

РЕШЕНИЕ

№ 7200

гр. София, 20.11.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав,
в публично заседание на 26.09.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Александра Ковачева, като разгледа дело номер **3691** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.5 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 03.11.2011г., издаден от К. Г. Л. на длъжност “инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №443 от 29.02.2012г. на директора на Дирекция „О.“ С., в частта относно установените задължения за данък при източника по чл.195 ЗКПО в размер на 55 976.98 лв. и лихви за забава върху същите задължения в размер на 8637.71лв. Жалбоподателят поддържа незаконосъобразност на оспорения РА като постановен при неправилно приложение на материалния закон и в противоречие със събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

Жалбоподателят посочва, че в периода 2007г. – 2010г. е ползвал кредити, отпуснати от едноличния собственик на капитала „В. и В.“ Л., които е очаквал да бъдат краткосрочни и възстановени в кратък срок след реализиране на закупената стока, но започналата в края на 2008г. финансова криза довела до спад на цените и много ниска ликвидност на стоковите запаси на дружеството. Това пречило връщане на финансирането, поради което на 01.07.2009г. бил сключен договор за заем, уреждащ връщането на всички непогасени суми в размер на 1 434 276.20 евро. Жалбоподателят поддържа, че върху отпуснатите в периода 2007г.-2008г. кредити не е договорена, начислявана или изплащана лихва в полза на „В. и В.“ Л. или на друго лице, поради което неправилно в РА било прието, че договорените

безлихвени кредити между свързани лица водели до отклонение от данъчното облагане по смисъла на чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО и допълнителни задължения за данък при източника съгласно чл.195 ЗКПО. Жалбоподателят поддържа, че В. и В.“ Л. не е реализирал доходи от лихви в Б. по смисъла на пар.1, т.7 от ДР на ЗКПО, поради което липсва облагаем доход от източник в страната съгласно чл.195 ЗКПО, както и, че за него не съществува задължение да начислява лихвени доходи, нито да удържа или внася данък върху подобни несъществуващи и нереализирани доходи. Поддържа противоречие на РА със Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) с Л., както и неправилно приложение на чл.15 и чл.16, ал.1 ЗКПО за периода 2007г.-2009г., който не допускал корекции в данъчната основа за облагане с други данъци, различни от корпоративния данък, налаган върху данъчния финансов резултат (ДФР). Посочва, че неначисляването на лихва върху отпуснатите като кредит суми не е довело до намаляване на ДФР на дружеството, още повече, че данъкът при източника по чл.195 ЗКПО се определял съгласно чл.199 ЗКПО върху брутната сума на реализираните доходи от чуждестранното лице, а не върху ДФР. Поддържа, че използваните в РА лихвени проценти, въз основа на които е изчислен доходът от лихви на В. и В.“ Л. не са определени в съответствие с правилата на пар.1, т.32 от ДР на ЗКПО във връзка с Глава III-та от Наредба №Н-19 от 14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба № Н-19/2006г.), тъй като не са представени данни, какви конкретни сравними сделки са ползвани от експерта за определяне на лихвените проценти, още повече, че експертът бил ползвал лихвени проценти, определени за кредити в лева към кредити, отпуснат в евро. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени РА в оспорената част, като му присъди на правените по делото разноски.

Ответникът директор на Дирекция „О.“ (с ново наименование Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика") не взема становище по жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа и правна страна:

Със заповед за възлагане на ревизия №1105356 от 04.05.2011 г., издадена от С. И. А. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП – С. е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите К. Г. Л. и Ю. Ц. М. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за периода 01.06.2009г. – 31.03.2011г., в срок от три месеца от връчване на ЗВР на 16.05.2011г., т.е. в срок до 16.08.2011г. съгласно чл.114, ал.1 ДОПК. Със ЗВР №1105940/19.05.2011г. е разширен обхватът на ревизията, като е включено установяването на данък по чл.195 ЗКПО за периода 15.02.2007г. – 31.12.2010г. Със ЗВР №1109516/15.08.2011г. е удължен срока на ревизията до 16.09.2011г. съобразно срока по чл.114, ал.2 ДОПК. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице. За доказване компетентността на органа, възложил ревизията, ответникът е представил заповед на Териториалния директор на ТД на НАП [населено място] № РД-01-131/22.03.2007г. (стр.272 от делото), с която по т.2 на органа по приходите, заемащ длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на

НАП – С. е възложено издаването на ЗВР на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Ето защо съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен орган по приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1109516/30.09.11г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. В РД са направени констатации, че жалбоподателят е получил заемни средства от едноличния собственик на капитала В. и В. Л., за част от които няма сключен писмен договор за заем. В договорите за заем липсвала клауза за изплащане на лихви, независимо, че двете дружества били свързани лица и в счетоводството на жалбоподателя нямало начислени разходи за лихви. Ревизиращите органи са приели, че са налице сделки между свързани лица, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане съгласно чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО. Като са използвали експертна оценка на вещо лице за определяне на пазарния лихвен процент на предоставените парични средства от от едноличния собственик на капитала В. и В. Л., ревизиращите органи допълнително са начислили лихви в полза на дружеството майка на база предоставените от жалбоподателя оботори на сметка 499 „Други кредитори“ и лихвения процент, посочен в заключението на експертната оценка. Направено е предложение за установяване на задължения по чл.195, ал.1 ЗКПО общо в размер на 55 972.98 лв. и лихви за забава в размер на 8096.73 лв.

Р. доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 06.10.2011г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК. Жалбоподателят е депозирал възражение вх.№05-53-06-1146 от 20.10.2011г. по реда на чл.117, ал.5 ДОПК.

Със заповед №К-1109516/04.10.2011г. К. Г. Л. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност „главен инспектор по приходите“ има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП.

В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден оспорения ревизионен акт № [ЕГН] от 03.11.2011г., с който са установени задълженията на жалбоподателя по ЗДДС съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. В ревизионния акт компетентният орган по приходите е възприел изцяло констатациите на ревизиращия екип за наличие на основание по чл.195, ал.1 ЗКПО за определяне на данък върху допълнително начислени при ревизията лихви в полза на едноличния собственик на капитала В. и В. Л.. В РА са обсъдени възраженията на жалбоподателя съобразно чл.120, ал.2 ДОПК. Установени са задължения за данък по чл.195, ал.1 ЗКПО общо в размер на 55 976.98 лв. и лихви за забава в размер на 8637.71 лв.

РА е оспорен с жалба по административен ред вх.№53-06-4365 от 24.11.2011г. В 67-дневния срок по чл.155, ал.1 вр. чл.146 ДОПК (30.01.2012г.) страните са сключили споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК с един месец, т.е. в срок до 01.03.2012г. В този срок решаващият орган - директорът на дирекция „О.“ при ЦУ на НАП [населено място] е постановил решение №443 от 29.02.2012г., с което РА е потвърден в оспорената част. Горестоящият административен орган е възприел доводите на ревизиращите органи за наличие на основание по чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО, вр. чл.195, ал.1 ЗКПО за определяне на окончателен данък при източника върху доходите, които чуждестранното лице би

получило от лихви, акто сделките не бяха между свързани лица и не водеха до отклонение от данъчно облагане. Решение №443/29.02.2012г. е връчено на представител на жалбоподателя на 05.03.2012г., поради което следва да се приеме, че жалбата вх.№ 53-00-184 от 13.03.2012г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на оспорения ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Спорът между страните е изцяло правен относно наличието на основание за приложение на разпоредбите на чл.16, ал.2, т.3, вр. чл.15 ЗКПО при определяне на данък върху източника по чл.195, ал.1 ЗКПО.

Съгласно чл.195, ал.1 ЗКПО доходите от източник в страната, посочени в [чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8](#), на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. В случая жалбоподателят поддържа и в хода на ревизията безспорно е установено, че по предоставените на жалбоподателя от В. и В. Л. договори за заем не са договорени, начислени и изплатени лихви. По аргумент от разпоредбата на чл. 12, ал. 5 от ЗКПО, от източник в страната се считат доходите на чуждестранни лица, „начислени от местни юридически лица, местни еднолични търговци или чуждестранни юридически лица и еднолични търговци чрез място на стопанска дейност или определена база в страната или изплатени от местни физически лица или от чуждестранни физически лица, които разполагат с определена база в страната, в полза на чуждестранни юридически лица, са от източник в страната”. Съдът приема, че на облагане в страната подлежат само доходи от лихви, които са реализирани от чуждестранното лице чрез тяхното начисляване или плащане от платец, посочен в чл. 12 от ЗКПО. Когато чуждестранното лице съгласно договорните отношения не реализира такъв доход, независимо от причините за това, то не подлежи на облагане с данък при източника. В конкретния случай е безспорно, че жалбоподателят не дължи лихви към „В. и В.” Л., както и че не е начислявал или плащал подобни доходи. Следователно, „В. и В.” не е реализирало доход от лихви от източник в Б. и липсва облагаем доход от източник в Б.. Жалбоподателят не се явява платец на дохода от лихви и не е задължен да удържа данък при източника на основание чл.195, ал.1 ЗКПО. Като са приели наличие на основание за начисляване на данък при източника съгласно чл.195, ал.1 ЗКПО ревизиращите органи са постановили оспорения РА при неправилно приложение на материалния закон.

На следващо място съдът приема, че разпоредбите на чл.15, вр. чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО са неприложими към определяне на данъка по чл.195, ал.1 ЗКПО в приложимата им редакция за периода 2007 г. - 2009 г. Съгласно чл. 15 от ЗКПО (в приложимата редакция за периода 2007 г. - 2009 г.) когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчният финансов резултат се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. С оглед на предвиденото в чл. 15 от ЗКПО, разпоредбата на чл. 16, ал.2, т.3 от ЗКПО (в приложимата редакция за 2007 г. - 2009 г.) посочва, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Както се вижда от цитираните правни разпоредби, ЗКПО, в горепосочената приложима редакция за 2007 г. - 2009 г., е предвиждал корекции на сделки между свързани лица единствено и само в случаите, при които съответната сделка оказва влияние върху данъчния финансов резултат на съответното лице. Съгласно чп. 22 от ЗКПО данъчният финансов резултат е счетоводният Финансов резултат, преобразуван за данъчни цели по реда на чл. 21 от ЗКПО.

Съдът възприема тезата на жалбоподателя, че за периода до влизането в сила на законодателните изменения на 01.01.2010 г. ЗКПО е допускал корекции във връзка със сделки между свързани лица, само в случаите, в които тези сделки са оказали влияние върху данъчния финансов резултат на съответното местно данъчнозадължено лице и не е регламентирал корекции в данъчната основа за облагане с други данъци, включително корекции на основата за облагане с данък при източника. В подкрепа на горния извод са измененията на нормите на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО, обнародвани в ДВ бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г. С описаните законодателни изменения за първи път е въведена нормативна възможност за извършване на корекции в данъчните основи за други данъци, различни от корпоративния подоходен данък, налаган върху данъчния финансов резултат. В процеса на правоприлагане на данъчните закони е недопустимо те да бъдат подлагани на разширително или стеснително тълкуване, предвид обстоятелството, че регламентират публичноправни отношения. Подобно особноваване на данъчна отговорност по аналогия представлява недопустимо разширително тълкуване на данъчни норми чрез прилагането им по аналогия към случаи, които не са били предвидени в хипотезите на тези правни норми. По изложените съображения като са определили данък при източника за периода 2007 г. - 2009 г. ревизиращите органи са постановили оспорения РА при неправилно приложение на материалния закон.

Налице е и трето самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Установява се от основното заключение на допусната по делото съдебно счетоводна експертиза (ССЧЕ) от 28.02.2012г., изготвена от вещото лице В. И. В., че кредитите от В. и В. Л., както и наредените банкови преводи към жалбоподателя, са отпускани в евро, осчетоводяването им е извършвано в български левове и погасяването е извършвано в евро. Съгласно

допълнителното заключение на вещото лице В. от 18.09.2013г. същото е работило по метода на сравнимите неконтролируеми цени по Наредба № Н-9/2006г. като е ползвало сравнителна информация относно лихвени нива по съпоставими кредити в евро, отпускани между несвързани лица. Вещото лице В. е намерило, че при лихвените проценти по контролирани и неконтролирани сделки има съвпадение от 82.94 %, поради което са съпоставими и стойността на пазарната лихва по кредити в евро са сравними и съпоставими с отпуснатите от В. и В. Л. кредити. Видно от изготвената в хода на ревизията от А. Д. Д. – Д. експертиза същата е ползвала материали от официалния сайт на БНБ, данни и материали в сайтовете на търговски банки, нефинансови предприятия и институции, като за определяне на пазарния лихвен процент по договорите за заем е ползвала метода на сравнимите неконтролируеми цени по Наредба №Н-9/2006г. Експертът Д. е работила по сравнителни данни на левови кредити (стр.6-7 от заключението и стр.72-73 от делото), като е ползвала за сравнение „цената на кредитния ресурс при междубанкови краткосрочни или дългосрочни кредити”, както и „анализи, обстойни проверки на пазара и практиката през 2007г., 2008г., 2009г. и 2010г.”.

Съгласно чл.18, ал.1 от Наредба № Н-9/2006г. методът на сравнимите неконтролирани цени съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия, като съпоставимостта се определя при условията на чл.18, ал.2 от наредбата. При горепосочените данни от експертизата на вещото лице Д. съдът приема, че при изготвяне на заключението вещото лице Д. не е използвала сравнителна информация за съпоставими сделки между несвързани лица, нито е направен анализ на съпоставимостта на анализирани сделки на жалбоподателя с конкретни неконтролирани сделки, извършени в сравним период и при същите обстоятелства. В заключението, прието в ревизионното производство, са представени само някои статистически данни за кредити в лева, чието използване се явява недоустимо, тъй като тези данни се събират чрез статистически методи и обобщават информация за много различни по естеството си финансови инструменти, чиято сравнимост с кредитите, отпуснати от „В. и В.". Вещото лице Д. не е извършило никакъв анализ на съпоставимостта на кредитите, включително поради обстоятелството, че е ползвало статистически данни за кредити в лева, вместо данни за кредити в евро, каквито са процесните кредити, отпуснати от „В. и В.". Съдът приема, че пазарните лихви, определени от органа по приходите, въз основа на лихвена статистика на БНБ, публикувана в секция "Парична и лихвена статистика" за процесните периоди не отговарят на определението по [§ 1, т. 32 от ДР на ЗКПО](#), тъй като не отразяват всички условия на пазара на парични заеми – в този смисъл решение № 7567 от 04.06.2013 г. по адм. д. № 4156/2013 г., VIII отд. на ВАС и решение № 6913 от 21.05.2013 г. по адм. д. № 13057/2012 г., I отд. на ВАС.

Съдът кредитира допълнителното заключение на вещото лице В., прието в съдебно заседание на 26.09.2013г., като компетентно изготвено и неоспорено от страните. Заключението на вещото лице В. е основано на анализ на сравними кредитни сделки в евро, сключени между несвързани

лица в сравним период от време (т.е. в същата календарна година, в която са отпуснати и процесиите кредити). В тази връзка вещото лице е анализирал конкретни кредитни сделки между несвързани лица, представляващи кредити в евро, класифицирани като краткосрочни и необезпечени с вещни обезпечения. За определянето на сравнимите сделки вещото лице е използвало данните за оповестяване на кредитите и вземанията в заверените одитирани счетоводни отчети на няколко дружества, така както тези данни са били публикувани в търговския регистър (използваните данни са за кредитите, ползвани от: А. АД, Л. Х. М. и С. Б. за 2007 г.; Л. Х. М. и С. Б. и Х. Б. за 2008 г.; Л. Х. М. и С. Б. и Х. Б. за 2009 г.; Л. Х. М. за 2010 г.). Видно от допълнителното заключение на вещото лице В. (стр.382 от делото) има значителна разлика в приетия лихвен процент по съпоставими кредити в евро спрямо приетите от вещото лице Д. за периода 2008г. – 2010г. Не е налице основание за изменение на РА поради изложените доводи за неправилно приложение на разпоредбите на чл.15, вр. чл.16, ал.2, т.3 ЗКПО към определяне на данъка по чл.195, ал.1 ЗКПО.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК РА следва да бъде отменен изцяло в оспорената част. При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят направените в производството разноски, както следва: 50.00 лв. държавна такса и 1000.00 лв. депозит за вещо лице. Не са представени доказателства за договорен и заплатен адвокатски хонорар в полза на адв.С. Й..

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2-и състав

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.5 **РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 03.11.2011г.**, издаден от К. Г. Л. на длъжност “инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №443 от 29.02.2012г. на директора на Дирекция „О.“ С., в частта относно установените задължения за данък при източника по чл.195 ЗКПО в размер на 55 976.98 лв. и лихви за забава върху същите задължения в размер на 8637.71лв.

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] да заплати на „**БУРГОЛМ**” Е., ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.5 на основание **чл.161, ал.1 ДОПК** разноски в размер на 1050.00 лв. (хиляда и петдесет лева).

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: