

РЕШЕНИЕ

№ 661

гр. София, 07.02.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 21.01.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **10213** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК) и е образувано по жалба на [фирма] - правоприменник на [фирма], ЕИК[ЕИК] ЕАД, представлявано от И. П. и К. М. Х., седалище и адрес: [населено място], [улица], срещу изрично посочени части на Ревизионен акт № 22501000497/06.04.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С.. РА е потвърден при административното му обжалване с решение № 1971/04.11.2011г. на Директора на Дирекция "О." –С. (сега „ОДОП“) при ЦУ на НАП.

Спорни са данъчни задължения, определени на праводателя на жалбоподателя - [фирма] за корпоративен данък и данък по чл.34-36 от ЗКПО за периода 25.03.2005г.-31.12.2006г. Първоначално ревизията е възложена на [фирма] със ЗВР № 177/04.07.2007г., която неколкратно е удължавана като срок на извършване и спирана. В хода на възложената ревизия, ревизираното дружество се преобразува в еднолично акционерно дружество с фирма [фирма], което е вписано в търговския регистър на 26.11.2010г. Издадена е ЗВР № 100479/09.12.2010г, на [фирма] в качеството му на правоприменник на [фирма], връчена на 16.12.2010г. Ревизията е довършена и РА е издаден на [фирма] като правоприменник на [фирма].

Жалбата е допустима. Подадена е от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК: жалбата срещу връченото на 21.11.2011г. решение е подадена на 05.12.2011г. Спазен е и срокът по чл.155, ал.1, удължен по чл.156, ал.7 от ДОПК. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред, в обжалваната пред съда

част. Като процесуално допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

По съществото на жалбата:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният в настоящото производство РА № 22501000497/06.04.2011г. е издаден от Й. Д. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., Дирекция „СДО”. Същата е органът по приходите, определен със З. № К 1000497/04.02.2011г. на органа, възложил ревизията и съответно е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК (ред. преди изм. в ДВ, бр. 82 от 2012 г.) вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от ЗНАП и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. Съобразени са и правилата за ревизия при правоприемство и за довършване от органа, който е започнал ревизионното производство (чл. 7, ал. 4 от ДОПК).

РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Не се констатираха съществени процесуални нарушения, не се и твърдят такива от жалбоподателя. Ревизията е надлежно възложена и проведена, без да са допуснати нарушения на процедурата, които да нарушават съществено правото на защита на жалбоподателя и обективното установяване на данъчните му задължения.

Фактите по спора, становищата на страните, събраните доказателства и въз основа на тях правните изводи на съда по материалната законосъобразност на РА по отделните спорни пунктове на РА, набелязани в жалбата са, както следва:

1. Отказ да се признаят за данъчни цели разходи за амортизация на репутация в размер на 2 366 798, 20 лв. за периода 21 юни до 31 декември 2005г; 2 048 359,12 лв. за периода 1 януари до 31 декември 2006 г. и 5 022,27 лв. през 2006 г.; разходи за амортизация на клиентска база данни в размер на 3 935 266,85 лв.

1. Непризнаване за данъчни цели на разходи за амортизация на репутация в размер на 2 366 798, 20 лв. за периода 21 юни до 31 декември 2005 г. и 2 048 359,12 лв. за периода 1 януари до 31 декември 2006 г. и 5 022,27 лв. през 2006 г.

Установява се, че [фирма] (наричано за краткост по нататък [фирма]), осчетоводява през 2005г. и 2006г. положителна репутация, възникнала в резултат на: през 2005г. - придобиване и последващо ликвидиране на дружество „Б. бродбанд” С.а.р.л. Л.” (наричано по нататък Б.); през 2006г. - придобиване на [фирма]. До отчитането на непризнатите разходи за амортизация на положителна репутация се е стигнало както следва:

За 2005г. По договор за покупко-продажба на акции и полици от 09.03.2005г. със „С. Холдингс” Л. (дружество, учредено и действащо съгласно законите на К. острови) и „К. К.” Л. (дружество учредено и действащо съгласно законите на Британските В. острови), които са собственици на капитала на Б., като продавачи, ревизираното лице Е. купува акции и дългови записи, собственост на Б. (л. 24 и сл. по делото). Договорът предвижда продажбата и прехвърлянето на 4200 обикновени дяла и 4200 издадени и неизплатени дългови записи от всеки един от продавачите на купувача ЕКМБ. Чрез покупката на дяловете Е. придобива Б. и става собственик на целия бизнес и всички

дъщерни дружества, на които Б. е собственик - [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Представен е нотариално заверен протокол от 27.07.2005г. (л.322 от приложенията), съгласно който е взето решение за ликвидацията на Б. и едноличният собственик [фирма] става собственик на всички активи на дружеството, включително но не само, дялове от капитала на следните дружества: [фирма]-100%, [фирма] -100%, [фирма] - 100%, [фирма] -24%, всичките собственоост на Б.. [фирма] поема и всички задължения на Б. по 8400-те издадени и непогасени дългови записи за сума в общ размер на 20 236 579 щ.д.

Констатирано е от ревизията, че [фирма] е извършило плащане по сделката в размер на 25 787 500,00 евро. Плащането е наредено към трето неизяснено лице.

Във връзка с придобиването на Б., [фирма] е направило експертни оценки на българските дружества, които са собственоост на люксембургското дружество (л.140-143, л. 619 - 661 от приложенията), както следва: - [фирма] - пазарната оценка на справедливата пазарна стойност на предприятието към 31.10.2005 г. е 4 190 лв. Обект на оценката е цялото предприятие с неговите активи и пасиви; - [фирма] - пазарната оценка на справедливата пазарна стойност на предприятието към 30.06.2005г. е 2 335,00 хил. лв. Обект на оценката е цялото предприятие с неговите активи и пасиви; - [фирма] - пазарната оценка на справедливата пазарна стойност на предприятието към 31.06.2005 г. е 7 051,00 хил. лв. Обект на оценката е цялото предприятие с неговите активи и пасиви. Пазарната оценка на клиентската база към 30.06.2005 г. е в размер на 35 394,00 хил. лв. Обект на оценката е нематериален актив „клиентска база”; - [фирма] - пазарната оценка на справедливата пазарна стойност на предприятието към 31.10.2005 г. - 1 536 185,00 лв. Обект на оценката е цялото предприятие с неговите активи и пасиви.

В хода на ревизията е представен баланс на Б., от който са видни активите и пасивите на дружеството към датата на ликвидация. В баланса са посочени инвестиции в размер на 23 452 738 лв. и като такива са отразени придобитите предприятия (л.332 от преписката и стр3-4 от заключението по ССЕ).

Не са спорни фактическите и правни действия относно придобиването и ликвидирането на Б., това, че [фирма] е станал собственик в резултат на универсално правоприемство на горепосочените предприятия и на Б.. Не се спори и че от счетоводна гледна точка придобиването представлява бизнескомбинация.

Няма спор и относно това кои са прилаганите счетоводни стандарти и какви счетоводни записвания са извършени във връзка с бизнескомбинацията. За финансовата 2005г. [фирма] прилага за целите на счетоводната си отчетност националните счетоводни стандарти (Н.). Операцията по придобиването и прекратяването на Б. представлява бизнескомбинация съгласно СС 22 Отчитане на бизнескомбинации и по конкретно т.3.6.

В приложеното писмо от МФ, Дирекция „Данъчна политика” (л.89) относно счетоводно отчитане и данъчно третиране на осъществена бизнескомбинация от [фирма], по повод запитване на дружеството, е изразено становище, че осъществената през 2005г. операция за придобиване на контрол върху нетните активи на Б. от жалбоподателя представлява бизнескомбинация придобиване съгласно изискванията на Н. 22 и следва да се осчетоводи и представи съгласно изискванията на СС 22, по конкретно т. 3.6. [фирма] като придобиващо предприятие следва да признае положителна репутация в индивидуалния си годишен финансов отчет за 2005г. при

условие, че първоначалната стойност на придобиването превишава справедливата стойност на нетните активи на Б., получена от справедливите стойности на придобитите разграничими активи и пасиви (т.6.1. от СС 22). Относно приложимите счетоводни стандарти в становището е посочено, че определянето им е съгласно изискванията на §1, т.15 от ДР на ЗСч, като в тази връзка е уточнено, че [фирма] може да прилага през 2006г. Националните стандарти за финансовите отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП), независимо че е вляло предприятия от групата на ЕК, прилагащи Международни стандарти за финансови отчети (МСФО). В случай, че при преминаването от НСФОМСП към МСФО не води до промяна в стойността на признатата положителна репутация, то стойностите на положителната репутация в данъчния амортизационен план (амортизируема стойност, данъчно признат размер на разходите за амортизация и данъчна балансова стойност) след промяната в приложимите счетоводни стандарти не се променят. Съгласно т.56, буква „д” от ДР на ЗКПО положителната репутация е амортизируем актив. Съгласно чл.22, ал.2, т.6 положителната репутация се класифицира в категория VI и следователно максимално допустимата годишна данъчна амортизационна норма за нея е 15 на сто. Доколкото посоченото становище, изхожда от МФ, същото по аргумент от чл.10, ал.6 от ЗНАП следва да се съобразява от органите по приходите.

[фирма] е осчетоводило бизнескомбинацията, съставяйки съответните счетоводни операции (подробно описани в заключението по ССЕ на стр.4-5, л.459 по делото). Формирана е положителна репутация в размер на 39 255 771,30 лв. Така посочената сума е разликата между дебита на сметка 499 „други кредитори”, чиято стойност е 52 046 428,50 лв. (50 435 966,13 лв. е отразената покупка на дялове от предприятия + 1 610 462,37 лв. разходи по придобиване на предприятието) и кредита на същата счетоводна сметка 499 в размер на 12 790 657,20 лв. (сумата е формирана от извършените счетоводни записвания, подробно описани на стр.21 от РД, л.96 от преписката и стр.5 от заключението по ССЕ, л.461 по делото). По този начин е определена положителната репутация, отразена като дебит по сметка 261 „положителна репутация” в размер на 39 255 771, 30 лв. (52 046 428,50 - 12 790 657,20).

Предвид, че съгласно т.56, буква „д” от ДР на ЗКПО (отм., в ред. от ДВ бр.109 от 2003г.), положителната търговска репутация е амортизируем актив, [фирма] начислява амортизации (амортизационен план на л.429 от преписката). Понеже съгласно чл.22, ал.2, т.6. от ЗКПО (отм., в ред. от ДВ, бр. 119 от 2002 г.) положителната търговска репутация като амортизируем актив попада в категория VI - всички останали амортизируеми активи, допустимата амортизационна норма за него е 15%, или месечно 1,25% и такава е приложена. Приетата норма за счетоводни цели е еднаква с данъчната амортизационна норма, а амортизационната квота при линеен метод на амортизация е: 39 255 771,30 лв. $\times$ 1,25%=490 697,14 лв. месечно. Годишната амортизационна квота за периода от 01.08.2005 г. до 31.12.2005 г. е 5 $\times$ 490 697,14 лв.= 2 453 485,70 лв. Съставени са съответните счетоводни операции, подробно описани на стр. 6 от ССЕ, л.462 по делото. За финансовата 2005г. по счетоводна сметка 243 „амортизация на положителна търговска репутация” е отразена сумата от 2 453 485,70 лв. Същата е намерила отражение и по дебита на счетоводна сметка 603 „разходи за амортизации”. С посочената сума дружеството е намалило данъчния си финансов резултат за 2005г.

За 2005 г. лицето е подало Г. с вх. № 2216100/31.03.2006г. като е посочило финансов

резултат преди данъчното преобразуване – загуба в размер на 3 399 935,93 лв. Финансовият резултат е увеличен и намален със сумата от 2 366 798,20 лв. като така декларираният резултат след преобразуването е загуба от 3 399 935,93 лв., за което не се дължи корпоративен данък.

Според органите по приходите дружеството неправилно е определило стойността на репутацията си, тъй като не е спазило изискванията на Н. 22 - Отчитане на бизнескомбинации. Съгласно стандарта, придобиването е 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. В случая придобитото предприятие е Б. и според ревизиращите органи е следвало да се определи неговата първоначална стойност към датата на придобиването му от правопреемника [фирма]. Придобитите активи и пасиви се признават към датата на придобиването, когато: е вероятно към или от придобиващия да възникнат някакви бъдещи икономически изгоди и съществува надеждна оценка за тяхната стойност. Първоначалната стойност при придобиването се определя и на база свързаните с придобиването разходи. Придобиващото предприятие признава само тези активи и пасиви на придобиваното предприятие, т. е. Б., 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. Нетните активи са сумата, която отразява разликата между активите и пасивите на едно предприятие (собствен капитал), коригирана с непрехвърляемите активи и пасиви.

На основание чл. 23, ал. 2, т. 19 от ЗКПО (отм., ред. ДВ, бр. 119 от 2002 г., в сила от 01.01.2003г. - финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се увеличава със счетоводно начислените разходи за амортизации за текущия период), ревизиращите приемат, че счетоводно начислените разходи за амортизация на положителната репутация следва да намерят отражение в посока увеличение на финансовия резултат за 2005г. със сумата от 2 453 485,70 лв.

Относно данъчно признатия размер на амортизациите в размер на 2 366 798,20 лв. за 2005г., посочен в годишната данъчна декларация в посока намаление на финансовия резултат (съгласно чл. 23, ал.3, т.11 от тогава действащия ЗКПО финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се намалява с данъчно признатия размер на разходите за амортизации, определен по реда на чл. 22 за текущия период и отразен в данъчния амортизационен план), органът по приходите посочва, че същите не следва да се признават, тъй като дружеството е следвало да определи първоначалната стойност на придобитото предприятие Б., а не само на част от неговите инвестиции като за целта при това се вземат предвид счетоводните записвания по с/ка 499. Предвид това, не е признато намалението на финансовия резултат, посочен от дружеството в Г. за 2005г. в този размер.

Във връзка с посочените по-горе корекции, извършени при ревизията, е извършено увеличение на финансовия резултат от 2 453 485,70 лв. и не е признато намаление в размер на 2 366 798,20 лв. на основание чл. 23, ал. 2, т. 19 от ЗКПО, както и е извършено увеличение със сумата от 229 156, 83 лв. на основание чл. 23, ал. 2, т. 21 от с.з. (обсъдено по нататък в решението) Установеният финансов резултат за 2005г. (стр. 9 на РА, л.53 от преписката) след данъчното преобразуване е нула, като лицето не дължи корпоративен данък за 2005 г.

За 2006г. През 2006г. дружеството прилага като официална счетоводна база

международните счетоводни стандарти.

През тази година дружеството е извършило корекция на положителната репутация със сумата от 35 162 086, 35 лв., представляваща пазарна оценка на клиентската база на [фирма] и така през 2006г. отчитаната като актив положителна репутация става 4 093 684, 95 лв., а извадената клиентска база се отчита като отделен актив (обсъдено по нататък в решението).

Ревизиращите органи констатираха, че съгласно представената главна книга на дружеството счетоводна сметка 603 „разходи за амортизации“ не кореспондира със сметка 243 „амортизации на положителната репутация“, тоест дружеството не е начислявало счетоводни амортизации по заведената репутация. Ревизията е установила, че дружеството е извършило само корекция на счетоводната амортизация на положителната репутация. Предвид извършените корекции на положителната репутация в Д. (стр.24 от РД, л.99 от преписката), по съображенията за 2005г., не се признават от органите по приходите посочените в Г. в посока намаление на финансовия резултат данъчни амортизации в размер на 2 048 359, 12 лв. върху положителната репутация.

През 2006г. ревизираното дружество е придобило [фирма]. Във връзка с придобиването е изготвена пазарна оценка на нематериален актив „Клиентска база данни в състава на [фирма]“, която е на стойност 3 800 000,00 лв. Считано от 01.11.2006г. в Д. е отразена положителна търговска репутация на дружеството с амортизируема стойност 200 341,86 лв. и е заведен дълготраен нематериален актив клиентска база на стойност 3 074 000,00 лв., определен въз основа на изготвената пазарна оценка (стр.24 от РД, л.99 от преписката). Дружеството е посочило в Г. данъчно признат размер на амортизациите в размер на 5022, 27 лв. в посока намаление на финансовия резултат. Органите по приходите не признават разходите за амортизации за така определената положителна търговска репутация, тъй като считат, че дружеството е следвало да определи първоначалната стойност на придобитото предприятие [фирма], а не само на клиентската база. Ревизиращият екип по аналогични на изложените за 2005г. съображения счита, че дружеството неправилно е определило репутацията си.

Жалбоподателят оспорва това прилагане на данъчния закон като неправилно поради неразбиране на фактическата обстановка от ревизиращия екип. Аргументира становище, че се касае за операция, представляваща бизнескомбинация по смисъла на СС 22, вследствие на която за [фирма] е възникнало основание за отчитане в баланса на разграничимите активи, пасиви и репутация на Б.. Пзовава се на писмото становище на МФ с изх. № 26-00-557/25.05.2006г. Пзовава се и на заключението на експертизата в съдебното производство, че счетоводните записвания са правилни. Счита, че [фирма] правилно е определил първоначалната стойност на придобиването, както и нейното разпределяне към стойността на придобитите активи. И превишението съгласно т.6.1. от Н. 22 е отчело като положителна репутация, която като актив е амортизирало с непризнатите разходи.

Решаващият орган намира за правилен извода на органа по приходите, че не може да се определи нетната стойност на активите на Б., тъй като това не е извършено от страна на ревизираното лице. Намира, че в хода на ревизията

не е доказано каква е цялата стойност на придобиваното предприятие (по смисъла на Н. 22), за да може да се прецени коректно ли е определена стойността на придобиваното предприятие, което е довело до определяне на процесните задължения и по-конкретно непризнаване на отразеното намаление на данъчния финансов резултат и оттам – намаляване на отразената в Г. данъчна загуба. Начинът, по който е определена стойността на подлежащата на амортизиране положителна търговска репутация – като разлика между дебитно и кредитно салдо на счетоводна сметка, според решаващия орган е недопустим с оглед цитирания Н., задължителни за прилагане от предприятията.

В хода на съдебното производство е изслушана съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), неоспорена от страните, която съдът кредитира като обективна и компетентна. От заключението по същата се установява следното: Операцията по придобиването и последващото ликвидирание на Б. е третирана в счетоводството на жалбоподателя като бизнескомбинация съгласно СС 22 Отчитане на бизнескомбинации и по конкретно т.3.6. Вещото лице е проследило определянето на положителната репутация за 2005г. в размер на 39 255 771,30 лв. към 30.05.2005г. като разликата между стойността на възнаграждението 52 046 428,50 лв. минус справедливата стойност на нетните активи, придобити от Б. (3 129 657,20) и справедливата стойност на нетни активи, придобити дъщерни дружества (9 661 000 лв.). Според заключението по ССЕ освен парични средства, вземания и инвестиции, Б. няма други активи, които подлежат на оценка във връзка с бизнескомбинацията. За 2006г. е проследено отчитането на положителна репутация в размер на 200 341, 86 лв. към 31 декември 2006г. (л.466 по делото). Вещото лице заключава, че съставените счетоводни записвания в [фирма] през 2005 и 2006г. във връзка с придобитите активи вследствие бизнескомбинациите и последващата оценка на нематериалните активи отговарят на изискванията на Закона за счетоводството, спазени са изискванията на приложимите счетоводни стандарти.

В съдебната фаза са приети като доказателства извадки от консолидирания финансов отчет, одиторски доклад на [фирма] към 31 декември 2005г. и 2006г., извадка от главна книга на това дружество за 2005г. и 2006г. и от счетоводната система на дружеството, които са ползвани от вещото лице.

Съдът намира за незаконосъобразно непризнаването с РА на разходи за амортизация на положителна репутация за 2005г. и за 2006г. и извършените във връзка това корекции на декларираното от ревизираното лице.

Не се спори, че операцията през 2005г. по придобиване и последващо прекратяване на Б. представлява бизнескомбинация – придобиване съгласно СС 22–Отчитане на бизнескомбинации. Следователно посочената операция следва да се осчетоводи съгласно изискванията на СС 22. Това се потвърждава от анализа в заключението на вещото лице, от даденото становище от МФ, и от констатациите в самия РА. Експертните становища на различни етапи от производството по установяване на данъчните задължения за периодите сочат на отчитане на придобиването по реда на СС 22 и се споделят от съда. Съгласно даденото определение в този СС, т.2

бизнескомбинацията 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. От своя страна нетни активи са сумата, която отразява разликата между активите и пасивите на едно предприятие (собствения капитал), коригирана с непрехвърляемите активи и пасиви. Налице е случаят, описан в т. 3.6 от СС 22, тъй като придобитото предприятие става част от придобиващото предприятие и прекратява юридическата си самостоятелност. От датата на придобиване придобиващото предприятие включва в ОПР резултата от дейността на придобитото предприятие и отчита в баланса си разграничимите активи и пасиви на придобитото предприятие и съответната репутация, възникнала при придобиването.

Съгласно т. 6.1 от стандарта всяко превишение на първоначалната стойност на придобиването над стойността на нетните активи, получена от справедливите стойности на придобитите разграничими активи и пасиви, се отчита в придобиващото предприятие като положителна репутация.

Спорът се свежда до това правилно ли е изчислението на положителната репутация.

Както посочва и решаващият орган положителна търговска репутация е налице тогава, когато *придобиващото предприятие е заплатило повече за покупката на вливащото се предприятие, отколкото е стойността на неговите активи*. Нагледно и от заключението на вещото лице (л.461-463 по делото) придобиващото предприятие [фирма] е заплатило за придобиването на Б. възнаграждение в размер на 52 046 428, 50 лв. (не се спори по въпроса, че има такова плащане, а че е към трето неизяснено лице), а оценките на справедлива стойност на нетните активи на Б. и дъщерните дружества са общо 12 790 657,2 лв. Тоест придобиващото предприятие е заплатило в повече 35 394 000 лв., което следва да се отчете и представи в отчета като положителна търговска репутация. Тези оценки на активите не са оспорени в хода на ревизионното производство, не са назначени експертизи, посредством които да се установи друга, различна нетна стойност на придобиваните активи. На тази стойност активите са осчетоводени в баланса на придобиващото дружество. Приложени са пазарните оценки. Ето защо необоснован е изводът, че липсват доказателства за цялата стойност на предприятието и за коректното ѝ определяне. Съдът кредитира неоспореното заключение на вещото лице по ССЕ като обосновано и компетентно при анализа на изчисленията на положителната репутация за 2005г. и корекцията ѝ през 2006г., и извършените осчетоводявания, в това число разходите за амортизация на този актив.

По горните съображения съдът намира, че **РА е незаконосъобразен в частта, в която е отказано да се признаят за данъчни цели разходи за амортизация на репутация през 2005г. и 2006г.**: в размер на 2 366 798, 20 лв. за периода 21 юни до 31 декември 2005г., 2 048 359,12 лв. за периода 1 януари до 31 декември 2006 г. и 5 022,27 лв. през 2006г. и следва да се отмени в тази част.

2. Непризнаване за данъчни цели на разходи за амортизация на нематериален актив – клиентска база

През 2006г. [фирма] приема прилагане за първи път на Международните стандарти за финансови отчети (МСФО). Както се посочи вече извършва корекция на положителната търговска репутация със сумата 35 162 086, 35 лв., която е пазарната оценка на клиентската база на [фирма] и след извършената корекция положителната репутация става 4 093 684, 95 лв.

За да стигне до горната корекция и да начисли непризнатите по този пункт разходи, ревизираното дружество завежда като отделни нематериални активи Клиентска база данни в състава на [фирма] (придобито на 12.04.2006г., част от Б., придобито през през м.07 на 2005г.) и Клиентска база данни на [фирма] (придобито на 01.11.2006г.), въз основа на пазарни оценки от [фирма].

Съгласно представения Д. и извлечението от сч. с/ка 215 нематериални активи, подробно описани в РД и акта (л.100 от преписката), дружеството е начислило амортизации на клиентска база, описани както следва: т. 1 –Клиентска база данни ЕКК 3 840 006,58 лв. и т. 2 Клиентска база данни ЦГ – 95 260,27 лв. или общо 3 935 266,85 лв.

Ревизиращите органи не са признали отразените разходи за амортизации на дълготраен нематериален актив „клиентска база”, считайки го за създаден от жалбоподателя през 2006г. по повод изкупуването на [фирма] и [фирма]. Не признават посочените в Г. намаления на финансовия резултат с данъчните амортизации върху посочените активи в размер на 3 935 266,85 лв. Ревизиращите се позовават на изискванията на М./Н. 38 Нематериални активи, че не е налице възможност за признаване на такъв актив. По повод възраженията на ревизираното лице срещу РД ревизиращият орган счита, че създаването на нематериалния актив клиентска база данни става, след като [фирма] приема прилагането на МСФО през 2006г. и че към момента на придобиването дълготраен нематериален актив клиентска база данни липсва при придобиваното дружество Б.. Относно [фирма] се посочва още, че придобиването на дружеството е извършено през 2006г., а експертната оценка е извършена през юни 2007г. и съгласно нея оценката на клиентската база данни, в състава на [фирма] е направена по данни и информация актуални към 31.03.2007г. Докладът е изготвен на 31.03.2007г. (л.195 на гърба, последен абзац). Предвид това ревизиращите са приели, че оценъчната пазарна стойност на клиентската база данни, в състава на [фирма] е към 31.03.2007г. т.е. този актив не е съществувал към датата на придобиването на дружеството.

Жалбоподателят оспорва отказа да се признаят за данъчни цели разходите му за амортизации на клиентска база в размер на 3 935 266,85 лв. като споделя теза, че в случая се касае за придобиване на нематериален актив в случай на бизнес комбинация. За ревизираното дружество клиентските бази на [фирма] и [фирма] представляват закупени нематериални активи, придобити на пазарна цена, определена между несвързани лица — към момента на вливането и респективно към момента на придобиването на активите на [фирма].

Решаващият орган приема, че се касае за разходи по вътрешно създадени търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни, които не се признават и отчитат като нематериален активи съгласно т.3.4 от Н. 38 съответно т.51 и т.52 от М. 38, понеже не могат да бъдат

разграничени от стойността на бизнеса като цяло. Намира за неприложим наведеният от жалбоподателя параграф 62 от МСФО 3 в случая, тъй като той давал параметрите за извършване на корекции в резултат на приключване на първоначалното счетоводно отчитане, а тук се касае за създадени такива активи.

Според заключението на ССЕ оценката на нематериалните активи, корекцията на първоначално отразената положителна търговска операция и съставените счетоводни операции се основават на МСФО-Прилагане за първи път на МСФО, МСФО 3 - Б., М. - Нематериални активи. Вещото лице е посочило осчетоводяването на нематериалните активи „клиентска база данни“ на двете придобивани дружества. В обобщение експертизата заключава, че съставените счетоводни записвания в [фирма] през 2005 и 2006г. във връзка с придобитите активи вследствие бизнескомбинациите и последващата оценка на нематериалните активи отговарят на изискванията на Закона за счетоводството, спазени са изискванията на приложимите счетоводни стандарти. Извършена е корекция на справедливите стойности на придобитите нетни активи от Б., като е оценена клиентската листа към датата на бизнескомбинацията, което според вещото лице е допустимо съгласно МСФО 3 Бизнес комбинации, 03164-03187. Вещото лице се позовава на примерите за илюстрация към МСФО 3, т.Б Нематериални активи, свързани с клиентите, в които е записано "Клиентската листа съдържа информация за клиенти, като например техните имена и данни за контакт. Клиентската листа може да бъде също под формата на база данни, която включва и друга информация за клиентите като например история на поръчки и демографска информация. Следователно клиентска листа, придобита в бизнескомбинация, обикновено отговаря на критерия за отделимост за идентификация като нематериален актив. Клиентска листа, придобита в бизнескомбинация, няма да отговаря на този критерий, ако условията на споразумението за конфиденциалност или други споразумения забраняват на предприятието да продава, отдава под наем или по друг начин да разменя информация за своите клиенти." Вещото лице се позовава на М. 38 - Нематериални активи, Придобиване като част от бизнескомбинация: т.33 и т.34

Спорът се свежда до това възниква ли право за ревизираното дружество да признае като отделен дълготраен нематериален актив „клиентска база“ на придобитите дружества [фирма] и [фирма] и да отчита разходи за амортизация на такъв актив.

Съдът намира, че в разглеждания случай е допустимо извършеното от жалбоподателя признаване на тези активи и отчитането на амортизации за тях, съответно признаване на разходи. За да стигне до този извод съдът съобрази даденото заключение на вещото лице и констатацията му, че оценяването на клиентската листа към датата на бизнес комбинацията е допустимо съгласно МСФО 3 Б., тъй като клиентска листа, придобита в бизнескомбинация, обикновено отговаря на критерия за отделимост за идентификация като нематериален актив. В този смисъл е и т.33 и т.34 на М. 38 Нематериални активи (изменение съгласно Регламент ЕО № 459/2009г. на ЕК), което е в съответствие с МСФО 3 Б.. Принципно положение при отчитане на бизнескомбинации е придобиващият да признава към датата на

придобиването отделно от репутацията нематериален актив на придобивания, независимо дали активът е бил признат от придобивания преди бизнес комбинацията.

Именно защото клиентската база на двете дружества се придобива при бизнескомбинация, то е допустимо отчитането ѝ като отделен актив, независимо, че като такъв не е била призната от придобиваните дружества преди бизнескомбинацията. Действително за тези предприятия създадената от тях клиентската база представлява вътрешно генерирани активи, които при тях не се признават и отчитат като нематериални активи (т.3.4 от Н. и т.52 от М. 38). Докато за жалбоподателя клиентската база не е вътрешно генериран актив, а е такъв придобит при бизнескомбинация. Затова и е допустимо да я отчете като отделен актив по неговата справедлива стойност към датата на придобиването.

Съдът не се съгласява с довода на решаващия орган, че тези активи не са съществували при придобиваните дружества, а впоследствие са създадени от придобиващото дружество жалбоподател, за целите на счетоводната му политика. Макар и да не са признати счетоводно като дълготрайни активи при придобиваните дружества, тези клиентски бази са част от състава им, имат своите характеристики и стойност (л.337 и сл. пазарната оценка на клиентската база [фирма] и л.416 и сл. оценката на клиентската база данни в състава на [фирма], като до 31.08.2006г. клиентската база данни е собственост на [фирма]). Няма основание да не се кредитират приложените пазарни оценки на клиентските бази на придобиваните дружества, доколкото същите оценки са изготвени от лицензирани оценители и е дадено експертно становище за справедливата стойност датата на към придобиването им. Оценките и не са оспорени по отношение на това дали отразяват справедливата стойност на активите. По отношение на датата, към която е оценяването, следва да се има предвид, че и двете пазарни оценки отчитат стойността на клиентската база към датата на придобиване на съответното дружество (л.413 и сл. по делото – оценката на клиентската база данни на [фирма], която е клиентската база данни на [фирма] до 31.08.2006г. е именно към 31.08.2008г., а това дружество е придобито през септември 2006г. и л.326 и сл. – оценката на клиентската база данни в състава на [фирма] е към 30.06.2005г., като Б., от което е част то, е придобито от жалбоподателя през м.07 на 2005г.).

По горните съображения съдът намира, че **РА е незаконосъобразен в частта, в която не се признават амортизации върху нематериален актив клиентска база данни** в общ размер на 3 935 266,85 лв. и следва да се отмени в тази част.

II. Начислени лихви за забава за закъсняло доказване на основанията за прилагане на СИДДО

С обжалвания РА на основание чл. 175, ал. 2, т. 3 от ДОПК са начислени лихви за забава върху начислени и изплатени доходи на чуждестранни юридически лица по реда на чл. 34, ал. 4 от ЗКПО (отм., действащ за ревизираните периоди) в размер общо на 46 310,47 лв. Лихвите са начислени върху размера на невнесения данък от датата на която е следвало да бъде внесен до датата на подаване на искания по реда на чл. 137, ал. 1 от ДОПК -

в случаите на липса на становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО, а при издаване на такива до датата на тяхното издаване.

Жалбоподателят оспорва така начислените лихви със съображения, че се нарушават основните свободи на движение на хора, стоки и капитали, а също така и че се стига до неоснователно обогатяване на държавата.

Решаващият орган е намерил за законосъобразно начисляването на лихвите, анализирайки приложимите разпоредби на ЗКПО и ДОПК.

Съдът намира жалбата за неоснователна в тази част. Законосъобразно е начисляването на лихви с РА на основание чл. 175, ал.2, т.3 от ДОПК за неудържан и невнесен в срок дължим данък при източника (относно доходи, изплатени на изброените чуждестранни лица) за периода от датата на изтичането на срока за внасянето му съгласно българското законодателство до деня, в който чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на СИДДО. Според чл.34, ал. 4 ЗКПО (отм.), приложим за ревизирания период до 01.01.2007г. и чл.195, ал.2 от ЗКПО (за периода от 01.01.2007г. нататък) платецът на дохода има качеството на задължено лице за данък върху платения от него доход на чуждестранно лице. Данъчното задължение се носи от получателя на дохода, но според посочените разпоредби следва да бъде начислено и внесено от платеца на дохода. В разпоредбата на чл.55, ал.1 ЗКПО (отм.) съответно чл.202, ал.2 от действащия ЗКПО е предвидено, че платците на еднократни данъци по чл.34, ал.1 от ЗКПО (отм.)/ платците на доходи, удържачи данъка при източника по чл.195 от ЗКПО, удържат дължимите данъци и са длъжни да ги внесат в бюджета в определените срокове, като за неудържаните и невнесени в срок дължими данъци, се дължат лихви съгласно ЗЛДТДПДВ. Поради това, че задължението за удържане и внасяне на данъка при източника на дохода, изплащан на чуждестранни лица, се носи от платеца на този доход, именно той следва да прецени дали в конкретния случай е приложима СИДДО. Приложението на СИДДО с определена държава е след като се установи дали са налице предвидените в самата спогодба предпоставки за приложимостта ѝ, като например установяване качеството на местно лице по отношение на едната или двете от договарящите държави, вида на получения доход и облагането му в държавата, по отношение на която лицето има качеството на местно лице. Именно в случаите, при които установяването на тези предпоставки не е осъществено преди срока в материалния закон, определен за внасяне на данъка при източника, платецът на дохода следва да удържи и начисли данъка или, ако не го стори – да понесе отговорността за лихви, предвидена в чл. 175, ал.2, т.3 от ДОПК. Посочените норми на данъчния закон, уреждащи публични задължения, са в отклонение от общия принцип в гражданското право за недължимост на акцесорните задължения, когато не се дължи главното задължение. В случая тази недължимост се удостоверява като се докажат предпоставките на СИДДО и дотогава текат лихви.

Законосъобразно е определен и периодът на лихвата – от момента, в който е следвало да бъде внесен данъка до деня, когато чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на СИДДО: съгласно чл.141, ал.3 от ДОПК – момента на издаване на становището за наличие на основание за

прилагане на СИДДО или непроизнасянето в срока по чл. 141, ал.1 от ДОПК, а когато във връзка с подадено искане по чл. 137, ал. 1 се извършва ревизия, в хода на която се установи, че са налице основания за прилагане на СИДДО, изискванията на чл. 135, ал. 2 се смятат за изпълнени към момента на подаване на искането.

Що се отнася до довода на жалбоподателя, че СИДДО като международен договор има приоритет пред вътрешните данъчноправни норми, това наистина е така, но това приоритетно прилагане поражда действие след като се докажат предпоставките за прилагането ѝ. От процедурна гледна точка независимо от обективното наличие на данъчни облекчения в СИДДО с приоритет над вътрешните данъчни норми, прилагане на тези облекчения в Б. не може да стане директно на база Конституцията на Република Б., а само след „удостоверяване на основанията за това“ (чл.135, ал.2 ДОПК). Тоест, за да се породят приоритетното действие на спогодбата следва да се премине през удостоверителна процедура (чл.135, ал.2 от ДОПК), която всяка държава регламентира във вътрешното си законодателство. И именно до удостоверяване на основанията за прилагане на СИДДО дотогава действа вътрешното данъчно право и са предвидени лихви за периода до доказване. Изрично в този смисъл е и самата разпоредба, даваща основание за начисляване на лихви - чл. 175, ал.2, т.3 от ДОПК - предвижда лихва върху задълженията на чуждестранно лице за данъци, подлежащи на удържане при източника, включително в случаите, когато съгласно спогодбата данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер. Българското законодателно решение е в съответствие и с Коментара към чл.1 от Модела на СИДДО на О. (т.26.2), където е изразена позицията, че СИДДО не съдържат процедурни правила за прилагането им и всяка държава може свободно да ги регламентира във вътрешното си законодателство.

Неоснователен е и доводът за нарушение на свободното движение на услуги и капитали в ЕС. Действително основните свободи следва да бъдат съблюдавани и при упражняването на суверенните права на държавите-членки (преките данъци остават в компетентността на държавите-членки). В случая обаче с разпоредбата на чл.175, ал.2 от ДОПК не се нарушава някоя от гарантираните свободи, не е налице неравно третиране. С лихва по чл.175, ал.2, т.3 от ДОПК ще бъде обложено всяко данъчно задължено лице, което не внесе в срок дължимия данък – докато го внесе или докато не установи, че не го дължи по силата на съответната СИДДО. От своя страна процедурата по доказване на СИДДО е еднаква за всички, сроковете за провеждането ѝ са кратки, при непроизнасяне на администрацията в срок се формира мълчаливо становище за наличие на основание за прилагане на СИДДО, а при ревизия - за дата на доказване приложението на СИДДО се приема датата на подаване на искането.

Предвид горното **РА е законосъобразен в частта му, в която на основание чл. 175, ал. 2, т. 3 от ДОПК са начислени лихви за забава** върху начислени и изплатени доходи на чуждестранни юридически лица по реда на чл. 34, ал. 4 от ЗКПО (отм., действащ за ревизираните периоди) в размер **общо на 46 310,47 лв.** Жалбата следва да се отхвърли в тази част.

III.Невъзстановен данък при източника при изплащане на доходи на

чуждестранни лица.

1. Във връзка с оказана консултантска услуга от „Е.&У. LLP –В.“ [фирма] на 01.11.2006г. е начислило доход в размер на 440 061, 75 лв. и внесло в срок на 27.11.2006г. **данък при източника в размер на 66 009, 26 лв.**, по които факти не се спори.

Според ревизиращите органи в РД (стр.34, л.109 от преписката) доходът от консултантски услуги, реализирани от „Е.&У. LLP –В.“ попада в обхвата на чл.12, ал.2, т.3 от ЗКПО и подлежи на облагане с данък при източника съгласно чл.34, ал.4 от ЗКПО в размер на 15 на сто, освен ако не е приложена СИДДО с В.. Във връзка с реализираните доходи от консултантски услуги ревизиращите органи отбелязват, че не е подадено искане по чл.137, ал.1 от ДОПК.

Във възражението срещу РД ревизираното лице посочва, че са доказани основанията за прилагане на СИДДО с В. и въпреки това, недължимо внесеният данък не е възстановен от ревизиращия екип.

В РА (стр.8, л.52 от преписката) органът по приходите е намерил, че възражението е неоснователно, тъй като внесеният данък при източника за 2006г. следва да се възстанови на чуждестранното юридическо лице, тъй като то било реалният носител на данъчната тежест. Данъкът следва да се възстанови, при положение, че чуждестранното лице подаде искане за възстановяване по чл.129 от ДОПК.

Решаващият орган приема, че щом дружеството не е подало Искане по реда на чл. 137, ал. 1 от ДОПК, значи няма становище за липса или основания за прилагане на СИДДО и поради това не е доказано, че така посочения данък е недължимо внесен.

Жалбоподателят аргументира незаконосъобразност на невъзстановяването на надвнесения данък при източника с това, че по време на ревизията са доказани основанията за прилагане на СИДДО с В., а ревизиращият екип е длъжен в изпълнение на принципите за обективност, служебно начало и добросъвестност да установи и задълженията и правата на ревизираното лице и след като направи констатациите за наличие на предпоставки за възстановяване на данък, да възстанови сумите, без да изчаква инициативата на лицето за това.

Съдът намира жалбата за неоснователна в тази част поради недоказаност на твърденията в нея. По ревизионната преписка, представена пред съда и изобщо сред събраните доказателства по делото, не се установиха конкретни писмени доказателства за прилагане на СИДДО с В. във връзка с конкретната консултантска услуга от „Е.&У. LLP –В.“ на 01.11.2006г., по която ревизираното дружество е начислило доход в размер на 440 061, 75 лв. А именно, че дружеството получател на възнаграждението за консултантски услуги е чуждестранно дружество и местно лице по смисъла на чл. 136, т. 1 ДОПК, съответно на В., както и за другите предпоставки по чл. 136 ДОПК – че дружеството е притежател на доход от източник в РБ, че не притежава място на стопанска дейност в РБ и са изпълнени особените изисквания за прилагане на СИДДО, В.. Такива доказателства са представени по отношение на консултантската услуга по фактура № 11708927 от 24.08.2005г., за която е и издадено становище за прилагане на СИДДО с В., чл.7, ал.1, но за

конкретната консултантска услуга, платена през 2006г. няма данни по делото за преценка за прилагане на СИДДО. Съдът е указал доказателствената тежест на страните, като на жалбоподателя е тази да докаже твърденията си в жалбата. Същият не се позовава на конкретни доказателства, които е представил пред органите по приходите за удостоверяване на обстоятелствата по чл.136 ДОПК, не представя такива и в съдебното производство, които съдът да вземе предвид при решаване на въпроса по същество. Съгласно разпоредбата на чл. 142, ал. 4 ДОПК при извършената ревизия обстоятелствата по чл. 136 ДОПК се удостоверяват пред органа по приходите, без да се подава искане по образец и по реда на чл. 137 - 139 ДОПК. В случая като не се установи това удостоверяване да е сторено в хода на ревизията, нито пред съда, изводът е за недоказване предпоставките за прилагане на СИДДО с В. по конкретната консултантска услуга и данъкът не се явява недължимо внесен от платеща.

Жалбата е неоснователна в частта относно възстановяване на данък при източника в размер на 66 009, 26 лв. по консултантска услуга от „E.&Y. LLP –B.“ на [фирма], начислен доход на 01.11.2006г.

2. Във връзка със сключен договор за представяне на права на излъчване, сключен с **D. C. E. L. – B.** е начислен доход на чуждестранното юридическо лице в размер на 167 803, 39 лв. Удържаният **данък при източника** от [фирма] като платец на дохода е **25 170, 50 лв.** и е внесен в срок. По тези факти не се спори. Подадено е искане по чл.137, ал.1 от ДОПК на 05.06.2007г. и предвид ревизията, съгласно чл.142, ал.4 от ДОПК основанията за прилагане на СИДДО с В. са установени в хода ѝ. Ревизиращият екип е приел за доказано прилагане на СИДДО с В. по отношение на реализираният доход от авторски и лицензионни възнаграждения от **D. C. E. L. – B.** и че внесенят данък при източника за 2006г. е недължимо внесен и следва да се възстанови, при положение, че чуждестранното лице подаде искане за възстановяване на данъка по чл.34, ал.4 от ЗКПО.

И по отношение на този данък, както по т.1, органът по приходите е намерил, че възражението е неоснователно, тъй като внесенят данък при източника за 2006г. следва да се възстанови на чуждестранното юридическо лице, тъй като то било реалният носител на данъчната тежест. Данъкът следвало да се възстанови, при положение, че чуждестранното лице подаде искане за възстановяване по чл.129 от ДОПК.

Решаващият орган приема, че относно невъзстановеният данък в размер на 25 170, 50 лв. по договор с **D. C. E. L. – B.** са установени основания за прилагане на СИДДО, но внесенят данък при източника за 2006г. следва да се възстанови на чуждестранното лице.

Жалбоподателят аргументира незаконосъобразността на РА в тази част както по т.1.

Съдът намира този отказ за възстановяване на данък по чл.34, ал.4 от ЗКПО (отм.) за незаконосъобразен. Неправилен е изводът на органите по приходите, че само при искане, и то на чуждестранното лице получател на дохода, следва да се възстанови недължимо внесения данък. Платецът на дохода - местното лице удържа данъка при източника по чл.34, ал.4 от ЗКПО (отм.), когато начислява доходи на чуждестранни лица и на чуждестранни

неперсонифицирани дружества, подлежащи на облагане по чл.12 от закона. В случая следва да се анализира спецификата на данъка при източника. Платец на данъка при източника е българското юридическо лице, което е платец на дохода на чуждестранното лице и данъчнозадължено лице по смисъла на ДОПК, в случай, че не изпълни задължението да начисли данъка. В това си качество платецът на дохода, който е длъжен да начисли и данъка при източника следва да разполага и с правото да се позове на съответната СИДДО. След като пред данъчната администрация са представени доказателства, визиращи основания за приложение на СИДДО, данъчният орган е бил длъжен да се произнесе по приложението и съответно, след като е констатирал приложение на Спогодбата и недължимост на внесения данък, е следвало с РА да постанови възстановяването му. Незаконосъобразен е отказът за произнасяне по възстановяването на данъка с мотив за недопустимост на искането, като заявено според органа по приходите не от данъчния субект - чуждестранното лице, а от платца на дохода - българското юридическо лице, без да е отчетено, че същото лице по смисъла на чл.34, ал.4 от ЗКПО (отм.) е и платец на данъка и данъчно задължено лице по ДОПК в случай, че данъкът не е начислен, поради което и за него възниква право на възстановяване на недължимо платени данъчни задължения. В този смисъл практиката на ВАС на РБ - решение № 5995 от 17.06.2003г. по адм. дело № 11201/2002г.

Съгласно чл.118, ал.1, т.3 от ДОПК с РА се възстановяват недължимо платени или събрани суми. След като при ревизията е установено, че внесения от ревизираното лице данък в размер на 25 170, 50 лв. по договора му с D. C. E. L. – B. е недължим от него в Република Б. поради доказване приложението на съответната СИДДО, то с РА е следвало да му се признае правото да получи обратно недължимо платената сума. Това е актът, с който следва да се определят задълженията, в това число правата на лицето за ревизираните периоди, и ако са налице недължимо платени или събрани суми въпросът за недължимостта и за възстановяването им следва да се решат в това производство, като в РА (не само в мотивите, но и в разпоредителната му част) се определят като суми подлежащи на възстановяване. В случай, че РА, респективно съдебно решение по него, влезе в сила, сумите посочени за възстановяване в акта се процедурат по реда на чл.129, ал.5, т.1 от ДОПК, след предявяване на РА/съдебното решение пред органите по приходите.

Предвид горното с РА следва да бъде признато на жалбоподателя правото на получаване на сумата на недължимо внесен данък при източника в размер на 25 170, 50 лв. по договор с D. C. E. L. – B.. РА следва да се отмени в тази част и да се признае изрично правото на ревизираното лице да получи недължимо платена сумата за надвнесен данък при източника в размер на 25 170, 50 лв.

IV. Увеличение на финансовия резултат за 2005г. със сумата от 229 156, 83 лв.

При ревизията е установено, че дружеството е осчетоводило разход по дебитата на счетоводна сметка 609 „други разходи“ в размер на 229 156,83 лв., който представлява надвнесен данък (невъзстановен данък) на Б. Л. в същата тази държава, т.е. същият представлява отписано вземане на

люксембургското дружество. На основание чл. 23, ал. 2, т. 21 от ЗКПО (отм., разходите от обезценка и преоценка на активи, които водят до намаляване на финансовия резултат за текущия период, включително от намаление на стойността на вземанията и отписването им като несъбираеми) е увеличен финансовият резултат за 2005 г. със сумата от 229 156,83 лв.

Жалбоподателят прави искане за признаване на корекция в посока намаление на данъчния финансов резултат на дружеството за 2010г. с 229 156, 83 лв. Посочва се, че съгласно чл.23, ал.2, т.21, буква „е“ от ЗКПО (редакция от 2005г.) разходите по отписване на вземания представляват времена разлика. Със сумата на отписаното вземане се увеличава финансовия резултат на дружеството в годината на отписването на вземането. Съгласно чл.23, ал.3, т.15 от ЗКПО (редакция 2005 г), обратното проявление на увеличението следва да бъде направено в годината, в която изтича давностния срок, т.е. през 2010г.

Решаващият орган намира жалбата за неоснователна, тъй като дружеството е осчетоводило като разход отписано вземане на люксембургското дружество, а не негово и правилно е увеличен финансовия резултат на основание чл.23, ал.2, т.21 от ЗКПО с осчетоводени разходи, които не принадлежат на задълженото лице.

Съдът намира жалбата за неоснователна в тази част и следва да се отхвърли. От една страна жалбоподателят не оспорва по същество извършената от органите по приходите корекция на финансовия резултат с основание чл.23, ал.2, т.21 от ЗКПО и не оспорва, че е осчетоводило като разход сумата от 229 156,83 лв., представляваща отписано вземане на придобитото дружество, в който случай в годината на отписване сумата следва да е в увеличение на финансовия резултат. От друга страна искането по същество е за корекция на финансов резултат на основание едно бъдещо събитие – изтичане на давност, което е извън времевия обхват на настоящата ревизия (2005г.-2006г.) и съответно не е в правомощията на съда да преценява такава корекция.

По разноските:

С оглед на горния изход на делото и при направено искане от страна на процесуалните представители на страните, обстоятелството, че същите са представлявани от юрисконсулт и от адвокат, за който е представено доказателства, че му е платено по банков път договореното възнаграждение, направените разноски за държавна такса в размер на 50 лв., възнаграждение за изготвяне на заключения по ССЕ в размер на 450 лв., размера на изплатеното адвокатско възнаграждение в размер на 20 370 лв. (или общо разноски на жалбоподателя в размер на 20 870 лв.) и размера на уважената и отхвърлена част от жалбата, на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК и чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на жалбоподателя следва да се присъдят разноски по делото в размер на 10 441 лв. (съобразно уважената част – 112 450, 50 лв. от общия установен като конкретна стойност материален интерес по делото 224 770 лв. и разноските – общо 20 870 лв.), а на ответника следва да се присъди сумата в размер на 2699 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение (съобразно интереса по отхвърлената част от жалбата 112

319, 5 лв.).

Волен от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] ревизионен акт № 22501000497/06.04.2011г., издаден от Й. Д. М. на длъжност гл. инспектор по приходите при ТД на НАП-С., Дирекция „СДО“, **в частта му**, в която е отказано да се признаят за данъчни цели разходи за амортизация на репутация през 2005г. и 2006г.: в размер на 2 366 798, 20 лв. за периода 21 юни до 31 декември 2005г.; 2 048 359,12 лв. за периода 1 януари до 31 декември 2006г., във връзка с придобиване на "Б. Б." С.а.р.л. Л. и 5 022,27 лв. през 2006г. във връзка с придобиване на [фирма], **в частта му, в която** не са признати за данъчни цели разходи за амортизация на клиентска база данни на [фирма] и [фирма] общо в размер на 3 935 266, 85 лв. **и в частта му**, в която не е признато на жалбоподателя правото на получаване на сумата на недължимо внесен данък при източника в размер на 25 170, 50 лв. по договор с D. C. E. L. – B., като в тази част признава правото на [фирма] като правопреемник на [фирма] да получи сумата на недължимо внесен данък при източника в размер на 25 170, 50 лв. по договор с D. C. E. L. – B..

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № 22501000497/06.04.2011г., издаден от Й. Д. М. на длъжност гл. инспектор по приходите при ТД на НАП-С., Дирекция „СДО“, **в останалата му, обжалвана пред съда част**, в която са начислени лихви за забава върху начислени и изплатени доходи на чуждестранни юридически лица по реда на чл. 34, ал. 4 от ЗКПО (отм.) в размер общо на 46 310,47 лв., **в която** не е признато на жалбоподателя правото на получаване на сумата на недължимо внесен данък при източника в размер на 66 009, 26 лв., за начислен доход на 01.11.2006г. по консултантска услуга от „E.&Y. LLP –B.“ **и в частта**, в която не е направена корекция в посока намаление на данъчния финансов резултат на жалбоподателя за 2010г. с 229 156, 83 лв.

ОСЪЖДА Директора на Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сумата 10 441 лв. (десет хиляди четиристотин и четирдесет и един лева) разноски по делото.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати в полза на Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП сумата 2699 лв. (две хиляди шестотин деветдесет и девет лева) юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Боряна Бороджиева)

