

РЕШЕНИЕ

№ 1514

гр. София, 10.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 10.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **10557** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез пълномощник, срещу Ревизионен акт №Р-22221719004178-091-001/18.05.2020 г., издаден от Фиданка С. Й.-орган, възложил ревизията и Т. Н. В.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1353 от 02.09.2020 г. на Директор Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП. В жалбата се навеждат доводи, че неправилно и незаконосъобразно административният орган установил задълженията с Ревизионният акт (РА), в противоречие с установената фактическа обстановка. Не била налице дължимост на окончателен данък, поради липса на доказателства за неотчетени разходи и лихви. Дружеството било обложено не за действително изплатен и начислен доход, а за доход, вменен от административния орган. Неправилно се тълкувала разпоредбата на чл. 134 ал. 1 от ТЗ, тъй като практиката била противоречива. Според жалбоподателя описаните в разпоредбата на чл. 134, ал. 1 от ТЗ условия не били кумулативни, а напротив алтернативни, тъй като целта на закона е била все пак дружеството да бъде финансирано, с цел не само покриване на загуби, но и тогава, когато не са налице загуби, които не могат да бъдат покрити, а и при наличие на моментна необходимост от парични средства за покриване на суми, с цел превенция на бъдещи загуби. В случая имало налице воля за внасяне на лични средства в дружеството, обективирана в автентично Решение на Общо събрание. Не можело да се приеме, че в момент на необходимост от парични средства, дружеството винаги следва да търси външен заем вместо вътрешен, който да не бъде лихвоносен. Това би затруднило, както

съдружниците и дружествата, така и целия търговски оборот. Реалната нужда от извършване на допълнителните парични средства представлявала материалноправна предпоставка за решението по чл. 134 ал. 1 от ТЗ и нейното наличие не е въпрос на целесъобразност на решението /решение №26/02.04.2009г. по т.д.№533/2008г. на ВКС, II т.о./. Освен това неправилно органа счел, че дружеството е длъжно да заплаща лихви срещу ползването на сумата. Според жалбоподателя решението за предоставяне на допълнителни парични вноски може да предвиди, че дружеството няма да бъде длъжно да заплаща на съдружниците лихви срещу временното използване на паричните суми- по аргумент за противното от чл. 134, ал. 3, изр. второ ТЗ. Оспорва извода на приходните органи за липсата на икономическа логика съдружника Г. У. да не внесе за дълъг период от време вноските в определения с решението на Общото събрание размер от 2 100 000 лева, съответстващи на 30% от дела му в дружеството. Неправилна била констатацията, че определеният краен срок за внасяне на вноските -31.12.2023 е много дълъг и икономически неоправдан, след като съдружниците на дружеството са констатирани необходимост от парични средства през 2013г.. Твърди, че според съдебната практика- няма императивно изискване по отношение на срока за връщане на паричните вноски, поради което преценката за срока е по целесъобразност на съдружниците, за какъв срок ще се ползват допълнителните парични средства от дружеството и кога ще подлежат на връщане, и е извън компетентността на административния орган. Определеният срок за допълнителните парични вноски- до 10 години, е бил уговорен в интерес на дружеството, предвид дейността на дружеството, свързана с осъществяването на дългосрочни инвестиции. Неосновано било отчетено, че се касае за заем по договор от 15.10.2013г., предоставен от С. Б., а не както е фактически същият е бил преобразуван в допълнителни парични вноски. Неправилен бил извода на ревизиращия орган, че дружеството следва да води вноските в трансформирана счетоводна сметка- средства на собственика, тъй като липсвало такова законово задължение, което дружеството да не е изпълнило. Спорно и неоправдано било да се начислява доход от лихви, реализиран от С. Б.. В случая не е взето решение от ОС на дружеството да се начисляват лихви върху ползваните допълнителни парични средства. Неправилни били и доводите, че облагането с окончателен данък следва да се извърши на база извършените счетоводни записвания, тъй като само действителните правоотношения между страните могли да доведат до възникване на основание на данъчно облагане, а не посочените счетоводни записвания. Изтъква, че счетоводните записвания имат вторичен характер и следват документална обосноваемост, поради което не можело същите да бъдат използвани за тълкуване на волята на съдружниците, която е обективизирана в решението на Общото Събрание на дружеството. Моли съдът да отмени акта.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуален представител поддържа жалбата. В хода по същество, процесуалният представител на жалбоподателя моли съда да уважи изцяло жалбата и да отмени като неправилен и незаконосъобразен РА, по съображения изложени в жалбата.

Ответникът- Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- С. при ЦУ на НАП, в писмена молба оспорва жалбата и моли съда да я остави без уважение. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, не изпраща представител, не изразява становище по жалбата.

Съдът, преценявайки доказателствата по отделно и в тяхната съвкупност, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221719004178-020-001/03.07.2019 г. /л.35,36/, издадена от Г. М. В.- Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството си на заместник на Фиданка С. Й. /съгласно Заповед №РД-84-2200-582 от 29.15.2019 г.- л.67/, е възложено извършването на ревизия на Б. О. за установяване на задълженията за окончателен данък на местни чуждестранни физически лица по чл. 3“ и чл. 38, ал. 5 и ал. 11 от ЗДДФЛ за периода от 01.10.2013 г. до 31.12.2018 г. Заповедта е връчена на 16.07.2019 г. /л.36/. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221719004178-020-002/16.10.2019 г и Заповед №Р-22221719004178-020-003/12.11.2019 г. е продължен срокът за приключване на ревизията - до 16.12.2019 г. Посочените заповеди са издадени от Фиданка С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /л.31-34/.

За резултатите от ревизията, на основание чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221719004178-092-001/23.01.2020 г., връчен на 09.03.2020 г. /л.37-51/. В законоустановения срок по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу РД.

Ревизията приключила с обжалвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221719004178-091-001/18.05.2020 г., издаден от Фиданка С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията /съгласно Заповед №РД- 01-818 от 10.05.2019 г.-л.17/, и Т. Н. В. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията /л.52-62/. РА е връчен на 15.06.2020 г. С ревизионния акт на дружеството са установени допълнителни задължения за окончателен данък на местни чуждестранни физически лица по чл. 37 и чл. 38, ал. 5 и ал. 11 от ЗДДФЛ за 2013 г., 2014г., 2015 г., 2016г., 2017 г. и 2018 г. в общ размер на 250 299.08 лв.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] /накратко Б. О./ е финансирало дейността си със заемни средства, както следва:

- Договор за заем от 15.10.2013 г., съгласно който С. А. Б., гражданин на Руската федерация, в качеството си на Заемодател предоставя на дружеството в заем парична сума в размер на 4 000 000.00 евро, който заем е целеви и със срок за връщане на сумата- до 01.12.2015 г. Заемът е предоставен по банков път в размер на 4 600 000,00 евро /левава равностойност 8 996 818,00 лв./. Представена е Декларация форма СПБ-1, с вх. №2/00146927/001/13.11.2013 г.

- Договор за заем №41 от 24.12.2013 г., съгласно който ЗАПОЛЯРЕНЕРГОРЕЗЕРВ дружество с ограничена отговорност, учредено съгласно законодателството на Руската федерация, в качеството си на Заемодател предоставя на дружеството-жалбоподател в заем парична сума в размер на 1 100 000,00 евро., сключен със срок от 3 години. На 27.12.2013 г. заемът е предоставен по банков път.

В хода на ревизията констатирали, че получените заемни средства са заведени по кредита на счетоводна сметка 159 — Други заеми и дългове. Общият размер на получените средства е 11 148 231,00 лв.

В писмено обяснение от дружеството с вх. №24-00-94#3 от 25.11.2019 г., е предоставено копие на протокол от Общото събрание на Б. О.. С Решение на общото събрание на съдружниците на Б. О. от 30.12.2013 г. е прието задължение за съдружниците за внасяне на допълнителна парична вноска в капитала на дружеството

по реда на чл. 134 от Търговския закон /ТЗ/ в размер общо на 7 000 000,00 евро, като сумата внесена от съдружника С. А. Б. в размер на 2 100 000,00 евро е трансформирана от заем в допълнителна парична вноски, с което задължението по договора за заем е погасено.

Органите по приходите приели, че допълнителната парична вноски би следвало да се декларира в ГДД по чл. 92 за 2013 г. в частта за свързаните лица. Дружеството е декларирало в Приложение 4, справка 1 сделки със свързани лица от юрисдикции с преференциален данъчен режим сума в размер на 4 107 243.00 лв., която сума не отговаряла на внесените от съдружниците суми. Съгласно представените счетоводни справки и оборотни ведомости към 31.12.2013 г. същите са в размер на 6 258 656,00 лв. В резултат на взетото решение не е извършена трансформация на заетите средства в друга счетоводна сметка и същите продължават да се отчитат в сметка 159 - Други заеми и дългове към края на 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г.

Приходните органи са счели, че не е изпълнено и друго основно условие на чл. 134, ал. 1 от ТЗ- покриване на загуба и при временна необходимост от парични средства. Видно от подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2013 г., дружеството е декларирало счетоводна и данъчна загуба в размер на 68 556.62 лв., която стойност не кореспондирала с обясненията на данъчния субект за преобразуване на получения заем в допълнителна парична вноски в размер на 2 100 000,00 евро /4 107 243,00 лв./. Освен това липсвали данни за временна необходимост от парични средства на дружеството. Съгласно представените оборотни ведомости към 31.12.2013 г. дружеството няма задължения /нито към доставчици, персонал и др./. Фигурират единствено задълженията по сметка 159 - други получени заеми в размер на 6 258 656.00 лв. Аналогични са данните и към 31.12.2014 г., 31.12.2015 г., 31.12.2016 г., 31.12.2017 г. и към 31.12.2018 г.

От приложените аналитични регистри на счетоводна сметка 159 - Други заем и дългове е установено, че през периода 01.01.2017 г. - 31.12.2018 г. са взети счетоводни операции в намаление на задълженията към С. Б., представляващи извършени плащания от банковите сметки на Б. О. към дружества, които нямат търговски взаимоотношения с ревизираното лице. т.е. от тези дружества не са отчитани нито покупки, нито продажби.

Установено е също така, че през периода 01.01.2017 г. - 31.12.2017 г. са взети операции, въз основа на съставени мемориални ордери, съгласно които дружества-заемополучатели на средства от ревизираното лице, са заплащали в полза на С. Б. суми. По този начин дружествата, които са получили заеми от Б. О. са върнали част от дължимите суми, а задължението на дружеството- жалбоподател към С. Б. е намаляло. Изведен е извод, че получените от С. Б. заемни средства по характер представляват заем от чуждестранно физическо лице, като дължимите от Б. О. лихви по заема са доход на чуждестранното физическо лице, като платец на дохода е Б. О..

Предвид това е прието, че субекта на ревизия не е начислил и не е декларирал с декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ дължим данък при източника за изплатен доход от лихви по реда на чл. 37, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ на чуждестранното физическо лице С. А. Б..

С РА на жалбоподателя са установени допълнително задължения по периоди, както следва:

1. За 2013 г. за заетата от С. А. Б. сума е начислена лихва от 47 379.88 лева. С РА е установен размер на данъка- 4 737,99 лв., платена от задълженото лице с платежно

нареждане от 24.01.2020 г. Начислена и внесена лихва за просрочие в размер на 2 873,98 лв. /в тази част не е обжалван РА/.

2. За 2014 г. е установено, че по кредита на счетоводна сметка 159- Други заеми и дългове са отчетени заемни средства общо в размер на 11 148 231,00 лв., предоставени от С. Б. /8 996 818,00 лв./ и ЗАПОЛЯРЕНЕРГОРЕЗЕРВ О. Русия /2 151 413,00 лв./.

Ревизираното лице не е начислило лихва за получените средства и в договора за заем не е определен лихвен процент. За изчисляване на дължимата лихва е използвана информация от БНБ, съгласно която средният годишен лихвен процент по кредитите за сектори нефинансови предприятия и домакинства е равен на 7,20%., съответстваща на използваната от Б. О. за определяне на дължимата към С. Б. лихва за 2013 г. Б. О. е следвало да начисли лихва към 31.12.2014 г. в размер на 647 770,90 лв. /8 996 818,00 лв. x 7,2%= 647 770,90 лв./, представляваща доход на чуждестранното физическо лице С. А. Б.. Предвид това Б. О., в качеството си на платец на дохода, дължи окончателен данък в размер на 64 777,09 лв. и лихва- 34 814.89 лв.

3. За 2015 г. по кредита на счетоводна сметка 159- Други заеми и дългове са отчетени заемни средства общо в размер на 9 872 149.31 лв. Не са начислявани лихви за средствата отчетени по кредита на счетоводна сметка 159- Други заеми и дългове в размер на 8 996 818.00 лв., предоставени от С. А. Б.. Тъй като ревизираното лице не е начислило лихва за получените средства и в договора за заем не е определен лихвен процент, то за изчисляване на дължимата лихва е използвана информация от БНБ, съгласно която средният годишен лихвен процент по кредитите за сектори нефинансови предприятия и домакинства е равен на 6.20%. Б. О. е следвало да начисли лихва в размер на 647 770.90 лв. /8 996 818.00 лв. x 6,2%= 557 802,72 лв./, тъй като сумата представлява доход на чуждестранното физическо лице С. А. Б.. Б. О., в качеството си на платец на дохода, дължи окончателен данък в размер на 55 780.27 лв. и лихва- 24 315.37 лв.

4. За 2016 г. по кредита на счетоводна сметка 159 - Други заеми и дългове са отчетени заемни средства общо в размер на 10 626 664.50 лв., предоставени от С. Б. и ЗАПОЛЯРЕНЕРГОРЕЗЕРВ О. Русия, както и по договор за лизинг, сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] /69 974.29 лв./.

За 2016 г.. ревизираното лице е начислявало лихви по счетоводна сметка 621 - Разходи за лихви за средствата отчетени по кредита на счетоводна сметка 159 - Други заеми и дългове в размер на 8 996 818.00 лв., предоставени от С. А. Б.. За извършената счетоводна операция е съставен мемориален ордер №11/1215 от 31.12.2016 г. Приложен е годишен размер на лихвения процент от 2.5%. БЪЛГАРСКО РУСКА ИНВЕСТИЦИОННА КОМПАНИЯ - Б. О. е следвало да удържи и внесе данък за определената лихва в размер на 231 125.46 лв. по заема предоставен от С. Б., тъй като същата представлява доход на чуждестранното физическо лице. За този доход Б. О., в качеството си на платец, дължи окончателен данък в размер на 23 112.55 лв. и лихва- 7 724.06 лв.

5. За 2017 г. по кредита на счетоводна сметка 159 - Други заеми и дългове са отчетени заемни средства общо в размер на 8 007 670.56 лв. През 2017 г. е отчетено намаление на задължението към С. Б. със сумата в размер на 2 927 788.18 лв. Ревизиращият екип приел, че тези суми представляват върнат заем по договора от 15.10.2013 г. Връщането на средства е, както следва: по банков път на обща стойност 318 671.58 лв., преводи към дружества, с които Б. О. няма търговски взаимоотношения: чрез съставяне на мемориални ордери за извършени плащания от дружества, получили кредити от Б. О. за сметка на С. Б.. Сумата възлиза на 2 609 116.60 лв.,

представляваща връщане на заема от Б. О. на С. Б.. За 2017 г. дружеството-жалбоподател не е начислявало лихви за средствата отчетени по кредита на счетоводна сметка 159- Други заеми и дългове в размер на 6 069 029,82 лв., предоставени от С. А. Б.. За изчисляване на дължимата лихва към С. Б. е използвана информация от БНБ, съгласно която средният годишен лихвен процент по кредитите за сектори нефинансови предприятия и домакинства е равен на 2,00% и възлиза на 162 782,59 лв., представляваща доход на чуждестранно лице и съгласно чл. 37 от ЗДДФЛ. Определен е окончателен данък в размер на 16 278,26 лв. и лихва- 3 789.52 лв.

б. За 2018 г. по кредита на счетоводна сметка 159 - Други заеми и дългове са отчетени заемни средства общо в размер на 7 542 819,16 лв., от тях следните суми са предоставени от юридически лица- заемодател ЗАПОЛЯРЕНЕРГОРЕЗЕРВ О. Русия в размер на 875 331,31 лв., по договор за лизинг, сключен с Е. А. ЕАД, в размер на 22 810,59 лв. и по договор за паричен заем от 02.05.2018 г.. сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], в размер на 400 000,00 лв. От С. Б., предоставени средства по договор за заем от 15.10.2013 г. в размер на 8 996 818,00 лв. За получените заемни средства, ревизираното лице не е начислило лихва. През 2018 година е отчетено намаление на задължението към С. Б. със сумата в размер на 1 115 180.64 лв., определени като върнат заем по договора от 15.10.2013 г. След извършеното намаление размерът на заема възлиза на 4 953 849,18 лв. Връщането на средства е извършено по банков път, като за основание са посочени преводи към дружества, с които Б. О. няма търговски взаимоотношения. Осчетоводената сума в размер на 1 115 180.64 лв. по дебита на сметка 159 - Други заеми и дългове, представлява връщане на заема от Б. О. на С. Б., а общият размер на заема към 31.12.2018 г. възлиза на 4 953 849,18 лв. Доколкото от ревизираното лице не е начислена лихва за получените средства договора за заем не е определен лихвен процент, е използвана информация от БНБ, съгласно която средният годишен лихвен процент по кредитите за сектори нефинансови предприятия и домакинства е равен на 1.93 %. Лихвите по заетите средства са посочени в таблица на стр. 12-13 от РА. Определената лихва е в размер на 104 659.72 лв. Освен това през 2018 г. е установено, че Б. О. е сключило редица договори за временна финансова помощ с руски граждани /А. В. Л., Д. С. Ч., Е. Н. К., Е. Ю. Н. и Д. Г. М./.. Въз основа на тези договори по кредита на счетоводна сметка 159 - Други заеми и дългове са заведени заеми, на обща стойност 215 118,95 лв., описани на в таблица на стр. 13 от РА. Определената лихва е 2 243.93 лв. Предвид това за 2018 г. е определена лихва в общ размер на 106 903,65 лв., представляваща доходи на чуждестранните физически лица и съгласно чл. 37 от ЗДДФЛ подлежи на облагане с окончателен данък в размер на **10 690,39 лв. и лихва- 1 404.71 лв.**

Ревизионен акт /РА/ №Р-22221719004178-091-001/18.05.2020 г. е обжалван по административен ред с жалба /л.68-71/, по реда на чл.152, ал.1 ДОПК частично по отношение на допълнително определените задължения за окончателен данък по чл.37, ал.1, т.3 ЗДДФЛ в размер на 170 638.56 лв. и лихви за забава в размер на 72 048.55лв. за 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г..

С Решение № 1353 от 02.09.2020 г. на Директор Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /ОДОП/ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на НАП/ е потвърден Ревизионен акт №Р-22221719004178-091-001/18.05.2020 г., в оспорената част на установения окончателен данък на местни чуждестранни физически лица по чл. 37 и чл. 38, ал. 5 и ал. 11 от ЗДДФЛ за 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., ведно със съответните лихви.

По делото е приета административната преписка.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, същата се преценява като неоснователна.

Предмет на спора са допълнително установените с РА на [фирма] задължения за окончателен данък на местни чуждестранни физически лица по чл. 37 и чл. 38, ал. 5 и ал. 11 от ЗДДФЛ за данъчни периоди 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., в общ размер на 170 638.56 лв. и лихви за забава в размер на 72 048.55лв., или общо 242 687.11 лв.

При извършване на служебната проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, и определя задължения за периода, за който е възложена ревизията. Издаден е в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му, поради което обжалваният ревизионен акт не страда от пороци, влечащи неговата нищожност. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект. В контекста на изложеното съдът приема атакувания по съдебен ред РА за съответстващ на законовите изисквания за форма и съдържание на административен акт.

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверението по чл. 24 от ЗЕДЕП, т. е. и в това отношение ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

С оглед изложеното, Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Направените с ревизионния акт установявания кореспондират изцяло с възложените предметни и времеви предели на ревизията. При извършената от

съда служебна проверка не са установени допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обосноват отмяната на РА единствено на това основание.

По делото не е спорно, че [фирма] е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписвания, със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], вх. Б, ет.7, ап.35, представлявано и управлявано от управителя Г. М. У.. Капиталът на дружеството е в размер на 1000лв. Дяловете са разпределени между съдружниците, както следва: С. А. Б., гражданин на Руска Федерация- 70 дяла, всеки с номинална стойност 10 лв. или общо 700лв., съответстващи на 70 % от капитала; Г. М. У.- 30 дяла, всеки с номинал 10 лв., или общо 300лв., съответстващи на 30 % от капитала.

Установено е, че през ревизирания период основната дейност на Б. О. е свързана със закупуване на недвижими имоти по заявка на клиенти от страните от балканския полуостров, продажба на тези имоти, строителна и ремонтна дейност, оказване на юридическа, техническа и логистична помощ при изпълнение на обекти на територията на България и други страни. През 2014 г. дружеството закупува имоти в [населено място], [населено място] и в [населено място] от Министерството на отбраната. Финансирането на тези сделки е извършено със заемни средства, съгласно сключени договори за заем от 15.10.2013 г. със съдружника С. А. Б., гражданин на Руската федерация и от 24.12.2013 г. със ЗАПОЛЯРЕНЕРГОРЕЗЕРВ дружество с ограничена отговорност, учредено съгласно законодателството на Руската федерация.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221719004178-040-001/24.07.2019 г. и №Р-22221715001096-040-002 от 29.04.2019 г. От дружеството са представени документи по опис с вх.№24-00-943#1 от 25.09.2019 г. и с вх.№ 24-00-943#3/25.11.2019 г.

Установено е, че Б. О. е финансирало дейността си със заемни средства, както следва:

- Договор за заем от 15.10.2013 г.. съгласно който С. А. Б., гражданин на Руската федерация, в качеството си на Заемодател предоставя на ревизираното дружество в заем парична сума в размер на 4 000 000.00 евро. В чл. 2 от договора е посочено, че заемът е целеви, което се определя с допълнителни анекси към договора. Съгласно чл. 3 от договора Заемателят се задължава да върне получената в заем сума в срок до 01.12.2015 г. Заемът е предоставен по банков път. Общо получени средства от С. Б. са 4 600 000,00 евро /левава равностойност 8 996 818,00 лв.

За заема е представена Декларация форма СПБ-1 с вх. № 2/00146927/001/13.11.2013 г.

- Договор за заем №41 от 24.12.2013 г., съгласно който ЗАПОЛЯРЕНЕРГОРЕЗЕРВ дружество с ограничена отговорност, учредено

съгласно законодателството на Руската федерация, в качеството си на Заемодател предоставя на ревизираното дружество в заем парична сума в размер на 1 100 000,00 евро. Договорът е сключен със срок от 3 години. На 27.12.2013 г. заемът е предоставен по банков път.

Получените заемни средства са заведени по кредита на счетоводна сметка 159-Други заеми и дългове. Общият размер на получените средства е 11 148 231,00 лв.

При преценка относно съответствието на ревизионния акт с материалноправните разпоредби, съдът съобрази следното:

Съгласно чл. 134 от ТЗ по решение на общото събрание за покриване на загуби и при временна необходимост от парични средства съдружниците могат да бъдат задължени да направят допълнителни парични вноски за определен срок. Допълнителните вноски са съразмерни на дяловете в капитала, ако не е предвидено друго /ал.1/. Съдружник, който не е гласувал за решението по ал. 1, има право да прекрати участието си в дружеството съгласно чл. 125, ал. 2 и 3. Това право може да бъде упражнено в срок един месец от събранието - за съдружниците, които са присъствали или са били редовно поканени, или от уведомяването - за всички останали съдружници /ал.2/. Допълнителните вноски не се отразяват в капитала на дружеството. За тях може да се уговори дружеството да плаща лихви. За връщането на допълнителни парични вноски чл. 73в не се прилага /ал.3/. Задължението за предоставяне на допълнителните парични вноски служи като вътрешно дружествено кредитиране с оглед покриване на настъпили загуби или преодоляване на временна нужда от свободни оборотни средства.

Както в доктрината, така и в съдебната практика се приема, че по естеството си допълнителните парични вноски представляват вътрешен източник за временно кредитиране на дружеството от членовете му за определен период от време при възникнала необходимост. Тъй като вземането на решението от ОС и изпълнението му е свързано с настъпването на определени правни последици за членовете на дружеството /чл. 134, ал. 2 и чл. 126, ал. 3, т. 4 ТЗ/, в него трябва да бъде определен точният размер на паричните вноски и посочен срок за внасянето и връщането им на съдружниците. Фактическият състав за пораждане на правоотношението по предоставяне на допълнителни парични вноски включва в своето съдържание два елемента: 1) необходимост от покриване на загуби или временна необходимост от парични средства; и 2) решение на общото събрание на съдружниците (или на едноличния собственик/на капитала) за предоставяне на допълнителните парични вноски.

В случая, наличието на решение на общото събрание на [фирма] не е било спорно в ревизионното производство, нито пред съда. С Решение на общото събрание на съдружниците на Б. О. от 30.12.2013 г. е прието следното: „Да се внесат общо 7 000 000,00 евро допълнителни парични вноски в капитала на дружеството, тъй като същото към настоящия момент няма дейност и не генерира печалби. Внесените средства да се използват за инвестиции в

недвижими имоти с цел строителство или по-късна препродажба. Съдружникът С. А. Б., притежаващ 70%- да внесе 4 900 000 евро, а съдружникът Г. М. У., притежаващ 30 % да внесе 2 100 000 евро. След окончателното внасяне на сумата от 7 000 000 евро с нея да бъде увеличен капитала на дружеството. Дадените от съдружникът С. А. Б. към настоящият момент 2 100 000,00 евро по Договор за заем от 15.10.2013 г. от днешна дата да се считат като внесени допълнителни парични вноски по настоящото решение. Прекратява договора за заем от 15.10.2013 г., за което да се изготви анекс и подпише от управителя У.. Срок за внасяне на допълнителните парични вноски- 31.12.2023 г.“ С обяснение с вх. №24-00-94#3 от 25.11.2019 г., е предоставено копие на протокол от Общото събрание на Б. О. /том II приложение/. Протоколът не е оспорен относно неговата автентичност и истинност. От една страна, протоколът представлява частен свидетелстващ документ относно удостоверяване на факта, че общото събрание е проведено и на него е взето това решение. Като такъв документът не се ползва с материална доказателствена сила. От друга страна, доколкото материализира волеизявленията на съдружниците за извършване на допълнителни парични вноски и носи подписите на съдружниците, респективно на лицата, които ги представляват, документът се ползва с доказателствена сила по смисъла на чл. 180 ГПК, следователно доказва, че съдружниците са изразили посочената в протокола воля.

Предпоставките за приемането на решението за предоставяне на допълнителни парични вноски са изрично установени в закона - необходимост от покриване на загуби или временна необходимост от парични средства - чл. 134, ал. 1 от ТЗ. Първата от предпоставките за предоставяне на допълнителните парични вноски- необходимостта от покриване на загуби, цели по същество чрез допълнителните парични вноски да се избегне откриването на производство по несъстоятелност на дружеството (в хипотезата на свръхзадълженост по смисъла на чл. 607, ал. 2 от ТЗ). Докато при втората предпоставка активите на дружеството надхвърлят неговите задължения, но то е изпаднало във временна ликвидна криза, т.е. не е в състояние за определен период от време да покрие своите изискуеми задължения по търговски сделки, което отново означава, че целта на допълнителните парични вноски и в този случай е да се избегне откриването на производство по несъстоятелност (в хипотезата на неплатежоспособност по смисъла на чл. 608 от ТЗ).

Действително, в тежест на органите по приходите е да докажат, че е налице отклонение от данъчно облагане. Извършването на допълнителни парични вноски по чл. 134 ТЗ само по себе си не означава, че е налице отклонение от данъчно облагане, както и липсата на уговорени лихви. Съдът намира обаче, че е правилен извода на приходните органи, че по делото не са налични доказателства относно необходимостта от финансиране на дружеството, не е имало задължения към доставчици, персонал и т.н., които да обосноват парична намеса на съдружниците.

От протокола от 30.12.2013 г. на Общото събрание на Б. О. се установява предназначението на спорните допълнителни парични вноски, а именно за инвестиции в недвижими имоти с цел строителство или препродажба. В тази връзка липсва икономическа логика, съдружникът У. да не внесе за дългия период от време от 2013 г. до 2018 г. вноските в определения с решението на Общото събрание размер на 2 100 000 евро, съответстващи на дела му 30%, с които да финансира дейността на дружеството. Икономически не е оправдан определеният краен срок за внасяне на вноските - 31.12.2023 г., след като самите собственици на дружеството са констатирани необходимост от парични средства още през 2013 г.

Настоящата инстанция приема, че законосъобразно административният орган приел, че в случая се касае за заем по Договор от 15.10.2013 г., предоставен от С. А. Б., а не за преобразуване в допълнителни парични вноски. Това се потвърждава и от факта, че дружеството е продължило да води вноските по сметка 159 - Други заеми и дългове към 31.12.2013 г., 31.12.2014 г., 31.12.2015 г., 31.12.2016 г., 31.12.2017 г. и 31.12.2018 г. Т.е. не са трансформирани в друга счетоводна сметка /средства на собственика/. Освен това следва да се отбележи и че през периода 01.01.2017 г. - 31.12.2017 г. са взети операции, въз основа на съставени мемориални ордери, съгласно които дружества - заемополучатели на средства от Б. О. са заплащали суми в полза на С. Б.. По този начин дружествата, които са получили заем от дружеството- жалбоподател са върнали част от дължимите суми на Б., респ. задължението на Б. О. към С. Б. е намаляло.

Съгласно чл.37, ал.1 т.3 ЗДДФЛ с окончателен данък независимо от обстоятелствата по чл. 13 се облагат доходите по чл. 8, ал. 11 и следните доходи от източник в България, начислени/изплатени в полза на чуждестранни физически лица, когато не са реализирани чрез определена база в страната: 3. лихви, в т. ч. съдържащи се във вноските по лизинг (доп. – ДВ, бр. 107 от 2014 г., в сила от 1.01.2015 г.- с изключение на лихви по облигации или други дългови ценни книжа, издадени от държавата или общините и допуснати до търговия на регулиран пазар в страната или в държава – членка на Европейския съюз, или в друга държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство).

Съгласно § 1, т. 7 от ДР на ЗДДФЛ „лихва“ е доход от всякакъв вид вземания за дълг, независимо дали е гарантиран с ипотека или с клауза за участие в печалбата на длъжника, включително лихвите по депозити в банки и доходите (премиите) от бонове и облигации.

В тази връзка Б. О. е следвало да начисли в счетоводството си дължимите към чуждестранното физическо лице лихви към 31 декември на всяка ревизирана година, тъй като доходът от лихви, реализиран от С. Б. попада в обхвата на чл. 8. ал. 6. т. 4 от ЗДДФЛ и подлежи на облагане с данък при източника, съгласно чл. 37, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, то Б. О. като платец на дохода следва да дължи еднократен данък при източника, на основание чл. 37, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ.

Според чл. 65, ал. 1 от ЗДДФЛ данъкът по чл. 46 за доходите по чл. 37, ал. 1, т. 1 - 9 и чл. 38, ал. 10 и 12 се удържа и внася от предприятието или от самоосигуряващото се лице - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляването на дохода от предприятието или изплащането на дохода от самоосигуряващото се лице. А съгласно чл.46, ал.1 ЗДДФЛ ставката на данъка е 10 на сто за доходите по чл. 37 и чл. 38, ал. 5, 8, 10, 11, 12, 14 и 15.

В разглеждания случай не е спорно между страните, че дружеството жалбоподател не е начислявало лихви за средствата отчетени по кредита на сметка 159- други заеми и дългове, предоставени от С. Б.. При това положение обосновано органите по приходите са приели, че Б. О. е следвало да начисли доходи от лихви, както и че дължимият окончателен данък, с който е следвало да бъдат обложени посочените суми по години е следвало да бъде удържан и внесен.

Следва да бъде посочено, че горното е валидно и за сключените през 2018 г. от Б. О. редица еднотипни договори за временна финансова помощ с руски граждани /А. В. Л., Д. С. Ч., Е. Н. К., Е. Ю. Н. и Д. Г. М./. В договорите и в частност в чл. 1 е договорена сумата на заема; в чл. 2 е указано, че средствата са предоставени на заемополучателя в брой, а в чл. 3 е посочен срока за връщане на заема-31.12.2020 г. Въз основа на тези договори по кредита на счетоводна сметка 159 – Други заеми и дългове са заведени заеми, описани подробно в РД и РА, за които се дължи лихва, която представлява доход на чуждестранните физически лица и съгласно чл. 37 от ЗДДФЛ подлежи на облагане с окончателен данък.

Съобразявайки приетите по делото и неоспорени от жалбоподателя доказателства, събрани в хода на ревизията и изходящи от трети лица, настоящата съдебна инстанция приема, че правилно са определени относимите към жалбоподателя критерии, които са послужили при определянето на данъчната основа за облагане.

Във връзка с доводите на жалбоподателя, съдът намира за нужно да отбележи, че не се установи твърдяното наличие на моментна необходимост от парични средства за покриване на суми, с цел превенция на бъдещи загуби. Липсват обективни находки по делото, които да сочат на реалната нужда от извършване на допълнителните парични средства към посочения период. Именно при наличие на условията на чл.134, ал.1 ТЗ е предоставена възможност да се уговарят или не лихви, но в случая не се установи нито едно от предпоставките- нито временна необходимост от парични средства, нито нужда от средства за покриване на разходи. Още повече, че тази временно необходимост налага краткосрочност, а не определеният с решението на общото събрание краен срок за внасяне на вноските -31.12.2023 г. Ето защо съдът намира аргументите на жалбоподателя за неоснователни.

Съвкупно, изложеното обуславя извод, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган и в съответната форма, при спазване на

процесуалните и материалноправните разпоредби и не страда от пороци, обуславящи неговата отмяна. Предвид това следва като неоснователна да се отхвърли жалбата срещу РА в частта на определения окончателен данък по чл. 37 от ЗДДФЛ за 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г..

При този изход на спора претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски се явява неоснователна. Ответникът е претендирал присъждане на юрисконсултско възнаграждение и по делото е извършено процесуално представителство от юрисконсулт, поради което, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на ответника следва да се присъди такова, определено на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, а именно в размер на 4 956.87 лв.

Мотивиран от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22221719004178-091-001/18.05.2020 г., издаден от Фиданка С. Й.- орган, възложил ревизията и Т. Н. В.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1353 от 02.09.2020 г. на Директор Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, с който са установени допълнителни задължения за окончателен данък на местни чуждестранни физически лица по чл. 37 и чл. 38, ал. 5 и ал. 11 от ЗДДФЛ за 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., в общ размер на 170 638.56 лв. и лихви за забава в размер на 72 048.55 лв., или общо 242 687.11 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати в полза на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"– С. при ЦУ на НАП, разноски по делото в размер на 4 956.87 лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14 - дневен срок от съобщението пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: