

РЕШЕНИЕ

№ 5511

гр. София, 14.08.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 18.02.2013 г. в следния състав:
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Мадлен Петрова

при участието на секретаря Даниела Иванова, като разгледа дело номер **2701** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Консорциум „Л. Б./М. М.” – Франция, чрез вписания в регистър Булстат представител – пълномощник Г. В. К. против ревизионен акт № [ЕГН]/27.07.2011г. издаден от орган по приходите на ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 116/18.01.2012г. на директора на Дирекция „О.”.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на определените му задължения по ЗКПО за 2008г. в размер на 34 342.96 лева и лихви в размер на 5 135.24 лева в резултат на извършено преобразуване на ФР с 25 % от декларирания счетоводен резултат, формиран от приходи от Договор за супервизия на строителството на Автомагистрала Л. – околоръстен път, пътен възел Д., сключен с Фонд РПИ, понастоящем А. и осъществен по програма И. Мярка 2001/BG/16P/PT/004, плащанията, по които се финансират от фондове на ЕС, като твърди, че е незаконосъобразен, поради нарушение на материалния закон.

В жалбата се твърди, че приходите на Консорциума за 2008г. са формирани изцяло и единствено на основание международен договор, поради което и на основание чл. 5, ал.1 във връзка с чл. 13 от ЗКПО като изпълнител по договор за техническо сътрудничество, финансиран по линия на безвъзмездната помощ на Е. /по програмата И./, е освободен от заплащане на корпоративен данък, като еквивалент на данък върху печалбата в страната.

В тази връзка оспорва преценката на органите по приходите, че след като по информация на А. е предвидено финансирането на извършваните плащания по

договора да бъде структурирано 75 % от фонд на ЕС и 25 % от бюджета на РБ, то ревизираното лице е следвало да посочи в Г. за 2008г. като суми, които не участват при определянето на счетоводния резултат за данъчно преобразуване не пълния размер на всички отчетени приходи и разходи, а само 75 % от приходите си и 75 % от разходите си. За останалите 25 % приходи и 25 % разходи, приходната администрация счита, че е следвало да участват при формирането на счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване, тъй като предвиденото в международния договор освобождаване от данък не се отнася за извършените от А. плащания, които са финансирани от националния бюджет. Жалбоподателят оспорва така даденото тълкуване на закона, като направено без наличието на правни основания от една страна, а от друга – твърди, че изпълнението на договора и отчитането му не може да се раздели според източника на финансиране.

Аргументира доводите си с указанията, издадени от изпълнителния директор на НАП по приложението на чл. 13 от ЗКПО по аналогични случаи.

Искането до съда е за отмяна на ревизионния акт в обжалваната част. Претендира се присъждане на деловодни разноски съгласно представен списък.

Подробни съображения за незаконосъобразност на изводите на органите по приходите по приложението на чл. 13 от ЗКПО и приложимия международен договор, основани на събраните по делото доказателства, се излагат в представените писмени бележки на процесуалните представители на жалбоподателя.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” /с предишно наименование дирекция Обжалване и управление на изпълнението/, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли да се отхвърли като неоснователна и недоказана. Поддържа, че въпросът не е в това дали могат да се разделят услугите според компонентите им, тъй като правилата за това са предвидени в СС18. Счита, че самото ревизирано лице е издавало първични счетоводни документи, с които е разделяло отделните пера на финансиране и е могло да определи конкретния разход. Разликата в подхода за облагане, приложени при издаването на ревизионния акт по отношение на облагането на приходите от едни и същи източник за 2007 и 2008г. се обяснява с липсата на обективни данни за изпълнение.

Административен съд, С. град като взе предвид доводите на страните и извърши преценка на събраните по делото доказателства приема от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е процесуално допустима като подадена от надлежна страна, против ревизионен акт в частта, в която е обжалван по административен ред и не е отменен. При съдебното оспорване е спазен предвиденият от закона преклузивен срок. В тази връзка съдът съобрази, че решение № 116/18.01.2012г. е издадено от директора на дирекция „О.” [населено място] в срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК във връзка с чл. 149 от ДОПК, удължен по реда на чл. 156, ал. 7 от ДОПК със споразумение от 27.09.2011г. и е връчено на 19.01.2012г., поради което жалбата до съда от 01.02.2012г. е подадена в 14 – дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК.

При разглеждането ѝ по същество на спора и след проверка законосъобразността на ревизионния акт съгласно чл. 160, ал.2 от ДОПК съдът намира, че е основателна по следните съображения:

Ревизионното производство по отношение на Консорциум „Л. Б./М. М.” – Франция е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1100935/24.01.2011г., издадена от Д. В. Плевненска на длъжност началник сектор Ревизии, дирекция

Контрол в ТД на НАП [населено място], изменена със ЗВР № 1105217/03.05.2011 г., издадена от М. Г. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Ревизията е повторна по повод отменително решение № 53/10.01.2011г. на директора на дирекция О. С. и в обхвата ѝ са включени задълженията на консорциума за определяне на корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периода от 29.08.2007 г. до 31.12.2008г.

За резултатите от ревизията, на основание чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ № 1105217/17.06.2011г., връчен на упълномощено лице на 30.06.2011г. Видно от Таблица 1 към доклада, за 2008г. е предложен за определяне корпоративен данък в размер на 34 342,96 лв., а за забавата е начислена лихва в размер на 5 135,24 лв.

В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение с вх.№ 0553-00-499/13.07.2011г., което по изложени в акта съображения е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с издаването на РА № [ЕГН]/27.07.2011г. от И. Й. Д. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 11052171/22.07.2011г., издадена при условията на заместване от В. С. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

В акта е възприето изцяло предложението на ревизиращия екип относно направените за 2008г. корекции на задълженията по ЗКПО. Като е взето предвид, че за 2007г. от лицето е внесена сума в размер на 3 675,35 лв., а за 2008 г. е внесена сума в размер на 146 757,62 лв., с РА е определена сума за възстановяване в размер на 112 414,66 лв., от която е прихваната начислената лихва за забава в размер на 5 135,24 лв. От част III към РА е видно, че за ефективно възстановяване е определена сума в размер на 110 954,77 лв.

За 2007г. не са определени допълнителни задължения по ЗКПО, а корпоративният данък е установен в размер на декларирания от жалбоподателя.

В хода на ревизията е установено, че Консорциум „Л. Б./М. М.“ - Франция е създаден на 22.12.2006г. с цел осигуряване на услуги за супервизия /строителен надзор/ на проект „Строителство на автомагистрала „Л.“ — Софийски околовръстен път — М. Б. — Голямо Б. - пътен възел Д. в Република България“, във връзка с договор за предоставяне на услуги, финансиран от европейската общност /ЕО/, подписан с Фонд Републиканска пътна Инфраструктура от Изпълнителен директор на Ф., понастоящем А. - Агенция „Пътна инфраструктура“ и от представител на Консорциума.

Акредитиран представител на консорциума е [фирма], ЕИК[ЕИК], с представляващ Г. В. К.. Участници в предприятието са „Л. Б. САС“ - Франция /водеща страна/ и „М. М. Л.“ - Великобритания, ЕИК[ЕИК], регистрирано по ДОПК и ЗДДС в РБ, което е дъщерно дружество на „М. М.“ - Великобритания.

Въз основа на представените документи и писмени обяснения, събрани чрез предприетите по реда на чл. 37, ал.1 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК процесуални действия, в хода на ревизията са изяснени обстоятелствата по обвързаност на консорциума с други дружества, предмет на дейност, кадрова обезпеченост, подробности по проекта и договора, организация на счетоводна отчетност, извършени и получени доставки, начин на плащане и т.н.

От фактическа страна е установено, че строителството на Автомагистрала Л. —

околовръстен път, пътен възел Д. се осъществява по програма И. Мярка 2001/BG/16/P/PT/004, със стойност на проекта 148 450 000,00 евро по финансов меморандум с Европейската комисия, 137 381 785,62 евро по договор за строителство и 4 609 400,00 евро по договор за супервизия. Финансиращи институции са И. - 75 % и Национален бюджет - 25 %.

Като изпълнител на проекта е посочено сдружение „М. - Ч." - Турция и като консултант - ревизираното лице Консорциум „Л. Б./М. М." – Франция.

Въз основа на представени писмени обяснения относно дейността на Консорциума е установено, че фактурирането към А. се извършва на шест месеца - от м.01. до м.06. вкл. и съответно от м.07. до м.12. вкл., в месеца който следва, на базата на месечни отчети за извършена работа от всеки изпълнител по основния договор. Плащанията от Агенция „Пътна инфраструктура" се извършват в 45-дневен срок от приемането на фактурата и отчета към нея по банкова сметка на водещата страна в консорциума, в случая - „Л. Б. САС" в П., като същото това дружество захранва разплащателните сметки на Консорциума в България, от които се извършват разплащания по оперативната работа на предприятието. Тези разчети се осчетоводяват по счетоводна сметка 493.

В хода на ревизията е установено, че за 2008г. от консорциума е подадена Г. по ЗКПО по електронен път, с която са декларирани общо приходи в размер на 2 709 335,43 лв., общо разходи в размер на 1 354 020,64 лв., счетоводен финансов резултат за годината - печалба в размер на 1 355 314,79 лв. Дружеството е посочило общо приходи, които се изключват при определяне на счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване в размер на 2 709 335,43 лв., общо разходи, които се изключват при определяне на счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване в размер на 1 349 419,76 лв. /същите са описани в попълнената справка 1 приходи и разходи, които се изключват при определяне на счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване/ и счетоводен финансов резултат за данъчно преобразуване -отрицателен в размер на 4 600,00 лв. Декларирани са увеличения и намаления на финансовия резултат, данъчен финансов резултат - 0,00 лв. и полагащ се корпоративен данък — 0,00 лв.

Въз основа на приложения договор за предоставяне на услуги, финансиран от общия бюджет на ЕО, сключен между Консорциум „Л. Б./М. М." - Франция като консултант и фонд „Републиканска пътна инфраструктура" /понастоящем А./ като възложител е установено, че същият е с предмет Осигуряване на услуги за супервизия на проект Строителство на АМ Л. - Софийски околовръстен път, възел Д..

С оглед на очертаня предмет, ревизиращите органи приемат, че се касае за договор за техническо сътрудничество, който попада в приложното поле на Закона за ратифициране на Меморандума за разбирателство за използване на националния фонд за целите на И. между правителството на РБ и ЕО и анекса за изменението му, по силата на който учредения ред за освобождаване от данък върху печалбата в чл. 13, ал. 4 „Данъчно облагане и мита" от Приложение А на „Общи условия на Меморандума за финансиране" към Рамково споразумение, подписано от комисията на европейската общност и РБ за съдействие по програмата ФАР се прилага и за проекти по И.. По силата на чл. 13 от ЗКПО приложим за реализирана печалба от чуждестранно неперсонифицирано дружество в резултат на осъществяваната от него дейност чрез място на стопанска дейност на територията на страната е международния договор.

Чрез тълкуване на разпоредба на чл. 13, ал. 4 от Приложение А на „Общи условия на Меморандума за финансиране“ към Рамково споразумение, подписано от комисията на европейската общност и РБ за съдействие по програмата ФАР, органите по приходите приемат, че освободена от облагане с данък по реда на чл. 13 от ЗКПО ще е частта от печалбата, която е формирана от финансирането по линия на безвъзмездната помощ на Е.. По отношение на частта от печалбата, която се формира от финансирането от българската държава е прието, че подлежи на облагане по реда на ЗКПО.

Съгласно констатациите на РД, след извършен анализ на направените разходи, движението по банковите сметки и касата на лицето и движението по сметка 493 - Разчети с „Л. Б. САС“ - Франция е установено, че лицето получавало средства от „Л. Б. САС“ - Франция на базата на извършените разходи. В тази връзка е заключено, че печалбата е формирана пропорционално на получените финансираня и извършените разходи.

В резултат на направените констатации е прието, че декларираният от дружеството счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба в размер на 1355 314,79 лева следва да се преобразува по следния начин:

- установени са общо приходи, които се изключват при определяне на счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване в размер на 2 032 001,57 лв.;

- установени са общо разходи, които се изключват при определяне на счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване в размер на 1 015 515,48 лв.;

- установен счетоводен финансов резултат за данъчно преобразуване в размер на 338 828,70 лв.

При ревизията са признати декларираните от Консорциума увеличения и намаления на финансовия резултат, а именно: общо увеличения на финансовия резултат в размер на 46 379,62 лв. и общо намаления на финансовия резултат -41 778,74 лв. В резултат на направените констатации, финансовият резултат след данъчно преобразуване е променен на данъчна печалба в размер на 343 429,58 лв. Съответно е посочено, че на основание чл. 5, ал. 1 и във връзка с чл. 3, ал. 1 от ЗКПО, ревизираното лице подлежи на облагане с корпоративен данък при данъчна ставка - 10 % /съгласно чл. 20 от ЗКПО/, като полагащият се в случая корпоративен данък е в размер на 34 342,96 лв. На основание чл. 58, ал. 1 от ЗКПО е начислена лихва в размер на 5 135,24 лв. за периода от 01.04.2009 г. до 28.07.2010 г. /дата на прихващане на сумата/.

Установената при ревизията фактическа обстановка не е спорна между страните.

За доказване на твърденията в жалбата, извършеното с ревизионния акт облагане е в противоречие със Закона за счетоводството и ЗКПО, в хода на съдебното производство жалбоподателят ангажира съдебно – счетоводна експертиза. От заключението на вещото лице Г. А. се установява следното:

1. Д. резултат на Консорциум „Л. Б. / МОТ М.“ за 2007г., при условие че ревизията е възприела същия подход за облагане, а именно, че 25 % от размера на приходите и 25 % от размера на разходите подлежат на деклариране и облагане по общия ред и не се считат за приходи и разходи, които се изключват от формирането на данъчната основа, би бил данъчна загуба в размер на 5578,13 лева.

2. Експертът е изследвал подробно формирането на счетоводната печалба на Консорциум „Л. Б. / МОТ М.“ за 2008г. и въз основа на съответните разпоредби от приложимите счетоводни стандарти и съобразно представените на ССЕ хронологични

/аналитични/ регистри по счетоводни сметки за отчитане на приходи, разходи и разчети с доставчици и клиенти, Главна книга и Оборотна ведомост, посочените в ОНР суми на приходи, разходи и финансов резултат, дава заключение, че са формирани при съобразяване със ЗСч и приложимите счетоводни стандарти /СС/.

По отношение счетоводното отчитане на приходите и разходите от изпълнението на услуги, според източника на финансиране, експертът посочва, че според т.4, т.5,1 и т.7.1 - т.7.3 от СС 18, критериите за признаване на приходи се прилагат не общо по отношение на всички фактурирани услуги за отчетния период, а за всяка сделка с услуга по отделно или за нейни делими компоненти, а при условие, че поредица от две и повече сделки са така свързани, че търговският ефект от тях е оценим само като се имат предвид като окончателно изпълнение — критериите се прилагат към тази поредица сделки като цяло.

Приходът от сделката се признава в зависимост от етапа на завършеност, ако резултатът от нея (на този етап) може да бъде надеждно оценен. Резултатът от съответната сделка може да бъде надеждно оценен, ако е налице надеждна оценка на приходите и разходите от нея.

СС 18 не въвежда критерий за идентифициране на самостоятелно обособима сделка според структурата на финансиране на плащането, което клиентът дължи за услуга, която му е предоставена от изпълнителя по съответния договор. Ако такова обособяване на сделките е направено, то следва да е основано на критериите по т. 4 (идентифициране на сделките) от СС 18 - структурата на финансирането по договора да съответства на делими компоненти на една сделка, за да се отрази същността ѝ. Данни за структуриране на изпълнението на сделката на делими компоненти в съотношение 25/75 не се съдържат в договора между Консорциум „Л. Б./М. М." и Агенция „Пътна инфраструктура" (А.), приложен в преписката по делото. Не се установяват данни и за подялбата на този договор на два отделни договора, които в рамките на общото изпълнение да се структурират по посочения начин.

По т. 2.3 от задачите вещото лице е констатирало, че приходите съгласно Ф-ра № [ЕГН]/10.01.2008г. за 1164305,60 лв. (595300 Е.) и съгласно ф-ра № [ЕГН]/31.07.2008г. за 1540411,71 лв. (787600 Е.) са от междинни плащания по договора с Агенция „Пътна инфраструктура" (А.).

Фактура № [ЕГН]/10.01.2008г. е за услугите предоставени от Консорциум „Л. Б./М. М." за второто полугодие на 2007г., а фактура № [ЕГН]/31.07.2008г. е за услугите предоставени за периода януари/2008г. - юни/2008г. (първо полугодие на 2008г.). На услугите, фактурирани от Консорциум „Л. Б. / МОТ М." за второ полугодие на 2007 г. и на услугите, фактурирани за първо полугодие на 2008 г. съответстват конкретни услуги, които от своя страна Консорциум „Л. Б./М. М." е получил от [фирма], МОТ М. Л. (Mott M. L. - U. K.), ЕТ „К. К.", [фирма], ЕТ „Н. - Н. П." и [фирма].

Стойността на фактурираните услуги се калкулира въз основа на времето, вложено от съответните експерти по договорената часова ставка. Фактурите са за етапи от проекта, които се идентифицират с календарни периоди от неговото изпълнение. При тези договорни условия, от гледна точка на водената счетоводна отчетност, не са прилагани други критерии за надеждна оценка на приходите и разходите, според които да е възможно да се установи резултат по делими компоненти на фактурираните услуги.

Във връзка с въпроса по т. 2.3 от задачите е даден отговор, че според прилаганите критерии за отчитане на приходите и разходите по договора с Агенция „Пътна инфраструктура“ (А.), от счетоводна гледна точка според експертизата, не е възможно да се установи финансов резултат по делими компоненти на фактурираните услуги.

При анализа във връзка с отговора на задачата по т. 2.3 е направен и преглед на договорите с поддоставчиците на Консорциум „Л. Б. / МОТ М.“, на предмета на тези договори и на метода за отнасяне на стойността на услугата, предоставена от подизпълнителите на Консорциум „Л. Б. / МОТ М.“ към стойността на услугата, фактурирана от Консорциум „Л. Б. / МОТ М.“ на Агенция „Пътна инфраструктура“ (А.).

В допълнение на заетата експертна позиция по т. 2.4, от анализа на разходите на Консорциум „Л. Б./М. М.“ за външни услуги, отчетени по дебита на сметка 602, приключена в последствие със сметка 611, не се идентифицират разходи в размер на 337354,94 лева, които са установими по конкретни разходни документи. Не се установява друг критерий, по който сума в такъв размер да бъде извлечена частично от отчетените разходи по доставчици.

При съдебното обжалване ответникът представя доказателства за компетентност на органите по приходите възложили ревизията.

При така установените факти, съдът приема от правна страна следното:

Атакуваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.1, т.4 от ЗНАП, оправомощен със Заповед за определяне на компетентен орган /З./ № К 1105217_1/22.07.2011г., издадена от орган по възлагане на ревизии, с правомощия по чл. 112, ал.2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал.2 от ДОПК.

Органите по приходите, образували ревизионното производство с първоначално издадената ЗВР и заповедта за нейното изменение - Д. В. Плевненска на длъжност началник сектор Ревизии, дирекция Контрол в ТД на НАП [населено място] и М. Г. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., черпят материалната си компетентност от заповед № РД-01-6/04.01.2010г. на директора на ТД на НАП [населено място].

Видно от заповед № 2601-А/02.05.2011г. издадена от директора на ТД

на НАП [населено място], М. Г. Р. за времето от 02.05.2011г. до 03.05.2011г. включително изпълнява задълженията на Д. Плевненска.

От приложената в съдебното производство заповед № 424.1/14.06.2011г. на изпълнителния директор на НАП се установява, че Д. Плевненска е преназначена на друга длъжност в НАП, считано от 14.06.2011г.

В тази връзка със заповед № РД-01-835/15.06.2011г. на директора на ТД на НАП, с функциите на орган по чл. 119, ал.2 от ДОПК по висящите ревизии, образувани от Д. В. Плевненска, какъвто е и процесния случай, е овластен Г. Д. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП – С..

Съгласно заповед № 413-А от 15.07.2011г. издателят на процесната З. № К 1105217_1/22.07.2011г. В. С. М. на длъжност началник сектор ревизии в дирекция Контрол при ТД на НАП [населено място] е действала като заместник на органа по възлагане Г. Д. Г. за периода от 16.07.2011г. до 30.07.2011г.

Изложеното обоснова извод, че органът издал ЗОСО разполага с материална компетентност на орган по възлагане на ревизии съгласно чл. 119, ал.2 от ДОПК.

При издаването на ревизионния акт са спазени изискванията за форма и съдържание по чл. 120 от ДОПК.

Не се констатираха съществени нарушения на правилата по ДОПК при провеждането на ревизията. Всички актове по образуване и провеждане на ревизионното производство са надлежно връчени на ревизирия консорциум. Ревизирия субект е упражнил правото си на възражения срещу констатациите в ревизионния доклад.

Основният спор по делото касае материалната законосъобразност на определените допълнителни задължения по ЗКПО за корпоративен данък за 2008г.

Установената по делото фактическа обстановка не е спорна между страните. Не се спори и по приложимите правни норми относно облагането с корпоративен данък.

Спорът е по тълкуването и приложението на чл. 13 от ЗКПО и чл. 13, ал. 4 „Данъчно облагане и мита" от Приложение А на „Общи условия на Меморандума за финансиране" към Рамково споразумение, подписано от комисията на европейската общност и РБ за съдействие по програмата ФАР във връзка със Закона за ратифициране на Меморандума за разбирателство за използване на националния фонд за целите на И. между правителството на РБ и ЕО и анекса за изменението му, по повод освобождаване от данък върху печалбата на приходи от изпълнение на договори за техническо сътрудничество, финансирани по линия на безвъзмездната помощ на Е. и по-конкретно на проекти по И..

Съдът намира, че даденото от органите по приходите тълкуване на чл. 13 от ЗКПО е направено в противоречие с правилата по чл. 46 от ЗНА. Съображенията за това са следните:

Нормата на чл. 13 от ЗКПО предвижда, че когато в международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, прилагат се разпоредбите на съответния международен договор.

Съгласно член 13 алинея 4 на "Данъчно облагане и мита" от Приложение А на "Общи условия на Меморандума за финансиране" към Р. споразумение, подписано от Комисията на Европейските общности и Република България за съдействие по Програмата ФАР (обн., ДВ, бр. 52 от 2003 г., в сила от 4.04.1995г.), физическите и юридическите лица, включително и чуждестранният персонал на страните-членки на Европейската общност, които изпълняват договори за техническо сътрудничество, финансирани по линия на безвъзмездната помощ на Е., ще бъдат **освобождавани от данък върху печалбата и от данък върху доходите на физическите лица в страната на получателя.**

Съдържанието на договорите за техническо сътрудничество, както и начинът на тяхното изготвяне, договаряне и сключване, са уредени с член 8 от посоченото Приложение А. Съгласно член 8 алинея 1 на цитираното приложение, договорите за техническо сътрудничество могат да бъдат под формата на проучвания, надзор на строителни работи или договори за техническа помощ.

Със Закона за ратифициране на Меморандума за разбирателство за използване на Националния фонд за целите на **И.** между правителството на Република България и Европейската общност и на анекса за неговото изменение (Обн. ДВ бр. 37/ 04.05.2004г.) е предвидено, че Разпоредбите на Р. споразумение между Европейската общност и Република България за съдействие по Програмата ФАР (ДВ, бр. 52 от 2003г.) се прилагат и за проекти по **И.**

От тълкуването на цитираните норми **разследва**, че по силата на чл. 13 от ЗКПО е регламентирано предимство на ратифицираните от Република България, обнародвани и влезли в сила международни договори пред вътрешното законодателство. В тази връзка следва да се отбележи, че освобождаването от данък, предвидено в чл. 13, ал. 4 от Приложение А на "Общи условия на Меморандума за финансиране", се прилага пряко, без да е обвързано с прилагане на някаква специална процедура. В този смисъл е и възприетото от приходната администрация тълкуване на закона, дадено в писмо № 26-А-114 от 31.01.2008г. относно прилагане на разпоредбата на чл. 13, ал. 4 от Приложение А "Общи условия на Меморандума за финансиране" към Р. споразумение между Европейската общност и Република България за съдействие по Програма ФАР, което е относимо към процесния период.

В разглеждания случай не е спорно, че спорните приходи и разходи на ревизирания Консорциум през 2007г. и 2008г. са формирани по договор за супервизия на строителството на „Автомагистрала Л. - околоръстен път, пътен възел Д., който по своята правна природа представлява договор за техническо сътрудничество съгласно даденото в Р. споразумение легално определение. Установява се от доказателствата по делото, че договорът осъществяван от жалбоподателя като консултант е в изпълнение на програмата И., Мярка **2001/BG/16/P/PT/004** и че плащанията по този договор се финансират от фондове на Европейския съюз по програма И..

От изложеното следва, че печалбата на ревизираното лице, формирана от изпълнението на Договор за супервизия на строителството на „Автомагистрала Л. - околоръстен път, пътен възел Д., отговаря на условията за освобождаване от данък в страната на получаване, предвидени чл. 13, ал. 4 от чл. 13, ал. 4 от Приложение А на "Общи условия на Меморандума за финансиране". Установяването на условията за приложение на международния договор е достатъчно, за да се изключи облагането по вътрешното законодателство по силата на чл. 13 от ЗКПО. На това основание следва да се приеме, че начинът на финансиране на дейностите по проекта, както следва: И. - 75 % и Национален бюджет - 25 % е ирелевантен при определянето на реда за облагане – по вътрешното законодателство или по международен договор. В тази връзка е необходимо да се отбележи, че финансирането на 25 % от средствата от националния бюджет също е част от изпълнението на международния договор, поради което няма основания при преценката за освобождаване от данък печалба тази част от неговото изпълнение да бъде изключена. В това отношение са основателни доводите на процесуалните представители на жалбоподателя, че в рамковото споразумение при регламентацията на данъчноправните последици от изпълнението на договори за техническо сътрудничество, не е проведено разграничение според източника на финансиране.

С оглед на изложеното ревизионния акт, с който е извършена корекция в счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване на ревизираното лице за 2008г. с приходите и разходите, представляващи 25 % от общо формираните приходи и разходи по изпълнението Договор за супервизия на строителството на „Автомагистрала Л. - околоръстен път, пътен възел Д., по програмата И., е издаден в нарушение на чл. 13 от ЗКПО и чл. 13, ал. 4 на "Данъчно облагане и мита" от Приложение А на "Общи условия на Меморандума за финансиране" към Р. споразумение, подписано от Комисията на Европейските общности и Република България за съдействие по Програмата ФАР (обн., ДВ, бр. 52 от 2003 г., в сила от 4.04.1995г.) и

подлежи на отмяна само на това основание.

За пълнота на изложеното следва да се посочи, че извършеното с акта преобразуване на счетоводния финансов резултат е в противоречие и с принципите на Закона за счетоводството относно отчитането на приходите и разходите от услуги от вида на процесните. В това отношение също са основателни доводите на жалбоподателя. От заключението на назначената по делото ССЕ, изготвено от в.л. А., което се кредитира изцяло от съда като компетентно и обективно дадено, се установява по несъмнен начин, че процесните услуги не подлежат на счетоводно отчитане съобразно източника на финансиране. Според експерта съгласно т.4, т.5,1 и т.7.1 - т.7.3 от СС 18, критериите за признаване на приходи се прилагат не общо по отношение на всички фактурирани услуги за отчетния период, а за всяка сделка с услуга по отделно или за нейни делими компоненти, а при условие, че поредица от две и повече сделки са така свързани, че търговският ефект от тях е оценен само като се имат предвид като окончателно изпълнение — критериите се прилагат към тази поредица сделки като цяло. СС 18 не въвежда критерий за идентифициране на самостоятелно обособима сделка според структурата на финансиране на плащането. От направения анализ на доказателствата по делото и счетоводството на жалбоподателя вещото лице посочва, че не са налице основания приходите и разходите от изпълнението на процесния договор да бъдат обособени по посочените в стандарта критерии.

Изложеното обоснова извод, че при извършената от органите по приходите корекцията на декларирания от жалбоподателя финансов резултат е допуснато нарушение и на вътрешното законодателство на РБ - ЗСч и приложимия счетоводен стандарт.

С оглед на горното се налага краен извод за незаконосъобразност на ревизионния акт в оспорената му част, като издаден при неправилно приложение на материалния закон, поради което следва да бъде отменен.

За изчерпателност на мотивите, следва да се посочи, че при издаването на ревизионния акт, облагането печалбата и третирането на приходите и разходите от процесния договор за **2007г.** е извършено според приложимия международен договор на основание чл. 13 от ЗКПО, докато спрямо печалбата за 2008г. и приходите и разходите /25%/, формирани на същото основание, облагането е извършено по реда на ЗКПО. По този начин един и същи доход е облажен по различен начин, което е в противоречие с принципа за законност по чл. 2 от ДОПК.

В тази връзка следва да се посочи, че представеното с писмените бележки на жалбоподателя писмено доказателство – фактура № 03/2709.2007г., е обсъдено при издаването на ревизионния акт, поради което не се отразява на установената по делото фактическа обстановка

и не налага отмяна на определението, с което е даден ход по същество на спора съгласно чл. 253 от ГПК.

При този изход на спора и предвид направеното от жалбоподателя искане за присъждане на деловодни разноски, ответникът следва да бъде осъден да му заплати сумата от 5024.59 лева, разноски по делото, в това число платена държавна такса за образуване на съдебното производство, възнаграждение за вещо лице и възнаграждение за адвокатска защита съгласно приложената фактура.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд, С. град, I отделение, 11 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Консорциум „Л. Б./М. М.” – Франция, представляван от вписания в регистър Булстат представител – пълномощник Г. В. К. ревизионен акт № [ЕГН]/27.07.2011г. издаден от орган по приходите на ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 116/18.01.2012г. на директора на Дирекция „О.” в частта на определените му задължения по ЗКПО за 2008г. в размер на 34 342.96 лева и лихви в размер на 5 135.24 лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” - С. при ЦУ на НАП (с предишно наименование Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”), с адрес: [населено място], [улица] да заплати на Консорциум „Л. Б. /М. М.” – Франция, ЕИК[ЕИК], представляван от вписания в регистър Булстат представител – пълномощник Г. В. К. сумата от 5024.59 лева (пет хиляди, двадесет и четири лева и петдесет и девет стотинки) разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните.

Съдия: