

РЕШЕНИЕ

№ 166

гр. София, 11.01.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 15.12.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Георгиев, като разгледа дело номер **1765** по описа за **2011** 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], правопреемник на [фирма], седалище [населено място], [улица], ет. 1, представлявано от изпълнителния директор М. Б. оспорва Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/ 23.09.2010 г., издаден от Л. А., главен инспектор по приходите в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” - НАП, потвърден от директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” /ДОУИ/ – С. при ЦУ на НАП с решение № 149/ 27.01.2011 г.

В жалбата са въведени оплаквания за незаконосъобразност на акта. Според подателя й приходният и решаващият орган не отчитат обстоятелството, че в резултат на протокол за прихващане и погасяване на задължения са сменени кредиторите на дружеството жалбоподател, [фирма] и [фирма] с [фирма], настъпила е новация и смяна на кредиторите на жалбоподателя, което обуславя извод за възникване на нови задължения, които не са погасени по давност през 2008 г. Конкретната правна и фактическа ситуация не попада в нито една от хипотезите на чл. 46, ал. 1, т. 1 – т. 6 от ЗКПО, а разпоредбата не регламентира данъчно третиране в случаите на погасяване на изискуемо задължение поради подновяване. Липсата на законова регламентация прави невъзможно както отчитането, така и признаването за данъчни цели през 2008 г. на приходи от погасяване на задължения. Цитираната норма следва да се тълкува стриктно и при наличие на новация на задълженията чрез цесия и прихващане липсва безвъзмездност, което изключва приложението на чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО, още по –

малко на т. 2 до т. 6 от същата разпоредба.

Изложено е в жалбата, че с подписване на многостранното споразумение между пет контрахента се създават комплексни и сложни правни връзки, чиято цел е взаимното уреждане на вземания и задължения към датата на сключването му. В резултат на обективизираните с протокол за прехвърляне на вземания и взаимно прихващане на задължения са създадени по силата на делегация и новация съвсем различни правни връзки и отношения между страните. Съществували преди това договорни разчетни отношения, по повод на които са възникнали вземания и задължения, са престанали да съществуват и вместо тях са възникнали нови договорни правоотношения, по които възникват нови вземания и задължения, с което на практика е подновена изискуемостта на задълженията – чл. 107 ЗЗД; или задълженията към [фирма] и [фирма] по протокола от 24.04.2007 г. са станали изискуеми считано от тази дата, тъй като преди нея такива задължения към цитираните субекти не са съществували. – факт, установяващ се от анализа на сч см 499 Други кредитори към 01.01.2007г. и към 24.04.2007 г.

Твърди се, че РА е необоснован по отношение на задължението по сметка 4999 „Разчети с други кредитори” в размер на 876 904,47 лв, във връзка с което не са анализирани разчетните отношения между [фирма], [фирма] и [фирма] – кога са възникнали, на какво основание, за да може въобще да се постави въпросът за изтекла погасителна давност в полза на [фирма].

В оспорването са развити и алтернативни доводи, първият от които е свързан с вливането на [фирма] в [фирма] и настъпилото като последица от универсалното правоприемство погасяване на задълженията към 06.05.2009 г., с оглед на което следва да се прояви обратният ефект на увеличението на данъчния финансов резултат, настъпил през 2008 г. с огледалното му намаление през 2009 г. /данъчен годишен период на [фирма] за цели на ЗКПО/ съобразно чл. 46, ал. 3, т. 1 ЗКПО/. Изразено е несъгласие с тезата на решаващия орган, че правото да приложи цитираната разпоредба възниква само за приемащото дружество и се подчертава, че именно данъчният финансов резултат на [фирма] трябва да се намали с погасяването на вземането към момента на настъпилото правоприемство към 06.05.2009 г. – крайната дата на ревизирания период, която съвпада и със счетоводния и годишен финансов и данъчен период за преобразуващото се дружество. Във връзка с даденото от ответника тълкуване на чл. 140, ал. 1 и 2 ЗКПО се твърди, че в случая не се касае за счетоводна загуба по смисъла на закона, нито за данъчна временна разлика, а за обратно проявление на тази данъчна временна разлика в резултат на реално настъпилото погасяване на задължението чрез правоприемство и превръщането на тази данъчна временна разлика в окончателна и постоянна данъчна разлика, която не подлежи на пренасяне в приемащото дружество, а следва да се отчете и намери приложение при определяне на годишния счетоводен период и данъчния финансов резултат на преобразуващото се дружество към датата на правоприемството – 06.05.2009г.

Последната група аргументи касаят правото на пренасяне на данъчната загуба за 2004 г. Поддържа се, че по силата на отменения ЗКПО не се изисква упражняването на правото на приспадане на данъчната загуба непременно в първия годишен данъчен период, през който е отчетена данъчна печалба. Това изискване е заложено в новия закон, но тъй като след неговото влизане в сила дружеството е било на данъчна загуба, е упражнило на основание чл. 70, ал. 2 ЗКПО вр. § 22 ПЗР на ЗКПО правото на приспадане на тази данъчна загуба. Твърди се, че правото на приспадане на данъчна

загуба за данъчен период 2004г. не се преклудира с неупражняването му през 2005 година най – малкото и поради обстоятелството, че реализираната и отчетена данъчна печалба през 2005 година е в размер на 80 706 лв, което е приблизително 2 пъти по – малко от отчетената през 2004 г. данъчна загуба в размер на 152 655,58 лв, или данъчната загуба не е могла да се приспадне от данъчната печалба, реализирана през 2005 година изцяло, като е останала значителна част от нея за пренасяне през следващите години.

Искането до съда, аргументирано подробно и в писмено становище по чл. 149, ал. 3 ГПК, е за отмяна на ревизионния акт и за присъждане на разноските по делото.

Ответникът, директорът на ДОУИ С., чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Заклучение за нейната неоснователност дава и представителят на прокуратурата.

От фактическа страна се установява:

На 15.03.2010 г. П. Б., началник отдел „Контрол” в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” - НАП издава заповед за възлагане на ревизия № 1000094, връчена на заместник изпълнителния директор на [фирма] на 20.03.2010 г., в обхвата на която са и задължения за корпоративен данък за периодите 01.01.2004 г. – 05.10.2009 г. Срокът за приключването ѝ е определен до 15.06.2010 г. Заповедта е изменена със ЗВР № 1000207/ 11.06.2010 г., издадена в хипотезата на заместване /заповед № 386/ 17.07.2010 г. и № 119/ 11.06.2010 г./ досежно срока за завършването ѝ – 15.07.2010г. Компетентността на приходния орган произтича от заповеди № 03/ 03.01.2006 г. и № 071/ 12.04.2010 г. на директора на ТД „ГДО”.

Съставен е ревизионен доклад /РД/ № 1000207/ 21.07.2010 г., отразяващ следните констатации: Собственик на капитала на вписаното през 2000 г. в ТР при Бургаски окръжен съд [фирма] е [фирма], [населено място]. Основна дейност е покупка и продажба на суровини, полуфабрикати, черни и цветни метали, резервни части и инструменти за металургията. Предходна ревизия по ЗКПО не е извършвана. РЛ прилага двустранна форма на счетоводно записване, текущото счетоводно отчитане е организирано и водено в съответствие с изискванията на ЗСч и счетоводните стандарти, както и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Формата на счетоводството осигурява синхронизирано хронологично и систематично /аналитично и синтетично/ счетоводно отчитане.

Връчено е ИПДПОЗЛ № 26 П 1777/ 17.06.2010 г. относно подробна разшифровка на начално салдо по сч. см. 498 Други дебитори и сч. см. 499 Други кредитори, техните подсметки, както и копия на първични счетоводни документи, по които са възникнали вземанията и задълженията. С писмо от 25.06.2010 г. от страна на РЛ са постъпили единствено протоколи за прихващане на вземания и задължения, за които е пояснено, че имат характер на първични счетоводни документи; при подписване на протоколи за прихващане дружествата предварително проверяват и сравняват взаимните си разчети. Подписването на протоколите означава, че страните са съгласни с посочените в тях взаимни разчети, независимо от това дали [фирма] разполага или не с всички първични документи.

Органът по приходите анализира сч. см. 499 Други кредитори, по която към 31.12.2008 г. са отразени задължения в общ размер на 1 543 397,14 лв, а именно: Сч см. 499/1 [фирма] 652 952,26 лв; Сч. См. 499/7 [фирма] – 13 542,30 лв; 499/9 Разчети с други кредитори – 877 068,20 лв. Разгледан е и аналитичният регистър на сч. см. 499 Други кредитори за периода от 2004 г. до 2009 г. Прието е, че протоколите не отговарят

на изискванията на чл. 7 ЗСЧ, тъй като липсват реквизитите, определящи ги като първичен счетоводен документ. Освен това от страна на РЛ не са представени фактури за покупки и продажби, нито други първични счетоводни документи, удостоверяващи момента на възникване на вземанията и задълженията, посочени в тях.

Формиран е извод, че съгласно чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на РЛ в размер на 1 543 397,14 лв – крайно кредитно салдо по сч. сметка 499 Други кредитори, в резултат на което са определени задължения по ЗКПО.

В подробното възражение срещу РД са пояснени по дружества, периоди и видове задълженията на ревизирувания субект. Посочено е, че от една страна екипът не е признал протоколите за отговарящи на определението за първичен счетоводен документ, а от друга възприема формираните на базата на същите протоколи задължения, за да приложи чл. 46, ал. 1 ЗКПО. Напомняйки регламентацията на погасителната давност в ЗЗД, подателят му сочи, че дружеството ежегодно е потвърждавало задълженията си към своите кредитори, поради което е налице и прекъсване на давността. Излага, че на 06.05.2009 г. приключва процедурата по вливане на [фирма] и [фирма] в [фирма], от чиято страна са изготвени справки за елиминиране на взаимните разчети, и справки, депозирани в ТД на НАП, като резултатът е, че задълженията в едното дружество се прихващат с насрещните вземания на другото дружество. Поддържа се, че е налице погасяване на задълженията на [фирма] към кредиторите [фирма] и [фирма] и следва да се приложи чл. 46, ал. 3 ЗКПО и със сумата, с която е увеличен финансовият резултат към 31.12.2008 г. следва да се извърши преобразуване на същия в посока намаление към 06.05.2009 г. Изложено е, че съгласно чл. 38, ал. 1 ЗКПО /отм./ загубата се пренася през следващите 5 данъчни години и съгласно ал. 2 загубите се приспадат при определяне на облагаемата печалба до размера на положителния финансов резултат след данъчно преобразуване с изключение на чл. 23, ал. 3, т. 10а през следващата данъчна година, включително при определяне на авансовите тримесечни вноски и ако той е недостатъчен, разликата от загубите се приспада през следващите години в рамките на посочените в ал. 1 срокове от възникването им. Съгласно чл. 18, ал. 3 ЗКПО, в сила от 01.01.2007 г. отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба. Данъчно – задължените лица, които формират данъчна основа по реда на част втора от ЗКПО, имат право да пренасят данъчна загуба. Упражняването на това право е по избор на лицето. Когато ДЗЛ е избрало да пренася данъчна загуба, тя задължително се пренася последователно до изчерпването ѝ през следващите 5 години от реализирането ѝ. Правото на избор се упражнява чрез приспадане на данъчната загуба през първата година след реализирането на данъчната загуба, през която лицето е формирало положителен ДФР преди приспадането на данъчната загуба. Следователно ДЗЛ може да избере дали да упражни цитираното право, но моментът на приспадане не е по избор, а точно определения в чл. 70, ал. 2, изр. първо ЗКПО за разлика от регламентацията по отменения ЗКПО. Ако лицето не пренесе данъчната загуба в този момент, то губи правото си да приспадне данъчната загуба. Когато до датата на данъчния контрол лицето не е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба, смята се, че лицето е упражнило правото си на избор. Данъчната загуба се приспада при определяне на данъчния финансов резултат в размера на положителния ДФР преди приспадане на данъчната загуба – чл. 71, ал. 1 ЗКПО. Ако данъчната загуба е по – малка от положителния финансов резултат преди приспадането

й, тя се приспада в пълния й размер.

По силата на § 22 от ПЗР на ЗКПО загубите, формирани след 01.01.2002г., подлежащи на пренасяне и неприспаднати до 31.12.2006 г. по реда на гл. IV от ЗКПО /отм./, се приспадат по реда на глава единадесета от ЗКПО.

Съгласно декларираните от дружеството данни финансовият резултат след данъчно преобразуване е по години както следва 2004 г. – данъчна загуба 152 655,58 лв; 2005 г. – 80 706,30 лв данъчна печалба; 2006 г. – 72527,69 лв данъчна загуба; 2007 г. – 268,21 лв данъчна загуба; 2008 г. – 611,29 лв данъчна загуба; 2009 г. - 274,48 лв данъчна загуба.

За 2005 г. годишният корпоративен данък /12 105,95 лв/ е внесен на 30.03.2006 г. При очертаната регламентация по отменения ЗКПО и декларираните данни за размера на финансовия резултат в следващите години дружеството не е било длъжно да приспадне данъчната загуба, формирана през 2004 г. от декларирания положителен финансов резултат за 2005 г. След влизане в сила на ЗКПО на 01.01.2007 г. не е отчетен положителен финансов резултат, за да приложи разпоредбите на глава 11 и § 22 ПЗР на ЗКПО.

Съгласно чл. 70, ал. 2 ЗКПО когато при данъчна ревизия контролният орган установи данъчна печалба, а не декларираната от лицето данъчна загуба, той е длъжен да извърши приспадането на загубата, като се счита, че лицето упражнява правото си на избор.

По тези съображения се поддържа, че дори екипът да остави без промяна констатациите в РД по отношение на преобразуването на финансовия резултат за 2008 г., би следвало да извърши приспадане на декларираните от дружеството данъчни загуби в общ размер на 226 337,25 лв.

Възражението срещу констатациите и изводите в РД е анализирано от издателя на РА, който не приема тезата, че задълженията на „П. Т.” към [фирма] и [фирма] възникнат на база протокол от 24.04.2007 г. В неговия пункт 7 е записано, че [фирма] дължи на [фирма] по данъчна фактура № [ЕГН]/ 04.03.2003 г. данъчна основа в размер на 12 737,30 лв, именно това вземане от [фирма] [фирма] прехвърля на [фирма]. Налице е договор за цесия, който има за последица преминаване на вземането от предишния кредитор [фирма] към новия кредитор [фирма]. Цесията обаче е възмезден договор /възможно е да се извършва и с дарствена цел или в изпълнение на друго задължение/, а в случая в протокола от 24.04.2007 г. съществува само споразумение за прехвърляне на вземането на [фирма] към [фирма], но липсва договорка за продажна цена на прехвърлянето. Напротив, в резултат на извършените прихващания и цедиране на вземания между подписалите протокола дружества като краен резултат [фирма] дължи на [фирма] 122 195,05 лв.

Тези съображения са отнесени и към твърдението, че задължението от 652 952,28 лв към [фирма] е възникнало на база протокола от 24.04.2007 г., в който е указано, че [фирма] дължи на [фирма] съгласно протокол от 12.04.2004 г. сумата 731 898,86 лв, а от друга страна [фирма] дължи на [фирма] по фактури 66209,28 лв. Вместо плащане двете дружества се съгласяват да прихванат задълженията си до размера на по – малкото от тях, като [фирма] остава да дължи на [фирма] 665 689,58 лв.

Прихващане на взаимните си вземания и задължения до размера на по – малкото от тях извършват и [фирма] и [фирма], като последното дружество остава да дължи на [фирма] сумата 834097,85 лв. Част от това вземане /652 952,28 лв/ [фирма] прехвърля на [фирма] и с така прехвърлените вземания

се покрива задължението на [фирма] към [фирма]. Липсва обаче уговорка, че наред с погасяването на задължението на [фирма] към [фирма] възниква ново задължение с кредитор [фирма]. По тези съображения и по аргумент, че протоколите нямат характер на първичен счетоводен документ, е възприето за необосновано твърдението, че по отношение на задълженията, с които е преобразуван финансовият резултат на дружеството не е приложима разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО. Издателят на РА подчертава, че институтът на погасителната давност в ЗЗД е пригоден да обслужва гражданския оборот, но не и администрирането на приходи. Ако с нормата на чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО законодателят е целил да обвърже данъчния ефект с изтичането на погасителната давност, нямаше да съществува фразата „но не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо”. Редакцията на нормата според приходния орган показва, че целта е именно да бъде поставен срок, след изтичането на който за всички данъчно - задължени субекти възниква задължение да извършат увеличение на счетоводния си финансов резултат с размера на задълженията си. Законодателят не е имал за цел да постави признаването на разхода в зависимост от неясен срок, зависещ от действията на кредитора, каквито са правилата на ЗЗД, защото само по този начин би се стигнало до еднакви правила на данъчно облагане за всички данъчно – задължени лица, и в крайна сметка до определеност и закономерност при определяне на данъчната основа.

Не се споделя и позицията на [фирма], че за 2009 г. със сумата, с която е преобразуван финансовият резултат в посока увеличение към 31.12.2008 г., екипът е следвало да извърши преобразуване на финансовия резултат в посока намаление към 06.05.2009 г. тъй като не са представени доказателства за извършване на прихващане между взаимните задължения и вземания на [фирма], [фирма] и [фирма]. Видно от баланса и от оборотната ведомост на [фирма] към датата на вливането, задълженията, с които се извършва преобразуването на счетоводния финансов резултат за 2008 г., продължават да фигурират.

Обект на ревизията са задълженията на влялото се [фирма] към датата на вливането 06.05.2009 г. По тази причина и доколкото погасяването на задълженията на цит. дружество /ако такова е налице/ настъпва в резултат на вливането, приложение следва да намери и чл. 140 ЗКПО, т. е. правото да намали финансовия резултат за 2009 г. поради погасяване на задълженията, със стойността на които е извършено увеличение на ФР през 2008 г., следва да се упражни от получаващото дружество [фирма].

Във връзка с възражението за неправилно определен корпоративен данък за 2008 г. в размер на 154 315,69 лв при игнориране на подлежащата на пренасяне загуба - § 22 ПЗР ЗКПО /при данните, че за 2004 г. ГФО след коригиране със сумите 23, ал. 2 и 3 ЗКПО е отрицателна величина, т. е. не е налице загуба за пренасяне, каквато е налице и за 2006 г. и 2007 г./, е следвало да се извърши служебно приспадане по чл. 70, ал. 2 ЗКПО от определения при ревизията финансов резултат. Възражението е признато за частично основателно по съображения, че съгласно чл. 71, ал. 2 ЗКПО данъчната загуба се приспада при определяне на данъчния финансов резултат в размера на положителния финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба.

Данъчен финансов резултат по смисъла на чл. 18, ал. 1 ЗКПО е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на ЗКПО. Предвид това и доколкото чл. 70 ал. 2 ЗКПО предвижда когато до данъчния контрол ДЗЛ не е формирало положителен финансов резултат да се смята, че то е упражнило правото си на избор на пренасяне на данъчната загуба, то е прието, че [фирма] правилно претендира при определяне на ДФР за 2008 г. да се приспадне данъчната загуба, формирана през 2006 г. и 2007 г. Спорен е обаче въпросът подлежи ли на пренасяне формираната през 2004 г. загуба., респ. имала ли е тази загуба характер на подлежаща на пренасяне такава по смисъла на отменения ЗКПО. До 31.12.2003 г. пренасяне на загуби от минали години представлява данъчно облекчение и загубите се пренасят до размера на отчетената счетоводна печалба за текущия период. С изменението на § 1, т. 19 ЗКПО загубата се изключва от обхвата на данъчните облекчения и става възможно загуби от минали години да се приспадат до размера на реализираната през следващата данъчна година облагаема печалба. Видно от констатациите в РД, облагаемата печалба на дружеството за 2005 г. е била 80 706,30 лв, следователно за него е възникнало правото по реда на чл. 38, ал. 2 ЗКПО /отм./ да приспадне от облагаемата печалба част от формираната загуба през 2004 г. Дружеството не се е възползвало от това си право и е внесло дължимия корпоративен данък в размер на 12 105,95 лв. Съгласно чл. 38, ал. 2 ЗКПО редакция 2005 г. загубите се приспадат при определяне на облагаемата печалба до размера на положителния финансов резултат след данъчно преобразуване, с изключение на чл. 23, ал. 3, т. 10а през следващата данъчна година, включително при определяне на авансовите тримесечни вноски и ако той е недостатъчен, разликата от загубите се приспада през следващите пет години, считано от годината на възникването им. Това означава, че пренасянето на загубите е право на ДЗЛ. За да може да упражни това свое право през целия законоустановен период, същото следва да приспадне загуба от минала година още през първата данъчна година, през която е формиран положителен финансов резултат. Изводът се налага от граматическия анализ на отменения чл. 38, ал. 2 ЗКПО. Същият, макар да не съдържа императивната разпоредба на чл. 72, ал. 1 ЗКПО, говори за пренасяне през следващата финансова година - употребено е единствено число. При този анализ е прието, че през 2005 г. [фирма] не е упражнило право да пренася загубата за 2004 г.

На 24.04.2007 г. на основание раздел V, т. 1, чл. 103 и чл. 104 ЗЗД между [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е подписан петстранин протокол с цел уточняване на взаимоотношенията, а именно:

1. [фирма] дължи на [фирма] съгласно протокол от 12.04.2004 г. сумата 731 898,86 лв
2. [фирма] дължи на [фирма] съгласно протокол от 12.04.2004 г. ДДС в размер на 4034,02 лв
3. [фирма] дължи на [фирма] съгласно протокол от 28.04.2004 г. сумата 29 488 лв
4. [фирма] дължи на [фирма] по фактури, издадени на 31.07.2001 г. и 01.08.2001 г. сумата общо данъчна основа 252 783,85 лв ДДС 50 556,77 лв, общо 303 340,62 лв
5. [фирма] дължи на [фирма] по фактури съответно от 23.04.2004 г.,

12.05.2004 г.; 16.07.2004 г. и 31.08.2004 г. общо 66 209,28 лв, от които данъчна основа 58 297,35 лв ДДС 7911,93 лв

6. [фирма] дължи на [фирма] по фактури, издадени от 29.04.2004 г. до 24.04.2007 г. общо 893 783,70 лв, от които ДО 772 688,08 лв и ДДС 121 095,62 лв

7. [фирма] дължи на [фирма] по фактура № 0...1038/ 04.03.2003 г. ДО в размер на 12 737,30 лв

8. [фирма] дължи на [фирма] по ДКИ[ЕИК]/ 29.04.2004 г. ДО 28 526,56 лв ДДС 5705,31 лв общо 34231,87 лв

При така уточнените задължения страните се споразумяват следното:

Вместо плащане [фирма] и [фирма] се споразумяват да прихванат вземанията и задълженията си до размера на по – малкото от тях, като [фирма] остава да дължи на [фирма] сумата 665 689,58 лв;

[фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 12 737,30 лв на [фирма]

Вместо плащане [фирма] и [фирма] се споразумяват да прихванат вземанията и задълженията си до размера на по – малкото от тях, като [фирма] остава да дължи на [фирма] сумата 834 097,85 лв.

[фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 652 952,28 лв на [фирма]. С така прехвърлените вземания се покрива задължението на [фирма] към [фирма]

[фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 303 340,62 лв на [фирма]

Като краен резултат [фирма] дължи на [фирма] сумата 122 195,05 лв

Неоспореното от страните заключение на съдебно – счетоводната експертиза се основава на проверка на документи в счетоводството на [фирма] - [населено място] - протокол за прихващане на взаимни задължения и вземания от 28.04.2004 г. между [фирма], [фирма] и [фирма]. В констативно – съобразителната му част е възпроизведено съдържанието на протокола от 24.04.2007 г. Проследени са допълнителните счетоводни операции, взети след подписване на споразумението, а именно:

[фирма] и [фирма] прихващат вземанията и задълженията си до размера на по – малкото от тях, като [фирма] остава да дължи на [фирма] сумата 665 689,58 лв

[фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 12 737,30 лв на [фирма]. След взаимните прихващания при [фирма] сумата е осчетоводена като задължение към [фирма] по сч см 4997 /665689,58 лв – 652 952,28 лв/

Вместо плащане [фирма] и [фирма] се споразумяват да прихванат вземанията и задълженията си до размера на по – малкото от тях, като [фирма] остава да дължи на [фирма] сумата 834 097,85 лв

[фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 652952,28 лв на [фирма], вследствие на което се покрива задължението на [фирма] към [фирма]. При [фирма] сумата е осчетоводена като вземане по сметка 498 anal. за П. Т. а при последното дружество е осчетоводено задължение по сметка 4991 Разчети с П. С..

[фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 303 340,62 лв на [фирма] и като краен резултат [фирма] дължи на [фирма] сумата 122 195,05

лв, която при [фирма] е осчетоводена по сметка 4980 Други дебитори анализ. П. С., а при П. С. е осчетоводена по сметка 499 други кредитори анализ. за Е..

В експертизата са разгледани основанията, съответните дати на възникване и документите, въз основа на които са възникнали задълженията на [фирма] към [фирма] в размер на 652 952,28 лв, констатирани като налични по кредитно салдо на сч сметка 4991 разчети с [фирма] към 31.12.2008 г. и към [фирма] в размер на 13 542,30 лв налични по кредитно салдо на сч сметка 4997 Разчети с „П. И. Т. ЕООД към същата дата.

Посочено е, че съгласно споразумителен протокол от 14.01.2002 г. между [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] страните констатираха, че към 31.12.2001 г. в резултат от извършени между тях търговски сделки са налице задължения, а именно: [фирма] дължи на [фирма] 1 215 937,76 лв; [фирма] дължи на [фирма] 5 950 092,48 лв; [фирма] дължи на [фирма] 4 526 954,55 лв; [фирма] дължи на П. АД 446 938,44 лв.

Съгласно т. 4 от протокола между [фирма] и [фирма] се прихващат вземания и задължения, в резултат на което задължението на [фирма] към [фирма] се намалява до сумата 1 247 950,65 лв /4 526 954,55 лв - 3 279 003,90 лв/.

Съгласно споразумителен протокол от 20.12.2002 г. между [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и Е. ООД с цел уточняване на търговските взаимоотношения страните се споразумяват, че

[фирма] дължи на [фирма] 29 000 лв по банково бордеро № 153624/ 21.06.2002 г., възникнало при неспазване разпоредбите на режим активно усъвършенстване с отложено плащане /стр. 2, пункт VI от протокола/; [фирма] дължи на [фирма] 387 293,30 лв /стр. 2 от протокола/, което вземане [фирма] прехвърля на [фирма] и като краен резултат [фирма] остава да дължи на [фирма] 831 657,35 лв /1 247 950,65 лв - 29 000 лв - 387 293,30 лв/.

Съгласно протокол от 13.04.2004 г. между [фирма], [фирма] и [фирма] с оглед уточняване на задължения, страните се споразумяват, че вместо плащане [фирма] и [фирма] прихващат вземанията и задълженията си до размера на по - малкото от тях, като П. Т. ЕООД остава да дължи на Е. ООД сумата 752 068,96 лв облагаема стойност. [фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 20170,10 лв на П. Т. ЕООД, така като краен резултат [фирма] остава да дължи на [фирма] сумата 731 898,86 лв /752 068,96 лв - 20 170,10 лв/.

Съгласно протокол от 24.04.2007 г. между [фирма], „П. И. Т. ЕООД, [фирма], [фирма] и [фирма] с цел уточняване на взаимоотношенията помежду им, страните се споразумяват че

Вместо разплащане „П. Т. ЕООД и [фирма] прихващат вземанията и задълженията си до размера на по - малкото от тях и така [фирма] остава да дължи на Е. ООД сумата 665 689,58 лв; [фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 12 727,30 лв към [фирма]; вместо разплащане [фирма] и [фирма] прихващат вземанията и задълженията си до размера на по - малкото от тях и така [фирма] остава да дължи на [фирма] сумата 834 097,85 лв. [фирма] прехвърля вземането си от [фирма] на стойност 652 952,28 лв на [фирма], вследствие на което се покрива задължението на П. Т. ЕООД към [фирма]. Така към 31.12.2007 г. съгласно обратна ведомост за аналитичните сметки на [фирма] по сметка 4991 - разчети с П. С. АД остава крайно

кредитно салдо 652 952,28 лв - задължение, което салдо е налично и при преобразуването чрез вливане на [фирма] в [фирма] към 06.05.2009 г.

По отношение на [фирма] вещото лице констатира, че съгласно протокол от 24.04.2007 г. [фирма] дължи на цит. дружество по фактура № 0...038/ 04.03.2003 г. сумата 12 737,30 лв без ДДС, като кредиторът прехвърля вземането си на [фирма] и е взета счетоводна операция дебитиране на сметка 4981 Други дебитори /анал. П. Т./ на Кт см 4111 Клиенти /анал. Е./ със сумата 12 737,30 лв. Към 31.12.2007 г. дебитното салдо по см. 4981 на [фирма] е 12 987,30 лв /12 737,30 лв +250 лв от такса за членски внос в БТПП/ В [фирма] към 31.12.2007 г. сумата е кредитно салдо по см 4997 Разчети с П. И. Т. ЕООД, видно от оборотна ведомост за синтетичните балансови сметки за периода 01.01.2007 г. - 31.12.2007 г. Същото е салдото и към 06.05.2009 г.

По отношение основаниято, датата на възникване и документите, въз основа на които е станало това спрямо задълженията на [фирма] към други кредитори в размер на 876 904,47 лв, налични по кредитно салдо на сч сметка 4999 Други кредитори към 31.12.2008 г. след справка в счетоводството на [фирма] - Б. вещото лице е на становище, че салдото е формирано основно от задължения към кредитори в общ размер на 2 924,81 лв и задължение към [фирма] в размер на 873 979,66 лв. Първата сума е погасена по давност. По отношение на втората констатацията са следните:

На 01.08.2001 г. е сключен договор между [фирма] [населено място], възложител и [фирма], [населено място] като изпълнител с предмет преработка на ишлеме на квадратни заготовки до горещо валцувани стоманени продукти. По сведения на счетоводството на [фирма], в качеството му на правопреемник на [фирма] през периода 2003 г. - 2004 г. на територията на завода в Б. са били доставени значителни количества квадратни заготовки, преработени след това в готови горещо валцувани стоманени продукти - винкел, шина, кръг, арматура и др. Чрез устна уговорка с възложителя [фирма] част от тези продукти са били продадени от [фирма] при условията на консигнация без да са били фактурирани от страна на „Е. ООД. Причина за това е явилото се неразбирателство относно цената, по която изделията да бъдат фактурирани.

За осъществяване на продажби с цел определяне на отчетна стойност на продадените стоки са съставени протокол № 1/ 01.09.2003 г. за определяне на приблизителната счетоводна оценка на продаден метал на стойност 575 437,86 лв и протокол № 2 - 298 541,80 лв. Така издадените протоколи са били основание за осчетоводяване на задължението към [фирма] със сумите по тях, сборът от които е 873 979,66 лв. Първоначално тези задължения са били осчетоводени по кредита на см. 401 Доставчици, респ. по дебита на сч. см. 304 Стоки, видно от хронологична справка по сч см. 401 за периоди от 01.01.2003 г. до 31.12.2003 г. и от 01.01.2004 г. - 31.12.2004 г.

През 2004 г. е взето решение посоченото задължение да бъде прехвърлено по кредита на см. 4999 други кредитори поради продължаващите спорове относно тази стока. Отражена е счетоводна операция, при която е дебитирана сметка 401 и е кредитираната сметка 4999 със сумите 575 437,86 лв и 298 541,80 в резултат на което е осчетоводено задължение към [фирма] във връзка с нефактурирани доставки от 2003 г. и 2004 г. по кредита на см. 4999 в общ

размер на 873 979,66 лв, което е налично като кредитно салдо към 01.01.2005 г., видно от оборотна ведомост на аналитичните сметки към 4999 - Разчети с други кредитори.

По данни от счетоводството на жалбоподателя през 2005 година в резултат на водени преговори между [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] - клон Б. с цел уреждане на взаимни разчети по възникнали вземания и задължения между тези дружества е постигната устна договорка [фирма] да замести [фирма] в дълга му към [фирма]. Оттук в счетоводството на [фирма] е осчетоводена операцията дебитиране на сметка 4999 /анал. За [фирма]/ на кредит 4999 /анал. за [фирма] сумата 873 979,66 лв, с което е погасено задължението към [фирма] в резултат на заместването е прехвърлено към новия кредитор [фирма]. Така сумата 873 979,66 лв е останала като кредитно салдо по см. 4999 до 31.12.2008 г. като задължение към [фирма]. В резултат на извършеното преобразуване след вливане на [фирма] в [фирма] на 06.05.2009 г. задължението е погасено, при което е взета счетоводна операция дебит 499011 със сумата 873 979,66 лв.

По делото бяха приети и писмените доказателства, въз основа на които е изготвено заключението на ССЕ.

Връченият на изпълнителния директор на [фирма] на 29.09.2010 г. ревизионен акт е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК на 13.10.2010 г. Съдът приема, че недатираното споразумение за продължаване на срока за произнасяне на решаващия орган до 2 месеца от изтичане на срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК е сключено на 17.11.2010 г. предвид пристигане на приемането му у предложителя на цитираната дата - арг. чл. 14 ЗЗД. РА е потвърден с решение № 149/ 27.01.2011 г., съобщено на упълномощено от М. Б. лице на 02.02.2011 г. Оспорването, въз основа на което е обарзувано делото, е депозирано в ДОУИ С. 14 дни по - късно.

Други доказателства от значение за спора не са ангажирани.

При установената фактическа обстановка от правна страна съдът намира следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл.119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където за подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

Озаглавената „Данъчно третиране на задължения” разпоредба на чл. 46 от ЗКПО считано от 01.01.2008 г. предвижда в своята ал. 1, че при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: 1. задълженията са погасени по давност, но не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо - по приложението на тази хипотеза е спорът по делото. Както се сочи в решение № 149/ 2011 г. на ответника, целта на уредбата е да бъде установен срок, след изтичането на който за данъчните субекти възниква задължение да извършат увеличение на счетоводния си финансов резултат с размера на задълженията си. Призвана да обезпечава

администрирането на приходи, разпоредбата не държи сметка за отношенията кредитор - длъжник. От гледище на фиска с пасивната позиция на задължения субект да погасява задълженията си той формира икономическа изгода - СС 18 Приходи, т. 2 „Отписани задължения“ указва, че приходът се признава при изтичане на давностния срок или при наличие на други основания за отписване на задълженията. Очевидно законодателят не е имал за цел да постави признаването на прихода в зависимост от неясен срок, зависещ от действията на кредитора, каквито са правилата на ЗЗД, защото само по този начин би се стигнало до еднакви правила на данъчно облагане за всички данъчно – задължени лица и яснота при определяне на данъчната основа.

За да пристъпи към приложение на чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО органът по приходите е разгледал аналитичния регистър на сч сметка 499 Други кредитори за периода 2004 г. - 2009 г., показващ идентичност между началното салдо към 01.01.2004 г. и крайното кредитно салдо по сметката към 31.12.2008г. Отказал е да цени протоколите за прихващания на задължения, доколкото същите не са първичен счетоводен документ, даващ основание за отразяване на съответната счетоводна операция в счетоводството на дружеството.

Произходът на задълженията, формиращи крайното кредитно салдо на сч сметка 499 към 31.12.2008 г., е изследван в неоспореното заключение на ССЕ. Така по отношение на сумата 652 952,28 лв крайно кредитно салдо по сметка 4991 Разчети с П. С. АД към 31.12.2008 г., същото е формирано въз основа на споразумителния протокол от 24.04.2007 г. между петте дружества, подробно описан по - горе, който протокол обективира взаимно уреждане на вземания и задължения, възникнали в периода 2003 г. - 2007 г., част от които също водят началото си от споразумителни протоколи. Така [фирма] е имало задължение към [фирма], възлизащо на 731 898,86 лв /по споразумителен протокол от 14.01.2002 г. и 13.05.2005 г./, както и вземане от [фирма] в размер на 66 209,28 лв по фактури от 2004 г. По силата на насрещните съвпадащи волеизявления на представителите на двете дружества двете суми са прихванати до размера на по - малката от тях - 665 689,58 лв. Със същия протокол [фирма] цедира на [фирма] вземането си към [фирма] в размер на 12 737,30 лв, като последица от което с тази сума е извършено прихващане на задължението към [фирма] в размер на 665 689,58 лв или е останала дължима сума към това дружество в размер на 652 952,28 лв и е възникнало задължение към [фирма], съвпадащо с цедираното вземане от 12 737,30 лв.

В резултат на проследените в детайли от вещото лице цедирания и прихващания [фирма] остава да дължи на [фирма] сумата 834 097,85 лв, като част от това вземане на [фирма] в размер на 652 952,28 лв е цедирано към [фирма] и до размера на последното /вземане/ е настъпило погасяване на задължението на [фирма] към [фирма] и отношенията между двете дружества са уредени изцяло, което означава, че считано от 24.04.2007г. между тях не съществуват вземания и задължения.

В резултат на цесията на вземането от [фирма] в размер на 652 952,28 лв от страна на [фирма] към [фирма] по протокола от 24.04.2007 г. възниква и задължението на [фирма] към цедента с балансовата стойност на придобитото вземане от 652 952,28 лв, отразено при [фирма] по кредита на сч см 4991 Разчети с [фирма], съответно при [фирма] по дебита на сч сметка

498 анал партида [фирма]. Това означава, че задължението към [фирма] в размер на 652 952,28 лв възниква въз основа на споразумителния протокол от 24.04.2007 г. По тази причина не може да бъде поставен знак на равенство между цитираното задължение към [фирма] със съществувалото задължение към [фирма] в размер на 731 898,86 лв, възникнало въз основа на протоколите от 14.01.2002 г. и 13.04.2005 г.

В доктрината се разглежда възможността първоначалните страни по договора да постигнат съгласие, по силата на което едната от тях да бъде изцяло заместена по договора от трето лице - т. нар. субективна новация. Приема се, че старият дълг се погасява, а на неговото място възниква ново задължение между други страни. За разлика от отменения 33Д новацията в действащото законодателство не е изрично уредена. Затрудненията в правоприлагането мотивират участниците в оборота да я извършват посредством изрично регламентирания цесия и заместване в дълг. В резултат на цесията вземането преминава от предишния кредитор - страна по договора, към новия кредитор. Цесията легитимира новия кредитор да иска изпълнение от длъжника. Замяна на длъжника по вземането е последица от заместване в дълг, когато предишният длъжник се освобождава от задължението, което се поема от новия длъжник. Доколкото освобождаването на предишния длъжник засяга интересите на кредитора, заместването в дълг е допустимо само с изричното му съгласие/ чл. 102, ал. 1 33Д/.

Като способ за погасяване на задължението прихващането на насрещни задължения на пари /или еднородни и заместими вещи/ е уредено в чл. 103 - 105 33Д; извършва се чрез волеизявление на едната страна, адресирано до другата. За да е валидно прихващането, вземането на страната, която го инициира, трябва да е ликвидно /установено по основание/ и изискуемо /носителят му да може да иска юридически обосновано от насрещната страна изпълнение на задължението/. Ефектът на прихващането е от получаване на изявлението от другата страна, но има обратно действие - насрещните вземания се смятат погасени от деня, в който прихващането е могло да се извърши. Резултатът от прихващането се състои в това, че насрещните вземания се смятат за погасени до размера на по - малкото от тях.

Подписаното на 24.04.2007 г. между петте дружества споразумение го характеризира като многостранно съглашение, въз основа на което възникват поредица взаимни договори за цесия и прихващания, обективиращи новация по смисъла на чл. 107 33Д - "задължението се подновява като се замени с друго". Именно в това се състои ефектът, настъпил като последица от прехвърлянето на вземането от [фирма] в размер на 652 952,28 лв от страна на [фирма] към [фирма] по протокола от 24.04.2007 г. - задължението на [фирма] към [фирма] е погасено, а на негово място възниква същото по размер задължение към новия кредитор [фирма].

Въз основа на неоспореното заключение на ССЕ съдът приема, че трансациите на вземанията и задълженията, обусловени от подписване на протокола, са надлежно осчетоводени от страните по него - извод, който не се променя от констатацията, че крайното кредитно салдо на сч сметка 499 Други кредитори към 06.05.2009 г. съвпада със салдото по същата сметка към 31.12.2007 г., което е последица от липсата на движение по сметки 4991 и 4997

в цитирания период.

Съгласно заключението на ССЕ крайното кредитно салдо по сч сметка 4997 Разчети с [фирма] към 31.12.2008 г. е формирано вследствие на цедираното вземане 12 727,30 лв от страна на [фирма] по протокола от 24.04.2007 г.; сумата 250 лв членски внос в БТПП от името на цитираното дружество през 2006 г. и 500 лв платени разходи от името на същото дружество по договор от 2008 г.; 55 лв такса за вписване в ТР през 2008 г. По вече изложените съображения се налага изводът, че вследствие на цесията на вземането от [фирма] в размер на 12 727,30 лв от [фирма] към [фирма] се е погасило задължението на [фирма] към [фирма] и е възникнало същото по размера си задължение, но към новия кредитор [фирма]. Останалите три суми касаят префактуриране на разходи, по отношение на които условието на чл. 46, ал.1, т. 1 ЗКПО не е изпълнено.

Крайното кредитно салдо по сч сметка 4999 Разчети с други кредитори към 31.12.2008 г. в размер на 876 904,47 лв, според заключението на ССЕ, е формирано основно от задължения към кредитори, свързани с курсови разлики в общ размер на 2924,81 лв и задължение към [фирма] в размер на 873 979,66 лв. По отношение на първата от двете суми жалбоподателят не оспорва, че е погасена по давност. Втората е последица от 2 протокола за формиране на отчетна стойност на продадени чужди стоки по договор за консигнация от 01.08.2001 г. - протокол № 1/ 01.09.2003 г. за определяне на приблизителна счетоводна оценка на подаден метал на стойност 575 437,86 лв и протокол № 2/ 05.01.2004 г. за определяне на приблизителна счетоводна оценка на продаден метал на стойност 298 541,80 лв. Съгласно подробните констатации на вещото лице първоначално тези задължения са отразени по кредита на сч см 401 Доставчици, респ. по дебита на сч см 304 Стоки, видно от приетата по делото хронологична справка по сч см 401 за периодите 01.01. - 31.12.2003 г. и 01.01. - 31.12.2004 г. През 2004 г. задължението е отнесено по кредита на сч см 4999 Други кредитори поради възникнали спорове относно цената на стоката. Дебитирана е сч см 401 и е кредитирана сч см 4999 със сумите 575 437,86 лв и 298 541,80 лв, което е видно от разпечатките на сч см 401 и 4999 за периода 2004г. Така формираното задължение към [фирма] във връзка с нефактурираните доставки от 2003 г. и 2004 г. по кредита на сч см 4999, възлизащо на 873 979,66 лв е било налично като кредитно салдо към 01.01.2005 г. Според заключението през 2005 г. в резултат на преговори между [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] клон Б. с цел уреждане на насрещни вземания и задължения е постигната устна договореност [фирма] да замести [фирма] в дълга му към [фирма], в резултат на което в счетоводството на [фирма] през 2005 г. е извършено дебитиране на сч см 4999 „анал за Е.” и кредитиране на 4999 /анал. За П. С. със сумата 873 979,66 лв. По този начин е постигнало погасяване на задължението към [фирма] в резултат на заместването и е възникнало ново задължение в същия размер, но към новия кредитор [фирма]. Формираната по този начин през 2005 г. сума от 873 979,66 лв е останала като кредитно салдо по сч см 4999 до 31.12.2008 г. като задължение към [фирма].

Подробните констатации на ССЕ не са оспорени от ответника. Същото е базирано на непосредствена проверка на изброени конкретно протоколи,

оборотни ведомости, аналитични оборотни ведомости, справки по счетоводни сметки за 2007 г., счетоводни регистри на сч сметки, мемориални ордери. Данните за взетите счетоводни записвания в съответните дружества по дати и кореспонденции съответстват на общите констатации в РД за спазване на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти от страна на ревизираното дружество като правопреемник на [фирма].

По силата на чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО за погасено по давност /ако са изминали повече от 5 години от изискуемостта му/, следва да се приеме само първоначално възникналото задължение между две страни – например когато между две страни по договор се сключи анекс, по силата на който едната страна признава дълга. В тази хипотеза с оглед поведението на страните може да настъпят последиците по чл. 46, ал. 1 ЗКПО. Целта е да се избегне преследвания от тях ефект чрез сключване на допълнителното споразумение да се удължи срокът за погасване на задължението, като по този начин да не се признаят извънредни приходи /или извънредни разходи при настъпила давност и в резултат да се избегне заплащане на корпоративен данък.

При изложения анализ се налага изводът, че по отношение на сумите, с които е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството за 2008 г. не може да се установи изпълнение хипотезата по чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО, конкретно в пояснителната ѝ част, която гласи „но не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо“, защото нормата визира задължението такова, каквото е съществувало към момента на настъпване на изискуемостта, а в разглеждания случай това обстоятелство не е налице. При този извод обсъждането на алтернативните доводи на оспорващия е безпредметно.

Ревизионният акт противоречи на материалния закон и подлежи на отмяна. С оглед на своевременно направеното искане на жалбоподателя се следват разноски, каквито от страна на [фирма] са направени за заплащане на държавна такса по жалбата /50 лв/, депозит за извършване на ССЕ /600 лв/ и 2880 лв възнаграждение по договор за правна защита и съдействие, сключен между [фирма] и [фирма] на 08.10.2010 г. Общият размер на разноските възлиза на 3530 лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], правопреемник на [фирма], седалище [населено място], [улица], ет. 1, представлявано от изпълнителния директор М. Б., Ревизионен акт №[ЕИК]/ 23.09.2010 г., издаден от Л. А., главен инспектор по приходите в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ - НАП, потвърден от директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП с Решение № 149/ 27.01.2011 г.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], правопреемник на [фирма], седалище [населено място], [улица], ет. 1, представлявано от изпълнителния директор М. Б. сумата 3530 /три хиляди петстотин и тридесет/ лева разноски 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: