на първо място се цели защита на интересите на кредиторите /а Държавата е привилегирован такъв за публичните си вземания от данъци и лихви за тях/,а на второ място се цели защита на търговското име на дружеството,участващо в реорганизацията-а именно да не участва в сделка ,която води до накърняване на правата и интересите на неговите контрагенти.Всъщност разликата в текста на чл.151 и чл.16 ал.1 от ЗКПО не е толкова голяма,за да обуслови до такава степен възникналия между страните спор-в единия случай се изисква преобразуването да е насочено към отклонение от данъчно облагане,а във втория изпълнението на сделката да води до такова.По същество доколкото спрямо жалбоподателя по настоящем и спрямо лицето

вляло се в него са водени две паралелни ревизионни производства,второто от които е завършило с оспорването по административен ред на издадения ревизионен акт с решение № 3044/27,12,2012год на Директора на Д./цитирано по горе/,то с оглед принципа на пропорционалност и законност/чл.2 от ДОПК/ би следвало фактите при ревизионните производства да бъдат третирани за данъчни цели по еднакъв начин.

Така в ревизионното производство на Идеал Стандарт БК Б. ЕАД е прието,че реорганизацията на правните форми на двете дружества чрез сливането на дълга при приемащото дружество Идеал Стандарт-Видима АД не води до отклонение от данъчното облагане,доколкото е една глобална сделка за придобиването на бизнеса Бани и Кухни,принадлежащ на А. Стандарт К. чрез отпуснат заем от Б. ъф А. размер на 1,35 милиарда долара,а в настоящето производство това не е така.Всъщност този довод на приходната администрация е в пряко противоречие с чл.138 и чл.139 т.1 от ЗКПО- доколкото активите и пасивите преди и след преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по този закон,което се извършва при получаващото дружество-т.е при жалбоподателя по настоящем. Изключвайки посочените по горе принципи органите по приходите по същество целят облагането за един и същ период както на приемащото дружество,така и на влялото се дружество,макар чл.139 т.1 от ЗКПО да забранява подобен резултат.Ето защо и настоящият състав приема,че с оглед обсъдените по горе факти-взетото решение за глобална продажба на бизнеса Бани и Кухни от А. Стандарт К. ,сключеният договор за кредит с Б. ъф А. и други банки на стойност 1,35 милиарда долара,одобрената от банките кредитори структура на придобиването,която е предвиждала в края й в Б. да продължи да съществува само едно дружество от направлението Бани и Кухни,съгласуването с банките кредитори на промяната в структурата за придобиването с оглед вливането на Идеал Стандарт БК Б. ЕАД в Идеал Стандарт- Видима АД /стр.159-170 от том II,стр.144-152 и стр.154 от Т. 13/ и текстовете на договора за основен кредит и мецанин кредит,които предвиждат процедура по съгласуване с банките кредитори на подобен вид рискови обстоятелства категорично водят на извода,че осъщественото вливане като възможна реорганизация на търговския субект не е насочено към отклонение от данъчно облагане или пък се цели такова. В конкретния случай наличието на икономическа обосновааност за предприетото преобразуване е доказана по безспорен начин с коментираниите по горе доказателства свързани с осъществяването на глобалната сделка по прехвърлянето на бизнеса Бани и Кухни,а от тях не се установява вливането да прикрива разпореждане с активи.Според съда от Комуникацията на Европейската комисия от 10,12,2007г до държавите членки/стр.176-180 от том II/ и решението на С. по дело С-162/07 подобен вид сделка/по смисъла на чл.11 от Директивата ,цитирана по горе и чл.151 от ЗКПО/ е само изкуствената сделка,без стопанска обосновка, водеща единствено постигането на благоприятен данъчен ефект.Както бе изтъкнато по горе ,а и органите по приходите го признават в Решение № 3044/27,12,2012год вливането между двете търговски дружества като резултат от глобалната сделка по придобиването на бизнеса Бани и Кухни има своята икономическа и бизнес логика.В рамките на производството

жалбоподателят е предоставил множество статии на икономисти които разглеждат възможните и забранени начини на придобивания с дългово финансиране. Освен тях наличието на правна логика при вливането и одобряването му като част от структурата на придобиването е резултат от изискванията на банките кредитори-немислимо е житейски и правно-икономически, че кредитни институции ще отпуснат подобен вид размер на заема-1,35 млрд. долара/пък дори и в конкретния случай за българските предприятия от сектора Бани и Кухни- около 150 млн. долара/ и не биха диктували условията, при които да се осъществи придобиването, а и не биха настоявали за наличието на обезпеченост при погасяването на кредита. Всъщност от приетите статии се установява, че т. нар „слизване на дълга” при компанията, която реално работи и получава приходи е най успешният модел на придобиванията с дългово финансиране. Спорно е дали банките кредитори биха финансирали подобен вид придобиване, ако Идеал Стандарт БК Б. ЕАД бе продало акциите на Видима на Идеал Стандарт Х. Б. В., в който случай Идеал Стандарт-Видима АД не би поела задълженията по заема за придобиване/така както е предложено от органите по приходите като възможна хипотеза/.

В тази насока именно специфичния режим на преобразуванията следва да се съобразява и приложението на чл.16 от ЗКПО в случая е неотнормосимо, доколкото при подобен вид сделки освен данъчния закон /забраняващ изкуствените сделки, насочени към данъчно отклонение/ търговеца следва да спазва и чл.187 е ал.3 от ТЗ, който забранява акционерно дружество да предоставя заеми или да обезпечава придобиването на свои акции от трето лице. Също така следва да се отбележи по повод на изготвената в рамките на ревизионното производство експертиза, даваща оценка на акциите в двете дружества-обект на вливането, че съгласно чл.8 ал.1 от Директива 90/434 при сливане, разделяне или замяна на акции разпределянето на ценни книжа, представляващи капитала на приемащото или придобиващото дружество към акционер на прехвърлящото или придобитото дружество в замяна на ценните книжа, представляващи капитала на второто дружество, само по себе си няма да води до облагане на доходите, печалбата или капиталовите печалби на съответния акционер-в този смисъл и решение на С. от 05,07,2007 по дело С-321/05.

Въз основа на всичко изложено настоящият състав намира за неправилни изводите на органите по приходите за приложимост на чл.16 ал.1 от ЗКПО и съответно на чл.26 ал.1 от ЗКПО, доколкото въз основа на събраните в рамките на процеса доказателства не се установи осъществено вливане по смисъла на ТЗ между двете дружества да е изкуствена сделка, насочена единствено към отклонение от данъчно облагане, нито пък да води до подобен резултат. Ето защо и спрямо разходите от лихви не би могло да намери приложение нормата на чл.26 ал.1 от ЗКПО, доколкото чл.138 от същия закон урежда правоприемството за данъчни цели на задълженията /в това число и разходите за лихви/-а именно, че те преминават върху получаващото дружество и следва да запазят начина си на облагане. Ето защо и оспореният ревизионен акт в частта, касаеща установения корпоративен данък в размер на 522038,20лв - главница в размер на 175092,92лв-лихва се

явява постановен в нарушение на материалния закон и като такъв ще следва да се отмени.

В частта касаеща установеното задължение за данък удържан при източника в размер на 261019,10лв главница и съответната лихва доколкото органите по приходите са приели,че въпросните разходи за лихви в размер на 5220381,97 лв ,които дружеството жалбоподател заплаща вместо акционерите,т.е своеобразно заплащане на дивидент по смисъла на чл.12 ал.5 т.4 от ЗКПО и съответно скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1 т.5 от ДР на ЗКПО,съдът намира отново,че оспореният ревизионен акт е незаконосъобразен и следва да се отмени. В тази насока следва да се отбележи освен доводите,изложени по горе досежно структурата на преобразуването и „слизането на дълга” до дружеството –жалбоподател и приложимостта на чл.138 от ЗКПО в тази насока ,също така и обстоятелството,че разходите за лихви по същество са свързани с дейността на жалбоподателя след преобразуването,тъй като намирането на финансиране на структурното преобразуване на бизнеса Бани и Кухни и съответната му продажба чрез преминаване на собствеността на отделните предприятия в различни държави е по същество даване на възможност дейността на този бизнес да продължи да съществува,дори и с променена собственост,но вече при наличието на средства за финансирането му,които разбира се необходимо е да бъдат върнати на банките кредитори,поради което и разходите за лихви в случая се явяват свързани с дейността на жалбоподателя.Според съда в случая разпоредбата на § 1 т.5 от ДР на ЗКПО е неприложима,тъй като от всички приети по делото писмени доказателства се установява,че не са налице предпоставките на б. б,подусловия АА,ББ,ВВ,ГГ на същата разпоредба.Ето защо и в тази му част ревизионния акт ще следва да се отмени,разбира се като се съобрази постановеното решение № 92/18,01,2013год на Директора на ДОДОП за поправка на очевидна фактическа грешка ,което не е оспорено от жалбоподателя в срока по чл.156 от ДОПК/стр.229/,поради което и оспореният ревизионен акт се счита за изменен и в частта на установения данък,удържан при източника в размер на 261019,10лв главница и съответната лихва.

Съобразно чл. 161, ал. 1 от ДОПК и при направено искане за това на жалбоподателя ще следва да се присъдят разносните в размер на 58889,01лв /50лв за ДТ и 58539,01 лева адвокатско възнаграждение/трикратния размер на минимума,изчислен по смисъла на Наредба №1/2004год за минималния размер на адвокатските възнаграждения,с оглед направеното възражение за прекомерност от страна на процесуалния представител на ответника по спора/.Само за пълнота следва да се отбележи,че след постановяването на решение № 92/18,01,2013год на Директора на ДОДОП за поправка на очевидна фактическа грешка ,което не е оспорено от жалбоподателя в срока по чл.156 от ДОПК/стр.229/,то оспореният ревизионен акт се счита за изменен и в частта на установения данък,удържан при източника в размер на 261019,10лв главница и съответната лихва,поради което и не следва да се определя възнаграждение съобразно първоначалния размер на оспореното установяване на корпоративния данък при източника в първоначалния вид на жалбата,депозирана срещу ревизионния акт.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на Идеал Стандарт-Видима АД ,ЕИК:107021444,сътс седалище и адрес [населено място], [улица],представявана от адв.Р. А. Ревизионен акт /РА/ № 29001200039/ 27.06.2012 г., издаден от Г. Г. Т. , главен инспектор по приходи в ТД ГДО на НАП –С., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция О. при ЦУ на НАП с решение № 3043/ 27.12.2012 г.,и с решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 92/18,01,2013год в частта на установен корпоративен данък в размер на 522038,20лв - главница в размер на 175092,92лв-лихва,както и установения данък,удържан при източника в размер на 261019,10лв главница и съответната лихва.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП да заплати на Идеал Стандарт-Видима АД ,ЕИК:107021444,сътс седалище и адрес [населено място], [улица],представявана от адв.Р. А. разноси в размер на 58889,01лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: