

# РЕШЕНИЕ

№ 6463

гр. София, 26.10.2015 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,**  
в публично заседание на 29.09.2015 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Серафимова**

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **104** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл.ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] [населено място] срещу РА №291400022/07.05.2014 година, в частта, в която е потвърден с Решение №2124/01.12.2014 година на Директор на Дирекция” ОДОП”.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт.Твърди се, че ревизионното производство е протекло при съществено нарушение на съдопроизводствените правила, и най- вече в нарушение на принципа на чл.13 от АПК. Посочва са още ,че ревизионният акт е издаден и при нарушение на материалния закон по отношение на установените задължения по ЗКПО за 2007 година, както и в частта, в която се дължат лихви по реда на чл.175,ал.3 от ДОПК, както и за задълженията за изтекла погасителна давност. Иска се отмяна на ревизионния акт и се претендират сторените по делото разноски.

В съдебно заседание,жалбоподателят- [фирма] [населено място], редовно уведомен при условията на чл.137,ал.7 АПК, се представлява от адвокат Г. и Д. ,редовно упълномощени, които поддържат жалбата на заявените основания молят да бъде отменен. Заявяват претенция за присъждане на разноски. Подробни съображения в тази насока развиват и в представените по делото писмени бележки.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр.С.,редовно уведомен при условията на чл.137,ал.7 АПК, се представлява от юрисконсулт Зарева, редовно упълномощена,която оспорва жалбата като неоснователна и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съображения в тази насока развива и в представените по делото писмени бележки

СГП редовно уведомена при условията на чл.137,ал.7 АПК, не изпраща представител.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства,ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните,при условията на чл.142,ал.1 АПК,вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед №140//10.06.20009 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място] К. М. е назначена за държавен служител на длъжността главен инспектор по приходите в ТД“ Г.“, считано от 10.06.2009 година.

Със Заповед №97/17.04.2012 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място] Л. Д. е преназначен на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП-,Г.“, считано от 17.04.2012 година.

Със Заповед № 98/17.04.2012 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място] на основание чл.16 от ЗДСл е наредено държавният служител- П. Л. Д. на длъжност- главен инспектор по приходите в сектор“ Ревизии“, отдел“ Контрол“ при ТД“Г.“ да изпълнява длъжността- Началник отдел“ Контрол“ при ТД Г.“, считано от 17.04.2012 година за срока до назначаване на титуляр на длъжността, но за не повече от 6 месеца.

Със Заповед №6,39/20.06.2012 година на Директор ТД на НАП П. Л. Д. е преназначен на длъжността- Началник отдел в ТД“ Г.“,считано от 20.06.2012 година.

Със Заповед № 117/25.06.2012 година, Директор ТД на НАП“Г.“ упълномощил П. Л. Д. - Началник отдел“ Контрол“ в ТД“ Г.“ да издава заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл.113 от ДОПК и да издава резолюции за извършване на проверки.

Със Заповед за възлагане на ревизия №1200244/20.06.2012 година, П. Л. Д.- и.д. Началник отдел“ в Дирекция“ Г.“ при ТД на НАП-, Г.“ възложил да бъде извършена ревизия на [фирма],определил състава на ревизиращия екип- О. К. М. на длъжност- главен инспектор по приходите и ръководител екип, Д. В. А. на длъжност- главен инспектор по приходите Е. Д. А. на длъжност-главен инспектор по приходите и Д. И. Н. на длъжност- главен инспектор по приходите , обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди- Корпоративен данък за периода 01.01.2006 година-31.12.2008 година, Данък по чл.195 от ЗКПО за периода-01.01.2007 година-31.12.2011 година, ДДС за периода 01.07.2007 година-31.12.2008 година, Данък по чл.34 от ЗКПО/ отм/ за периода 01.01.2006 година-31.12.2006 година ,срока , в който следва да завърши ревизията до 20.09.2012 година.

ЗВР е връчена лично срещу подпис на пълномощник на ревизиращия субект на 26.06.2012 година/ видно от разписката, неразделна част от заповедта ,приложена на лист 1072 от делото.

Въз основа на депозирано искане от ревизиращия екип за удължаване срока на извършваната ревизия на жалбоподателя, с нова ЗВР № 12000352/ 20.09.2012 година, органът възложил ревизията П. Л. Д. -Началник отдел“ Контрол“ при ТД“ Г.“ определил нов срок за завършване на ревизията до 26.11.2012 година.

Новата ЗВР е връчена на пълномощник на ревизиращия данъчен субект на дата 26.09.2012 година,за чиято представителна власт по делото се съдържат писмени доказателства-пълномощно,изходящо от представляващите ревизиращия данъчен субект.

Въз основа на депозирано искане от страна на органа,възложил ревизията за и такова

от страна на Директор ТД „Г.“ за удължаване срока на извършваната ревизия на жалбоподател ,сЪс Заповед № ЦУ-309/19.11.2012 година Изпълнителен директор на НАП [населено място] удължил срока на извършваната ревизия на жалбоподателя до 26.02.2013 година.

ВЪз основа заповедта на Изпълнителен директор на НАП- [населено място], сЪс Заповед за възлагане на ревизия № 12000426/26.11.2012 година, органЪт ,възложил ревизията П. Л. Д. на длЪжност- Началник отдел при ТД “Г.“ определил нов срок за завършване на ревизията на жалбоподателя до 26.02.2013 година.

Новата ЗВР е връчена лично срещу подпис на пълномощник на ревизирия данЪчен субект на 29.11.2012 година/ видно от разписката, неразделна част от заповедта ,приложена на лист 1056 от приложението.

СЪс Заповед № 6,270/28.12.2012 година, на Директор ТД на НАП-„Г.“ О. К. М. е преназначена на длЪжността- Началник сектор в Отдел“ Контрол“ при ТД на НАП“Г.“, считано от 01.01.2013 година.

СЪс Заповед № 6,208/28.12.2012 година на Директор ТД на НАП“Г.“ Ю. И. В. е преназначена на длЪжността-Началник сектор, считано от 01.01.2013 година.

СЪс Заповед № Г.-224-43/28.12.2012 година, Директор ТД на НАП“Г.“ упълномощил Ю. И. В. - Началник сектор „ Ревизии и проверки“ в ТД на НАП“ Г.“, считано от 01.01.2013 година да издава заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл.113 от ДОПК и да издава резолюции за извършване на проверки.

ВЪз основа депозирано искане от страна на ревизирия данЪчен субект за спиране на ревизионното производство, сЪс Заповед № 13000004/15.01.2013 година, органЪт,възложил ревизията- П. Л. Д. на длЪжност- Началник отдел“ Контрол“ при ТД на НАП-„Г.“ спрял производството по извършване на ревизия на жалбоподателя до 15.04.2013 година.

Заповедта за спиране на ревизията е връчена лично срещу подпис на пълномощник на ревизирия субект на 16.01.2013 година.

СЪс Заповед № 1300081-В/16.04.2013 година ,органЪт възложил ревизията П. Л. Д. възобновил производството по извършване на ревизия на жалбоподателя считано от 16.04.2013 година.

Заповедта за възобновяване на производството е връчена лично срещу подпис на пълномощник на ревизирия данЪчен субект на дата 16.04.2013 година.

С нова Заповед за възлагане на ревизия № 1300082/16.04.2013 година,органЪт възложил ревизията П. Л. Д. на длЪжност- Началник отдел“ Контрол“ в ТД“Г. определил нов срок за завършване на ревизията на жалбоподателя до 28.05.2013 година.

ЗВР е връчена лично срещу подпис на пълномощник на ревизирия данЪчен субект на 16.04.2013 година.

ВЪз основа на депозирано Искане от органа възложил ревизията от Директор ТД на НАП“Г.“ , сЪс Заповед № ЦУ-120/27.05.2013 година Изпълнителен директор на НАП- [населено място] удължил срока на извършваната ревизия на жалбоподателя до 28.10.2013 година.

С нова ЗВР № 13000141/28.05.2013 година, органЪт възложил ревизията П. Д. на длЪжност- Началник отдел“ при ТД Г.“, определил нов срок за завършване на ревизията до 28.10.2013 година.

Новата ЗВР е връчена лично срещу подпис на пълномощник на ревизирия данЪчен субект на дата 04.06.2013 година.

Със Заповед № Г.-116/31.07.2013 година, Директор ТД на НАП- Г.“ наредил считано от 31.07.2013 година Ю. И. В. Началник сектор в Отдел“ Контрол“ в ТД на НАП“Г.“ да издава заповеди за изменение на заповеди за възлагане на ревизии на основание чл.113,ал.3 от ДОПК, заповеди за определяне на компетентен орган по реда на чл.119,ал.2 от ДОПК/ отг/, заповеди за спиране или отказ за спиране на ревизионни производства по реда на чл.34,ла.3 от ДОПК и за възобновяване на ревизионно производство по реда на чл.35 от от ДОПК за ревизионни производства, които не са приключили към 31.07.2013 година, измежду които и на [фирма]/ фигуриращ под № 7 от Заповедта.

Въз основа на мотивирано искане от Директор ТД на НАП- Г.“ за продължаване срока на извършваната ревизия със Заповед № ЦУ-22/22.10.2013 година ,Изпълнителен директор на НАП- [населено място] удължил до 28.01.2014 година срока на извършваната ревизия на жалбоподателя.

С нова Заповед за възлагане на ревизия № 01300363/28.10.2013 година, Ю. В. на длъжност Началник сектор“ Ревизии и проверки“ в Отдел“ Контрол пир ТД на НАП“Г.“, определил нов срок за завършване на ревизията на жалбоподателя до 28.01.2014 година.

Новата ЗВР е връчена лично срещу подпис на пълномощник на ревизирия данъчен субект на 04.11.2013 година.

На 21.01.2014 година до органа, възложил ревизията е депозирано Предложение от ревизиращия екип за промяна в състава на ревизиращия екип поради пенсионирането на Е. А. и за промяна и в обхвата на ревизията – чрез отпадане на задължението за корпоративен данък за 2008 година.

С нова ЗВР №1400022/21.01.2014 година ,Ю. В. на длъжност- Началник сектор определила състава на ревизиращия екип- О. К. М. на длъжност- главен инспектор по приходите, Д. А. на длъжност- главен инспектор по приходите и Д. Н. на длъжност главен инспектор по приходите, /като премахнала от състава на ревизиращия екип лицето Е. А., променила и обхвата на ревизията – Корпоративен данък за периода 01.01.2006 година-31.12.2007 година, данък по чл.195 от ЗКПО-01.01.2007 година-31.12.2011 година, ДДС за периода 01.07.2007 година-31.12.2008 година и данък по чл.34 от ЗКПО/ отг/ за периода 01.01.2006 година-31.12.2006 година и посочила срок за завършване на ревизията до 28.01.2014 година.

Новата ЗВР е връчена на пълномощник на ревизирия данъчен субект на 23.01.2014 година.

На 11.02.2014 година , органите по приходите, включени в състава на ревизиращи екип съставили РД № 1400022, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди ,подробно посочени в РД. Последният е връчен лично срещу подпис на пълномощник на ревизирия данъчен субект на 05.03.2014 година.

Със Заповед за определяне на компетентен орган № К-1400022/14.02.2014 година, Ю. И. В.- Началник сектор“Ревизии и проверки“ в ТД на НАП“ Г.“ определил за компетентен орган по издаването на РА на жалбоподателя О. К. М. на длъжност- главен инспектор по приходите при ТД на НАП- Г.“.

Но 10.03.2014 година ,ревизирия данъчен субект депозирал до органите по приходите включени в състава на ревизиращия екип Искане за продължаване срока за представяне на писмено възражение срещу съставения РД, с един месец до 19.04.2014 година.

С Решение №1400023/13.03.2014 година, органът, определен за компетентен да издаде РА на жалбоподателя- О. М. на длъжност главен инспектор по приходите продължил срока за подаване на възражение срещу съставения РД до 22.04.2014 година.

Решението за продължаване на срок е връчено лично срещу подпис на пълномощник на ревизирия данъчен субект на дата 12.03.2014 година.

На 17.04.2014 година ,данъчният субект депозирал писмено възражение срещу съставения РД, в което подробно изразил несъгласието си с предложението за установяване.

На 07.05.2014 година, О. К. М. на длъжност- Главен инспектор по приходите издаде обжалвания РА №291400022, с който установила задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди ,подробно посочени в него.

РА е връчен заедно със Заповедта за определяне на компетентен орган на пълномощник на ревизирия данъчен субект на 12.06.2014 година.

На 24.06.2014 година, ревизирият данъчен субект депозирал жалба до Директор на Д. ОДОП“ срещу издадени РА. Между жалбоподателя и Директор на Дирекция“ ОДОП е сключено споразумение за удължаване срока на произнасяне от 16.07.2014 година , като същият е съответно продължен с от един до три месеца.

С Решение № 2124/01.12.2014 година, Директор на Дирекция“ ОДОП“ изменил обжалвания РА от 07.05.2014 година в оспорената част ,като по ЗКПО Корпоративен данък за 2006 година в размер на 1175 400,63 лева определил на 0 лева и за 2007 година в размер на 40063 950,04 лева определил на 38354 651,09 лева, по чл.175, ал.2, т.3 от ДОПК лихви за данък върху източника за 2006 година в размер на 463 218,80 лева определил на 398 592,05 лева и потвърдил обжалвания РА в останалата част.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 08.12.2014 година. По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, както и събрани в хода на съдебното производство, описана в 6 броя папки приложения.

По делото е назначена, изслушана и оспорена от процесуалния представител на ответника по жалбата съдебно- счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание ,експертът заявява ,че поддържа заключението си.

По делото е назначена ,изслушана и неоспорена от страните повторна съдебно-счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало отговор на въпросите ,поставени му като задача. Разпитан в съдебно заседание, експертът заявява , че поддържа заключението си.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156, ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, жалбата се явява основателна. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160, ал.2 ДОПК.

Обжалваният Ревизионен акт №291400022/07.05.2014 година, е издаден от компетентен орган- това е Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- О. К. М. ,когото изрично по силата на чл.119,ал.2 ДОПК,органът възложил ревизията/определен от Териториалния директор на НАП“Г.“-Началник-сектор”Ревизии-Ю. И. В. със Заповед №К./14.02.2014 година е определил за компетентен орган да издаде ревизионния акт. Между страните няма спор, а и от приложените по делото писмени доказателства се установява,че лицето- О. К. М. е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите към ТД на НАП- С., респективно на това е орган по приходите, съгласно чл.7, ал.1 от ЗНАП. Независимо от обстоятелството, че лицето, О. М. на дата 28.12.2012 година е преназначена на длъжността Началник сектор в ТД на НАП“ Г.“ ,считано от 01.01.2013 година, а в РА а посочена като главени инспектор по приходите ,не може да доведе до извод ,че актът е издаден от некомпетентен орган ,защото изрично в разпоредбата на чл.7,ал.1,т.3 от ЗНАП ,началниците на сектори, са посочени като органи по приходите. Преназначаването на О. М. на длъжността-Началник сектор, не я лишава от правото да участва в образуваното преди това ревизионно производство и не и отнема предоставените от закона права да бъде орган по приходите ,компетентен да участва в ревизионното производство.

Наред с това, отново между страните няма спор, а и от доказателствата по делото е видно ,че лицето Ю. И. В. към датата на издаване на ЗВР от 28.10.2013 година, и към датите на издаване на последващите ЗВР, и З. е заемала длъжността-Началник сектор“Ревизии“ и е била надлежно оправомощена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК , и то с нарочна заповед на Директор ТД на НАП- Г., считано от 31.07.2013 година, в това число и да бъде орган, който може да възлага ревизии по реда на ДОПК и да издава заповеди за изменение на първоначално издадени ЗВР по отношение започнали, но неприключили ревизионни производства на изрично изброени данъчни субекти,измежду които и на жалбоподателя на жалбоподателя ,фигуриращ под №7 от заповедта. Установено е още, че лицето П. Л. Д. към датата на издаване на първата ЗВР през 2012 година е заемал длъжността- главен инспектор по приходите и същият с нарочна заповед на Директор ТД на НАП му е възложено да изпълнява и функциите на Началник сектор до назначаване на титуляр на длъжността ,но за не повече от 6 месеца и с нарочна заповед на Директор ТД на НАП- Г. от 17.04.2012 година му е възложено да издава ЗВР по реда на чл.113 от ДОПК. Установено и не се спори по делото, че към дата 20.06.2012 година, П. Л. Д. е преназначен на длъжността- Началник отдел в ТД на НАП“Г.“ с нарочна заповед от 25.06.2012 година на Директор ТД на НАП“Г.“ му е възложено да издава ЗВР и резолюции за извършване на проверка.Настоящият съдебен състав намира, че РА е издаден в съответствие с приложимата редакция на чл.119,ал.2 от ДОПК. Следва да бъде отбелязано,че в периода на висящността на ревизионно производство,разпоредбите на ДОПК са изменени - ДВ бр. 82/2012 г., в сила от 01.01.2013 година,като промените водят и до промени в органите, издаващи ревизионен акт и в самата процедура по издаването му. Разпоредбата на [чл. 119 от ДОПК](#) в редакцията и преди цитираното изменение предвиждаше, че след издаването на ревизионния доклад, органите, които са съставили РД писмено да уведомят органа, възложил ревизията, а последният с нарочна заповед за определяне на компетентен орган определяше компетентен орган по издаването на РА и именно този компетентен орган издаваше РА или прекратяваше производството. Редакцията на чл.119, ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година предвиди нови органи ,които могат да издадат ревизионен акт- вече

органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията. Безспорно тази промяна в органите, които могат да издават ревизионен акт, водят и до промяна в самия ред за издаване на акта, както и до промяна в самата процедура по издаване на РА. Но измененията на чл.119 от ДОПК, са в сила от 01.01.2013 година и засягат само и единствено образуваните след тази дата ревизионни производства.Образуваните преди тази дата/ какъвто е процесният случай, то е висящо към датата на влизане в сила на разпоредбата. По отношение на тези висящи производства, законодателят изрично в нормата на § 35, ал. 1 от ПЗР на ДОПК е предвидил, че всички образувани и висящи ревизионни производства към деня на влизането в сила на този закон се довършват по досегашния ред/ който ред включва не само процедурата, но и органите, които могат да издават РА/. По аргумент от разпоредбата на чл.112 от ДОПК, ревизионното производство се образува с издаване на заповедта за възлагане на ревизия/ в конкретния случай началото на ревизионното производство на жалбоподателя е започнало на дата 20.06.2012 година и към датата на влизане в сила на промените в чл.119 от ДОПК- в сила от 01.01.2013 година, то е висящо и не е приключило. За приложение на изменението на нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК в сила от 01.01.2013 година би могло да се говори само и единствено, ако ревизионното производство на жалбоподателя е образувано след тази дата, а не през 2012 година.

Р. акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органа,който го издава,номер и дата,данни за ревизираното лице,обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство,мотиви за издаването му, разпоредителна част,в която са определени задълженията на ревизираното лице,пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва,подпис на органа по приходите,който го е издал.Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад.

При издаването му,органът по приходите е спазил процесуално-правните разпоредби. Ревизионното производство е първо, като същото е приключило по реда и в сроковете, предвидени в ДОПК/ както и по отношение удължаванията на срока на ревизията, които са извършени в съответствие с разпоредбите на чл.114,ал.4 от ДОПК и то с нарочни заповеди на Изпълнителен директор на НАП- С./ Когато сроковете по ал. 1 и 2 се окажат недостатъчни поради особена фактическа сложност на конкретния случай, срокът може да бъде продължен общо до не повече от три години със заповед за удължаване на срока на изпълнителния директор, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор/,като в конкретния случай, удължаванията на срока са извършени въз основа на мотивирано предложение на Директор ТД на НАП“ Г.“ и са извършени от Изпълнителен директор на НАП.

При издаването на ревизионния акт са нарушени материално- правните разпоредби на ЗКПО.

Относно извършеното увеличение на финансовия резултат за периода 01.01.2007 година-31.12.2007 година с непризнати данъчни амортизации за същия период върху активи на жалбоподателя-„Търговска марка“ в размер на 77157493,50 лева и „Клиентска база“ в размер на 149239,705,94 лева общо в размер на 226 397 199,44 лева.

**Основният спорен въпрос по делото е дали двата нематериални активи, заведени отделно в счетоводството на жалбоподателя са такива по смисъла на М. 38 и е следвало да бъдат включени в Д. за 2007, а от там дали е следвало да им се начисляват амортизации за данъчни цели и дали същите са данъчно амортизируеми нематериални дълготрайни активи.**

От събраните доказателства е установено, че на 06.07.2004 г. [фирма]

(учредено през 2004 г.) е придобило 100 % от акционерния капитал на [фирма] (учредено през 1994 г) и в резултат на придобиването на нетните активи на [фирма], [фирма] е признало в консолидирани си отчети положителна репутация в размер на 775,370 млн. евро. Придобитите нетни активи на [фирма] са били оценени на 440,029 млн. евро. Впоследствие на на 03.09.2004 г. [фирма] се е вляло в [фирма], като последното впоследствие се преименува на [фирма] и е универсален правопреемник на [фирма], а в резултат на преобразуването (вливането) [фирма] е било прекратено като юридическо лице без ликвидация и е било заличено от Търговския регистър. Към датата на вливането [фирма] е изготвило данъчна декларация за периода 01.01.2004 г. – 03.09.2004 г. и баланс, който съответно е бил трансфериран във финансовите отчети на [фирма]. Към 03.09.2004 г. стойността на положителната репутация е била определена условно, поради факта, че оценка на активите и пасивите и разпределение на справедливите стойности към тази дата все още не е била направена. Към 03.09.2004 г. за данъчни и за счетоводни цели в приемащата компания активите са пренесени със стойностите, които са имали в прекратеното дружество, т.е. данъчният амортизационен план /Д./ е останал непроменен. Не са били извършени корекции в стойностите на активите. Стойността на положителната репутация е равна на стойността на условната положителна репутация за счетоводни цели, определена съгласно Н.. Положителната репутация е била включена в Д. на [фирма] на датата на вливането и се амортизирала за данъчни цели с 15 % годишно за последните три месеца на 2004 г. и от началото на 2005 г. до датата на оценката не са били правени корекции. Към датата на първото придобиване и на първото вливане [фирма] (прекратено) е амортизирало нематериалните си активи за данъчни цели с по-високи проценти, отколкото за счетоводни цели и в резултат е бил отчетен отложен данъчен пасив върху разликата. Към датата на първото вливане тези временни разлики са били пренесени в баланса на приемащото дружество ( [фирма]). Отложеният данъчен пасив, свързан с тези разлики (различни стойности на активите за счетоводни и данъчни цели) е участвал на консолидирано ниво при определянето на стойността на условната положителна репутация. Първоначално отчетената положителна репутация е на стойност 775 370 хил. евро или 1 515 хил. лева, получена като разлика между стойността на бизнес комбинацията и участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви и признатите условни пасиви. Така отчетена първоначално, положителната репутация е била условна, тъй като оценката на справедливите стойности на придобитите активи и пасиви е направена в допустимия от МСФО/М. срок от 1 година след датата на придобиването. Докладът за оценката е предаден на дружеството през м. 07.2005 г. Съгласно тази оценка стойността на нетните активи е възликала на 440 029 хил. евро или 880 млн. лева. Общото възнаграждение за покупката на [фирма] възлиза на 1 214 758 хил. евро или 2 375 860,14 хил. лв. При извършената оценка, част от стойността на формираната условна положителна търговска репутация се е разпределила върху два разграничими нематериални дълготрайни актива, придобити в резултат на бизнескомбинацията, а именно: „Клиентска база” със справедлива стойност 975 959 170 лв. и „Търговска марка” със справедлива стойност 410 724 300 лв. От своя страна, активите „Търговска марка” и „Клиентска база” са били формирани за сметка на положителната търговска репутация (условна) и счетоводните записи са-Дт [ЕГН] Търговска марка / Кт [ЕГН] Положителна репутация – първа оценка. Дт [ЕГН] Клиентска база / Кт [ЕГН] Положителна репутация – първа оценка, а за сметка на положителната репутация са били коригирани стойностите на останалите дълготрайни активи на дружеството и в резултат на оценката на справедливите стойности, стойността на положителната репутация се е коригирала в посока



намаление, като са направени и корекции в стойностите на съществуващите материални и нематериални дълготрайни активи и на задълженията. Значителна част от стойността на първоначално признатата условна положителна репутация се е разпределила към „клиентската база” и „търговската марка”. От заключението на вещото лице, изготвило първоначалната съдебно – счетоводна експертиза / оспорена от процесуалния представител на ответника по жалбата, но което въпреки това оспорване настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено е видно, че по данни от счетоводството на жалбоподателя, съответните корекции в счетоводните записи на дружеството са били направени така, все едно оценката е била известна на датата на придобиването/вливането. Установено е още, че на **12.07.2005 г., „Т. Тел” (учредено през 2005 г.) придобива 100 % от акционерния капитал на [фирма] (с предишна фирма [фирма]) и съгласно изискванията на МСФО 3 / М. 22** в 12-месечен период, първоначално определената стойност на положителната репутация се е разпределила върху идентифицируемите активи, задължения и условни задължения на база на независима оценка. На 01.11.2005 г. [фирма] се е вляло в [фирма]. [фирма] се е прекратило, а [фирма] е променило името си на [фирма]. На 13.12.2005 г. е била подадена данъчна декларация на [фирма] за периода от началото на годината до датата на вливането, като през м. 08.2005 г. е била получена втората оценка за определяне на пазарната цена на придобитите нетни активи и пасиви на дружеството и формиране на съответната търговска репутация от осъществената бизнескомбинация. Стойността на формираната положителна търговска репутация е била в размер на 594 251 хил. евро или 1 082 млн. лева като разлика между стойността на бизнескомбинацията и участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви и признатите условни пасиви. Към датата на извършването на тази втора оценка стойността на нетните активи е възлизала на 619 860 хил. евро. Съгласно втората оценка справедливите стойности на активите „Търговска марка” и „Клиентска база” са били определени съответно на 263 млн. евро и 508,7 млн. евро и към датата на второто вливане също са направени корекции в стойностите на активите в индивидуалния отчет на приемащата компания ([фирма]). Една от основните корекции е била увеличаване на стойността на положителната репутация, за да съответства на резултата от второто придобиване, като тази по-висока стойност на положителната репутация е била отразена и в Д. на приемащото дружество и се е амортизирала за данъчни цели в последните два месеца на 2005 година и в допълнение са били направени корекции в стойностите и на други активи, в т.ч. материални и нематериални дълготрайни активи, като търговска марка, клиентска база и лицензи. В резултат на придобиването на нетните активи на [фирма] през 2004 г. [фирма] е признало в своите отчети положителна репутация в размер на 775,370 млн. евро /1 515 238 898,46 лв./, представляваща разлика между общото възнаграждение за покупката на [фирма] в размер на 1 214 758 хил. евро /2 375 859 933,41 лв./ и придобитите нетни активи на [фирма] в размер на 440,029 млн. евро /860 621 034,95 лв./ и по този начин от баланса на [фирма] е била отписана инвестиция в размер на 2 375 859 933,41 лв. и са заведени активи/пасиви на нетна стойност 860 621 034,95 лв плюс актив „положителна репутация“ на стойност 1 515 238 898,46 лв. – видно от Картон на актив „Положителна репутация“, а първоначално отчетената положителната репутация е условна, тъй като оценката на справедливите стойности на придобитите активи и пасиви е била направена в допустимия от стандартите срок от 1 година след датата на придобиването. Самият Оценителският доклад „Разпределение на покупната цена на М. АД” е предаден на дружеството жалбоподателя през м. юли 2005 г. В него разграничимите активи и пасиви на дружеството са оценени по справедлива стойност, като по този начин част от

стойността на формираната условна положителна репутация е разпределена върху активите и пасивите на придобитото дружество и върху двата допълнителни разграничими нематериални актива, придобити в резултат на бизнескомбинацията, а именно: „Клиентска база“ със справедлива стойност 975 959 170 лв. и „Търговска марка“ със справедлива стойност 410 724 300 лв. Отделно 68 564 380,48 лв. са били разпределени между останалите активи на дружеството, представляващи разлика между отчетната стойност на тези активи и тяхната оценена справедлива стойност към датата на придобиването. След разпределянето на стойността на условната положителна репутация върху разграничимите активи и пасиви и условните задължения, стойността на положителната репутация е намалена с 1 455 247 850,48 лв. Стойността на положителната репутация след разпределяне на стойността върху разграничимите активи и пасиви остава 59 991 047.98 лева, което се установява и от представените счетоводни записи за осчетоводяване на активи „Търговска марка“ и „Клиентска база“, както и от извлечения от оборотна ведомост след разпределяне на стойността на условната положителна репутация и от оборотна ведомост след разпределяне на стойностите от втората оценка. Наред с това, през 2005 година ,когато са осъществени двете сделки и то вследствие на осъществяване на тези две сделки/ две бизнескомбинации“ признава в счетоводните си отчети два нови дълготраен нематериален актив“ „Клиентска база“ и Търговска марка“, ккато приложимата счетоводна база за това са Международните счетоводни стандарти.Наред с това от двете заключения по двете съдебно счетоводни експертизи/ едната оспорена, а другата не ,които настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвени. Нещо повече дори и двете съдебно-счетоводни експертизи, сочат че, в счетоводството на [фирма]“ дълготрайните нематериални активи „Клиентска база“ и „Търговска марка“ са заведени в данъчния амортизационен план през 2005 година след получаване на Оценителския доклад [фирма] от 04.07.2005 година, тъй като до този момент стойностите на двата актива не са били известни на дружеството , а след получаване на този Оценителски доклад от 04.07.2005 година, жалбоподателят е завел в Данъчно- амортизационен план нематериалните дълготрайни активи“ Търговска марка“ и Клиентска база“, тъй като не е разполагало със справедливите им стойности към датата на баланска и същите са определени през 2005 година и към 31.12.2005 година двата актива вече са били налични в баланса на дружеството по справедливите им стойности определени в резултат на бизнескомбинация.

Следва да бъде отбелязано ,че към момента на завеждане на двата актива – „Клиентска база“ и „Търговска марка“ през 2005 година е бил в сила М. 22-Б.“уреждащ и определящ реда за счетоводно третиране на придобиването на едно предприятие от друго, както и обединяването на участия, когато придобиващият не може да бъде идентифициран. Според т.2 от М. 22-Б. представлява - обединяването на отделни предприятия в една стопанска единица в резултат на обединяването на едно предприятие с друго или придобиването на контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие.Бизнескомбинацията може да се осъществи по различни начини, които се определят съобразно законовите, данъчните или други изисквания и може да включва закупуването от дадено предприятие на акции/дялове на друго предприятие (например като съучастие) или закупуването от дадено предприятие на нетните активи на друго предприятие (например като покупка на активи и поемане на пасиви),може да се осъществи посредством емитиране на дялов капитал (например като икономическо поглъщане) или чрез прехвърлянето на пари, парични еквиваленти или други активи (например като размяна) може да се осъществи между собствениците на комбиниращите се предприятия или между едно

предприятие и собствениците на другото предприятие, може да се осъществи чрез създаването на ново предприятие, което да притежава контрола върху комбиниращите се предприятия (например като холдинг и консорциум), може да се осъществи чрез прехвърляне на нетните активи на едно или повече от комбиниращите се предприятия на друго предприятие (например като апортни вноски); може да се осъществи чрез прекратяване на едно или повече от комбиниращите се предприятия (например като вливане и сливане). По смисъла на стандарта *Придобиване* - представлява бизнескомбинация, при която едно от предприятията (придобиващото) придобива контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие (придобиваното) в замяна на прехвърлянето на активи и поемането на пасиви или емитиране на акции/ какъвто е порцесинтя случай. Б., която представлява придобиване, се отчита във финансовите отчети, като се прилага счетоводният метод на покупко-продажбата. В разпоредбата на чл.5.1 от М. 22 е посочено, че придобиващото предприятие признава само тези активи и пасиви на придобиваното предприятие, които съществуват към датата на придобиването и формират сумата на нетните активи на придобиваното предприятие и които участват в сделката по придобиването, т.е. само разграничимите, придобиващото предприятие извършва пълна инвентаризация към датата на придобиване, вследствие на която, не се признават активите и пасивите, които не подлежат на инвентаризиране или не отговарят на критериите за счетоводно отчитане, въпреки че са отразени в баланса на придобиваното предприятие, признават се активите и пасивите, които придобиваното предприятие не е отразило счетоводно, но придобиващото предприятие ги определя като отговарящи на критериите за счетоводно отчитане, признават се всички останали активи и пасиви, които са инвентаризирани и счетоводно отразени в придобиваното предприятие, придобиващото предприятие отчита в баланса си признатите разграничими активи и пасиви според възприетия подход за счетоводно отразяване на активи и пасиви, без да се съобразява със счетоводното им отчитане в придобиваното предприятие, а при определяне на първоначалните стойности на придобитите разграничими активи и пасиви - в зависимост от конкретния им вид се прилагат следните изисквания и оценки. При определяне на първоначалните стойности на придобитите разграничими активи и пасиви - в зависимост от конкретния им вид се прилагат следните изисквания и оценки: нематериални активи - по справедливата им стойност, а когато не се продават свободно на пазара, се оценяват по реда на [СС 38](#) - Нематериални активи, но само до размер, който не би създал или увеличил отрицателната репутация от придобиването. В съответствие с М. 22- Б., в случай на бизнескомбинация, която представлява придобиване, придобиващият следва да признае в баланса си всички разграничими активи и пасиви на придобивания, дори и такива, които не са били признати преди това при придобивания при условие, че е вероятно, че произтичащите бъдещи икономически изгоди ще идват към придобиващия или че от него ще идват ресурси, насочени към създаването на икономически изгоди; и съществува надеждна мярка за тяхната себестойност или справедлива стойност. Относно признаване на нематериални активи придобити в бизнескомбинация М. 22: Б. /параграф 3.9ж/ препраща към изискванията на М. 38- Нематериални активи, относно признаването и оценяването им. М. 38 от своя страна сочи, че „Нематериален актив е установим непаричен актив без физическа субстанция, предназначен за използване в производството или доставката на стоки и услуги, за наемане от други лица или за административни цели“ „Актив“ е ресурс-контролиран от предприятието като резултат от минали събития и от който се очаква приток на бъдещи икономически ползи за предприятието. Пак по смисъла на МСС38- Нематериални активи- „Справедлива стойност“ на актива е сумата, за която

актива може да бъде разменен между добре осведомени и желаещи осъществяването на размяната страни в пряка, честна сделка помежду им. „Клиентската база“ и „Търговската марка“ като вид активи са непарични, без физическа субстанция и се използват от предприятието за целите на неговата икономическа дейност – предоставяне на услуги и продажба на стоки т.е. те са нематериални активи по смисъла на дефиницията в М. 38 Нематериални активи. Съгласно стандарта, *Нематериалните активи* са установими нефинансови ресурси, придобити и контролирани от предприятието, които нямат физическа субстанция, въпреки че могат да се съдържат във физическа субстанция, или носителят им може да има физическа субстанция и са със съществено значение при употребата им и от използването им се очаква икономическа изгода. *Установимостта това е* - възможност за определяне на връзката между конкретен нематериален актив и черпенето на икономическата изгода от него. Очакваната икономическа изгода може да произтича от комбинираното действие на група активи, при което изгодите не могат да се разграничат по конкретни активи. В този случай е необходимо нематериалният актив да се определи (идентифицира) въз основа на притежаваните от предприятието права върху нематериалния актив отделно от другите активи, възможността нематериалният актив да се изведе от предприятието отделно от другите активи, *контрол* - правото на предприятието да получава очакваните икономически изгоди от нематериален актив, което произтича от придобити от предприятието съгласно действащото законодателство в страната права върху нематериалния актив и възможността на предприятието да ограничи достъпа на други до икономическите изгоди от нематериалния актив. *Икономическата изгода* - пердставлява постигането (пряко или косвено) в хода на употребата на нематериален актив на увеличение на приходите или намаление на разходите. Съгласно т. 3.1 от стандарта, един актив се класифицира за признаване и отчитане като нематериален актив, когато отговаря на определението за нематериален актив, при придобиването му може надеждно да се оцени, от използването на актива се очакват икономически изгоди, доказани с наличие или план за набавяне на достатъчно ресурси, позволяващи на предприятието да получи очакваните икономически изгоди, възможност ефективно да изпълнява функционалната си роля в съответствие с намерението на предприятието относно употребата му, ясно дефинирана и конкретизирана техническа осъществимост.

От така очертаното е видно, че определението за нематериален актив налага изискването нематериалният актив да бъде установим с оглед неговото ясно разграничаване от репутацията. „Нематериалният актив може ясно да бъде разграничен от репутацията, когато същият е отделим. Активът е отделим, ако предприятието може да отдава под наем, да продава, заменя или разпространява съответните бъдещи икономически ползи, които могат да произтекат от актива, без да се ограничават бъдещите икономически ползи, които произтичат от други активи, използвани в същата приходоносеща дейност.“ Отделимостта не е необходимо условие за установимостта, тъй като предприятието може да е в състояние да идентифицира актива по друг начин. Следва да бъде посочено още, че съгласно Н. 38 /ред. 2003 г./ - § 9/ в действащата редакция, когато са заведени в дружеството – жалбоподател- 2005 година и то в резултат на втората сделка/е посочено, че нематериалните активи могат по усмотрение на ръководството на предприятието да се включат във финансовите отчети в следните класификационни групи- права за индустриална собственост - такива права са налице, когато се притежават или дългосрочно могат да се ползват от предприятието, независимо дали са закупени или създадени в него, и те могат да бъдат, **търговските марки**, авторските права,

включително върху компютърни софтуери, търговски наименования, рубрики и издателски права, лицензи и франчайзи, патенти; дългосрочно придобити права върху интелектуална собственост-права, аналогични на посочените в буква "а", но придобити от предприятието въз основа на договорености със създателя (автора, притежателя и т.н.) им, концесионни права - придобити по съответния законодателен ред, технологични права - такива права могат да бъдат: рецептури; формули; модели; дизайни; прототипи; инструменти; матрици; шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология - макар и някои да имат физическа субстанция, тя се разглежда само като носител на нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги, нематериални активи в процес на развитие.

От своя страна, търговската марка представлява изображение, символ, дума или комбинация от тях, чието предназначение е да идентифицира доставчика на определена стока или услуга като по този начин го и разграничава от останалите търговци и техните продукти и услуги. Такива знаци могат да бъдат думи, включително имена на лица, букви, цифри, рисунки, фигури, формата на стоката или на нейната опаковка, комбинации от цветове, звукови знаци или всякакви комбинации от такива знаци. Търговските марки могат да бъдат законово защитени чрез регистрация на марката в Регистъра на марките, който се води и поддържа от Патентното ведомство. „Клиентската база“ представлява портфейл от клиенти, с които предприятието разполага на база съществуващи взаимоотношения, които в най-общ смисъл произтичат от договор. От своя страна, търговската марка е отделен актив, тъй като може да бъде обект на покупко-продажба, отделно от другите активи на дружеството. В същото време, Търговската марка може да бъде отдавана под наем, както е случаят с франчайзинга, който по същество представлява /съгласно дефиницията в Закона за корпоративното подоходно облагане/ - съвкупност от права на индустриална или интелектуална собственост, отнасящи се до **търговски марки, търговски имена, фирмени знаци**, изработени модели, дизайни, авторско право, ноу-хау или патенти, **предоставени срещу възнаграждение**, за да се използват за продажба на стоки и/или за предоставяне на услуги. Свързаните с клиенти нематериални активи възникват от взаимоотношения с клиенти или от натрупани познания за клиентите. Като такива могат да се класифицират: договори за предоставяне на услуги, за реклама, за обслужване, за франчайз, трудови договори, книги с поръчки, взаимоотношения с клиенти, списъци с клиенти и др. Правата върху част от тези активи често възникват от договорни отношения, докато други, като взаимоотношения с клиенти и списъци с клиенти могат да имат и недоговорен характер. Не е задължително в основата на тези нематериални активи да има договор и въпреки това дадено дружество може да бъде собственик на такива нематериални активи и да извлича икономически ползи от тях. Активът „Клиентска база“ е установим, понеже може да бъде отделен и продаден, което всъщност се е и случило при осъществяването Б. Клиентската база е част от сключената сделка. Клиентите запазват правата си по сключените договори, включително тези, които използват предплатени услуги, а придобиващият /като правопреемник на придобитото и заличено дружество/ продължава да носи задължението да предоставя телекомуникационни услуги, както на клиентите с договор така и на тези с предплатена услуга, от което пък ще произтектът бъдещи икономически ползи за придобиващия.

Като търговска марка на първия до 2001 г. и единствен в България G. оператор марката M. е утвърдена и позната, а услугите и стоките, които се предлагат под нея са желани и търсени от потребителите/ факт, установяващ се от заключението по повторната съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена от страните, което

настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено и сочецо , че притежателят на такава марка би могъл да извлече значителни икономически ползи за себе си, както от използването и в дейността си, така и от продажбата и. От друга страна, тъй като марката е регистрирана и по този начин законово защитена, притежателят и е в състояние да ограничи употребата и от други лица т.е. той е в състояние да упражнява контрол върху нея, като от актива „Клиентска база“ един телекомуникационен оператор извлече ползи от предоставянето на гласови и фиксирани услуги, интернет, продажба на устройства, от такси и неустойки и др. Натрупаните познания за клиентите помагат на оператора да разбира по добре от други нуждите и желанията им и по този начин да разработва и предлага нови услуги и продукти за тях, което пък способства за увеличаване потока от бъдещи икономически ползи към него. По същите съображения една такава база от данни би имала същата ценност за всеки друг мобилен оператор и той би заплатил за достъп до нея, в една предполагаема сделка, като жалбоподателят упражнява контрол върху икономическите ползи, произтичащи от клиентите с договор посредством условията по договорите и по конкретно – срокове, автоматично преподновяване при изтичане на срока, санкции и неустойки при предсрочно прекратяване, невъзможност да се запази номера при прехвърляне към нов оператор. При клиентите с предплатена услуга, контролът е индиректен – посредством ценовата политика / цените за разговори в мрежата на М., за абонати на М., са значително по-ниски в сравнение с цените на тези услуги между абонати на различни оператори/, невъзможността за трансфер на номера, достъп до клиента и възможностите за влияние посредством обаждания, sms-и, рекламни послания и др. По отношение надеждността на оценката-М. 38 Нематериални активи определя първоначалната оценка на дълготрайни нематериални активи придобити в бизнескомбинация следното:Параграф 27 „ когато нематериалният актив се придобива в бизнескомбинация, която е придобиване, себестойността на нематериалния актив се базира на неговата справедлива стойност в деня на придобиването“.Параграф 28 сочи , че е необходимо е да се прецени и определи дали себестойността (т.е. справедливата стойност) на нематериалния актив, придобит в бизнескомбинация, може да бъде оценена с достатъчна надеждност за целите на самостоятелното отчитане. Котировките на пазарни цени на един активен пазар осигуряват най-сигурното оценяване на справедливата стойност, като подходящата пазарна цена е обикновено действащата покупна цена. Ако няма действащи покупни цени, цената на последната подобна сделка може да послужи за основа за изчисляване на справедливата стойност, при условие че в периода от датата на извършване на сделката до датата на оценяване на справедливата стойност на актива не са настъпили значителни промени в икономическата ситуация.“Параграф 29 „Ако няма активен пазар за актива, неговата себестойност отразява сумата, която в деня на придобиването предприятието е заплатило за актива в непосредствена честна сделка между добре информирани и желаещи осъществяването и страни въз основа на наличието на възможно най-добрата информация. При определянето на тази сума предприятието преглежда резултата от последните сделки, сключени за подобни активи“.

Параграф 30 „Някои предприятия, които са редовно ангажирани с покупко-продажбата на уникални нематериални активи, са разработили техники за индиректното оценяване на тяхната справедлива стойност. Тези техники могат да бъдат използвани при първоначално оценяване на нематериалния актив, придобит в бизнескомбинация, която е придобиване, ако тяхната цел е да се определи справедливата стойност според условията на този счетоводен стандарт и ако отразяват действащи сделки и практики от отрасъла, към

който принадлежи активът. Тези техники включват, където е подходящо, използването на множители, които отразяват действащите пазарни операции, спрямо известни показатели, които отразяват доходността на актива (като приходи, пазарни дялове, оперативна печалба и др.), или дисконтиране на очакваната нетна стойност на паричните потоци от актива“.От анализа на цитираните текстове, е видно, че дори да няма активен пазар, ръководството на предприятието е необходимо да се опита да установи каква цена би била платена за процесните активи в честна сделка между пазарни участници. За целта се допуска използването на индиректни техники за оценка на справедливата стойност /параграф 30/. Една от тези техники, спомената в параграф 30, е приходният модел за оценка на активи. Същността му се състои в това, че ако едно предприятие е в състояние да определи бъдещите парични потоци от използването на един актив /т.е. какви чисти парични приходи ще получи от употребата на актива през срока на използването му/ то като сумира тези потоци / коригирани преди това с коефициент който отразява стойността на парите във времето и рисковете свързани с получаването им – т.нар.дисконтиране/ ще получи сегашната стойност на актива. Презумпцията на подхода, е че никой не би платил повече за един актив от това, което той би му донесъл като пари за срока за който е решил да го използва. Това е и подходът, използван при оценка на справедливата стойност на активите „Търговска марка“ и „Клиентска база“. Настоящият съдебен състав анализирайки цитираните приложими счетоводни стандарти и събраните доказателства по делото, в това число и заключенията по двете съдебно-счетоводни експертизи намира, че, за процесните активи „Търговска марка“ и „Клиентска база“ са били изпълнени изискванията на приложимите счетоводни стандарти за признаване и оценяване и тези активи и е следвало да бъдат осчетоводени като дълготрайни нематериални активи и амортизирани отделно от репутацията, при отчитане на бизнескомбинацията- каквото всъщност се е случило- дружеството- жалбоподател ги е осчетоводило като нематериални дълготрайни активи в счетоводството си ,отразило ги е към 31.12.2005 година и ги е включило в отчета си. Това е така, защото, съгласно **М. 38 – Нематериални активи** § 8. Предприятията често изразходват ресурси или понасят пасиви при придобиването, развитието, поддръжката или увеличаването на нематериални ресурси, като научно-технически знания, проектиране и внедряване на нови процеси или системи, лицензи, интелектуална собственост, пазарни познания и **търговски марки** (включително търговски наименования и издателски права), като примери за гореописаното са компютърният софтуер, патенти, авторски права, филми, **клиентски листи**, права за обслужване на ипотечи, риболовни разрешителни, вносни квоти, франчайзи, взаимоотношения с клиенти или доставчици, лоялност на клиента, пазарен дял и пазарни права.

При казаното по-горе, при първата сделка, дружеството е завело в счетоводните регистри единствено репутация през 2004 година, като тази репутация, която първоначално произтича от бизнескомбинацията, е определена **условно**, тъй като разходите за придобиване са разпределени върху нетната балансова стойност на придобитите активи и пасиви, а не върху справедливата стойност на придобитите активи и пасиви. Предвид стандартите в рамките на 12 месеца от датата на придобиване, дружеството е признало необходимите корекции на тези условни стойности, в резултат на приета оценка на пазарните стойности на активите, обект на бизнескомбинацията, изготвена от независим оценител [фирма]. Тези корекции са били следните: балансовата стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения се е коригирала в резултат на първоначалното счетоводно отчитане, като е била изчислена все едно тяхната справедлива стойност към датата на придобиване е била призната, репутацията или всяка условно призната и отчетена

печалба се е коригирала от датата на придобиване със сума, равна на корекцията на справедливата стойност на датата на придобиване на разграничимия актив, пасив и условно задължение. Докладът за оценката „Разпределение на покупната цена на М. АД” е предаден на дружеството през м. 07.2005 г. В него разграничимите активи и пасиви на дружеството са били оценени по справедлива стойност, така част от стойността на формираната условна положителна репутация се е разпределила върху активите и пасивите на придобитото дружество, както и върху два допълнителни разграничими нематериални актива, придобити в резултат на бизнескомбинацията, а именно: „Клиентска база” със справедлива стойност 975 959 170 лв. и „Търговска марка” със справедлива стойност 410 724 300 лв. Отделно 68 564 380,48 лв. са били разпределени между останалите активи на дружеството, представляващи разлика между отчетната стойност на тези активи и тяхната оценена справедлива стойност към датата на придобиването. След разпределянето на стойността на условната положителна репутация върху разграничимите активи и пасиви и условните задължения, стойността на положителната репутация е намалена с 1 455 247 850,48 лв. Стойността на положителната репутация след разпределяне на стойността върху разграничимите активи и пасиви е останала в размер на 59,991,047.98 лева. Отчитането на амортизациите в редакцията, действаща към момента на придобиване на активите се е извършвало съгласно **Н. 4 - Отчитане на амортизациите** /ред. 2003 г./, в чийто §1 е посочен предметният му обхват - отнася се за всички амортизируеми дълготрайни материални и нематериални активи. Изключенията за неприложимост на стандарта е посочен в самия стандарт - той не се отнася за следните активи, които се считат за неамортизируеми) природни ресурси/- времево неограничени природни ресурси - активи, чиято същност не може да се промени в предвидимото бъдеще в резултат на ползването им от предприятията, например: земи и терени; води и водоеми; ефир и други/, възстановяеми природни ресурси - активи, които се възстановяват във времето, без да е необходима намесата на ползващите ги предприятия, например: гори, пасища, ливади и други, активи с обществена значимост/- паметници на културата - активи, които от международното и/или националното законодателство са определени като паметници на културата и притежаващите ги предприятия са длъжни да се съобразяват с определени изисквания при ползването им/, произведения на изкуството - активи, чиято употреба е ограничена в предприятията до задоволяване на естетически потребности; произведенията на изкуството, намиращи се в трезори, каси и други подобни помещения с ограничен достъп, се отчитат като финансови активи, музейни експонати/ продукти от развитието на човешкото общество - активи, които се съхраняват като образци, отразяващи етапи от историческото, индустриалното, научното и т.н. развитие на човешкото общество;/ продукти на природата - активи, които се съхраняват като образци от неживата или живата природа;) неупотребявани в дейността на предприятията, новопридобити за периода до въвеждането им в употреба активи, за които е необходимо предприятието да изпълни определени изисквания (практически или технологични) за въвеждането им в употреба; не се считат за неупотребявани активи в дейността на предприятията тези активи, които изискват пробни, контролни или предпускови периоди, както и поэтапно въвежданите в употреба - за срока на посочените периоди, консервирани за периода, през който не се употребяват - активи, които независимо от причините са изведени от употреба за минимум един отчетен период, след изтичането на който се очаква предприятието отново да ги въведе в употреба; за признаването на активи като консервирани е необходимо предприятието да направи: икономическа обосновка за вземането на решение за консервацията на активите; план с конкретните процедури за осъществяване на консервацията; изискванията, при изпълнението на които ще се



осъществи повторното въвеждане на активите в употреба, както и прогноза за осъществяването на тези изисквания/ в процес на придобиване, независимо от начина, по който се осъществява придобиването - по стопански начин или чрез възлагане; в процес на ликвидация, независимо от начина, по който се осъществява ликвидацията - по стопански начин или чрез възлагане; напълно амортизираните до остатъчната им стойност и определените като неамортизируеми в друг стандарт. От своя страна, по смисъла на НСС4- *А. актив това* е дълготраен материален или нематериален актив, който се очаква да бъде използван през повече от един отчетен период, има ограничен срок на годност; се държи от предприятието за целите на производството или доставката на стоки; и услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели. *Срокът на годност*- *представлява* периодът, през който се предполага

, че амортизируемият актив ще бъде използван от предприятието, или количеството продукция и/или услуги, които предприятието очаква да получи от използването на амортизируемия актив. В конкретния случай, дружеството жалбоподател е определило първоначално полезния срок на годност на двата актива – на „К. база“ – 7 години., на „Търговска марка“ – 10 години – това е първоначалният срок на регистрация на търговската марка. Законът за корпоративното подоходно облагане, в сила до 31.12.2006 година, в т.54 от Допълнителните разпоредби, дава собствено определение на дълготраен нематериален актив за целите на включването им в данъчния амортизационен план-54. (Нова - ДВ, бр. 109 от 2003 г., доп., бр. 107 от 2004 г.) "Дълготрайни нематериални активи" са придобити нефинансови ресурси, с изключение на сумите, които нямат физическа субстанция; са със стойност, която е равна или превишава по-ниската от следните две величини: възприетия съгласно счетоводната политика на предприятието стойностен праг на същественост за дълготрайни активи; петстотин лева;) се използват през повече от 12-месечен период;) дълготрайни нематериални активи по смисъла на този закон са и: маркетингови или аналогични на тях проучвания, бизнес планове и фирмени стратегии, разходи, водещи до увеличаване на икономическата изгода на наети или предоставени за ползване дълготрайни активи.-"А. активи" за лицата, които са изготвили начален данъчен амортизационен план през 2003 г., са активите, включени в данъчния амортизационен план към 31 декември 2003 г., с изключение на определените като неамортизируеми активи в Националните счетоводни стандарти, действащи към 31 декември 2003 година, инвестиционните имоти и дълготрайните активи по т. 53 и 54, с изключение на определените като неамортизируеми активи в Националните счетоводни стандарти, действащи към 31 декември 2003 г., придобити след 31 декември 2003 г.; инвестиционните имоти, отчитани по справедлива стойност, с изключение на земята; последващите разходи за амортизируемите активи по букви "а", "б" и "в", които увеличават бъдещите икономически изгоди от актива, извършени след 31 декември 2003 г.; за целите на чл. 22, ал. 2 тези активи се отнасят към категорията, към която се отнася активът, за който са извършени тези разходи; положителната търговска репутация, възникнала след 31 декември 2003 година, сумата от непризнатата за данъчни цели през 2002 г. част от балансовите стойности на отписаните през 2002 г. дълготрайни активи по реда на Националните счетоводни стандарти поради промяна в стойностния праг на същественост, отчетени съгласно алтернативния подход, или непризнатата за данъчни цели през 2002 г. част от балансовите стойности на отписаните през 2002 г. дълготрайни активи по реда на Националните счетоводни стандарти поради промяна в стойностния праг на същественост, отчетени съгласно препоръчителния подход, намалена с частта от преоценъчния им резерв, която не е довела до увеличаване на данъчно признатия размер на разходите за амортизации. От анализа на тези правни норми е видно, че

съгласно Националните счетоводни стандарти, действащи към 31.12.2003 г. „клиентска база“ и „търговска марка“ са амортизируеми активи и съответно подлежат на включване в данъчния амортизационен план на М. ЕАД в резултат на Първата Сделка и съответно в данъчния амортизационен план на М. ЕАД в резултат на Втората Сделка/ каквото всъщност е направено от самия жалбоподател. Нещо повече дори от заключението по повторната съдебно-счетоводна експертиза, както и от събраните доказателства е установено, че дружеството-жалбоподател е отчитало инвестициите в дъщерни предприятия, в индивидуалния си финансов отчет, за 2004г. и 2005г. по метода на себестойността т.е. по цената на придобиване, която се формира от стойността заплатена за придобиването на инвестицията плюс разходите свързани с придобиването – такси, хонорари и други, и това е методът, приложен при покупката на 100% от акционерния капитал на [фирма] от [фирма] на 06.07.2004 година, респективно при покупката на 100% от акционерния капитал на [фирма] от [фирма], като последиствие при прекратяването на дъщерните предприятия и вливането им в предприятието майка, приемащото дружество е следвало да разпредели покупната цена на инвестицията върху разграничимите активи и пасиви по техните справедливи стойности, което е и направено през 2005 година, след като е завършил процесът на оценка на справедливите стойности. Последващото оценяване на придобитите, в следствие на осъществените бизнескомбинации, активи и пасиви е в съответствие с приетата и прилагана от предприятието счетоводна политика, в частност по отношение на активите „Търговска марка“ и „Клиентска база“, същите са оценявани по цена на придобиване /в случая справедливата им стойност/ минус натрупаната амортизация и загуба от обезценка. Наред с това, отново както от заключението по повторната, така и от заключението по основната съдебно-икономическа експертиза, е видно, че дълготрайните нематериални активи „търговска марка“ и „клиентска база“ са заведени в данъчния амортизационен план /Д./ през 2005 г. след получаване на Оценителски доклад „Разпределение на покупната цена на М. АД“ от 04.07.2005 г., тъй като до този момент стойностите на двата актива не са били известни на дружеството, в Д. за 2004 г. е включена само условната положителна репутация на стойност 1 515 238 898,46 лева, но след получаване на Оценителския доклад от 04.07.2005 г. дружеството е завело в Д. нематериалните дълготрайни активи „Търговска марка“ и „Клиентска база“, като същевременно е намалило стойността на актива „Положителна репутация“. Това е видно от Извлечение от справка за стойностите в данъчния амортизационен план към 31.10.2005 година, а при втората сделка/бизнескомбинация въз основа на Оценителски доклад „Разпределение на покупната цена на М. АД“ от 12.08.2005 г. дружеството е завело активи, както следва положителна репутация на стойност 1 082 081 526,36 лева, търговска марка на стойност 514 383 290,00 лева, Клиентска база на стойност 994 931 372,94 лева. Наред с това, установено е, че към 31.12.2006 г. са налични в Д. като данъчни амортизируеми активи „търговска марка“ и „клиентска база“, отделно от „репутацията“, като са изчислени стойностите на „амортизируема стойност“, „призната до момента данъчна амортизация“ и „данъчна балансова стойност“, а за 2007 г. [фирма] по отношение на спорните НДМА е приложило изискванията на ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) относно отписването на репутацията; данъчната амортизируема стойност; начислената данъчна амортизация и данъчната стойност на „търговската марка“ и „клиентската база“ за непроменен размер на данъчните стойности към 01.01.2007 г. спрямо тези към 31.12.2006 г. съгласно ПЗР на ЗКПО относно изготвянето и воденето на Д. в съответствие с разпоредбите на новия закон. „Търговска марка“ и „Клиентска база“ са дълготрайни нематериални активи придобити в бизнескомбинация – придобиване, отразена в счетоводния отчет на

жалбоподателя, в съответствие с приложимите стандарти, по метода на покупката. Този метод изисква покупната цена да бъде разпределена върху разграничимите активи и пасиви по справедливите им стойности. Следва да бъде посочено, че да бъде признат един нематериален актив като вътрешно създаден, предприятието следва да демонстрира преминаването на две фази в създаването му – научноизследователска фаза и фаза на развитие . Ако едно предприятие не може да разграничи научноизследователската фаза от фазата на развитие на вътрешен проект за създаването на нематериален актив, то същото ще третира разходите по проекта като разходи за периода на научноизследователската фаза, а не като актив. Примерите за дейности през научноизследователската фаза, съгласно М. 38 са: дейности, които имат за цел постигането на нови знания; търсенето, оценяването и окончателната селекция или прилагането на изследователски открития или други знания; търсенето на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги; формулирането, проектирането, оценяването и окончателното селектиране на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги. По отношение фазата на развитие стандарта изисква предприятието да демонстрира: техническа способност за завършване на нематериалния актив, така че да бъде готов за употреба или продажба; намерение за завършване на нематериален актив и за неговото използване или продажба; способност за използване или продажба на нематериалния актив; наличие на адекватни технически, финансови и други ресурси, необходими за финализиране развитието, използването или продажбата на нематериалния актив и др. Видно от изискванията на стандарта е, че изискванията към признаване на вътрешно създадени нематериални активи са несъотносими към процесните „Търговска марка“ и „Клиентска база“ , придобити в резултат на бизнескомбинация. „Търговска марка“ и „Клиентска база“ са дълготрайни нематериални активи придобити в бизнескомбинация – придобиване, отразена в счетоводния отчет на жалбоподателя, в съответствие с приложимите стандарти, по метода на покупката. Този метод изисква покупната цена да бъде разпределена върху разграничимите активи и пасиви по справедливите им стойности. За да бъде признат един нематериален актив като вътрешно създаден, предприятието следва да демонстрира преминаването на две фази в създаването му – научноизследователска фаза и фаза на развитие . Ако едно предприятие не може да разграничи научноизследователската фаза от фазата на развитие на вътрешен проект за създаването на нематериален актив, то същото ще третира разходите по проекта като разходи за периода на научноизследователската фаза, а не като актив. Примерите за дейности през научноизследователската фаза, съгласно М. 38 са: дейности, които имат за цел постигането на нови знания; търсенето, оценяването и окончателната селекция или прилагането на изследователски открития или други знания; търсенето на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги; формулирането, проектирането, оценяването и окончателното селектиране на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги. По отношение фазата на развитие, стандартът изисква предприятието да демонстрира: техническа способност за завършване на нематериалния актив, така че да бъде готов за употреба или продажба; намерение за завършване на нематериален актив и за неговото използване или продажба; способност за използване или продажба на нематериалния актив; наличие на адекватни технически, финансови и други ресурси, необходими за финализиране развитието, използването или продажбата на нематериалния актив и други. Всичко това сочи, че изискванията към признаване на вътрешно създадени нематериални активи са

несъотносими към процесните „Търговска марка“ и „Клиентска база“ ,придобити в резултат на бизнескомбинация.

От своя страна,съгласно приложимия **М. 8 - Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки**, счетоводната политика на едно предприятие се определя като съвкупност от конкретни принципи, бази, конвенции, регламенти, установени правила и практики, приети и прилагани от него при съставянето и представянето на финансовите отчети за съответния период. Тя включва технологични принципи, способности за регистриране, предаване, оценка, обработване, актуализиране, съхраняване и ползване на създадената счетоводна информация за определен период, възприети от ръководството на предприятието.

Прилаганата счетоводна политика може да се променя, когато това се изисква от промяна в разглеждания МСФО или води до по-добро представяне на надеждна и подходяща информация за ефектите от сделките, другите събития и условия върху финансовото състояние и финансовите резултати. Наред с това, от заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза-първоначална и от заключението по повторната експертиза е видно ,че в счетоводството на дружеството-жалбоподател в резултат на двата ревизионни акта / РА № 2900-439/31.01.2007 г. и РА № 2900 520/28.02.2007 г./ не е налице промяна на прилаганата счетоводна политика. Във финансовия отчет към 31.12.2007 [фирма] е посочило, че счетоводната му политика е прилагана последователно спрямо предходната отчетна година и не е направена промяна на същата, но промяната, която дружеството е извършило след получаване на горепосочените ревизионни актове е корекция на стойностите на дълготрайните материални и нематериални активи в данъчния амортизационен план – факт, установавщ се от Справка за коригирани стойности на активите в Д. към 31.12.2004 г. и от Справка за коригирани стойности на активите в Д. към 31.10.2005 г.

В РА № 2900-439/31.01.2007 г. на стр. 9 ревизиращите органи са посочили, че *„активите следва да бъдат заведени като новопридобити по определените от първата оценка справедливи стойности както в счетоводния, така и в данъчния амортизационен план за 2005 г.“*.

В РА № 2900520/28.02.2007 г. на стр.6 ревизиращите органи са посочили, че *„активите следва да бъдат заведени като новопридобити по определените от първата оценка справедливи стойности както в счетоводния, така и в данъчния амортизационен план за 2005 г.“*. Преизчислени са били данъчните амортизации на активите. Наред с това и отделно от „Търговската марка“ и „Клиентската база“ дружеството жалбоподател и отчитало и положителна репутация, но по отношение на която се е съобразило с параграф 6 ,ал.2 от 2 т.1 и ал.3 от ПЗР на ЗКПО в сила от 01.01.2007 година е отписало наейните стойности от данъчния амортизационен план, и за отписаната част не е приложило намалението на чл.66 от ЗКПО. Нещо повече дори,предвид изискванията на стандарта и въз основа на оценката на независимия оценител, дружеството е разграничило и отделило за целите на счетоводното си отчитане "търговска марка" и "клиентска база" от репутацията и от лицензиите. Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи ,че целта на Международните стандарти за финансово отчитане винаги е била една - да направи финансовите отчети и информацията която те съдържат по- достоверни, надеждни и разбираеми за потребителите. В този контекст са и промените през годините в тях,в частност и в М. 38 Нематериални активи, които са в посока на насърчаване на предприятията да признават нематериални активи във финансовите си отчети , отделно от репутацията при бизнескомбинации. Така към днешна дата стандартът определя ,че изискванията

за очаквани бъдещи икономически ползи и надежност на оценката на справедливата стойност на нематериален актив придобит при бизнескомбинация се считат винаги за изпълнени. Презумпцията е, че когато едно предприятие заплаща дадена цена за да придобие друго, то обикновено е наясно с това какво точно купува. По този начин се изпълва основното предназначение на финансовите отчети – предоставянето на достоверна, разбираема и надеждна информация на потребителите. Лицензът представлява разрешение да се извършва дадена дейност за определен период от време. В случая с лицензиите, които М. притежава през 2005 година – това са лицензи за: изграждане, поддръжка и използване клетъчна телефонна мрежа; за осъществяване на далекосъобщения, чрез обществена фиксирана далекосъобщителна мрежа и предоставяне на фиксирани гласови телефонни услуги; за осъществяване на далекосъобщения чрез обществена далекосъобщителна подвижна клетъчна мрежа по стандарт UMTS; за осъществяване на далекосъобщения чрез обществена далекосъобщителна мрежа от неподвижна радиослужба от вида „точка към много точки“. Лицензиите са издадени за срок от 10 до 20г. Счетоводните стандарти допускат да се признае група от няколко актива като един само ако имат еднакъв срок на полезен живот. Полезният живот на „Търговска марка“ е неограничен, на „Клиентска база“ е 7 година, а на лицензиите е от 10 до 20г. т.е. те не могат да се признаят и да съществуват заедно като един актив. Освен това, чисто хипотетично, дружеството може да продаде активите „Търговска марка“ и „Клиентска база“ и да продължи да работи със същата лицензия при разработване на друга търговска марка и целева група клиенти. На последно място в примерната класификация на нематериалните дълготрайни активи, дадена Н. 38 и М. 38 Нематериални активи търговските марки, търговски наименования, лицензиите и др. са посочени като примери за отделни групи нематериални активи. От събраните доказателства, е видно, че **при използването на "търговската марка" и "клиентската база"**, не се ограничават бъдещите икономически изгоди, защото съгласно § 17 от **М. 38** Бъдещите икономически ползи, произтичащи от нематериален актив, могат да включват приходи от продажбата на продукти или услуги, икономия на разходи или други ползи, произтичащи от използването на актива от предприятието. Това е така, защото един актив се признава, само ако е вероятно, че бъдещите икономически ползи, специално свързани с него, ще се вляят в отчитащото се предприятие, както, и че стойността на актива може да бъде надеждно измерена. Съгласно МСФО 3 /М. 22/ когато нематериален актив е придобит като част от бизнескомбинация, той се оценява по справедлива стойност. Изчисляването на тази справедлива стойност се влияе от вероятността, че бъдещите парични потоци ще се случат. В рамките на метода на изчисляване по справедлива стойност, записаната сума се определя като настояща стойност на паричните потоци, коригирана с вероятността от получаването им, както с времевата стойност на парите. Всеки един актив в края на отчетния период се тества за обезценка съгласно изискванията на М. 36, като за целта се сравнява балансовата стойност на актива с неговата възстановима стойност. Възстановимата стойност е по-голямата от двете, в т.ч.: справедливата стойност на актива, намалена с разходите за продажба, стойността в употреба - настоящата стойност на очакваните бъдещи парични потоци, които се очаква да бъдат получени от продължителната употреба на актив в края на неговия полезен живот.

„Търговската марка“ и „Клиентската база“ са активи, които самостоятелно могат да генерират бъдещи парични потоци и бъдещите икономически изгоди от тях могат да бъдат отграничени от други активи, използвани от същата приходоносеща дейност/ факт потвърждаващ се от заключението по повторната съдебно-счетоводна експертиза, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и

компетентно изготвено. „Търговската марка“ по същество е нематериален актив, който може да носи бъдещи икономически ползи на своя притежател в различни бизнес сфери, а не само във връзка с приходоносещата дейност, като част от която е разграничена и оценена. Разпознаваемата и добре приета от потребителите /реални и потенциални/ „търговска марка“ може до допринесе за по-високи продажби и маржове в различни допълнителни дейности – реклама, издателски бизнес, консултантска дейност, продажби на стоки и услуги за бизнеса и населението. Нещо повече дори, по отношение на „Клиентската база“, дори и да бъде отделена от мобилните комуникационни услуги, този нематериален актив също е в състояние да допринесе за генериране на допълнителни парични потоци от дейности, независимо от лиценза за мобилни комуникации като например: телевизия, фиксиран интернет, онлайн реклама и публицитика и др. Установи се още, че при прилагане на Метода за превишаващите печалби, обхващащ няколко периода независимият оценител е посочил в своя доклад кои са допълнителните активи, включени в приходоносещата дейност на дружеството и каква е изискваната норма на възвръщаемост от всеки тип активи. За отделимостта на „Търговската марка“ и „Клиентската база“, както от репутацията, така и от лицензите и от други приходоносещи активи, свидетелстват и събраните в хода на производството доказателства и най-вече Оценителските доклади. В първия оценителски доклад от 04.07.2005 г. на стр. 46 са посочени допълнителните активи, в т.ч. Нетен оборотен капитал с изисквана възвръщаемост след данъци 5,9 %, Дълготрайни активи с изисквана възвръщаемост след данъци 8,5 %, Съвкупна работна сила /част от репутацията/ с изисквана възвръщаемост след данъци 13,6 %, Марка с изисквана възвръщаемост след данъци 13,6 %, Лицензии с изисквана възвръщаемост след данъци 13,6 %, Софтуер с изисквана възвръщаемост след данъци 11,6 %. Във втория Оценителски доклад от 12.08.2005 г. на стр. 72 са посочени допълнителните активи, в т.ч. Нетен оборотен капитал с изисквана възвръщаемост след данъци 4,7 %, Дълготрайни активи с изисквана възвръщаемост след данъци 7,2 %, Съвкупна работна сила (част от репутацията) с изисквана възвръщаемост след данъци 11,8 %, Марка с изисквана възвръщаемост след данъци 11,8 %, Лицензии с изисквана възвръщаемост след данъци 11,8 %, Софтуер с изисквана възвръщаемост след данъци 9,8 %. Доказа се и притежаването на контрол от старан на държусетвото върху двата катива „търгонска марка и клиентска база и контрол върху бъдещите икономически зогоди от давта актива, като формите за упражняване на контрол са следните: По отношение на „клиентската база“-договори с клиенти, в които има клаузи за прекратяване и дължимите неустойки в случай на предсрочно прекратяване на договора, известни на всички абонати на мобилния оператор, невъзможност на абоната /преди 2008 г./ да запазва телефонния си номер, а в случай, че абонатът прекрати договора си, той губи правото на ползване върху предоставения с договора номер, като операторът има правото да предостави номера за ползване от друг абонат или потребител. По отношение на абонатите на предплатени услуги, които не са обвързани с договор [фирма] разполага с информация за тях, която не е обществено достъпна (контакти, разходен модел, данни за потребителите на мобилни телефони, информация за роуминг и т.н.). Клиентите на предплатени услуги имат телефонни номера, които се използват за привличането им към допълнителни услуги, като реклама и други, свързани с мобилния носител. В зависимост от пазарните цели на рекламната кампания, дружеството може да използва различни канали - S., общностни или групови кампании, за да се обърне към абонатите на предплатени услуги. По отношение на „търговската марка“-дружеството има собственост и произтичащите от нея законни права над актива „Търговска марка“ и е в състояние да ограничи употребата на този нематериален актив от други лица, тъй като марката М. е регистрирана запазена

марка (М. 38, параграф 13). Нещо повече дори, при казаното по-горе, активът за предприятието е наличен икономически ресурс, който е контролиран чрез права, в резултат на минало събитие и от който се очакват бъдещи икономически изгоди за предприятието. Всеки актив, който е признат следва да отговаря на тези изисквания. В дружеството - жалбоподател процесните активи са отграничени от репутацията и признати от дружеството, следователно от същите се очакват бъдещи икономически изгоди. Предприятието очаква да реализира бъдещи икономически ползи, тъй като има контрол върху актива "търговска марка" поради законни права - право на собственост върху активи и възможност да го продава, отдава под наем, да реализира икономии от разходи във връзка с използвана търговска марка при продажбата на стоките и услугите на М.. Предприятието очаква да реализира бъдещи икономически ползи и има контрол върху актива "клиентска база" поради законни права - право да получи сигурни приходи от предоставянето на мобилни услуги в бъдещи периоди от фиксираните такси или да получи неустойки от предварително прекратяване на обвързващи договори. Дружеството си осигурява и други възможни начини за контрол - тъй като единствено предприятието разполага със списъка на клиентите има възможност да осъществи директен контакт с тях, като едновременно с това има значителна информация за потребителските навици на тези абонати, която не е публично известна. Всички останали участници на пазара не разполагат с тази информация и не могат да я ползват за свои цели, докато жалбоподателят има контрол върху този икономически ресурс и може да го използва за получаване на допълнителни ползи от своята дейност или да генерира приходи от трети страни чрез него и според експерта, изготвил заключението по повторната съдебно-счетоводна експертиза, „Търговска марка“ и „Клиентска база“ водят до възникване на бъдещи икономически изгоди както самостоятелно/индивидуално/поотделно, така и в комбинация с други активи на предприятието. Установено е също, че жалбоподателят е бил в състояние да идентифицира прихода от бъдещи икономически ползи от тези активи по отношение на „търговската марка“ и „клиентската база“. Съгласно М. 38 техника за индиректно оценяване е приходният подход. При него се използват бъдещите икономически ползи, които се очакват да бъдат генерирани от актива за оставащия му полезен живот. Икономическите ползи представляват икономически диференциални парични потоци, генерирани от актива. Прогнозните парични потоци са ключова част от оценката и се базират на разумни допускания за различни входящи данни. При преценката на дружеството, прогнозните парични потоци се дисконтират с подходяща норма на дисконт, отразяваща цената на парите във времето и риска свързан с паричните потоци. Тези допускания са: среден месечен приход от абонат, нива на напускащи клиенти, средно претеглена цена на капитала, корпоративна данъчна ставка, оперативни разходи, нетен оборотен капитал, капиталови инвестиции, пазарни роялти, такси и други, при което [фирма] със сигурност очаква да има входящ поток от икономически ползи, дори ако има несигурност относно разположението във времето или размера на входящия поток, респективно дружеството е идентифицирало бъдещи икономически ползи по отношение на „търговската марка“ и „клиентската база“. Нещо повече дори, налице е и вероятност от активите „клиентска база“ и „търговска марка“ да се вляят бъдещи икономически ползи в дружеството. Тяхната себестойност е надеждно оценена от независим оценител, нает от дружеството да извърши оценка на справедливата стойност на разграничимите активи, пасиви, условни задължения, размера на репутацията, както за първата бизнескомбинация, така и за втората бизнескомбинация. В резултат на тези доклади, посочени по-горе, [фирма] надеждно е оценило себестойността на процесните активи „клиентска база“ и „търговска марка“, като от събраните доказателства се установява, че

справедливата стойност на двата актива е определена, като е използван приходният модел за оценка на активи, според който, ако едно предприятие е в състояние да определи бъдещите парични потоци от използването на един актив или колко пари би си спестил от това, че притежава актива /т.е. какви чисти парични приходи ще получи от употребата или ще спести от това, че притежава актива през срока на използването му/, то като сумира тези потоци / намалени преди това с процент, който отразява стойността на парите във времето и рисковете, свързани с получаването им– т.нар. дисконтиране/ ще получи настоящата стойност на актива. Настоящата стойност на един актив показва какво той струва в сегашния момент т.е. съответства на сегашната му пазарна цена, защото никой не би платил повече за един актив днес от това, което той ще му донесе или ще му спести като чиста сегашна парична сума за времето през което го използва. При изчисляване на справедливата стойност на „Търговска марка“ е използван методът на освобождаване от възнаграждения за права, като разновидност на приходния модел. При него се оценява какви парични разходи си „спестява“ дружеството от това, че притежава актива „Търговска марка“ и не се налага да плаща на трета страна за подобна известна и утвърдена марка. След което тези парични потоци се дисконтират за да се достигне до настоящата им стойност т.е. до сегашната пазарна цена. При изчисляване на справедливата стойност на „Клиентска база“ е използван методът за превишаващите печалби, обхващаш няколко периода. Тук се оценява чистият паричен поток от използването на актива „Клиентска база“ през годините на експлоатация. За целта от общите приходи от абонати на договор и предплатени услуги се изважда стойността на инвестираните средства във всички оставнали активи, използвани за целите на предоставяните услуги, за да се оцени чистия принос на актива Клиентската база. След което тези парични потоци се дисконтират за да се достигне до настоящата им стойност т.е. до сегашната пазарна цена. При оценяването на справедливата стойност на нематериални активи, придобити в бизнескомбинация М. 38 на първо място препраща към активен пазар като определя: **„Подходящата пазарна цена е обикновено действащата покупна цена. Ако няма действащи покупни цени, цената на последната подобна сделка може да послужи за основа за изчисляване на справедливата стойност, при условие че в периода от датата на извършване на сделката до датата на оценяване на справедливата стойност на актива не са настъпили значителни промени в икономическата ситуация“**

Пазарният подход отразява настоящото пазарно състояние и сделки. Той е лесно приложим за активи които се търгуват активно и цените на сделките са публично достъпни. Такива могат да бъдат активите които се търгуват на фондовата или стоковата борса-акции, облигации, метали, горива, храни и други, за които информация за количества и цени на сключените сделки са на разположение ежедневно. На практика, чистият вариант на пазарния подход е приложим в сравнително редки случаи. **„Ако няма активен пазар за актива, неговата себестойност отразява сумата, която в деня на придобиването предприятието е заплатило за актива в непосредствена честна сделка между добре информирани и желаещи осъществяването ѝ страни въз основа на наличието на възможно най-добрата информация. При определянето на тази сума предприятието преглежда резултата от последните сделки, сключени за подобни активи.“** Отново от заключението на вещото лице ,изготвило повторната съдебно- счетоводна експертиза, е видно, че тъй като повечето нематериални активи са разнородни, рядко могат да се намерят пазарни доказателства за сделки с идентични активи, които могат да се използват като критерий за стойността на оценявания актив. По-вероятно е пазарните доказателства да са за аналогични, а не



за идентични активи. Когато са налични доказателства от транзакции, трябва да се идентифицират всички разлики между оценявания актив и актива, използван като критерий, и начина, по който тези разлики влияят върху съответните стойности. Разликите могат да включват: географски обхват; достъп до пазари; пазарен дял; времето между датата на сделката и датата на оценката. Трябва да се положат усилия за установяване на обстоятелствата около сделката, която се взема предвид като критерий. Платената цена може да е била за свързано лице, продавачът може да е бил под натиск да продава или купувачът, може да е бил мотивиран да плати по-висока цена поради взаимоотношения, от които само той може да се възползва. Често пълната информация във връзка с дадена транзакция не е в публичното пространство, получава се трудно или е невъзможно да се получи или е предмет на поверителност и когато могат да бъдат идентифицирани подобни сделки и е налична информация за цените, може да бъде трудно да се определят подходящите корекции на цените, които са необходими за отразяване на различните характеристики на оценявания нематериален актив. Наред с това за да се установи спаревдливата сотнйста на катива ,самият стандарт опдзвола използавенто ни нидиректин техники-„**Тези техники включват, където е подходящо, използването на множители, които отразяват действащите пазарни операции, спрямо известни показатели, които отразяват доходността на актива (като приходи, пазарни дялове, оперативна печалба и др.), или дисконтиране на очакваната нетна стойност на паричните потоци от актива.**“

Методите за оценка в рамките на тези техники определят стойността на нематериалния актив въз основа на сегашната стойност на бъдещите приходи, парични потоци или спестени разходи, които с основание може да се очаква да бъдат постигнати от пазарен участник, притежаващ актива. Съгласно § 38 на М. 38-единствените случаи, при които може да не е възможно да се определи надеждно справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, са когато нематериалният актив възниква от законови или други договорни права и също:(а) е неотделим; или(б) е отделим, но няма история или доказателства за разменни сделки за същия или за сходни активи, и в противен случай оценяването на справедливата стойност би зависило от неизмерими променливи.

В конкретния случай, нематериалните активи са възникнали от законови и договорни права - в частност законови за „Търговска марка“ и договорни права за „Клиентската база“. Процесните активи са отделими, което е установено, не само от вещите лица, но и от събраните доказателства и в това число и от независими оценители, които ги третират като самостоятелни разграничими активи, придобити в процеса на бизнескомбинацията. По отношение на наличието на история или доказателства за разменни сделки за процесните или за сходни активи, че не са налице данни за подобни сделки, тъй като не е наличен активен пазар на търговска марка и клиентска база към датите на осъществените бизнескомбинации, но независимо от това обстоятелство, справедливата стойност на „Търговска марка“ и „Клиентска база“ е определена надеждно съгласно изискванията на стандарта, като са използвани от страна на оценителското предприятие променливи, които са измерими във всеки един момент. Независимо и от факта, че е налице липса на активен пазар и наличие на сделки с подобни активи, жалбоподателят е бил в състояние надеждно да оцени справедливата стойност на двата актива, използвайки разрешените от М. 38 индиректни техники за оценка и именно в резултат на последващи доработки на М. 38, към днешна дата критерият за надеждна оценка на справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнескомбинация се счита винаги за изпълнен.

С оглед на това, неправилно органът по приходите е приел, че посочените

два актива“ „Търговска марка“ и „Клиентска база“ не са нематериални дълготрайни активи и същите не следва да бъдат включени в Д.. Нещо повече дори, от заключението на вещото лице ,изготвило основната съдебно- счетоводна експертиза,което настоящата съдебна инстанция намира за обективно компетентно изготвено, независимо, че е оспорено от страна на процесуалния представител на ответника по жалбата /, тъй като съдът преценява всички доказателства, а експертизата е способ за събиране и проверка на доказателства/, е видно, че към 31.12.2005 г. [фирма] притежава „Клиентска база“ в размер на 923,865 хил. лв., съставена от отчетна стойност в размер на 994,932 хил. лв., натрупана амортизация от 71,067 хил. и „Търговска марка“ на стойност 509,239 хил. лв., съставена от отчетна стойност 514,383 хил. лв. и натрупана амортизация от 5,144 хил. Лева- факт, установяващ се от Финансовия отчет на М. към 31.12.2005 г. в бележка 16. Дълготрайни активи на стр.22.

През 2006 г. стойността на „Клиентската база“ се изменя с допълнително натрупаната за годината амортизация от 142,133 хил. лв., в резултат на което отчетната стойност към 31.12.2006г. остава 994,932 хил. лв., натрупаната амортизация към края на годината става 213,200 хил. лв., и съответно нетна стойност от 781,731 хил. лв. През 2006г. респективно се коригира цялата натрупаната амортизация на „Търговската марка“ от 5,144 хил. лв. натрупани към началото на периода. Това е видно от Финансовия отчет на [фирма] към 31.12.2006 г. в бележка 17. Дълготрайни активи на стр.22. Корекцията на натрупаната амортизация на „Търговската марка“ се дължи на промяна в счетоводната политика с обратна сила – описано във финансовия отчет към 31.12.2006г. в бележка 29. Изменения в Счетоводния Б. вследствие на промяна в счетоводната политика с обратна сила /стр. 28, 29/.

През 2005 г. и 2006 г. „Клиентската база“ и „Търговската марка“ на [фирма] не са били продавани / тяхната стойност не е намалена/, нито били отдавани под наем. Приходите от наем и за двете години са видни от финансовия отчет на [фирма] към 31.12.2006 г., в който са показани и коригираните приходи от наеми за 2005 г. – бележка 2. Други оперативни приходи, стр. 16. Те се дължат на приходи от наем на офиси. През 2007 г. стойността на „Клиентската база“ се изменя с допълнително натрупаната за годината амортизация от 142,133 хил. лв., в резултат на което отчетната стойност към 31.12.2007 г. остава 994,932 хил. лв., а натрупаната амортизация към края на годината е 355,333 хил. лева, и съответно нетната стойност е 639,598 хил. Лева,факт, установяващ се от отчета на [фирма] към 31.12.2007 година- бележка 17. Дълготрайни активи, стр.38. През 2007г. няма изменение в стойността на Търговската марка от 514,383 хил. лв. [фирма] не е отдавало под наем „Клиентска база“ или „Търговска марка“ през 2007г. Приходите на дружеството от наем, показани в бележка 2. Други оперативни приходи, стр. 30 от отчета на [фирма] към 31.12.2007 г. на стойност 266 хил. лева включват приходи от наеми на офиси за 157 хил. лв. и приходи от наем на оптика за 109 хил. Лева.Непризнаването на данъчните амортизации върху двата актива за периода от 01.01.2007 година до 31.12.2007 година- търговска марка/ в размер на 77 157 493,50 лева и „Клиентска база“ в размер на 149 239 705,94 лева/ общо в размер на 226 397 199,44 лева от страна на органите по приходите е вследствие на неправилно анализиране на доказателствата по делото и неотчитане на приложимите счетоводни стандарти и настъпилата промяна в данъчното законодателство, неправилно приложено. В крайна сметка , налице е промяна в стандартите и в ЗКПО, която е била съобразена от жалбоподателя , но която не е зачетена от органа по приходите.Следва да бъде посочено още,че съгласно разпоредбата на параграф 6,ал.1 от ПЗР на сега действащия ЗКПО,амортизируемите активи, налични в данъчния амортизационен

план към 31 декември 2006 година, с изключение на определените в ал.2 се смятат за данъчни амортизируеми активи по смисъла на чл.48 от ЗКПО. Съгласно последната разпоредба, данъчни амортизируеми активи са данъчните дълготрайни материални активи, данъчните дълготрайни нематериални активи, инвестиционните имоти, с изключение на земята С влизането в сила на новия ЗКПО, в сила от 01.01.2007 година, репутацията, възникнала в резултат на бизнес комбинация, не е данъчен амортизируем актив и загубите от обезценка и при отписване на репутация, не се признават за данъчни цели./ Наред с това, към 01.01.2007 година по силата на чл.51 от ЗКПО, данъчни дълготрайни нематериални активи са: придобити нефинансови ресурси, които: а) нямат физическа субстанция; б) се ползват през период, по-дълъг от 12 месеца; в) имат ограничен полезен живот; г) са със стойност, равна или превишаваща по-ниската стойност от: аа) стойностния праг на същественост за дълготрайния нематериален актив, определен в счетоводната политика на данъчно задълженото лице; бб) петстотин лева; 2. начислените суми за маркетингови или аналогични на тях проучвания, бизнес планове и фирмени стратегии; 3. начислените суми в резултат на стопански операции, водещи до увеличаване на икономическата изгода от наети или предоставени за ползване дълготрайни активи; тези суми не формират данъчен дълготраен материален актив. Това от своя страна сочи, че всички амортизируеми активи по смисъла на отменения ЗКПО са активи и по смисъла на сега действащия ЗКПО и дружеството-жалбоподател по силата на цитираната правна норма има право да ги амортизира за данъчни цели и по същество те представляват данъчни амортизируеми активи по смисъла на чл.48 от ЗКПО. В този смисъл, ревизионният акт в тази му част е незаконосъобразен и следва да бъде отменен, защото двата актива отговарят на изискванията за нематериални дълготрайни активи и съответно на това подлежат и на амортизация, а от там и задължение на предприятието е да ги посочи в Д-нещо, което се е случило, при съобразяване с обстоятелството, че при издаване на двата предходни ревизионни акта на дружеството, органите по приходите изрично са приели, че двата актива е следвало да бъдат заведени като новопридобити/ и то отделно по определените от първата оценка справедливи стойности, както в счетоводния, така и в данъчноамортизационния план за 2005 година. Тези два цитирани по-горе ревизионни акта, с влезли в сила и в тях органите по приходите не са намерили основание да подложат на съмнение справедливата стойност на двата актива, дадени от оценителите, а едва с настоящия ревизионен акт, органът по приходите смята, че тези дадени справедливи стойности не са достоверни и не могат да послужат като основа за определяне на справедливата стойност, което на практика е един правен абсурд- как и въз основа на какво следва да бъде определена една справедлива стойност на един актив- по усмотрение на органите по приходите или незнайно по какъв друг начин. Нещо повече дори, едва в Решението на Директор на Дирекция "ОДОП" се навеждат доводи и за сключените сделки от 2004 и 2005 година, като се твърди, че та са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, но това е недопустимо, защото в хода на ревизионното производство органът по приходите изобщо не е изследвал въпроса- дали тези сделки са довели до отклонение от данъчно облагане и няма как в контролно-отменителното производство/ и при липса на събрани доказателства за тези факти/ само и единствено да се засили тезата, че двата актива не следва да бъдат в данъчноамортизационния план, то и сделките, в резултат на които са формирани тези два актива, са сключени с цел отклонение от данъчно облагане. Да се приеме тезата на Директор на Дирекция "ОДОП" и да се изменя и основанието на установеното с ревизионния акт задължение, ще доведе до едно необосновано засягане правната сфера на ревизираното лице, като идеята на законодателя изобщо не е такава. Нещо

повече дори, в Решението си Директор на Дирекция „ОДОП“ твърди, че осъществените сделки от [фирма] през 2004 година и 2005 година са сключени в отклонение от данъчно облагане и по отношение на тези сделки е приложима нормата на чл.16 от ЗКПО, което позволява на органите по приходите да установят задължения вследствие на тези сделки. Този извод обаче цели да обезпечи нечие бездействие на орган по приходите и изобщо на приходната администрация и да придаде обратно действие на нормата на чл.16 от ЗКПО, което е недопустимо. Сочената норма на чл.16 от ЗКПО е в сила от 01.01.2007 година с приемането на новия ЗКПО. Наред с това, § 61 от ПЗР на ЗКПО/ в сила от 01.01.2007 година, сочи , че разпоредбата на чл. 140, ал. 7 не се прилага при преобразуване, за което датата на вписване в търговския регистър е преди 1 януари 2008 година. Съгласно разпоредбата на чл.140,ал. (7) от ЗКПО (Нова - ДВ, бр. 110 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.),когато в резултат на преобразуването получаващото дружество признае съгласно счетоводното законодателство активи или пасиви, които не са били признати при преобразуващото се дружество, счетоводно отчетените приходи и разходи след преобразуването по повод на тези активи и пасиви не се признават за данъчни цели. Когато активите по изречение първо са амортизируеми за счетоводни цели, същите не се завеждат в данъчния амортизационен план на получаващото дружество и за тях не се начисляват данъчни амортизации. Възникналата счетоводна печалба при получаващото дружество в резултат на преобразуването, съответно счетоводно признатите приходи по повод на възникнала отрицателна репутация, не се признават за данъчни цели. Но тази норма има действие само за напред и законодателят не и е придал обратно действие, а напротив- тя е неприложима за извършено преобразуване, настъпило преди 01.01.2008 година- каквато е настоящата хипотеза- преобразуванията са извършени през 2004 и 2005 година и няма как тези активи да не бъдат признати за данъчни цели,респективно на това да бъдат изключени от данъчноамортизационния план на жалбоподателя и да доведат до увеличение на финансовия резултат преди данъчното преобразуване. В Решение по конст.дело № 9/1996 г., К. съд на РБ, посочва, че нормите, с които се въвеждат данъчни задължения или данъчни утежнения трябва да бъдат създадени преди времето,за което те се отнасят с оглед правилото за неретроактивност на данъчните норми. Придаването на обратно действие на нормите на новия ЗКПО и в частност на нормата на чл.16 от ЗКПО от страна на Директор на Дирекция“ ОДОП“ е в разрез както с основните принципи на правото за действието на законите по време, така и с цитираното решение на КС на РБ. Неоснователно органът по приходите е начислил и сумата от 17286581,84 лева - лихва за просрочие върху допълнително определения Корпоративен данък за 2007 година в резултат на извършеното увеличение на финансовия резултат, тъй като такова не е налице.Задължението за лихва има акцесорен характер и следва съдбата на главното вземане. След като е доказано ,че няма основание да се дължи допълнително начислен данък, то няма и основание да са начислява лихва. Лихва се дължи само и единствено върху невнесена в срок главница, която е установена, а в конкретния случай- при липса на основание за дължимост на главницата, липсва и основание за дължимост на така посочената лихва.

По отношение на установените задължения, погасени по давност- Данък при източника чл.34 от ЗКПО/ отменен/ за 2006 година в размер на 1879,19 лева и лихва в размер на 398,592,05 лева/ изменена съгласно решението на Директор на Дирекция“ ОДОП в този размер/ и лихва за просрочие на основание чл.175,ал.2 т.2 от ДОПК, както и данък по чл.195 от ЗКПО за 2007 година в размер на 515 лева и лихви за просрочие в размер на 167,939,14 лева.

По отношение на така установените с обжалвания ревизионен акт задължения за

данъци и лихви върху тях в Забележка към самия РА – страница 30 изрично е записано, че тези задължения са погасени по давност, като органът по приходите е признал, че така установените задължения са погасени по давност, но въпреки това ги е установил с мотива, че те могат да бъдат установени и след това в хода на изпълнително производство длъжникът да се позове на изтекла погасителна давност. Този подход на приходната администрация е неправилен и влиза в противоречие както с правните норми на ДОПК, касаещи погасителната давност, но и с трайно установената съдебна практика на ВАС по отношение на това следва ли да бъдат установявани задължения с РА, които са погасени по давност.

Настоящият състав не споделя тезата на органа по приходите, че изтичането на абсолютната погасителна давност не е основание за отмяна на обжалвания РА и няма пречка, погасени по давност задължения да бъдат установени. Това е така защото на първо място, съгласно [чл. 168, т. 3 от ДОПК](#) погасяването по давност е начин на погасяване на самото публично вземане. Приложението на тази норма не се дерогира и от разпоредбата [чл. 174 от ДОПК](#), която регламентира единствено хипотезата на доброволно плащане след изтичането на давностния срок и следващите от това правни последици. В случая, липсва плащане и е упражнено погасителното право на длъжника, при което изтеклата абсолютна погасителна давност следва да се съобрази от съда, в качеството ѝ на юридически факт, който е от значение за спорното право и е настъпил не само в хода на ревизионното производство и е установено от органа по приходите. Твърдението на последния, както и на процесуалния представител на ответника по жалбата, че няма правна пречка погасени по давност публични задължения да бъдат установени, не може да бъде споделен от настоящия състав, тъй като с РА не се установява самоцелно дължимото публично задължение, а РА констатира и изпълняеми права в качеството си на изпълнително основание за започване на принудително изпълнение. Нещо повече дори, съгласно чл.209,ал.2 ,т.1 от ДОПК, Принудително изпълнение се предприема въз основа на ревизионен акт, независимо дали е обжалван/ той е годно изпълнително основание, независимо от това дали е влязъл в сила или не. Следва да бъде отбелязано, че в ДОПК няма легално определение на понятието давност и то следва да се използва от понятието за давност, дадено най-вече в гражданското право. Погасителната давност представлява *период от време, определен от закона, през който субективното право на кредитора не е погасено или казано иначе – не са настъпили юридически факти, които да погасят субективното право на вземане на кредитора*. Погасителната давност като юридически факт (разбиран като бездействие на кредитора или ненастъпване на други погасителни обстоятелства) **не погасява правото на кредитора, а поражда материалното право на длъжника да откаже изпълнение**, което е насочено към кредитора. Това обаче не е процесуално право, тъй като за изтекла погасителна давност може да се изразява и извън съдебно, а не само в един съдебен процес. Правоотношението е материално-правно, защото то произтича от материално-правното правоотношение между кредитора и длъжника. Погасителната давност има за главна функция *привеждането в съответствие на правното с фактическото състояние* – с бездействието на кредитора фактическото положение е, че дадено право не се упражнява и следователно трябва да му се откаже възможността да си го търси по принудителен ред. Позоваването на изтеклата погасителна давност обаче не води до погасяване на самото субективно право, за разлика от придобивната давност, където позоваването на изтекла придобивна давност води до прекратяване правото на собственост за лицето, което не е упражнявало правото си.

Сроковете в крайна сметка създават дисциплина в гражданския оборот, тъй като

стимулират кредиторите да упражняват правото си на вземане и допринасят за установяването на обективната истина. От друга страна, неприлагането на служебното начало при давността, дава възможност неблагоприятните й последици да зависят от волята на длъжника (той може и да отрече да се възползва от изтеклата придобивна давност). Следва да бъде отбелязано, че общ принцип в прилагането на института на погасителната давност е, че с погасяването на едно вземане по давност не отпада дългът, а възможността за неговото принудително събиране. Предявяването на възражение за изтекла давност е право на длъжника, което той може да не упражни, а да изплати доброволно погасеното по давност задължение. В обратната хипотеза - при изтекла погасителна давност и след позоваване на този юридически факт, е налице основание за прекратяване на действията по принудителното изпълнение на публично държавно вземане от страна на публичния изпълнител. От момента на настъпване на основанието за прекратяване на принудителното изпълнение същото става недопустимо и следва да бъде прекратено.

Дори и да се приеме застъпваната в гражданско правната доктрина теза, че в резултат на погасителната давност се погасява само правото на принудително изпълнение, то установяването на този погасителен ефект в хода на съдебния контрол върху обжалвания РА води до извод, че този ревизионният акт не удостоверява изпълняеми права и с настъпването на неговия стабилитет не би се проявило типичното му, законоустановено правно действие. От гледна точка на данъчното право и на ДОПК, давността е период от време, с изтичането на който се преклудира правото на държавата да събере едно вземане. Но това само по себе си изключва и правото на държавата да го установи, за разлика от изразеното становище на органите по приходите, че макар и погасено по давност едно вземане може да бъде установено с ревизионен акт. Това е така защото, разпоредбата на чл.127 от ДОПК, "Изпълнение на ревизионния акт", сочи, че установеното с ревизионния акт задължение подлежи на доброволно плащане в 14-дневен срок от връчването на акта, а правилото на втората алинея на същия [чл. 127 ДОПК](#) гласи, че след изтичането на срока по ал. 1 ревизионният акт подлежи на принудително изпълнение, освен ако изпълнението е спряно по реда на този кодекс. В чл.222 от ДОПК, изтеклата погасителна давност не е предвидена като основание за спиране на принудителното изпълнение, нито пък е предвидена като основание за прекратяване на принудителното изпълнение-чл.225 от ДОПК и затова единствената възможност при изтекла погасителна давност принудителното изпълнение да бъде прекратено е отмяната на ревизионния акт, с който са установени погасени по давност публични вземания за невнесени в срок задължения за данъци и е недопустимо с ревизионния акт да бъдат установени погасени по давност задължения. За наличието на изтекла погасителна давност/ признание на този факт, се съдържа и в самия обжалван ревизионен акт в графата Забележка на страница 30./ В този смисъл е и константната съдебна практика на ВАС, изразена в РЕШЕНИЕ № 1851 ОТ 07.02.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 9520/2012 Г., I ОТД. НА ВАС, РЕШЕНИЕ № 1424 ОТ 31.01.2011 Г. ПО АДМ. Д. № 9528/2010 Г., I ОТД. НА ВАС и редица други съдебни решения.

В контекста на изложеното, настоящата инстанция намира, че ревизионният акт не отговаря на условията за редовно действие, което предпоставя отмяната му.

С оглед изхода на спора и в съответствие с разпоредбата на 161, ал.1 ДОПК, в полза на жалбоподателя следва да се присъдят и направените по делото разноски – 43 265,13 лева- държавна такса, депозити за вещо лице и адвокатско възнаграждение за един адвокат. Жалбоподателят е представляван от двама адвокати, но съдът присъжда възнаграждение само за един адвокат- аргумент от разпоредбата на чл.161, ал.1 от ДОПК, според която на жалбоподателя се присъждат разноските по

делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно с уважената част на жалбата. Съдебните разноски са разходите на страните, произтичащи от участието им в административното производство. Вяска от страните по делото е отговорна за направените разноски. Отговорността за разноски по принцип е обективна/ безвиновна/, защото загубила спора страна отговаря за разноски, дори ако е положила най- голямо старание да води процеса добросъвестно. Съгласно разпоредбата на чл.81 от ГПК/ приложима по силата на параграф 2 от ДР на ДОПК, по присъждането на разноски, съдът се произнася във всеки акт, с който приключва разглеждането на делото в съответната инстанция. Отговорността за разноските е гражданско облигационно отношение, то произтича от процесуалния закон и е уредено от него. Задължението за разноски произтича от неоснователно предизвикания правен спор и тежестта за тях е за страната, която неоснователно е предизвикала същия..

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд-София град

### **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ РЕВИЗИОНЕН АКТ №291400022/07.05.2014 година, в частта, в която е потвърден и изменен с Решение №2124/01.12.2014 година на Директор на Дирекция” ОДОП”- в частта на непризнати данъчни амортизации за периода 01.01.2007 година-31.12.2007 година върху активите“ Търговска марка“ в размер на 77 157 493,50 лева и „Клиентска база“ в размер на 149 239 705,49 лева/ общо в размер на 226 397 199,44 лева, лихви за просрочие върху допълнително определен Корпоративен данък за периода 01.01.2007 година-31.12.2007 година в размер на 17 286 581,84 лева, и в частта на погасени по давност задължения ,установени с РА- Данък по чл.34 от ЗКПО/ отменен/ за периода 01.01.2006 година-31.12.2006 година в размер на 1879,19 лева, лихви за просрочие по чл.175,ал.2,т.3 от ДОПК в размер на 463 218,80 лева/ намалени с Решението на Директор на Дирекция „ОДОП“ на 398 592,05 лева/ и Данък по чл.195 от ЗКПО за периода 01.01.2007 година-30.09.2007 година в размер на 515 лева и лихви за просрочие по чл.175,ал.2,т.3 от ДОПК в размер на 167 939,14 лева**

**ОСЪЖДА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ”ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА „ПРИ ЦУ НА НАП-ГР.С. ДА ЗАПЛАТИ НА [фирма] ГР- С. СУМАТА ОТ 43 265,13 ЛЕВА/ЧЕТИРИДЕСЕТ И ТРИ ХИЛЯДИ, ДВЕТА ШЕСТДЕСЕТ И ПЕТ ЛЕВА И ТРИНАДЕСЕТ СТОТИНКИ/- РАЗНОСКИ ПО ДЕЛОТО ,КАТО СЪЩАТА СЛЕДВА ДА БЪДЕ ВЪЗСТАНОВЕНА ОТ БЮДЖЕТА НА ДИРЕКЦИЯ“ ОДОП“.**

На основание чл.138 АПК,препис от решението да се изпрати на жалбоподателя,на ответника по жалбата и на СГП.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото,съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК,вр. с чл.211,ал.1 АПК.

**СЪДИЯ:**

