

РЕШЕНИЕ

№ 3876

гр. София, 12.06.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15
състав**, в публично заседание на 13.05.2014 г. в следния състав:
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **12483** 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).

[фирма], ЕИК[ЕИК], чрез пълномощника адв. Й. оспорва Ревизионен акт №[ЕИК]/29.05.2013 г., издаден от Р. Т., главен инспектор по приходи в ТД “Големи данъкоплатци и осигурители”, потвърден в обжалваната част от директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП с решение № 2156/ 13.12.2013 г. относно установени за 2011 г. корпоративен данък в размер на 63 793,21 лв главница и лихва за забава, произтичащ от непризнаване за данъчни цели на платените от дружеството лихви по заемите от Международната финансова корпорация /I./ и Е. С. С. М. AG, W. /E./ и данък при източника по чл. 194 ЗКПО в размер на 84 190,52 лв, произтичащ от квалифицирането на платени лихви по заемите към I. и ЕССМ като „скрито разпределение на печалба”, както и лихва за забава в общ размер на 5 266,53 лв.

В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, противоречащ на основни принципи на Директива 90/434/Е. и кодифициращата я Директива 2009/133/ЕО на Съвета от 19 октомври 2009 г. относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки, както и при прехвърляне на седалище на SE или S. и друга държава членка. Изложени са подробни съображения за съответствие на вливането с изискванията на директивата и на ЗКПО за приложимост на данъчна

неутралност и за липса на основания за прилагане на чл. 11 и от Директивата и чл. 151 ЗКПО и за наличие на валидни търговски съображения на вливането, представляващо само един елемент на реорганизацията на дружествата от групата на К. Н., извършена в период от няколко години, обусловена от съображения за влошена икономическа ситуация, ликвидни и банкови проблеми и предприети конкретни стъпки за изграждане на нова корпоративна и оперативна структура чрез създаване на суб-холдинговите компании, които да включват по-малки групи компании с идентични пазарни характеристики, прилагащи сходни продажбени, продуктови и маркетингови стратегии. Подчертава се, че целта на новата структура е повишаване на ефективността и синергията на отделните дружества, осигуряване на допълнителна гъвкавост при последващо реструктуриране; отрича се основателността на довода на приходната администрация, че [фирма] е създадено като фиктивна компания, която да участва във вливането по съображения, че дружеството е вписано в ТР през 2007 г., преди настъпването на икономическата криза и извършваната значителна инвестиция по изграждане на нов завод в района на [населено място], наложила финансиране от външни източници - финансови институции, поставили изискването заемът да се предостави на „проектна компания“, създадена изцяло за целите на конкретен инвестиционен проект в [населено място].

Отрича се основателността на довода на органа по приходите, че от [фирма] не е осъществявана дейност, не са реализирани приходи, няма активи и ако не се е вляло е щяло да продължи да формира данъчни загуби. Това разбиране според жалбоподателя противоречи на положението, че придобиването на дялове представлява стопанска дейност, изразяваща се в инвестиции в дъщерно дружество. В качеството си на собственик [фирма] би могло да получава дивидент в размер, позволяващ покриване на вноските по заемите.

Оспорват се и изводите в РА за липса на валидни търговски съображения за вливането с аргумента, че след като преминаването на едно от българските дружества / [фирма]/ под контрола на Н. S. е могло да се извърши и без да възникват данъчни ефекти, водещи до допълнително намаляване на данъчния му резултат, то и самото вливане би могло да бъде извършено по същия начин - в рамките на ревизията са дадени подробни обяснения относно причините за решението дяловете в дружеството да бъдат придобити от [фирма] като съответстващо на правото на установяване, прогласено с чл. 49 ДФЕС. От една страна органът приема, че вливането е извършено в рамките на реструктуриране на групата /което представлява валидно търговско съображение/, а от друга – че вливането е отклонение от данъчно облагане.

Подчертава се, че друга причина да се извърши вливането е поставеното от МФК при отпускането на заема от 20 млн евро условие в срок от 18 месеца [фирма] да се слее с [фирма] – неизпълнението на това условие би довело до предсрочна изискуемост на заема заедно с лихвите и на допълнителни плащания по договора.

По отношение на установените задължения за данък при източника по чл. 194 ЗКПО на основание „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла на § 1, т. 5 ДР на ЗКПО се подчертава, че такова е прието по отношение на сумата на отчетените от РЛ през 2011 г. лихви и такси по заемите в общ размер на 1683810,37 лв, върху която сума е определен данък при източника. Твърди се в РА, че тези разходи не са свързани с икономическата дейност на [фирма], защото от нея дружеството не черпи икономически изгоди. Законодателят изисква разпределението на печалбата да е извършено в полза на съдружници, акционери или свързани с тях лица. В

разглеждания случай сумите по заемите са изплатени на МФК, която не отговаря на тези критерии. Във връзка с прехвърлянето на дялове в дружеството е извършено плащане към едноличния собственик на капитала на [фирма]. Продажната цена на дяловете в дружеството е определена по пазарни цени и съответно плащането, извършено от [фирма], е на част от определената продажна цена на дяловете.

Изложени са и доводи за неотнормено цитиране на решение на С. по дело С-196/04 поради различията във фактите по разглеждания казус и този по решението, защото [фирма] е създадено през 2007 г. за строителство на нов завод в [населено място].

Допълнителна аргументация е наведена и по реда на чл. 149, ал. 3 ГПК вр. § 2 ДР на ДОПК.

Ответникът, директорът на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие, отрича основателността на жалбата с препращане към съображенията в решение № 2156/ 13.12.2013 г. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Заявява възражение по чл.78, ал.5 ГПК вр. § 2 ДР ДОПК.

От фактическа страна се установява:

Началото на разглежданото производство е поставено на 14.08.2012 г., когато П. Д., началник отдел „Контрол“ при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ С. издава Заповед за възлагане на ревизия № 1200311/ 14.08.2012 г. спрямо [фирма] с обхват и задълженията на дружеството за преки данъци, включително ЗКПО за периодите 2006 г. – 2011 г. ЗВР е връчена на пълномощник на представляващите дружеството на 26.08.2012 г. Определен е краен срок на производството 14.11.2012 г., продължен със ЗВР 1200406/ 14.11.2012 г., според която срокът за завършване на ревизията е 14.01.2013 г. На цитираната дата е издадена ЗВР № 1300010, с която е разпоредено производството да приключи до 14.03.2013 г. във връзка със ЗЦУ № 8/ 07.01.2013г. на изпълнителния директор на НАП.

Р. доклад съдържа следните констатации:

[фирма] е вписано в ТР при Бургаски окръжен съд по ф. дело № 2993/ 1996 г. Едноличен собственик на капитала е К. Х. Л. К.. През ревизираните периоди осъществява производство и доставка на строителни материали, производство на смоли и на други химически вещества, на О. плочи, на плочи от дървесни частици, на плочи с меламиново покритие и др. Разполага с производствени бази в [населено място], [населено място] и в складова база с административна част в [населено място] поле.

По отношение на дружеството за данъчен период 2011 г. са установени допълнителни задължения по ЗКПО – корпоративен данък и данък при източника във връзка с извършено преобразуване чрез вливане, при което [фирма] се влива в [фирма] като жалбоподателят, като приемащо дружество, поема всички активи и пасиви, права и задължения на вливащото се дружество, което към датата на вливането е и едноличен собственик на капитала на [фирма]. Вливането е вписано в Търговския регистър на 07.07.2011 г., като съобразно договора за преобразуване за счетоводна дата на вливането се приема 31.05.2011 г. Преди това от [фирма] са сключени два договора за заем – с МЕЖДУНАРОДНАТА ФИНАНСОВА КОРПОРАЦИЯ /МФК/, член на Световната банка – заем за 20 000 000 евро и с Е. С. С. М. AG, W. /ЕССМ/ за 5 000 000 евро – общата сума на заемите е послужила за погасяване на задължението за плащане на цената за придобиване на дяловете при вливането. След вливането, в качеството си на правопреемник на всички активи и пасиви, права и задължения на [фирма], дружеството-оспорващ поема и задълженията по заемите, като считано от датата на

вливането отчита разходи за лихви по тях. За периода 2011 г. са отчетени разходи за лихви в размер на 1 636 990,80 лв и разходи за такси в размер на 46819,57 лв, във връзка с които и съобразно чл.122, ал.2 ЗКПО от дружеството е извършено преобразуване на финансовия резултат със сумата 276 872,46 лв разходи за поетото задължение преди датата на вписване на вливането в ТР .

[фирма] и [фирма] са учредени съответно през 1996 г. и през 2007 г. Еднолични собственици на капитала им към 01.01.2011 г. са кипърските дружества М. Х. Л. /М./ и К. Х. Л. /К./, част от групата К. Х. Л., К.. С договор за прехвърляне на дружествени дялове от 25.08.2010г. М. Х. Л. продава на [фирма] 12605 500 дяла, или 100 % от капитала на [фирма] за сумата 70 800 000 евро. Във връзка с придобиване на дяловете през м. 09.2010 г. [фирма] превежда на М. Х. Л. 25 000 000 евро. Към датата на придобиване на дяловете от [фирма] не е осъществявана търговска дейност и не са реализирани приходи. По тази причина са сключени два договора за заем от две финансови институции съответно от 25.06.2010 г. и от 27.07.2010 г., като заетата сума е общо 25 000 000 евро. Останалата част от вземането в размер на 45 800 000 евро от [фирма] е цедирано последователно в рамките на 5 дни в периода 10.09.2010 г. – 14.09.2010 г. от М. Х. на К. Х. К., от последното на Х. Х. Л., което от своя страна го цедира на К. Х. Л. – К., собственик на капитала на [фирма]. Във връзка с цитираните цесии за изискани обяснения от РЛ, според които К. Х. Л. /в качеството си на дружество-майка на [фирма]/ не е имало възможност да придобие вземането в размер на 45 800 000 евро срещу парично плащане, поради което са предприети операции по капитализиране на компаниите, участващи с прехвърлянето на дяловете в [фирма]. Според обясненията пряка цесия между М. и К. не е била възможна, тъй като предвид невъзможността на К. да направи парично плащане, то в резултат на цесията би следвало М. да притежава дялово участие в К.. А съгласно плана за реструктуриране било необходимо да се осигури, че няма да има връзка между собствеността на дружествата, останали под управлението на К. Х. Л. и дружествата, собственост на Х. Х..

В резултат на договора за прехвърляне на дружествени дялове [фирма] става едноличен собственик на капитала на дружеството–жалбоподател.

На 22.09.2010 г. от К. е прието решение за увеличение на регистрирания капитал на [фирма] с 89 577 014 лв чрез записване на нови дялове, представляващи непарична вноска – цедираното вземане на К. от [фирма]. Така капиталът на дружеството става 89 582 014 лв.

На 31.05.2011 г. е сключен договор за преобразуване чрез вливане, по силата на който [фирма] се влива в [фирма] като последното, като приемащо дружество, поема всички активи и пасиви, права и задължения на преобразуващото се дружество от датата на преобразуването. [фирма] е прекратено без ликвидация и заличено от ТР на 07.07.2011 г. Поради липса на имущество у преобразуващото се дружество, което да премине при приемащото, не е извършено увеличение на капитала на РЛ /чл.262у, ал.2, т.2 ТЗ/ и не са извършени парични плащания в полза на К.. В обратната ведомост на влялото се дружество от 01.01.2010 г. до момента на вливането не са отчетени приходи от дейност, единственият актив към момента на вливането са притежаваните дялове в работещото дружество-жалбоподател, а пасивите му са капиталът и задълженията по двата договора за заем от цитираните по-горе финансови институции, както и по договор за заем от К. Х. Л., възлизащ на 205 хил евро. За периода от 01.01.2010 г. до датата на вливането от [фирма] са начислявани разходи

за лихви по получените заеми, което е обусловило формиране на счетоводна загуба за 2010 г. и 2011 г. Като последица от вливането се получава негативен резерв в размер на 24 997 443 евро остатък от главницата по заема за придобиване на дяловете от [фирма]. Като последица от вливането К. става едноличен собственик на капитала на [фирма].

В отговор на изискани обяснения относно икономическата обоснованост на извършеното вливане от дружеството е посочено, че [фирма] е регистрирано през 2007 г. като проектна компания в съответствие на изискванията на кредитни институции за отпускане на външно финансиране във връзка с реализиране на инвестиционен проект в [населено място]. Причини от обективен характер попречили на реализацията на намерението, а икономическата криза мотивирала извършване на реструктуриране на групата К. чрез създаване на нови холдингови компании – М. Х. и Х. Х., включващи опериращи в отделни райони дружества. В резултат на последваща промяна в организационната структура на групата са създадени 2 холдингови структури S. и N., в първата от които попада М., а дейността в Б. - във втората и съответно контролирана от К..

Изложените данни са ценени от органите по приходите като формално законосъобразни действия – изкупуване на дялове и цедиране на вземане, произтичащо от тази сделка, предшестващи вливането на създаденото преди това проектно дружество [фирма] в [фирма]. Но е прието, че тези актове не са в интерес на ревизираното–приемащо дружество – последното не черпи икономическа изгода от реализираните трансакции по предоставяне на преобразуващото се дружество кредити от 25 млн евро. Чрез изкупуването на дела на М. в [фирма] получените кредити са усвоени от групата N., а изплащането на лихвите в резултат на вливането остава в тежест на работещото дружество-жалбоподател, част от холдинговата група S. с принципал К.. Очевидно това е и целеният икономически ефект, предпоставящ учредяването през 2007 г. на чуждестранно контролирано дружество [фирма] като заложена фиктивна структура в съответствие с организационната политика за преразпределяне на финансови ресурси в рамките на кипърската холдингова група К., както и за обезпечаване на външните кредитори.

От [фирма] не е осъществявана дейност, не са реализирани приходи, а само са генерирани данъчни загуби. Ако не се бе вляло в РЛ, то би продължило да трупа данъчни загуби, чието пренасяне, поради липса на приходи от стопанска дейност, не би било допустимо, и следователно не биха се формирали приходи в бюджета с характер на данък. От друга страна жалбоподателят е с положителен финансов резултат, чийто размер намалява като последица от извършеното преобразуване чрез вливане. При последното е налице универсално правоприемство – чрез преминаване на всички активи и пасиви на преобразуващото се към приемащото дружество, в т.ч. задълженията по договора за заем, то отчитането на разходи за лихви по кредита е довело до намаляване на данъчния финансов резултат. Така е обосновано заключение, че разходите за лихви не са във връзка с получен от самото дружество заем, обезпечаваш производствената му дейност; а са разходи, които дружеството трупа във връзка с придобиване на дяловете му от друго лице за своя сметка. Позовава се за принципа на съпоставимост между приходите и разходите – чл.4, ал.1, т.4 ЗСч – в случая предприятието, което дължи спазване на този принцип, е [фирма] – придържайки се към цитираното правило, РЛ следва да

отрази разходите за лихви като срещу тези разходи се съпоставят приходи за същия период. Но такива е невъзможно да бъдат отразени не само за периодите на отразяване на разходите, но и в който и да е последващ период. Заплащането на дълга представлява погасяване на задълженията на съдружниците към банките, отпуснали кредитите по повод преобразуването и срещу това не могат да възникнат приходи. Така е мотивирано заключение, че тези разходи не следва да се признаят за данъчни цели съобразно чл.26, т.1 ЗКПО, а със стойността им следва да се преобразува данъчния финансов резултат на дружеството в посока увеличение. При данните, че квалифицирането на разходите са свързани с едноличния собственик на капитала на РЛ, за същите е приложима разпоредбата на чл.26, т.11 ЗКПО. Сумата, с която е прието, че следва да се преобразува финансовият резултат вследствие на горните констатации, е в размер на 1 403 937,91 лв и се формира като разлика между общия размер на отчетените от РЛ разходи за лихви и такси в размер на 1 683 810,37 лв във връзка с поетото задължение по договорите за заем и разходите за лихви и такси, с което РЛ е извършило увеличение на финансовия си резултат в размер на 279 872,46 лв.

Втората спорна констатация е следната:

В резултат на осъществените трансакции между дружествата членове на структурата на К. холдингс Л. К., [фирма] поема задълженията по заеми /главници и лихви/ към кредитните институции, с които е платена част от цената на сделката по придобиването му от К. чрез [фирма]. Бе посочено, че през 2011 г. от РЛ са отчетени разходи за лихви и такси във връзка с тези заеми в размер на 1 683 810,37 лв, дадени по месеци на стр. 17 от РД. Обслужването на заема натоварва с разходи за такси и лихви и погасяване на дълга /пасив/, срещу които дружеството не получава никакви икономически изгоди /активи/. Така е обоснован извод, че изплащането на дълга от [фирма] е безвъзмездно в полза на свързани с едноличния собственик на капитала лица. В този смисъл за приемащото дружество погасяването на дълга е несвързано с дейността му. Съгласно §1, т.5 б.,а” ДР на ЗКПО сумите, несвързани с осъществяваната от ДЗЛ дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица с изключение на дивидентите по т.4, букви „а” и „б”, са скрито разпределение на печалбата. От една страна въпросните лихви и такси оказват влияние върху финансовия резултат на РЛ, но от друга следва да се квалифицират като доход в полза на кипърското дружество. Независимо, че жалбоподателят не изплаща директно доход от лихви в полза на съдружници или свързани с тях лица, сумата на лихвите следва да се третира като доход за К.. Това е така, доколкото разходът е поет от дъщерно дружество в резултат на вливането, а по същество представлява плащане на част от цената по сделката по придобиване на собствените му акции от К.. Съгласно легалната дефиниция за дивидент т.4 ДР на ЗКПО скритото разпределение на печалбата се приравнява на доход от дивидент – буква „в” на разпоредбата. В чл.12 ал.4 ЗКПО доходите от дивиденти и ликвидационни дялове от участие в местни юридически лица са посочени като доходи от източник в страната, които подлежат на облагане с данък при източника по реда на чл.194, ал.1 ЗКПО.

По тези съображения РЕ приема, че лихвите и таксите по заемите - начисления разход от сумата на дълга, следва да се квалифицират като доход по смисъла на чл.12, ал.4 ЗКПО, откъдето произтича основание за облагането им по чл. 194 ЗКПО.

Срещу констатациите и изводите в РД са подадени подробни възражения, но издателят на РА не ги е възприел, мотивирайки се подробно:

По отношение на корпоративния данък за 2011 г. е потвърдена тезата, че отчетените от жалбоподателя разходи за лихви не са свързани с дейността на дружеството, поради което и на основание чл.26, т.1 ЗКПО не следва да се признаят за данъчни цели. [фирма], като приемащо дружество при вливането, че черпи икономическа изгода от заемите, предоставени на [фирма], тъй като заемите не са предоставени във връзка с икономическата дейност на последното, а са разходи на трето лице във връзка с придобиване на дялове от РЛ. Нямамо съпоставимост между приходи и разходи, тъй като отчетените разходи по заемите не кореспондират на приходи. Прието е, че К. БГ Е. е създадено като фиктивна структура в рамките на установената в К. холдингова структура К. Х. Л., в съответствие с политиката на групата за преразпределение на финансови ресурси и за обезпечаване на външни кредитори.

Издателят на РА приема, че по отношение на вливането е налице основание за приложимост на чл. 151 ЗКПО и чл. 11 от Директива на Съвета от 23 юли 1990 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. Органът по приходите се е мотивирал с липсата на лимитативно изброяване на случаите на отклонение от данъчно облагане /даден е само един пример/, което дава основание при преценката налице ли е отклонение от данъчно облагане при преобразуване да се приложат общите разпоредби на националното законодателство. Така съобразно чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО изплащането на кредити, които не са свързани с дейността, се счита за отклонение от данъчно облагане, а след като заемите не са свързани с дейността на РЛ, съобразно чл.151 ЗКПО е налице основание за оспорване на данъчната неутралност на вливането.

При условията на евентуалност в РА се поддържа, че дори да се приеме, че не са налице основания за приложение на цитираната разпоредба, данъчната неутралност на вливането следва да се откаже поради липса на валидни търговски причини за вливането – последното обстоятелство е мотивирано с непредставяне на документи относно извършеното реструктуриране /създаването на К. Н. Н., К. Н. С./; на причините за преминаване на българските дружества под контрола на К., непредставяне на данни за икономическите показатели на групата преди и след реструктурирането; непредставяне на обосновани търговски съображения за причините, поради които дяловете в дружеството са придобити от [фирма], което няма налични активи и не осъществява търговска дейност. В РА се приема, че фактът на извършване на реструктуриране на дружествата под контрола на кипърското К. Н. само по себе си не обосновава валидна търговска цел, тъй като вливането е могло да се осъществи чрез друго българско дружество и без да

се стига до намаляване на данъчния финансов резултат на дружеството. Според издателя на РА изискването на МФК и предвидено в договора за заем извършване на вливането не било достатъчно основание да мотивирано валидна причина за вливането, защото в условието на МФК не е уточнена посоката на вливането, или, ако същото бе извършено в обратна посока /на жалбоподателя в [фирма], то независимо, че резултатът отново би бил, че дружеството ще изплаща лихвите по заемите, нямало да възникне въпросът за свързаността на лихвите с осъществяваната от РЛ дейност.

По отношение на данъка при източника от „скрито разпределение на печалбата“ е прието, че след като РЛ не получава икономически изгоди от вливането, конкретно от поемането на разходите по заемите, то плащането на дълга от [фирма] представлява безвъзмездно действие по поемане на дълга от РЛ в полза на лица, свързани с едноличния собственик на капитала на дружеството. Прието е, че независимо, че жалбоподателят не изплаща лихвите по заемите в полза на съдружници или свързани с тях лица, а в полза на МФК, то сумата на лихвите следва да се третира като доход на едноличния собственик, тъй като поемането на дълга от РЛ в резултат на вливането по същество представлява плащане на част от цената на дяловете в [фирма], които са били придобити от К..

РА №[ЕИК]/ 29.05.2013 г. е връчен на пълномощник на РЛ на 12.06.2013 г., оспорен е своевременно по реда на чл. 152 ДОПК. Между страните по делото е сключено споразумение за продължаване на срока за произнасяне на директора на ДОДОП С.. Преди изтичане на срока за мълчаливото му потвърждаване до РЛ са адресирани пояснения на процесуалните му права.

Жалбата, въз основа на която е образувано делото, е депозирана в администрацията на ответника на 06.12.2013 г. В срока за изпращането ѝ заедно с преписката в АССГ е произнесено и решение № 2156/ 14.12.2013 г., с което актът е потвърден изрично.

Приетото без оспорване заключение на ССЕ, ценено от съда като компетентно изготвено и обосновано, се базира на доклада и финансовия отчет за 2010 г. на жалбоподателя, според който нетната стойност на активите към 31.12.2010 г. е 148 693 хил лв, от които общо активи 173 648 хил лв текущи пасиви – 20305 хил лв и нетекущи пасиви – 4650 хил лв. Максимална стойност на дивидентите за разпределение 22 553 хил лв, резерви 310 хил лв, неразпределена печалба 22 243 хил лв. Максимална стойност на намаление на регистрирания капитал 126 139,98 лв регистриран капитал 126 140 хил лв; минимален капитал по ТЗ 0,02 хил лв. Общата стойност на дивидент за разпределение и намаление на регистрирания капитал 148 692,98 хил лв.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл.119, ал.2 ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл.112 и 113 от кодекса. Спазена е предвидената от закона форма - чл.120 ДОПК, като съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно - неразделна част от него е и ревизионният доклад, съдържащ съображенията на екипа. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаване на акта, които да опорочават фактическите изводи на органа по приходите. Доказателствата,

послужили за издаването му, са събрани по предвидения в ДОПК ред.

По делото няма спор за факти – по тяхната интерпретация са противоречивите позиции на страните.

За разлика от облагането с косвения многофазен данък добавена стойност, при дефинирането и установяването на преките данъци ЕС е предоставил на държавите членки известен суверенитет. В мотивите на законопроекта за ЗКПО /в сила от 01.01.2007 г./ е посочена обвързаността на националното право с европейското законодателство – арг. § 2 от ДР на ЗКПО, мотивите към последващите законопроекта за изменения и допълнения на закона, произтичащи от актове на съюзното право. Принципът на върховенството на европейското право над националното, подчертаван от С. в множество решения, сред които по дело 6/64 F. C. срещу E.N.E.L. и мн. 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. 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, който гласи следното: „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“.

Основният аргумент за определянето на допълнителни задължения по ЗКПО според РД е липсата на връзка между отчетените разходи за лихви и дейността на дружеството, поради което и съобразно чл.26, т.1 ЗКПО те не следва да се признаят за данъчни цели, защото РЛ, като приемащо дружество, че черпи икономически изгоди от заемите, предоставени на [фирма]. РА съдържа допълнителна аргументация, обосноваваща оспорването на данъчната неутралност на вливането по реда на член 11 от Директивата и чл. 151 ЗКПО, като се приема, че няма пречка да се приложат общите правила за отклонение от данъчно облагане по чл. 1 ЗКПО при преценката за съответствие на вливането съобразно критериите по член 11 от Директивата.

Тезата на приходната администрация се отрича от следните съображения: Целта на единната данъчна система по Директива 90/434/Е., последвана от нейната кодифицирана версия в Директива 2009/133/ЕО на Съвета от Съвета от 19 октомври 2009 г. относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки, както и при прехвърляне на седалище на SE или S. и друга държава членка е да бъдат премахнати данъчните пречки пред преобразуването на предприятия чрез осигуряване на неутралност на данъчното облагане на преобразуването, което се осъществява, чрез

преминаване на всички активи и пасиви на преобразуващото се дружество по балансова стойност, без това преминаване да води до данъчното им облагане под някаква форма при приемащото дружество. Член 11, ал. 1 от Директивата дава право на държавите-членки по изключение и в особени случаи да откажат да приложат разпоредбите, уреждащи данъчната неутралност на преобразуването, само ако сделката има за основна цел или една от основните му цели е данъчна измама или избягване на данъци. Изпълнението на критериите за оспорване на данъчната неутралност съгласно член 11 от Директивата следва да се преценяват от органите по приходите въз основа на цялостен анализ на всички релевантни факти и обстоятелства за съответния случай, като при преценката не трябва да се прилагат формалните критерии от общите правила за отклонение от данъчно облагане, защото то би подкопало целите на директивата за отстраняване на данъчните пречки пред преобразуванията. Граматическото, логическото и семантичното тълкуване на разпоредбите на чл.16, чл.112 и чл.151 от ЗКПО обуславя извод за приложимост на чл.151 от ЗКПО при преобразуване на търговско предприятие чрез някой от начините по чл.125 ал.1 от ЗКПО и при подобно преобразуване чл.16 от ЗКПО е неприложим: първо, поради използваната глаголна форма в чл.112 и чл.125 ал.1 от ЗКПО „се прилагат, се прилага“, сочеща императивен характер на правилото; второ, наименованието на раздел II на глава 19 от ЗКПО "Специфичен режим на облагане при преобразуване" и систематическото му място, изключващ общия режим на облагане на сделките съгласно глава 1 „Общи положения“, в която се намира чл.16 от ЗКПО; трето, сделките по чл.16 от ЗКПО и тези посочени в чл.125 вр. чл. 113 ЗКПО. За обичайните търговски сделки е характерна писмената форма - частни диспозитивни документи, подлежащи на последващи изменения. Напротив, за групата от втория вид е характерна публичността - вписване в търговския регистър и оповестяване на същото, форма на сделката, определени забрани /чл.187а-чл.187е от ТЗ/, определени изисквания - чл.262у от ТЗ, задължение за предоставяне на информация - чл.262н ТЗ, проверка на преобразуването от независим одитор - чл.262л ТЗ - т.е. правната реорганизация чрез вливане на дружества съдържа гаранции срещу злоупотреба – вписванията в ТР и произтичащата от това публичност на настъпилите обстоятелства, 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 – цели се защита в две посоки - на интересите на кредиторите, сред които фискът, от друга страна търговското име на дружеството, участващо в реорганизацията - да не участва в сделка, водеща до накърняване на правата и интересите на неговите контрагенти.

Различни са целите, към реализирането на които са насочени – обичайните търговски сделки се сключват за реализиране на печалба, но преобразуването може да бъде мотивирано със сложен комплекс причини от правен, икономически, финансов или данъчен характер. Поради това формален критерий на общите правила не може да бъде адекватен и

съответно приложим към такава сложна операция. Съобразно критериите по общите правила една сделка, мотивирана от данъчни цели, би могла да бъде оспорена като извършена в отклонение от данъчно облагане, докато едно преобразуване може да бъде оспорено само ако данъчната цел е била основна или една от основните данъчни цели на това преобразуване. Нито в чл. 11 от Директивата, нито в чл. 151 от ЗКПО е предвидено изискване за наличие на икономическа изгода от вливането за приемащото дружество и обяснението за това е естеството на преобразуванията, чиято същност е преминаването на пасиви от едното дружество към приемащото дружество. При преобразуване не може да има две дружества с идентичен икономически статус. По правило е много вероятно едното дружество да придобие по-големи пасиви, отколкото е имало преди преобразуването. Поради това въвеждането на критерия за икономическа изгода от вливането противоречи на принципите и правилата за осигуряване на данъчна неутралност на преобразуванията на търговски дружества и практически обуславя неприложимостта му спрямо всички преобразувания.

При осъществяване на преобразуване критерият за свързаност на разходите с дейността е неприложим по отношение на разходи, които възникват в резултат от прехвърлените пасиви на преобразуващото се дружество. По естеството си активите и пасивите на преобразуващото се дружество в много хипотези нямат връзка с дейността на приемащото дружество – въпросните активи и пасиви, права и задължения са възникнали при преобразуващото се дружество и са свързани с неговата собствена дейност, а не с тази на трети лица, каквото се явява приемащото дружество – в качеството си на правопреемник то трябва да обслужва преминалите в патримониума му по силата на правопреемството задължения независимо дали имат връзка с дейността му, а правопреемството на данъчните права и задължения е предвидено в чл. 138 ЗКПО.

По изложените съображения тезата за отклонение от данъчно облагане поради несвързаност на разходите с дейността на РЛ не е доказана – приходната администрация приема от една страна, че заемите са получени във връзка с дейността на [фирма], но едновременно с това поставя изискване те да бъдат свързани с дейността на [фирма].

Съгласно член 11 от Директивата за да бъде оспорена данъчната неутралност на едно преобразуване е необходимо да бъде доказано, че основната или една от основните му цели е избягване на данъци или отклонение от данъчно облагане. Следователно самият факт на наличие на данъчни последици за приемащото дружество не е достатъчно основание да се приеме, че е налице отклонение от данъчно облагане. По правилата на чл.170, ал.1 АПК вр. § 2 ДР ДОПК в тежест на органите по приходите е да установят, че извършването на преобразуването е осъществено при липса на валидни търговски съображения. В практиката на С. /сега С./ е възприето разбирането, че последното понятие надхвърля рамките на случаите, при които целта на преобразуването е единствено в търсенето на чисто данъчно предимство. Сделка, която цели постигането само на такава цел, не може да представлява валидно търговско съображение по смисъла на тази разпоредба /т. 47 от решението по дело C-28/95 L.-B./. Това означава, че валидно търговско

съображение може да представлява сделка по преобразуване, основаваща се на няколко цели, сред които може да присъстват и съображения от данъчно естество, при условие, че те не са преобладаващи.

Бе посочено, че самото вливане на [фирма] в ревизирания търговец е само един елемент от реорганизацията на дружествата в групата на К. Н., извършена в период от няколко години, намиращо своето обяснение с рязкото изменение на икономическите условия като последица от световната финансова криза. По преписката са приложени диаграми, показващи корпоративната структура на дружествата от групата К. и значителните промени в първоначалната структура на групата, като предмет на промените са множество дружества в няколко европейски държави, а извършеното в Б. вливане е елемент от цялостна реорганизация на дружествата от групата – в този смисъл са писмените обяснения относно причините за преобразуването и фазите на неговото осъществяване и приложенияте към допълнение към жалбата по реда на чл. 152 ДОПК вх. № 23 29 66/ 04.10.2013 г. финансови отчети на К. Н. Л., С. и К. Н. С. Л., С., заверени от международната одиторска организация Б. ЛЛП, В.. В тях са описани промените, извършени в корпоративната структура на групата, респ. новите и отписаните дъщерни дружества и тяхното прехвърляне на новите суб-холдингови структури, показващи, че вливането на [фирма] в РЛ е част от цялостен процес на реструктуриране на икономическата група, към която се числи жалбоподателят, но този довод е останал без коментар в РА.

Според органа по приходите [фирма] е фиктивна компания по критериите за „изкуствен монтаж“ съгласно решението по дело С-196/04 на С.. Д. е неоснователен при положение, че дружеството е създадено през 2007 г., преди да е настъпила световната икономическата криза. Причината за учредяването му е планирана инвестиция изграждане на завод в района на [населено място] в предвиден размер около 110 000 000 евро, изискващ осигуряване на външно финансиране, чиито източници - финансови институции поставили изискване заемът да бъде предоставен на „проектна компания“, създадена изцяло за целите на инвестиционния проект в [населено място] – цитираните данни се потвърждават в писмото на МФК от 16.07.2013 г., приложено към допълнението на жалбата от 04.10.2013 г. Допълнителна причина за създаване на нова компания според жалбоподателя е намерението да се използват мерките за насърчаване на инвестициите по едноименния закон, налагащо получаване на сертификат клас „а“, а да се получи такъв за ново предприятие по преценката на дружеството е по-лесно отколкото за съществуващо. Такъв е издаден на [фирма], но проектът не е реализиран, тъй като принципалът на земята, върху която е предвидено изграждането на предприятието, не я предоставил, което наложило замразяването на проекта за по-късен етап. Касае се за обективни данни, които не са намерили коментар в РА и в потвърждаващото го решение, отричащи обосноваването на тезата, че се касае за фиктивна компания. Нещо повече - реорганизацията на дружествата предвижда преминаване в нова суб-холдингова структура /X. N./ X. S./, осъществено чрез прехвърляне на дяловете в дружествата. В изпълнение на съответната част от реорганизацията на територията на Б. дяловете в дружеството са придобити

от [фирма]. Финансирането на част от цената на дяловете е извършено посредством заемите. Придобиването на дяловете е валидна търговска цел и няма пречка да бъде финансирано именно по цитирания начин. Придобиването на дялове в търговско дружество е стопанска дейност, изразяваща се в инвестиции в дъщерни дружества – определянето ѝ като такава дейност произтича от възможността на инвеститорите да получат приходи от инвестицията чрез последваща продажба на дяловете. Освен това в качеството си на собственик [фирма] може да получава дивидент, който би бил достатъчен за плащането на вноските.

Решението за избор на [фирма] за придобиване на дяловете в [фирма] съответства на правото на установяване по чл. 49 ДФЕС, където се предвижда забрана на действията, водещи до ограничаването на свободата на правото на установяване и извършване на дейност от дъщерни дружества – поради това твърденията, че е следвало дяловете в дружеството да бъдат придобивани от [фирма] би се оказало в нарушение на чл. 49 и чл. 50 ДФЕС. Друга причина за извършване на вливането е изискването, поставено от МФК при отпускането на заема от 20 млн евро в срок от 18 месеца, [фирма] да се слее с [фирма] – неизпълнението на това условие би обусловило предсрочна изискуемост на заема по силата на член 6 от договора заедно с лихвите – това изискване в договора за заем от 25.06.2010 г. е основателна причина за извършване на вливането и обосновава валидна търговска цел.

Издателят на РА потвърждава, че няма спор относно наличието на изискване за извършване на вливането и че това е способ, използван от кредитните институции за гарантиране на „слизането на дълга“ до оперативната компания, с което да се обезпечи връщането на кредита. Независимо че приема, че изискването на кредитните институции за „слизането на дълга“ е обосновано, в РА се навеждат аргументи, целящи да омаловажат поставеното от МФК изискване за извършване на вливането – посочено е, че в договора за кредит не е уточнена посоката на вливането, от което се прави извод, че ако тя беше обратна от РЛ към [фирма], то не би могло да се оспори данъчната му неутралност, тъй като не би възникнал въпросът за свързаността на разходите за лихви с осъществяваната от дружеството дейност. Това разбиране не е в съгласие с целите и принципите, установени с Директивата. Касае се за специална данъчна система, целяща осигуряване на данъчна неутралност на преобразуването независимо от вида му и от посоката на вливането. Данъчната неутралност е универсална и не може да зависи от такова обстоятелство като посоката на вливането. При вливането се постига обединяване на активите и пасивите на вливащото се и приемащото дружество и този резултат е идентичен независимо от посоката на вливането.

По отношение на скритото разпределение на печалбата.

Органите по приходите приемат, че е налице обстоятелство по § 1, т.5 ДР на ЗКПО по отношение на сумата на отчетените от РЛ през 2011 г. лихви и такси по заемите в общ размер на 1 683 810,37 лв. Фактическите основания на цитираната регулация се изразяват в констатацията, че въпросните разходи не са свързани с икономическата дейност на дружеството, защото от нея то не получава изгоди. По съображения за неприложимост на общите правила за трансферни цени, отклонение от данъчно облагане, данъчна приспадаемост

на разходите това разбиране не се споделя от настоящия състав. Освен че единственото основание на оспорване на данъчните последици на едно преобразуване може да бъде съгласно Директивата ако основната или една от основните негови цели е отклонение от данъчно облагане, следва да се има предвид, че не са изпълнени и предпоставките по § 1, т. 5 ДР ЗКПО – законодателят е поставил изискване разпределението да е извършено в полза на акционери, съдружници или свързани с тях лица, но международната финансова корпорация не попада в обхвата на нормата. Във връзка с прехвърлянето на дяловете в дружеството е извършено плащане в полза на едноличния собственик на капитала на К. Б. Е.. Цената на дяловете дружеството е определена по пазарни цени и съответно плащането, извършено от влялото се дружество, е на част от определената продажна цена за дяловете. Само по себе си плащането на продажната цена на дяловете, определена по пазарни цени, не представлява скрито разпределение на печалбата, тъй като именно ЗКПО изисква сделките да се осъществяват по пазарни цени. След като продажбата на дяловете, при която се извършва плащане на пазарната им цена в полза на едноличния собственик на капитала е в съответствие с изискванията на ЗКПО, то на още по-малко основание изплащането на заемите, което се прави не в полза на съдружниците, а полза на трети лица, които не са свързани с тях би следвало да се квалифицира като скрито разпределение на печалбата

Въз основа на всичко изложено настоящият състав намира за неправилни изводите на органите по приходите за приложимост на чл.26, т.1 ЗКПО и чл.194 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 оспореният ревизионен акт в частта, касаеща относно установени за 2011 г. корпоративен данък в размер на 63 793,21 лв главница и лихва за забава, произтичащ от непризнаване за данъчни цели на платените от дружеството лихви по заемите от Международната финансова корпорация /I./ и Е. С. С. М. AG, W. /Е./ и данък при източника по чл. 194 ЗКПО в размер на 84 190,52 лв, произтичащ от квалифицирането на платени лихви по заемите към I. и ЕССМ като „скрито разпределение на печалба“, както и лихва за забава в общ размер на 5 266,53 лв.

Съобразно чл.161, ал.1 от ДОПК и при своевременно заявеното искане за това на жалбоподателя ще следва да се присъдят разноските, каквито от дружеството са понесени в размер на 300 лв сбор от внесената държавна такса и депозит за ССЕ, както и 9505,33 лв адвокатско възнаграждение /списък на л. 318 от делото/, или общо 9805,33 лв.

Неоснователно е възражението за прекомерност на заплатеното възнаграждение за правна защита и съдействие – касае се за спор с фактическа и правна сложност по приложение на институти, по които не е формирана съдебна практика /неслучайно решението на ответника е произнесено в срока за изпращане на жалбата до АССГ въпреки споразумението чл. 156 ,ал. 7 ДОПК /.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт №[ЕИК]/ 29.05.2013 г., издаден от Р. Т., главен инспектор по приходи в ТД "Големи данъкоплатци и осигурители", потвърден в обжалваната част от директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП с решение № 2156/ 13.12.2013 г. относно установени за 2011 г. корпоративен данък в размер на 63 793,21 лв главница и лихва за забава, произтичащ от непризнаване за данъчни цели на платените от дружеството лихви по заемите от Международната финансова корпорация /И./ и Е. С. С. М. AG, W. /Е./ и данък при източника по чл. 194 ЗКПО в размер на 84 190,52 лв, произтичащ от квалифицирането на платени лихви по заемите към I. и ЕССМ като „скрито разпределение на печалба“, както и лихва за забава в общ размер на 5 266,53 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП да заплати [фирма], ЕИК[ЕИК], сумата 9805,33 /девет хиляди осемстотин и пет цяло тридесет и три стотни/ лв разноси по делото.

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

СЪДИЯ: