

РЕШЕНИЕ

№ 1211

гр. София, 21.02.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 7 състав, в публично заседание на 21.01.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10786** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] с адрес за кореспонденция : [населено място], [улица], офис 5, ет.1, представлявано от управителя С. Б., чрез пълномощника адв.И. М. със съдебен адрес:гр.София, [улица], вх.В срещу ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 15.04.2011г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП София град, потвърден с решение № 1863/21.10.2011 г. на Директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (ОУИ) – [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта в частта на извършеното увеличение на финансовия резултат за 2009 г. със сумата от 156 455, 60 лв. , като иска същият да бъде отменен като незаконосъобразен в обжалваната му част. В останалата част ревизионният акт , не е обжалван и е влязъл в сила. В жалбата се излагат твърдения, че неправилно и незаконосъобразно ревизиращите органи са приели , че на основание чл. 26, т. 11 ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО следва да се увеличи финансовият резултат на [фирма] за 2009 г. със сумата от 156 466,60 лв., представляваща отчетените разходи по фактура № 09/0001/000004 от 31.12.2009 г. издадена от „Д. Б." С.Л. Неправилно, според жалбоподателя, е прието, че платеното от [фирма] възнаграждение по посочената фактура за изготвено маркетингово проучване представлява скрито разпределение на печалба по смисъла на & 1, т.5, б.”а” от ДР на ЗКПО, въпреки факта, че двете дружества са свързани лица. Жалбоподателят моли съда да отмени ревизионния акт. Претендира направените по

делото разноси.

Отвратната страна – директорът на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, редовно призван чрез процесуалния си представител – юк. В. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура уведомена не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София град, I отделение, VII състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1008604/13.10.2010г., издадена от С. И. А. на длъжност началник сектор „Ревизии” Дирекция „Контрол” при ТД на НАП – София е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък по чл.194 и чл.195, ал.1-5 от ЗКПО, чл.204 ЗКПО за периода 14.06.2007г. – 31.12.2009г. и за корпоративен данък за периода 14.06.2007г. – 31.12.2009г.

Процесната ЗВР е надлежно връчена на представляващия на ревизирувания субект на 19.10.2010г.

В срока по чл.117,ал.1 ДОПК е съставен ревизионен доклад № 1008604/02.02.2011г. от екип от ревизори в състав – К. С. З. – главен инспектор по приходите – ръководител екип и С. Н. К. - главен инспектор по приходите, в който ревизиращите органи са констатирани, че са налице предпоставките за корекция на декларираните от дружеството финансов резултат за 2009г. - загуба в размер на 183 816,88 лв., във връзка с което е определена данъчна загуба в размер на 27 350,48 лв.

Ревизионният доклад е връчен на представляващ на ревизирувания субекта на 16.02.2011г., като ревизирувания субект е подал възражение вх. № 90-03-03-1660 от 01.04.2011г. срещу ревизионния доклад.

Със заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) К – 1008604/07.02.2011г. /връчена на пълномощник на ревизираното дружество на 02.05.2011г./ издадена от С. И. А. на длъжност началник сектор „Ревизии” Дирекция „Контрол” при ТД на НАП – София, е определен К. С. З. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП София, да издаде ревизионен акт на [фирма], [населено място] във връзка с извършена ревизия, по която е съставен ревизионен доклад 1008604/02.02.2011г.

Съставен е ревизионен акт № [ЕГН] от 15.04.2011г. от К. С. З. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП София град. В акта органът по приходите, след като е обсъдил възраженията на жалбоподателя срещу РД, е потвърдил неговите констатации по отношение на процесната фактура № 09/0001/000004 от 31.12.2009 г., издадена от „Д. Б.” С.Л. по договор за детайлно маркетингово проучване, което включва анализ на пазара на сектора и на потреблението; търговско проучване; стратегически анализ; търговски анализ на базата на продажби, ценови план, проучване на каналите за продажба, изработване на търговски документи, сключен на 01.01.2009 г. между [фирма], в качеството му на възложител, и испанското дружество [фирма], в качеството му на изпълнител, във връзка с което е коригирал декларираните от дружеството финансов резултат за 2009г. - загуба в размер на 183 816,88 лв. и е определил данъчна загуба в размер на 27 350,48 лв.

В хода на ревизията е установено, че предмет на дейност на ревизираното дружество, съгласно съдебното решение за регистрацията му, е инвестиране в недвижими имоти, строителство на сгради, покупка, строеж и обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба, строителство, проектиране, реконструкция и дизайн на недвижими имоти и

др. Констатирано е, че дружеството е закупило поземлени имоти в [населено място], м. „Шипоцко“, като към момента на извършване на ревизията не са започнати строителни дейности в тях.

Установено е, че през ревизирия период дружеството [фирма] е получател на услуги, извършени от [фирма], Испания съответно по договор от 01.01.2009 г. за извършване на маркетингово проучване и договор също от 01.01.2009 г., с който ревизираното лице възлага на изпълнителя извършването на определени услуги като подновяване на визи за проектиране, урбанистичен анализ на парцелите, собственост на възложителя в [населено място], предпроектно проучване за възможността и начина на захранване на имотите с електричество, водоснабдяване, изграждане на канализация, изграждане на пътна инфраструктура.

При служебна проверка на данните в Търговския регистър е констатирано, че Denia B. SI е закупило всички притежавани дружествени дялове от капитала на [фирма], поради което и съобразно разпоредбата на § 1, т. 3, буква „е“ от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК дружествата са свързани лица.

С Протокол № 1104235/01.01.2011 г. са приобщени събраните по реда на ДОПК копия на документи и доказателства във връзка с извършена проверка по подадено Искане по чл. 137 ал. 1 от ДОПК с вх. № 02-53-06-1386/30.03.2010 г., приключила със Становище за наличие/липса на основания за прилагане на Спогодба за избягване на двойно данъчно облагане /СИДДО/ изх. № 24-02-198 от 12.08,2010 г.

В хода на извършената проверка на Denia Buildins SI, приключила с издаване на Становище за наличие/липса на основания за прилагане на Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане между Република България и Кралство Испания, изх. № 24-02-198/12.08.2011 г., за доказване реалното извършване на услугите по договора за маркетингово проучване, от страна на Denia B. SI е представен маркетингов доклад за 2009 г. Според писмените обяснения на испанското лице, маркетинговото проучване е изготвено от подизпълнител -дружеството Yaiza T. SI, установено в Кралство Испания. Съгласно представените доказателства, през 2009 г. последното е издало на Denia B. SI четири фактури на обща стойност 282 350,00 евро. Двадесет и четири процента от тази сума, Denia B. SI фактурира на [фирма], към която прилага и 15,72 % надбавка за печалба.

При проверката е констатирано, че маркетинговото проучване съдържа в голямата си част обща информация, свободно достъпна, публикувана в различни интернет сайтове, като са цитирани съответните автори и сайтове, където е публикувана информацията. Съгласно представените доказателства Denia B. SI е предало изготвеното проучване на [фирма] на 31.12.2009 г., видно от приложен протокол за извършена работа от 31.12.2009 г. към Договор за маркетингово проучване и анализа на пазара от 01.01.2009 г. Същевременно от органите по приходите е установено, че маркетинговото проучване съдържа части от публикации, интервюта и анализи, публикувани в Интернет през 2010 г. От органите по приходите се посочва също така, че маркетинговото проучване, освен обща информация за България и Б. съдържа и оценка относно стратегията на [фирма] за управление на собствени парцели в България (Част V Стратегически анализ), като се изказват препоръки за изграждане на инфраструктура, ВиК, електрификация, които представляват всъщност законови изисквания, без които построените сгради не биха получили разрешение за ползване. Анализирайки доклада, органите по приходите посочват, че всички дейности, които маркетинговото проучване препоръчва да се извършат, са били известни или са

стартирали много преди това проучване да бъде изготвено и предадено на възложителя.

Във връзка с горното е прието, че маркетинговото проучване и съдържащите се в него препоръки не носят за [фирма] никаква значима, полезна или нова информация, а единствено възпроизвежда факти, които вече са настъпили или са известни на [фирма]. Препоръките в проучването се представят постфактум, като дадени процеси вече са стратирани и в по-голямата си част дори приключили. Прието е в обобщение, че няма икономическа причина, поради която [фирма] да приеме това проучване като информация, от която дружеството би имало някаква изгода.

На следващо място, от органите по приходите е посочено, че от представените доказателства не става ясно как е формирана цената на „маркетинговото проучване“. От страна на Denia B. SI се твърди, че проучването е изготвено от друго свързано лице Yaiza T. SI /видно от интернет сайта на компанията: www.yaizatrust.com/. В представените 4 фактури, издадени от Yaiza T. SI е посочено, че отразяват плащания за управление, администрация и ръководство. При така установените обстоятелства, не може да се направи изводът, че тези фактури се отнасят за изготвеното маркетингово проучване. Фактът, че Denia B. SI префактурира на [фирма] свои разходи, произтичащи от сделки с Yaiza T. SI, не означава, че тези разходи имат връзка с дейността на българското дружество. В допълнение е посочено, че начислената норма на печалба от 15,72 % върху понесените от Denia B. SI разходи не кореспондира с установените принципи на трансферно ценообразуване между свързани лица. Надбавка в такъв размер, в случаите когато „Д. Б.“ СЛ не добавя стойност към получените от трети лица услуги, е неоправдано висока. При вътрешно груповите услуги съгласно международните и национални правила надбавка за печалба не се начислява или се начислява в много малък размер в случаите, когато за оказването на дадени услуги са ползвани трети лица, /Глава 12 от Наръчник по трансферно ценообразуване на НАП, 2008 г. и Глава 9 на Наръчник по трансферно ценообразуване за мултинационални компании и данъчни администрации, 1995 г. на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие/. Като допълнителен аргумент, че не следва да се начислява надбавка е посочено, че крайният доставчик на услугата Yaiza T. SI е свързано лице, както с Denia B. SI, така и с [фирма], тъй като е краен собственик на Denia B. SI. Доколкото и трите лица са свързани и след като „Д. груп Б. — 2“ ЕООД изпълнява инвестиционните намерения на холдинга Yaiza T. SI, индиректното договаряне е можело да бъде избегнато или поне надбавката да се ограничи до минимум.

Съобразно изложеното в цитираното становище за наличие/липса на основания за прилагане на СИДДО е прието, че сумата по фактура №09/0001/000004, издадена от Denia B. SI за услугите по договора за маркетингово проучване в размер на 80 000,00 евро /156 446,40 лв./ представлява скрито разпределение на печалбата. Предвид това е прието, че този доход представлява дивидент и съответно на основание на основание чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО е освободен от облагане с доход при източника в Република България.

С оглед издаденото становище и след констатация, че ревизираното дружество — жалбоподател отчита като разход суми, които са квалифицирани като скрито разпределение на печалбата, органите по приходите са приели, че на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО така отчетените разходи не следва да се признаят за данъчни цели. Съобразно това е увеличен финансовият резултат на дружеството със сумата от 156

466,40 лв., представляваща стойността на услугите, документиран с фактура № 09/0001/000004/2009 г, издадена от Denia B. SI.

Ревизионният акт е връчен на упълномощено от ревизирия субект лице на 02.05.2011г., а жалбата до директора на дирекция „ОУИ” – [населено място] при ЦУ на НАП е подадена чрез ТД на НАП София град с вх. № 53-06-1675 от 16.05.2011г.

В законоустановения 60 - дневен срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с решение № 1863/ 21.10.2011г., с което е потвърдил РА в обжалваната му част.

В 14 – дневния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК [фирма] подава жалба срещу процесния ревизионен акт чрез директора на дирекция „ОУИ” – [населено място] при ЦУ на НАП с вх. № 53-02-456 от 10.11.2011г. до Административен съд София град.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства; заключение по допуснатата съдебно-техническа експертиза, изготвено от вещото лице О. И. С., както и допълнително представените от жалбоподателя в с.з. доказателства .

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган № К – 1003607 от 30.08.2010г., издадена от С. И. А. началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” при ТД на НАП София на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определен К. С. З. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – София град за компетентен орган по издаването на ревизионен акт на [фирма]. Самата ЗОКО е издадена от С. И. А. началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” при ТД на НАП София, чиято компетентност е определена със Заповед № РД 01-9 от 04.01.2010г. на директора на ТД на НАП София град. Процесният ревизионен акт е издаден от определения в ЗОКО орган по приходите – К. С. З. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП София град т.е. от лице, разполагащо с материална компетентност при наличието на изрично издадена заповед за определяне на компетентен орган.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че с отчетените разходи в размер на 80 0000 евро, документиран с фактура № 09/0001/000004 от 31.12.2009 г. издадена от „Д. Б.” С.Л. и протокол за извършена работа от 31.12.2009 г. следва да се извърши преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2009 г. като на основание чл. 26, т. 11 ЗКПО следва увеличение на финансовия резултат в размер на 156 466, 40 лв. Същото е било потвърдено при оспорването на РА по административен ред и от директора на Д”ОУИ”, като е наведен и допълнителен аргумент, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, а именно, че за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

Разрешаването на спора по делото изисква даването на отговор на въпроса доколко в спорната хипотеза са налице материалноправните предпоставки за приложението на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, чл. 22, т. 1 ЗКПО и чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО.

Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО (в релевантната редакция) за целите на определяне на данъчния финансов резултат, когато в този закон е посочено, че разход (загуба) не е признат за данъчни цели, с този разход (загуба) се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години. В разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО (в релевантната редакция) е разписано, че за отклонение от данъчно облагане се смята заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма (ал. 1).

Съгласно разпоредбата на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели и счетоводният финансов резултат следва да се преобразува с разходите, които представляват скрито разпределение на печалбата. Легалното определение на понятието е дадено в § 1, т. 5, буква „а” от ДР на ЗКПО, като по смисъла на последния, скрито разпределение на печалбата са начислените разходи от данъчно задължените лица в полза на съдружници и на трети лица, без да са свързани с осъществяваната стопанска дейност или превишаващи обичайните пазарни нива. Следователно правнорелевантен за класифицирането на един разход като форма на скрито разпределение на печалбата е фактът на обвързаността му с осъществяваната от дружеството дейност, както и неговият размер спрямо нормалния между несвързани лица.

Като съобрази предмета на договора от 01.01.2009 г. и останалите му клаузи, както и представените по делото доказателства, съдът намира, че процесният договор за изработване на детайлно маркетингово проучване може да се отнася за извършването на проучване на кой да е

пазар на стоки или услуги, на кой да е сектор и потребление, за търговско проучване и анализ на каквато и да е стока или услуга и в коя да е държава. Предвид липсата на представени по делото доказателства, от които да се установи предаването от възложителя на изпълнителя на документи и данни по т. 7 от договора, от които евентуално последният да направи извод за възложената му работа, както и липсата на данни за сключен анекс или разменена кореспонденция между страните, то неустановен по делото е начина, по който изпълнителят е определил каква работа да извърши в изпълнение на предмета на договора от 01.01.2009 г., респективно да предаде с представения по делото „Протокол за извършена работа“ от 31.12.2009 г. маркетинговия доклад.

Освен това и цитирания протокол също е неконкретизиран досежно предадената извършена работа и може да се отнася до „Изработване на детайлно маркетингово проучване“ на стоки или услуги от всякакво естество, примерно анализ на пазара, на сектора и на потреблението; търговско проучване; стратегически анализ и търговски анализ на базата на продажби, ценови план и проучване на каналите за продажба на месни продукти, млечни продукти, кожени изделия и т. н. във всеки кът от планетата. Предвид всичко така изложено, съдът намира, че по делото остана недоказано основанието за издаване на спорната фактура.

Неоснователни са възраженията на жалбоподателя с които се твърди, че разпоредбата на чл. 26, т. 11 от ЗКПО е неприложима по отношение възнаграждението по фактура № 09/0001/000004, като твърди, че стойността „платена“ по посочената фактура счетоводно е отнесена към стойността на притежаваните от дружеството имоти видно от хронология на счетоводна сметка 201 „Земи“. От органите по приходите е констатирано, че сумата по посочената фактура е отразена като разход по сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

Във връзка с възражението на жалбоподателя, че не става ясно кое от изложените фактически основания е послужило на органите по приходите за извършване на оспорената корекция на финансовия резултат: това, че не са извършени изобщо услуги или това, че заплатената от жалбоподателя цена не отговаря на пазарната такава, следва да се посочи, че това са отделни, ясно изложени констатации, базирани на анализа на събраните в хода на ревизията доказателства, които сами по себе си представляват и отделни основания за корекция на финансовия резултат. Във връзка с това следва да се посочи, че макар и извършените корекции на финансовия резултат да почиват на друго правно основание, настоящата инстанция намира, че в случая е налице и хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, съгласно която за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на

възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени, Обстоятелството, че от страна на испанското лице Denia buildings SI не са извършени услуги, за които се следва възнаграждението по спорната фактура, е изследвано от органите по приходите, като същите са посочили редица обстоятелства, които обосновават именно такъв извод. Отново жалбоподателят не е ангажирал доказателства, които да сочат, че са налице конкретни услуги, извършени в изпълнение на договора за мениджмънт, като представените такива водят до противоположния извод.

Дори представените по делото писмени обяснения от международен директор на [фирма] (л. 354) не променят по никакъв начин горните изводи. С тях се коментира маркетингов доклад за 2009 г., като по никакъв начин не се прави връзка с договора между това дружество и [фирма]. Тук е ред да се отбележи, че в договора освен липсата на конкретизация досежно предмета му, се констатира и липса на такава и касателно периода на проучването. Фактът, че съгласно чл. 5 от него, договорът влиза в сила от датата на подписването му и е със срок до 31.12.2009 г. не попълва установената празнина във връзка с предмета му досежно периода, който следва да се вземе предвид при изследването. Така уговореният срок касае единствено крайния момент, в който готовият краен продукт следва да се предостави на възложителя.

Останалите представени в хода на делото доказателства , а именно: оферта предсатвена от Gfk-Emer, Испания на „Д. Б.” С.Л., Испания за идготвяне на пазарно проучване за застрояване на обект, находящ се в [населено място] баня, План за продажби в България за имоти от [фирма],, изготвен от „Д. Б.” С.Л., отчети за извършена работа във връзка с команидровка в България , изготвени от Р. М., служител на „Я. тръст” и Д. С., служител на „Д. Б.” С.Л. и други , по никакъв начин не допринасят за попълване на празнотата в договора от 01.01.2009 г., най- малко тъй като при изготвянето на тези документи не се констатира участието на представител на възложителя – сега жалбоподател. Цитираните доказателства за пътувания на служител на „Я. тръст” от своя страна пък са неотносими към предмета на спора, тъй като по никакъв начин от тях не се установява връзката им с договора от 01.01.2009 г. или с друг договор, по силата на който [фирма] да е възложило на тези това дружество извършването на дейности по проучване на пазара на недвижими имоти в различни области на страната. По делото няма данни респ. не се установява връзката на „Я. тръст” с процесната фактура и по причина непредставянето на доказателства за превъзлагане, в това число договори и други придружаващи ги документи.

Следва да се отбележи още, че по делото липсват каквито и да било

доказателства за сочените в маркетинговия доклад проучвания. Тук следва да се отбележи също така, че маркетинговият доклад не съдържа и позоваване на използваните вторични източници на информация, в това число чуждестранни. Прави впечатление, че последният е изготвен главно въз основа на вторични източници поради липсата на доказателства за първично събирана информация с цел изготвянето му. Впрочем, дружеството – жалбоподател не оспорва направените от органите по приходите констатации относно дословното възпроизвеждане в доклада на цели статии от български вестници, интервюта и информация от Интернет сайтове на български език, които съдът намира, че е ненужно да бъдат възпроизвеждани отново в съдебното решение. Предвид направения по – горе и тук преглед на представения по делото маркетингов доклад, съдът констатира, че в него се съдържат само данни, извлечени от непосочени в доклада вторични източници, чието авторство изпълнителят претендира, без тези данни да са подложени на обработка и анализ. В доклада не се сочи използването на статистически методи за обработка на информацията и не са направени изводи въз основа на данните, които той съдържа. Предвид това, съдът намира, че така представения доклад не е изготвен реално от [фирма] с цел [фирма] да получи актуална информация и съответен икономически резултат. Неправдopodobна от житейска гледна точка е процесната ситуация, при която за изготвянето на този доклад, който всъщност представлява просто механичен сбор на вече публикувани информации в българската преса, справочници, учебници по икономика и маркетинг, както и в Интернет на електронни адреси на български език, да е извършено възлагане на чуждестранно дружество срещу цена в размер на 80 000 евро. Ето защо, съдът намира, че изводите на органите по приходите за приложение спрямо процесната хипотеза на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО (в релевантната редакция) и коригиране на финансовия резултат със стойността на процесната фактура поради непризнаване на услугата за реално осъществена, са законосъобразни и в съответствие с доказателствената съвкупност. Налице са материалноправните предпоставки за приложението на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, във вр. с чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. Осъществен е фактическият състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО - отклонение от данъчно облагане при заплащане на възнаграждение за услуга без тя да е реално осъществена.

Не е безспорно доказано реалното осъществяване на услуги по сключения между [фирма] и испанското дружество „Д. Б.” С.Л. договор от 01.01.2009 г. с предмет *маркетингово проучване, което включва: анализ на пазара на сектора и на потреблението; търговско проучване; стратегически анализ; търговски анализ на базата на продажби, ценови план, проучване на каналите за продажба,*

изработване на търговски документи, поради липса на годни доказателства за реалност на доставката. Самият договор по себе си не е достатъчен да обоснове извод за реално изпълнение, с оглед направения по-горе от съда извод за липса на връзка между процесния договор и фактурата за заплащане на изготвения маркетингов доклад. Договорът е приобщен към преписката, но от него не става ясно какъв период трябва да обхваща маркетинговото проучване, както и не е посочено за каква стока или услуга същото трябва да даде търсената информация. Не се ангажираха доказателства, от които да е видно, че предметът на договора е уточнен между страните по него, например чрез допълнително споразумение, писма или друга разменена кореспонденция. В случая не е налице писмено обективизиране на волята на възложителя досежно изясняване предмета на договора. Не е ясен и мотивът на жалбоподателя, относно избора на изпълнител по договор за маркетингово проучване, във връзка със състоянието на пазара на недвижими имоти в България, а именно испанското дружество „Д. Б.“ С.Л., предвид обстоятелството, че за изготвянето му е използвана информация, съдържаща се в български интернет сайтове, а размерът на икономическия ресурс, ангажиран за изпълнението му е значителен. Не са приобщени и доказателства, от които да е видно, че услугата е възложена и реално изпълнена от дружеството подизпълнител „Я. Тръст“. Не са представени доказателства за установяване наличието на облигационни правоотношения между страните, както и фактури, които се отнасят пряко да изпълнението на поетото задължение. Представените фактури, които касаят пътуванията и престоят в България на експертите на „Я. Тръст“ не са издадени от хотелите в България, чиито услуги са използвани, а от „А. К.“, испанско дружество, посочено като „продавач“.

При липса на доказателства за реално извършени услуги от доставчиците следва извод, че осчетоводените разходи за тези услуги не могат да се признаят за данъчни цели. Сделките, на които не съответства реална стопанска операция, се квалифицират като такива, сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение на данъчното облагане. Следователно е приложима разпоредбата на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 2 ЗКПО. Налице е отклонение от данъчно облагане във всички случаи, при които е осчетоводено заплащане на възнаграждение за услуги, които не са реално осъществени и финансовия резултат от тези операции не следва да бъде взет под внимание. Предвид така направения извод за нереалност на спорната доставки на услуга, безпредметно се явява обсъждането на цената на маркетинговия доклад и обсъждането на изслушаното и прието по делото заключение на съдебно-оценителната експертиза. Не е налице основание за проверка относно пазарните цени

на обичайни сделки от същия вид, защото реално не са осъществени услуги тоест безпредметно се явява определянето на пазарна цена на неизвършени услуги.

Предвид така изложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и законосъобразно е преобразувал финансовия резултат на дружеството в посока увеличение в размер на 156 466, 60 лв. за 2009 г., със заплатената сума за договор за маркетингово проучване и анализ на пазара от 01.01.2009 г. В този смисъл, РА в обжалваната част, потвърден с решението на директора на Д"ОУИ", се явява законосъобразен, поради което жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на спора, съдът следва да осъди [фирма] да заплати на Д „ОУИ“/ с ново наименование Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централното управление на Националната агенция за приходите, считано от 01.01.2013 г./, сумата в размер на 3 579, 32 (три хиляди петстотин седемдесет и девет лева и тридесет и две стотинки) лв., на основание чл. 8, във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, във вр. с чл. 161, ал. 1 , изр. второ и трето ДОПК.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 7-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с адрес за кореспонденция : [населено място], [улица], офис 5, ет.1, представлявано от управителя С. Б., чрез пълномощника адв.И. М. със съдебен адрес:гр.София, [улица], вх.В срещу ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 15.04.2011г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП София град, потвърден с решение № 1863/21.10.2011 г. на Директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ (ОУИ) – [населено място] при ЦУ на НАП/ново наименование Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"/.

ОСЪЖДА Д. Г. Б. - 2“ ЕООД с адрес за кореспонденция : [населено място], [улица], офис 5, ет.1, представлявано от управителя С. Б. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централното управление на Националната агенция за приходите, сума в размер на 3 579, 32 (три хиляди петстотин седемдесет и девет лева и тридесет и две стотинки) лв. – юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред тричленен състав на Върховния административен съд в

четиринадесетдневен срок, считано от съобщението и получаване на препис от него от страните.

Преписи.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: