

РЕШЕНИЕ

№ 5796

гр. София, 13.09.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 03.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **3163** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба с вх. № 8127 от 18.04.2011 г., подадена от ”М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О., [населено място], с ЕИК[ЕИК], чрез управителя М. Н., срещу Ревизионен акт (РА) № 20001002650/05.10.2010 г., издаден от Б. В. С. – главен инспектор по приходите в Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., потвърден с Решение № 411/09.03.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят оспорва изцяло ревизионния акт в частта на определените задължения за корпоративен данък за периода: от 2003 г. до 2007 г. по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в общ размер: главница 744 818,90 лева и лихви за забава – 492 086,12 лева и данък по чл. 34 от ЗКПО за 2003 г. в размер 10 268,11 лева и лихви 8 692,66 лева като иска същият да бъде отменен като незаконосъобразен. В жалбата се релевират основания за отмяна относно определените задължения за всяка процесна година като се твърди, че оспореният акт е издаден в нарушение на административнопроизводствените правила на ДОПК и в противоречие с материалния закон. Съобразно подробно изложените мотиви жалбоподателят отправя искане за отмяна на РА със следващите се от това законови последици.

В проведените по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от

упълномощения адвокат К., който поддържа жалбата. Представя писмени бележки, в които посочва, че оспореният акт е погрешно мотивиран като определените за дължими парични суми са изчислени погрешно и не съответстват на представената в хода на ревизията счетоводна документация. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуален представител оспорва жалбата по мотиви, изложени в решението на директора на Дирекция „О.”. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата, считайки атакуваният РА за правилен и законосъобразен, издаден в съответствие със законовите разпоредби.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА № 20001002650/05.10.2010 г. е издаден от Б. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на ”М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О. за корпоративен данък и данък по чл. 34 от ЗКПО за периода 01.01.2003 г. – 31.12.2007 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1000975/09.02.2010 г., издадена от В. С. М. - началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Данъчно осигурителен контрол” на ТД на НАП – С. и изменена със ЗВР № 1002650/29.03.2010 г., издадена от М. Г. Р. – началник сектор „Ревизии”, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С.. Заповедите са издадени от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6/05.01.2010 г., издадена от директора на ТД на НАП – С.. Определен е срок за извършване на ревизията до 17.05.2010 г. Възложената ревизия е по повод Решение № 34/11.01.2010 г. на директора на Дирекция „О.” - С. по жалба срещу РА № [ЕГН]/11.08.2009 г., отменен на основание чл. 155, ал. 4, т. 1 и т. 2 от ДОПК, с указания за нова ревизия по ЗКПО за периода от 2003 г. до 31.12.2007 г. и представяне на доказателства относно констатациите за неотчетени приходи от лихви по предоставени от дружеството заеми.

В рамките на срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1002650/31.05.2010 г., връчен на ревизирувания субект чрез упълномощено лице на 08.09.2010 г. РД има съдържанието предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило възражение от ревизираното лице срещу констатациите в РД.

Издаден е РА № 20001002650/05.10.2010 г. от Б. В. С. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1002650/20.08.2010 г. РА е връчен на ревизираното дружество чрез пълномощник на 12.10.2010 г. С РА е възприета фактическата обстановка установена в РД, както и извършените с него констатации. За установяване фактите и обстоятелствата от значение за извършваната ревизия, са предприети действия, описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК е постъпила жалба, срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, от ревизираното дружество до директора на Дирекция

„О.” с вх. № 53-03-2025/25.10.2010 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-2084/29.10.2010 г. по регистъра на Дирекция „О.” – С..

Сключено е споразумение на основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК за продължаване на срока за произнасяне на директора на Дирекция „О.” до три месеца, считано от датата на изтичане на законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК.

С Решение № 411/09.03.2011 г. на директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП – С., издадено в срока по споразумението, РА № 20001002650/05.10.2010 г. е потвърден, като в мотивите си решаващият орган е посочил, че оспорването на задълженията от ревизираното лице е неоснователно и че не са представени доказателства в подкрепа на твърденията му.

Решение № 411/09.03.2011 г. е връчено на 16.03.2011 г., а жалбата до съда е подадена на 22.03.2011 г. - в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което като процесуално допустима следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост 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.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № 20001002650/05.10.2010 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1002650/20.08.2010 г., издадена от лицето, възложило ревизията. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон – ЗКПО:

РА № 22501000336/28.02.2011 г., потвърден с Решение № 411/09.03.2011 г. на директора на Дирекция „О.” се оспорва в частта на определените задължения за корпоративен данък за периода: от 2003 г. до 2007 г. по реда на ЗКПО в общ размер: главница 744 818,90 лева и лихви за забава – 492 086,12 лева и данък по чл. 34 от ЗКПО за 2003 г. в размер 10 268,11 лева и лихви 8 692,66 лева.

В хода на ревизията е установено, че за процесния период ”М. компания за хотели и туризъм „Х.” О. е инвестирало в строителство и експлоатацията на петзвезден хотел в [населено място]. В РД и в РА подробно са посочени всички договори за продажба на обекти, учредяване правото на строеж, разрешения за строеж и инвестиране на строителството, както и свързаните с обекта в [населено място] консултантски услуги.

1. Констатации и определянето на данъчната основа по ЗКПО за 2003 г.:

Въз основа на представените от дружеството счетоводни документи, в ревизионното производство органът по приходите е установил следните обстоятелства довели до преобразувания на счетоводната загуба за 2003 г. в увеличение в общ размер на 178 097,29 лв. при определяне на данъчната основа за облагане по реда на ЗКПО (отм.):

С Годишната данъчна декларация (Г.) по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО (отм.), ревизираното лице е декларирало отрицателен финансов резултат (загуба) – 398 624 лева. Не са декларирани по реда на чл. 23 от ЗКПО увеличения и намаления на счетоводния резултат и поради определянето на данъчна загуба за 2003 г. не са определяни задължения за корпоративен данък.

1.1. Ревизиращият орган е установил, че дружеството е осчетоводило разходи по сметка 602 – Разходи за външни услуги в общ размер 94 186,89 лева. В сумата се включени следните фактури:

- №11/27.05.2003 г. на стойност 66 300,00 лв., издадена от [фирма], с ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставката – проектиране на обект „Х. пет звезди” в [населено място] – технически проект;

- № 31/25.12.2003 г. на стойност 4 800,00 лв., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставката - консултантски услуги, във връзка с обект в [населено място];

- № 32/27.12.2003 г. на стойност 4 950,00 лв., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставката - консултантски услуги, във връзка с обект в [населено място];

- приходна квитанция № 747341/31.12.2003 г. на стойност 8 310,00 лв., издадена от [община] – такса за разрешение за строеж;

- № 83/30.12.2003 г. на стойност 4 848,99 лв., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставката - плащане по договор за надзор, във връзка с обект в [населено място].

Екипът от проверяващи е стигнал до извода, че посочените разходи не са направени с цел еднократна полза и дружеството не е следвало да ги отчете като текущи разходи по Д-т с/ка 602 „Разходи за външни услуги”. По същата сметка като текущ разход за външна услуга от [фирма] е осчетоводена сумата 4 977,90 лв., за която не е представена фактура.

Ревизиращите са обосנוвали извод, че посочените разходи е следвало да бъдат осчетоводени по Д-та на с/ка 209 „Придобиване на активи по стопански начин”, т.е. разходът не е следвало да се направи за еднократна полза, а с цел да се черпи изгода през по-продължителен период от време, обикновено превишаващ един отчетен период. В конкретния случай разходите, които дружеството е отчетло като текущи се отнасят пряко към придобиването на дълготрайни активи, т.е. – към изграждането на строителния обект, поради което неправилно дружеството ги е отчетло като текущ разход.

С тези мотиви и на основание чл. 23, ал. 2, т. 4 от ЗКПО (отм.), финансовият резултат за 2003 г. е увеличен с направените разходи в размер на 94 186,89 лв. С Решение № 411/09.03.2011 г. на директора на Д. е посочено правилното правно основание за извършеното увеличение, с оглед изложените в РА мотиви – а именно чл. 23, ал. 2, т. 20 от ЗКПО (отм.).

1.2. В хода на ревизията за процесната 2003 г. счетоводният финансов резултат е преобразуван по реда на чл. 23, ал. 2, т. 8 от ЗКПО (отм.) със сумата 59 261,65 лв., представляваща разходи за покупка на апартамент. Органите по приходите са установили, че покупката е оформена с нотариален акт № 8/15.09.2003 г. Апартаментът е закупен от М. Н. – съдружник в дружеството, който неправилно е осчетоводил разхода като текущ за сметка на финансовия резултат на дружеството.

1.3. По реда на чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.) финансовият резултат на дружеството е преобразуван във връзка с чл.15, ал. 2 от ЗКПО (отм.) със сумата 24 648,75 лева – неотчетени приходи от лихви. Лихвите са определени върху предоставен паричен заем на 25.06.2003 г. в размер на 500 000,00 лв., осчетоводен по Д-т с-ка 151 – Получени краткосрочни заеми. В хода на ревизията не е представен договор за заем и банково извлечение, от които да е видно на кого е преведена сумата. Не са начислени лихви по предоставените в заем средства, с което дружеството е пропуснало ползи за периода.

В резултат на така извършените преобразувания при ревизията се определя финансов резултат за 2003 г. отрицателен – 220 526,71 лв. и дължим корпоративен данък 0,00 лв.

2. Констатации и определянето на данъчната основа по ЗКПО за 2004 г.:

С процесния РА е определена данъчна основа за 2004 г. по реда на ЗКПО, като не са признати разходи за данъчни цели в общ размер 3 637 166,02 лв. в т.ч.: по реда на чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО (отм.) със сумата – 3 181 150,20 лв.; по реда на чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.) със сумата – 57 401,99 лв.; по реда на чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.) със сумата – 47 602,08 лв.; по реда на чл. 23, ал. 2, т. 20 от ЗКПО (отм.) със сумата – 7 013,00 лв.; по реда на чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО (отм.) със сумата – 343 998,75 лв.

2.1. В хода на ревизията са установени различия в посочените разходи по Отчета за приходите и разходите (ОПР) и Г. за 2004 г., като там са посочени разходи в размер 4 646 960,00 лв., а по Оборотна ведомост с натрупване за същия период разходите за дейността са 1 465 809,80 лв. Поради това, че при ревизията са установени недействителни разходи в отчета, от където е занижен счетоводният финансов резултат в отчета и е определен нереален счетоводен финансов резултат, като изходна база за определяне на данъчната основа, органите по приходите са извършили увеличение по реда на чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО (отм.) със сумата 3 181 150,20 лв.

2.2. На същото основание счетоводният резултат е преобразуван в увеличение със сумата от 343 998,75 лв. – разходи по дати както следва: на 31.03.2004 г. с 33 000,00 лв., на 11.03.2004 г. с 97 791,50 лв., на 29.03.2004 г. с 146 687,25 лв., на 06.07.2004 г. с 26 520,00 лв. и на 31.07.2004 г. – 40 000,00 лв. За тези разходи дружеството не е представило фактури или други първични счетоводни документи.

2.3. Счетоводният резултат е преобразуван в увеличение по реда на чл. 23, ал. 2, т. 20 от ЗКПО (отм.) със 7 013,00 лв. – разход по фактура № 86/12.07.2004 г., издадена от [фирма] като ревизиращите са приели, че стойността по фактурата неправилно е осчетоводена като разход за външни услуги по сметка 602, вместо по сметка 209 – Придобиване на активи.

2.4. На основание чл. 15, ал. 2 от ЗКПО финансовият резултат за данъчни цели е увеличен с неотчетени приходи от лихви в размер на 57 401,99 лв. Установено е, че МКХТ [фирма] е осчетоводило на 01.06.2004 г. по Д-та на с/ка „Разни кредити и дългове” сумата от 701 500,00 лв. За предоставените парични средства дружеството е представило банково извлечение и два броя фактури за покупка на земя и сграда с получател [фирма] – свързано лице с ревизираното дружество, съгласно § 1, т. 3 от ДР на ЗКПО. Ревизиращите са обосновали извод, че предоставените средства от МКХТ [фирма] е следвало да бъдат оформени като предоставен кредит и да бъде уговорена лихва.

2.5. Във връзка с направените констатации, описани в т. 1.3 за 2003 г. за осчетоводените на 25.06.2003 г. 500 000,00 лв. по Д-та на с/ка „Получени краткосрочни заеми”, дружеството не е представило банково извлечение за възстановяване на сумата, поради което и през 2004 г. за предоставените средства от МКХТ [фирма] при годишна лихва в размер на 9,39% е определен за данъчни цели приход от лихви в размер на 47 602,08 лв.

В резултат на извършените преобразувания на декларираната счетоводна загуба, по реда на чл. 23, ал. 2 от ЗКПО (отм.) органът по приходите е определил положителна данъчна основа за 2004 г. в размер 3 009 612,31 лв. и съответно задължение за корпоративен данък - 586 874,40 лева и лихви за забава 422 538,71 лева.

3. Констатации и определянето на данъчната основа по ЗКПО за 2005 г.:

Декларираният отрицателен счетоводен резултат в размер на 309 238,00 лв. е

преобразуван по реда на чл. 23, ал. 2 от ЗКПО (отм.) в посока увеличение в общ размер 153 827,55 лева, в т.ч. по т. 10 - със сумата 7 860,56 лева, по т. 13 – 47 602,08 лева и 98 364,91 лева. Мотивите за действията на органа по приходите са същите, както за предходните данъчни периоди – 2003 г. и 2004 г. във връзка с разпоредбата на чл. 15, ал. 2 и чл. 15, ал. 3, т. 3 ЗКПО (отм.), регламентиращи предотвратяване на отклонение от данъчното облагане.

В резултат на извършените преобразувания с непризнатите за данъчни цели разходи и взети предвид неотчетени приходи е определена отрицателна данъчна основа в размер 155 410,45 лева, при която не се дължи корпоративен данък съгласно чл. 21 от ЗКПО (отм.).

4. Констатации и определянето на данъчната основа по ЗКПО за 2006 г.:

С РА е определен корпоративен данък за 2006 г. в размер на 130 250,80 лв. след извършените преобразувания на счетоводната загуба за периода, декларирана с Г. в размер 404 909,56 лв.

Въз основа на представените документи по време на ревизията, органът по приходите е установил, че ревизираното дружество е давало заеми, за които не са отчетени приходи от лихви общо 158 487,14 лв., с които счетоводният резултат е преобразуван на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.).

4.1. Аналогично на предходните ревизирани периоди, по отношение на кредита от 2003 г. в размер на 500 000,00 лв., за които дружеството не е представило банкови извлечения или друг документ за възстановяване на сумата са определени неотчетени приходи от лихви в размер 47 602,08 лв. По същия ред и на основание мотивите, изложени в предходните данъчни периоди по т. 1, 2 и 3 са определени неотчетени приходи от лихви по предоставени заеми на следните лица: [фирма] с ЕИК[ЕИК] на 08.03.2006 г. отпуснат заем в размер 60 000 евро (117 349,80 лв.) и върнат на МКХТ [фирма] на 03.05.2006 г.; „Х. И..“ с ЕИК[ЕИК] - заем на 01.06.2004 г. – 701 500,00 лв. и на 20.11.2006 г. – 20 000,00 лв., за които не са представени извлечения за възстановяване на сумата; [фирма] - предоставени суми общо в размер 188 895,75 лв. в т.ч. на 03.05.2006 г. – 50 000,00 лв., на 15.05.2006 г. – 90 000,00 лв. и на 04.05.2006 г. – 48 895,75 лв. Органът по приходите е определил размера на приходите от лихви, неотчетени от задълженото лице относно посочените отпуснати заеми.

4.2. На основание чл. 23, ал. 2, т. 20 от ЗКПО (отм.) с разходите в размер 33 120,00 лв., отчетени като текущи съгласно счетоводната политика на предприятието, когато са извършени за придобиване на амортизируем актив се преобразува в увеличение финансовият резултат (счетоводна печалба/загуба). Разходите включват стойността по фактури: № 1/28.06.2006 г. – 30 000,00 лв., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и № 22149/04.04.2006 г. – 3 120,00 лв., издадена от ЦНИП при У. с ЕИК 0006706160035. Предмет на доставката по фактурите е разработка на концепции и планиране на обект в [населено място] и обектово изпитване за установяване якост на вложена армировка в колони на хотела. Ревизиращите са изложили мотиви, че тези разходи неправилно задълженото лице е отчетело като текущи по Д-т с/ка 602

„Разходи за външни услуги”, вместо в себестойността на изграждащия се обект „Х. [населено място]”, т.е. по сметка 209 - Придобиване на ДА.

4.3. Въз основа на представените при ревизията счетоводни документи екипът от проверяващи е установил, че жалбоподателят е осчетоводил по кредита на сметка 102 – „Резервен капитал” получени от J. U. Co For I. Amm an P. Universiti получени парични средства по банкови извлечения: на 03.05.2006 г. – 309 350,68 лв.; на 15.06.2006 г. – 311 255,02 лв.; на 20.07.2006 г. – 313 318,19 лв.; на 18.10.2006 г. – 156 101,41 лв. и на 08.12.2006 г. – 147 026,22 лв. В хода на ревизията не са представени договори за заем, в резултат на което ревизиращите са приели, че сумите постъпили с банков превод са суми от недеklarирани приходи. Общият размер на преведените суми е 1 237 051,52 лв., с които финансовият резултат за 2006 г. е коригиран в увеличение на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.).

5. Констатации и определянето на данъчната основа по ЗКПО за 2007 г.:

С РА е определен корпоративен данък за 2007 г. в размер 27 693,70 лв. и лихви за забава – 8 888,13 лв. след преобразуването на финансовия резултат с данъчно непризнатите разходи по реда на чл. 78 от ЗКПО - неотчетени приходи общо в размер 308 048,76 лв. и по чл. 77, ал. 1, във връзка с чл. 67 от ЗКПО – 7 932,38 лв. – счетоводни разходи формиращи данъчен амортизируем актив.

Въз основа на представените при ревизията счетоводни документи ревизиращият екип е констатирал следните факти и обстоятелства:

Съгласно подадена Г. за 2007 г. на основание чл. 92 от ЗКПО в ТД на НАП - С., офис „В.”, вх. № 22030462110.03.2008 г. декларираната загуба е в размер на 39 044,12 лв., увеличения на финансовия резултат не са направени, а намаленията са 1 549,48 лв. на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО. Декларираната данъчна основа след преобразуване е отрицателна величина – 40 593,60 лв.

5.1. Органът по приходите е установил, че за осчетоводените на 25.06.2003 г. по Д-т на с-ка 151 - получени краткосрочни заеми 500 000,00 лв. дружеството не е представило извлечения за възстановяване на суми по предоставения заем. Както е отбелязано и в констатациите за 2003 г. и следващите - не е представен договор за заем и не е видно на кого е преведена сумата. Ревизиращите са преценили, че са пропуснати ползи за дружеството вследствие неотчетени приходи от лихви по заема. Въз основа на взетата от дружеството стопанска операция за осчетоводен заем, за задължението, което не е покрито и през 2007 г., на основание чл. 78 от ЗКПО са определени лихви в размер 47 602,08 лв. Съгласно посочената норма при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да

бъдат отчетени през текущата година, съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. На това основание е преобразуван счетоводният финансов резултат и по отношение предоставените заемни средства на „Х. И.“ в размер на 701 500,00 лв. през 2004 г. са начислени лихви – 98 364,91 лв.; за заем в размер 20 000,00 лв. от 2006 г. – са определените лихви в размер 2 230,56 лв. и за заем от 165 000,00 лв. по договор от 02.04.2007 г., погасен на 12.09.2007 г., са определени лихви в размер 8 217,92 лв. за периода от предоставяне на заема до възстановяване на задължението към заемодателя "М. компания за хотели и туризъм „Х.“" О..

5.2. Органът по приходите е установил, че на 15.01.2007 г., "М. компания за хотели и туризъм „Х.“" О. е осчетоводило по К-та на с/ка 159 „Други заеми и дългове" сума в размер на 151 633,29 лв. За получените парични средства, дружеството е представило банково извлечение с наредител - J. U. Co For Investment Amm an P. Universiti. Не е представен договор за заем, между "М. компания за хотели и туризъм „Х.“" О. и J. U. Co For Investment Amm an P. Universiti. Ревизиращият екип е приел, че сумите, постъпили по банков път са суми от недекларирани приходи на проверяваното дружество. В хода на ревизията не са представени доказателства относно произхода на преведените суми, в резултат на което ревизиращите са преценили, че са налице неотчетени приходи. На основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16 от ЗКПО финансовият резултат е увеличен със стойността на същите в размер на 151 633,29, лв.

5.3. Счетоводният финансов резултат е преобразуван за данъчни цели по реда на чл. 77, ал. 1, във връзка с чл. 67 от ЗКПО със сумата 7 932,38 лв. Сумата е отчетена като текущ разход по фактура № 2/07.05.2007 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] с предмет на доставка - трета вноска по договор за строителен надзор в [населено място]. Разходът е осчетоводен по сметка 602 – Разходи за външни услуги, вместо като разход за придобиване на дълготраен актив в резултат на неспазване на изискванията на счетоводното законодателство, конкретно СС 16 – Дълготрайни материални активи.

6. Данък по реда на чл. 34 от ЗКПО (отм.) за 2003 г.:

Ревизиращият екип е установил, че между „А. А. и съдружници" - Й. - изпълнител и "М. компания за хотели и туризъм „Х.“" О. - възложител е сключен договор за извършване на експертни и проучвателни работи за обект „Х. в [населено място]". Съгласно договора, възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши експертни и проучвателни работи за нуждите на строителството на хотел в [населено място]. След представяне на първичните счетоводни документи и регистри, обратна ведомост за 2003 г. и хронологии по сметки органите по приходите констатира, че ревизируваният субект е осчетоводил по Д-та на с/ка 602

„Разходи за външни услуги” разходи в размер на 68 454,05 лв. За извършените технически услуги ”М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О. е превело на „А. А. и съдружници” - Й. на 11.04.2003 г. 22 000 евро или 43 028,26 лв. и на 14.04.2003 г. 13 000 евро или 25 425,79 лв. С оглед на изложеното е счетено, че дължимият данък, съгласно чл. 47 от ЗКПО е в размер на 10 268,11 лв. За периода от 01.06.2003 г. до датата на издаване на доклада, върху сумата на данъка е определена и лихва в размер на 8 692,66 лв.

До гореизложените констатации органите по приходите са стигнали след връчване на Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) до ”М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О. с изх. № 1744-00-528/17.02.2010 г. и представени документи с вх. № 1744-00-528/02.03.2010 г., представляващи договори, справки, актове, разрешения за строеж, декларации, фактури, хронологии, оборотни ведомости, банкови извлечения, които са подробно описани и обсъдени при формирането на изводите на ревизиращия екип в процесния РД.

В съдебното производство от жалбоподателя е ангажирана като доказателство съдебносчетоводна експертиза (ССЧЕ), при която вещото лице, след запознаване с материалите по делото и на базата на съдържащите се в преписката заверени копия от документи е дало заключение, след преценка и анализ на следните релевантни факти за установените с процесния РА данъчни задължения:

Съгласно Рамков Договор за инвестиционна дейност от 20.06.2003 г., А. Муфлех С. Ал - Х., гражданин на Х. Кралство Й. (първа страна) и „М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О. (втора страна), обединяват своите усилия за изпълнение на съвместно изготвени и договорени инвестиционни програми, свързани с изграждането и построяването на хотел с пет звезди с търговски и развлекателен център - кв. 12, местност „С. – център”, [улица], [населено място]. Първата страна приема в условия на възмездно и трайно изпълнение в рамките на договорения срок да осигури необходимите инвестиционни средства в размер на 10 млн. евро за построяването на хотелската база на територията на [населено място], нейното модерно обзавеждане и оборудване с право да я експлоатира преимуществено, а втората страна поема задължения да организира и осъществи инвестиционните намерения по изпълнението на строителството на хотела, неговото оборудване и обзавеждане, с право да участва в разпределението на печалбите при експлоатация на обекта, което подлежи на допълнително споразумение. С Договор за строителство от 04.02.2006 г. „М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О. е възложила на [фирма] да изпълни възмездно със свои ресурси и материали, качествено и в срок по одобрени строителни книжа СМР в груб строеж на обект хотел с пет звезди с търговски и

развлекателен център - кв. 12, местност „С. – център“, [улица], [населено място], при стойност на договорените СМР 114 евро/кв.м. Р., по смисъла на ЗУТ без ДДС.

Съгласно Договор за паричен заем от 02.04.2007 г. „М. компания за хотели и туризъм „Х.““ О. (заемодател) се задължава да предаде в собственост на заемателя [фирма] 165 000 лв. заемна сума без уговорена лихва, като заемополучателят се задължава да върне заемната сума в едногодишен срок от датата на сключване на договора. Договорът за заема се сключва без уговорена лихва, поради което страните не договарят възнаграждение. Съгласно приложени копия от извлечения от разплащателна сметка на М. компания за хотели и туризъм [фирма], заемът е преведен на 02.04.2007 г. и е върнат на 12.09.2007 г.

Съгласно Договор за паричен заем от 01.05.2006 г. „М. компания за хотели и туризъм „Х.““ О. (заемодател) предоставя на заемателя [фирма] 188 895,75 лв., които заемателят се задължава да отчете в срок до 1 година, чрез актуване на СМР за обект в хотел [населено място]. Лихви не са договорени. Съгласно приложени копия от извлечения от разплащателна сметка на „М. компания за хотели и туризъм „Х.““ О., са преведени през м.05.2005 г. – 90 000 лв. и 50 000 лв. (не са четливи датите на преводите) и на 04.05.2006 г. – 48 895,75 лв., срещу връщане на заема на 09.11.2006 г. – 188 895,75 лв.

Съгласно Договор за паричен заем от 20.11.2006 г. „М. компания за хотели и туризъм „Х.““ О. (заемодател) предоставя на заемателя [фирма] 20 000 лв., които заемателят се задължава да отчете в срок до 1 година, чрез актуване на СМР за обект хотел [населено място].

Съгласно Договор за паричен заем от 10.10.2005 г. [фирма] (заемодател) предоставя на заемателя „М. компания за хотели и туризъм „Х.““ О. 150 000 лв., които заемателят се задължава да отчете в срок до 1 година, чрез актуване на СМР за обект в хотел [населено място].

Съгласно приложени копия от извлечения от разплащателна сметка на „М. компания за хотели и туризъм „Х.““ О., са постъпили два превода по 75 000 лв. (не са четливи датите на преводите).

Съгласно Договор за паричен заем от 10.09.2004 г. „М. компания за хотели и туризъм „Х.““ О. (заемодател) се задължава да предаде в собственост на заемателя [фирма] 252 000 лв. заемна сума без уговорена лихва, която сума да бъде върната в петгодишен срок от датата на сключване на настоящия договор. Договорът за заем се сключва без уговорена лихва, поради което страните не договарят възнаграждение. Има приложени извлечения за преводи от/по разплащателна сметка на „М. компания за хотели и туризъм „Х.““ О., които са с неясно съдържание.

Видно от оборотните ведомости по делото, по сметка 721 „Приходи от лихви” на „М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О., са отчетени: 2004 г. – 60 469,10 лв., 2005 г. – 7 758,03 лв., 2006 г. – 5 660,61 лв. и 2007 г. – 21 605,29 лв. По договорите за паричен заем, съдържащи се в преписката по делото, посочени по-горе, видно от текста им, не е уговорена лихва, поради което страните не са договорили възнаграждение. В този смисъл, експертът посочва, че въпросът по т. 3 не е достатъчно ясно формулиран, относно обстоятелството, какъв е размерът на лихвите по предоставени парични заеми от страна на дружеството към 31.12. за съответните ревизирани години /2004 г., 2005 г., 2006 г. и 2007 г./, освен ако не се имат предвид тези, които са намерили отражение по с/ка 721. Предоставянето на парични (заемни) средства на друг контрагент с право на ползване на тези средства за определен период от време срещу връщане с определено възнаграждение (лихва), като цена за услугата, в свободни пазарни условия, би следвало да е договорно уредено. Ако не е, експертизата не би могла да прецени кой на кого и колко е следвало да дължи, като приложи едни или други лихвени %, които в практиката са с различно приложение. Експертът дава мнение, че позицията в РА/РД има своята обосновка.

Съгласно приложени по делото оборотни ведомости, приходите са показани в Констативно-съобразителната част, в табличен вид като вещото лице посочва годишни обороти както следва: за 2004 г. – 95 669,32 лева, за 2005 г. – 7 797,03 лева, за 2006 г. – 5 692,21 лева и за 2007 г. – 40 647,93 лева. Съгласно приложени по делото оборотни ведомости, разходите са показани в Констативно-съобразителната част, в табличен вид разделени по месеци и по години. Относно размера на лихвите по предоставени парични заеми от страна на дружеството към 31.12. за съответните ревизирани години 2004 г., 2005 г., 2006 г. и 2007 г. отново в табличен вид е посочено движението по сметките на дружеството по години и по месеци.

По делото е прието и допълнително заключение на извършената ССЧЕ, в което вещото лице, след запознаване с материалите по делото и справка в счетоводна къща, в която било „презаведено” счетоводството на дружеството е дало в табличен вид допълнителни отговори по поставените въпроси, за всеки от които е изготвило таблици – неразделна част от неговото заключение. Относно паричен заем, предоставен на ”М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О. от [фирма] експертът е посочил, че заемната сума е 150 000 лева. Относно парични заеми, предоставен от ”М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О. на [фирма] експертът е посочил, че заемната сума е с общ сбор 625 895,75 лева. От представените от счетоводната къща оборотни ведомости и извлечения от счетоводни регистри (сметки) за приходите (приложени към заключението) относно дейността на жалбоподателя експертът

установява приходи посочени в табличен вид, както следва: за 2004 г. – 87 706,23 лева; за 2005 г. – 15 248,89 лева; за 2006 г. – 6 127,45 лева; за 2007 г. – 21 430,36 лева. Вещото лице е записало в заключението си, че приходите участват при формирането на финансовия резултат за съответните отчетни периоди. Отново в табличен вид и след запознаване с представените оборотни ведомости и извлечения от счетоводни регистри (сметки) за разходите (приложени към заключението) относно дейността на "М. компания за хотели и туризъм „Х.“" О. експертната е установила разходи, подробно изброени по сметки и групи. Вещото лице е записало, че от съотношението на разходите спрямо приходите е ясно, че тези разходи не са покривани с приходи от дейност, а с външно финансиране, предвид оборота по сметките от група 50 – Парични средства. Освен това, експертът е приел за видно, че натрупаните разходи в сметките от група 60 – Разходи по икономически елементи са в значителен размер и те при годишното приключване са отнесени по дебита на сметка 611 – Разходи за основна дейност, в която са пренасяни с натрупване в следващи отчетни периоди, без да се отразяват на финансовия им резултат. Този резултат по отношение на разходите е формиран на база дебитни обороти по сметките: 614 – Административни разходи, 621 – Разходи за лихви, 624 – Разходи по валутни операции, 6291 – Други финансови операции. В експертната е посочено, че със сметка 611 – Разходи за основна дейност се постъпва по този начин в счетоводната практика когато се изпълнява строителен обект (СМР) до неговото приключване и предаване за експлоатация с Акт 15 и Акт 16 като до тогава в тази сметка се формира неговата себестойност. Следващото се данъчно облагане – корпоративен данък по ЗКПО е изчислено на базата на представените счетоводни данни от презаведеното счетоводство на дружеството и е отразено в табличен вид, както следва: за 2004 г. – 1 606,92 лева; за 2005 г. – 1 288,71 лева; за 2006 г. – 0 лева; за 2007 г. – 204,34 лева.

Съдът не кредитира така приетото допълнително заключение, тъй като видно от стр. 2 на същото – Проверени документи и книжа, вещото лице е базирало заключението си не върху представени първични счетоводни документи, а от компютърни разпечатки на сметки, които са му били предоставени в счетоводна къща, в която било извършено презавеждане на счетоводството на „М. компания за хотели и туризъм „Х.“" О. за процесния период 2004 г. – 2007 г., с начални салда към 01.01.2004 г., по предоставени от негови представители документи, които впоследствие били върнати на дружеството. Копие от тези документи не са представени по делото, по което като доказателства, послужили за изготвяне на заключението са представени компютърни разпечатки от сметки. Съдът преценява тези разпечатки, като съставени

с оглед доказването в настоящия процес и не ги кредитира, а и същите не са от естество да установят различна фактическа обстановка от установената при ревизията.

С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:

С процесния РА финансовият резултат на ревизираното дружество за периодите 2003 г. – 2007 г. за целите на определянето на дължимия корпоративен данък е увеличен на основанията по чл. 23, ал. 2, т. 8, т. 10, т. 13 (вр. чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.)) и т. 20 от ЗКПО (отм.), чл. 77, ал. 1 от ЗКПО и чл. 78 от ЗКПО. Определен е и данък по чл. 34 от ЗКПО (отм.) за данъчната 2003 г.

1. На основание чл. 23, ал. 2, т. 8 от ЗКПО (отм. – ред. ДВ, бр. 119 от 2002 г.), финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се увеличава с разходите, които представляват скрито разпределение на печалбата в полза на акционерите, съдружниците, едноличните собственици или на трети лица. В хода на ревизията за процесната 2003 г. счетоводният финансов резултат е преобразуван по реда на чл. 23, ал. 2, т. 8 от ЗКПО (отм.) със сумата 59 261,65 лв., представляваща разходи за покупка на апартамент. Органите по приходите са установили, че покупката е оформена с нотариален акт № 8/15.09.2003 г. Апартаментът е закупен от М. Н. – съдружник в дружеството, който неправилно е осчетоводил разхода като текущ за сметка на финансовия резултат на дружеството.

Жалбоподателят оспорва така извършеното увеличение, като посочва, че въпросният апартамент е ползван за настаняване на гости на дружеството, провеждане на делови срещи с контрагенти на същото и т.н., поради което не следва да се третира като разход несвързан с дейността. Доказателства за така изложените твърдения не са представени.

Жалбата в тази част е неоснователна, тъй като ако апартаментът е бил закупен за целите на стопанската дейност на дружеството, то той е следвало да бъде заведен като Д. на дружеството, а не в собственост на съдружник. Следователно неправилно закупуването на апартамента на физическото лице е отчетено като текущ разход, поради което обосновано, законосъобразно и правилно финансовият резултат на дружеството за 2003 г. е бил увеличен за данъчни цели с този разход, като задоволяващ изцяло лични нужди на съдружник.

2. Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО (отм. – ред. ДВ, бр. 107 от 2004 г.), финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се увеличава с разходите, довели до намаляване на финансовия резултат (счетоводната печалба/загуба), които данъчно задължените лица не могат да докажат документално по реда, определен в съответните нормативни актове, с първични документи, включително

придружени с фискален бон или с касова бележка от кочан, издадена в предвидени от нормативен акт случаи, или отчетени в нарушение на счетоводното законодателство или на принципа "документална обосновааност".

Както бе посочено по-горе в настоящото решение, органите по приходите са установили различия в посочените разходи по Отчета за приходите и разходите (ОПР) и Г. за 2004 г., като там са посочени разходи в размер 4 646 960,00 лв., а по Оборотна ведомост с натрупване за същия период разходите за дейността са 1 465 809,80 лв. Също през 2004 г. по Д-т с/ка 602 „Разходи за външни услуги” са осчетоводени разходи в размер на 343 998,75 лв., за които ревизирианият субект не е представил фактури. През 2005 г. е установено, че отразените в Г. разходи са в размер на 329 259,00 лв., а установените в хода на ревизията и в оборотната ведомост са в размер на 321 398,44 лв., поради което с разликата от 7 860,56 лв. е извършено увеличение на финансовия резултат.

В хода на административното и съдебното обжалване на РА „М. компания за хотели и туризъм „Х.”” О. не е представила допълнителни доказателства, с които да докаже документално осчетоводените разходи. Както бе посочено по-горе в решението, първични счетоводни документи за извършването им не са предоставени на вещото лице при извършване на експертизата и не са представени по делото, поради което жалбата на дружеството се явява неоснователна и недоказана и в тази си част.

3. С обжалвания РА е увеличен, на основание **чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.)**, в приложимата редакция, финансовият резултат на ревизираното лице, във връзка с установени предоставени заеми на други лица, описани по-горе в констативната част на настоящото решение, както и за констатирани преводи на суми от J. U. Co For I. Amm an P. Universiti и отчитането им като резерви.

Съгласно посочената разпоредба финансовият резултат /счетоводната печалба/загуба/ за данъчни цели се увеличава с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV. Съгласно чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.), в случаите по чл. 13 и чл. 14 /когато лицата са свързани по смисъла на закона и когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане/, когато резултатът за отчетния период е намален или е отчетена загуба, при определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчното преобразуване със сумите, произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки. С разпоредбата на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО /отм./ е конкретизирано, че цитираната ал. 2 се отнася и за случаите на получаване или предоставяне на кредити 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 /редакция в сила до 31.12.2005 г./. С изменение на закона - ДВ бр. 102/2005 г., считано от 01.01.2006 г. лихвеният процент се съпоставя с пазарната лихва. Аналогична е разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО /в сила от 01.01.2007 г./, съгласно която за отклонение от данъчно облагане се смята получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаване на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността.

За извършеното увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2007 г. при аналогични хипотези органите по приходите са се позовали на текста на чл. 78 от ЗКПО, съгласно който при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Относно констатацията за неотчетени приходи от лихви по заем с Решение № 34/11.01.2010 г. на директора на Дирекция „О.” - С. по жалба срещу РА № [ЕГН]/11.08.2009 г. при първата ревизия са дадени указания за допълване доказателствата и установяване на всички обстоятелства свързани с предоставения по банков път паричен заем в размер 500 000 лв., както и относно другите предоставени заеми от дружеството жалбоподател. Указано е при новата ревизия органът по приходите да изясни наличието на предпоставките по чл. 13 и чл. 14 ЗКПО и да установи конкретната фактическа обстановка. Да изясни кой е предоставил паричните средства, преценени като заемни средства, свързано лице ли е по смисъла на закона, какви са договореностите между страните във връзка с предоставения заем. Приел е, че ревизиращият орган е пристъпил към прилагане на материалния закон, без да изясни фактите и обстоятелствата и изиска допълнително представяне на писмени доказателства, свързани с правоотношенията между страните. Съгласно констатациите от повторното ревизионно производство в РА № 20001002650/05.10.2010 г. отново не е представено банково извлечение и договор за заем, от които да се установи на кого е представен заемът от 500 000 лв., не са представени допълнителни доказателства и във връзка с другите описани по-горе заеми, които ревизираното дружество е предоставило на трети лица, без да уговори възнаграждение под формата на лихва. Ревизиращият орган отбелязва, че тези заеми е следвало да се оформят от „М.

компания за хотели и туризъм „Х.“ О. като предоставен кредит и съответно да са договорени лихви.

Жалбоподателят оспорва констатацията на органа по приходите, като според него наличието на предоставен заем с лихва, отклоняваща се с повече от 25% от законната, съответно - пазарната лихва към датата на сключването му не е достатъчно основание за извършване на преобразуване на финансовия резултат. Подробно коментира правното регулиране на сделките между свързани и несвързани лица и механизмите за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане разписани в раздел IV от глава I на ЗКПО (отм.). Според задълженото лице нито в РД, нито в РА е изследван цялостният ефект от взаимоотношенията по предоставяне на кредити. Според него нереализирането на приход от лихви за ревизираното лице води до неизвършване на разход за тези лихви, при заемополучателите, поради което не била налице загуба за бюджета.

Изложените от ревизирия субект съображения са неоснователни. Съгласно чл. 15, ал. 1, т. 3 от ЗКПО (отм.) при „получаване или предоставяне на кредити с лихвен процент, отличаващ се с повече или по-малко от една четвърт от законната (след 01.01.2006 г. - пазарната) лихва към момента на сключване на сделката, както и опрощаване на кредити или изплащане за своя сметка на кредити, несвързани с дейността се приема, че е налице отклонение от данъчното облагане. В този случай при определяне на данъчната основа се вземат предвид сумите произтичащи от търговските и финансови взаимоотношения и за данъчни цели в увеличение се регулира счетоводният финансов резултат, тъй като в резултат на подобни сделки същият е намален.

За пълнота на мотивите следва да се отбележи, че нито в ревизионното, нито в съдебното производство са представени договор за заем, банкови извлечения и доказателства за взети стопански операции относно процесните заемни средства и определяне на лихви, които да са в подкрепа на изложените от ревизирия субект съображения. Не е установено и твърдението за липса на отрицателен ефект за бюджета, а при наличие на законова презумпция за такъв и при изложени твърдения на жалбоподателя в обратната насока е следвало да ги докаже.

Съгласно § 1, т. 29 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО (отм.) законната лихва е основният лихвен процент на БНБ плюс 10 пункта. В редакцията на същия текст – ДВ, бр. 102/2005 г. е посочено, че пазарна лихва е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. Пазарната лихва се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на

предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя/ лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Видно от РД размерът на пазарната лихва е определен от органите по приходите като са взети предвид минималните и максималните лихвени проценти по предоставени банкови кредити, при което за целите на ревизионното производство е определен размер на пазарната лихва, като е изчислена средна пазарна лихва. От своя страна жалбоподателят в настоящото производство не е установил различен от приетия от органите по приходите размер на пазарната лихва за съответните данъчни периоди.

В разпоредбите на ЗКПО, Закона за счетоводството или друг общ данъчен закон не се съдържа легално определение за понятието "получаване или предоставяне на кредит" или за "кредит", което да е приложимо за целите на данъчното облагане по ЗКПО и съответно за преобразуване на финансовия резултат при приложение на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО /отм./. Несъмнено разпоредбата няма предвид само банкови кредити, тъй като в противен случай това би било изрично посочено, доколкото банковите кредити се отличават по редица признаци от останалите случаи на предоставяне на парични средства.

Предвид изложеното, настоящият състав на съда приема, че под "получаване или предоставяне на кредити" в разпоредбата на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО /отм./ се имат предвид всички случаи на предоставяне или получаване на парични средства от едно дружество на друго дружество, срещу уговорена лихва и при задължение за връщане в срок или без конкретно уговорен такъв. За целите на данъчното облагане по ЗКПО е предвидено, че при получаване или предоставяне на парични средства при лихва, която се отличава от законната/пазарната лихва към момента на сключване на договора с повече от една четвърт, се извършва преобразуване на финансовия резултат със сумите, произтичащи от тези сделки. В конкретния случай е налице предоставяне на средства от ревизираното лице на различни лица без да е уговорена лихва, или при нулев лихвен процент. По изложените по-горе съображения, разпоредбата на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО /отм./, съответно – чл. 78, вр. чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, намира приложение в случая, затова с ревизионния акт правилно е извършено увеличението на финансовия резултат на това основание.

На същите правни основания съответно през 2006 г. и 2007 г. е увеличен годишният финансов резултат с осчетоводените по кредита на сметка 102 – „Резервен капитал” получени от J. U. Co For I. Amm an P. Universiti парични средства по банкови извлечения: на 03.05.2006 г. –

309 350,68 лв.; на 15.06.2006 г. – 311 255,02 лв.; на 20.07.2006 г. – 313 318,19 лв.; на 18.10.2006 г. – 156 101,41 лв. и на 08.12.2006 г. – 147 026,22 лв. В хода на ревизията не са представени договори за заем, в резултат на което ревизиращите са приели, че сумите постъпили с банков превод са суми от недеklarирани приходи. Същите са изводите на органите по приходите и по отношение на осчетоводената на 15.01.2007 г. по К-та на с/ка 159 „Други заеми и дългове” сума в размер на 151 633,29 лв. За получените парични средства, дружеството е представило банково извлечение с наредител - J. U. Co For Investment Amm an P. Universiti. Не е представен договор за заем, между ”M. компания за хотели и туризъм „X.”” О. и J. U. Co For Investment Amm an P. Universiti. Ревизиращият екип е приел, че сумите, постъпили по банков път са суми от недеklarирани приходи на проверяваното дружество. В хода на ревизията не са представени доказателства относно произхода на преведените суми, в резултат на което ревизиращите са преценили, че са налице неотчетени приходи. На основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16 от ЗКПО финансовият резултат е увеличен със стойността на същите в размер на 151 633,29, лв.

Жалбоподателят не е установил и в съдебното производство правното основание на извършените преводи, поради което изводите на ревизиращите не са оборени.

4. На основание **чл. 23, ал. 2, т. 20 от ЗКПО** (отм. – ред. ДВ, бр. 119 от 2002 г.), финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се увеличава с разходите, отчетени като текущи съгласно счетоводната политика на предприятието, когато са извършени за придобиване на амортизируем актив по смисъла на този закон. При аналогични констатации за 2007 г. ревизиращите се позовават на текста на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, по силата на който разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

На тези основания ревизиращите са се позовали през съответните данъчни периоди, за да обосноват увеличение на финансовия резултат с извършени разходи за услуги във връзка със строителството от ревизираното дружество на петзвезден хотел в [населено място]. Услугите включват проектиране – изготвяне на технически проект, консултантски услуги във връзка с изграждането на обекта, такса за разрешение за строеж, плащане по договор за надзор, разработка на концепции и планиране на обекта, обектово изпитване за установяване якост на вложена армировка в колони на хотела.

Съгласно изискванията на Закона за счетоводството (ЗСч.), Националния сметкоплан и Национален счетоводен стандарт 16 – Дълготрайни материални активи (Д.) в зависимост от начина на

придобиването им, Д. се оценяват по цена на придобиване, по себестойност или по справедлива цена. Когато придобиването на Д. е свързано с постепенното му създаване и формиране на цената на придобиване е продължителен процес, разходите се отчитат чрез сметка „Разходи за придобиване на дълготрайни активи”, след като първоначално конкретните разходи са намерили отражение по съответната сметка от група 60 „Разходи по икономически елементи”. В преките разходи за привеждане на актива в годно за използване състояние се включват разходите за подготовка на обекта, професионални хонорари за консултации на специалисти, такси свързани с разрешения за строеж и други свързани с изпълнение на обекта, разходи свързани с подготовка на обекта, хонорари на посредници, участващи при договаряне на сделките, транспортни разходи и др. подобни, наред с преките разходи, необходими за привеждане на актива в съответствие с предназначението му (СС 11 Договори за строителство). Начинът за определяне на себестойността на създадените от предприятието активи е идентичен с този за определяне себестойността на произведената продукция и не следва да включва вътрешните печалби, административните и други общи разходи. Цената на придобиване на ДА в предприятието включва разходите пряко свързани с процеса на придобиване на дълготрайните активи.

В конкретния случай разходите, които дружеството е отчело като текущи се отнасят пряко към придобиването на ДА, т.е. към изграждането на строителния обект.

Следователно всички гореизброени разходи за придобиване на Д. – петзвезден хотел в [населено място] е следвало да бъдат заведени на отчет по счетоводните регистри /сметки/ на МКХТ [фирма], в аналитичните партиди по дебита на сметка 207 „Разходи за придобиване на Д.”. Разходите за придобиване на дълготрайни активи са нетекущи /дълготрайни/ неамортизируеми активи. Те нямат отношение към текущите /краткотрайни/ активи на предприятието.

Съгласно Закона за счетоводството активите, собственият капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческа цена или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. В чл. 14 - 20 от ЗСч е регламентирано, че класификацията и представянето във финансовите отчети на активите и пасивите, материалните запаси, разходите и приходите, компонентите на собствения капитал е при условията и по реда на приложимите счетоводни стандарти. В чл. 15 от ЗСч е посочено, че предприятията начисляват амортизации на амортизируемите дълготрайни/нетекущи активи в съответствие с приложимите стандарти. Т.е. класифицирането на активите, пасивите и

разходите е при условията и по реда на приложимите счетоводни стандарти.

В съответствие с чл. 5, ал. 1 от Закона за счетоводството текущото счетоводно отчитане се организира по реда, определен със закона и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. В чл. 9, ал. 1, т. 6 от ЗСч е предвидено, че при изграждането и поддържането на счетоводната система предприятията осигуряват прилагане на индивидуален сметкоплан.

Съгласно чл. 48, т. 1 от ЗКПО, данъчни амортизируеми активи са данъчните дълготрайни материални активи. В чл. 50 от ЗКПО е предвидено, че данъчни Д. са сумите, които отговарят на изискванията за амортизируеми Д., съгласно Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия.

Счетоводен стандарт „СС 4 – Отчитане на амортизациите” се отнася за всички амортизируеми дълготрайни материални и нематериални активи. В т. 1, б. „д” от стандарта е посочено, че той не се отнася до активите, които се считат за неамортизируеми като активите, които са в процес на придобиване, независимо от начина, по който се осъществява придобиването – по стопански начин или чрез възлагане. Следователно до момента на въвеждане на хотела в експлоатация същият няма характер на амортизируем актив, в какъвто смисъл са възраженията на жалбоподателя, че е следвало ревизиращите да начислят амортизация. Разходите за придобиване на Д. следва да се отчитат в счетоводна сметка 207 със същото наименование. Сметката се използва за набране /натрупване/ на разходите, когато придобиването на Д. е свързано с постепенното му създаване /изграждане/ и формирането на цена на придобиване е продължителен процес. От момента, в който активът в процес на придобиване, бъде въведен в експлоатация, той се завежда на отчет в аналитична партида по дебита на съответната счетоводна сметка от гр. 20 „Дълготрайни материални активи”, със своята първоначална цена – цена на придобиване, формирана от набраните разходи по придобиването и въвеждането му в експлоатация, срещу кредитиране /закриване/ на партидата по сметка 207. След което активът вече е амортизируем дълготраен актив.

Следователно разходите по изграждане на хотела, за който в рамките на съдебното производство не е установено да е въведен в експлоатация, представляват разходи за придобиване на дълготрайни материални активи /активи в процес на придобиване/, поради което същите не представляват амортизируем дълготраен актив.

Незавършеното строителство следва да се отчита като незавършено производство в съответствие с разпоредбите на М. 2 „Материални запаси”. Съгласно Счетоводен стандарт (СС) 1 – Представяне на финансови отчети, разходите за придобиване на Д. се отразяват в

Статия „Разходи за придобиване и ликвидация на дълготрайни материални активи”, която е в състава на Група „Дълготрайни материални активи”, от Раздел „Дълготрайни /дългосрочни/ активи” на Актива на Баланса, поради което законосъобразно и правилно е увеличен финансовият резултат на дружеството за съответните години с тези разходи. Докато текущите разходи се отразяват в Пасива на Баланса.

Следователно законосъобразно и правилно е увеличен финансовият резултат на МКХТ [фирма] с отчетените като текущи разходи, свързани с построяването на петзвезден хотел в [населено място], поради което жалбата на дружеството срещу процесния РА е неоснователна и в тази си част.

5. Относно начисления данък по реда на чл. 34 от ЗКПО (отм.) за 2003 г.:

За извършените технически услуги ”М. компания за хотели и туризъм „Х.” О. е превело на „А. А. и съдружници” - Й. на 11.04.2003 г. 22 000 евро или 43 028,26 лв. и на 14.04.2003 г. 13 000 евро или 25 425,79 лв. С оглед на изложеното е счетено, че дължимият данък, съгласно чл. 47 от ЗКПО е в размер на 10 268,11 лв. За периода от 01.06.2003 г. до датата на издаване на РД, върху сумата на данъка е определена и лихва в размер на 8 692,66 лв.

Жалбоподателят единствено заявява, че оспорва РА в тази му част, без да излага мотиви.

Оспорването е неоснователно.

Съгласно чл. 55, ал. 1 от ЗКПО (отм.), платците на еднократни данъци при източника по чл. 34, ал. 4 от същия закон са длъжни да удържат дължимите данъци и да ги внасят в бюджета в срок до края на месеца, следващ месеца на начисляването. Чл. 34, ал. 4 предвижда, когато юридическите лица, неперсонифицираните дружества и бюджетните предприятия, независимо дали извършват стопанска дейност, както и едноличните търговци и чуждестранните лица чрез място на стопанска дейност, начисляват на чуждестранни лица и на чуждестранни неперсонифицирани дружества доходите, изброени в чл. 12, ал. 2, 3 и 5, и те не са реализирани чрез място на стопанска дейност по смисъла на този закон или определена база по смисъла на §1, т. 24 от допълнителната разпоредба на Закона за облагане доходите на физическите лица, данъкът, удържан при източника, е окончателен. Лицата удържат данъка при източника, когато начисляват посочените доходи. Когато платецът на доходите не е задължен да удържа и внася данъка, той се внася от получателя на дохода.

Жалбоподателят не излага съображения, че в конкретния случай са налице някакви обстоятелства, които да изключват приложението на цитираните разпоредби, нито е установил, че е удържал и внесъл

своевременно данък при източника за изплатеното възнаграждение за технически услуги в полза на чуждестранното дружество, поради което жалбата се явява неоснователна и в тази ѝ част.

При този изход на спора на ответника следва да бъдат присъдени направените по делото разноски в размер на 25 567,31 лева (двадесет и пет хиляди петстотин шестдесет и седем лева и 31 ст.), представляващи възнаграждение за юрисконсулт.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 18 – ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "М. компания за хотели и туризъм „Х.“" О. срещу Ревизионен акт № 20001002650/05.10.2010 г., издаден от Б. В. С. – главен инспектор по приходите в Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите.

ОСЪЖДА "М. компания за хотели и туризъм „Х.“" О., [населено място], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, сумата от 25 567,31 лева (двадесет и пет хиляди петстотин шестдесет и седем лева и 31 ст.) разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

СЪДИЯ: