

РЕШЕНИЕ

№ 3081

гр. София, 18.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в
публично заседание на 26.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Макрина Христова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **8244** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по повод на жалба с вх. № 23120 от 02.08.2018 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 451 от 03.07.2018 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчни осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор С. Г. С. срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29160 - 04869 – 091 – 001 от 29.03.2018 г., издаден от Ю. И. В., на длъжност началник сектор при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”(Г.) – възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 867 от 19.06.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен и необоснован при наличието на отменителните основания по чл. 160, ал.2 от ДОПК – спорна компетентност на органите издали заповедите за възлагане на ревизията, за удължаване на срока на ревизията, за спиране и възобновяването ѝ, неспазване на процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му – ДОПК, ЗКПО и ЗДДС. В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. П., който поддържа жалбата, депозира писмено становище и претендира сторените съдебно – деловодни разноски.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. М., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли, претендира

юрисконсултско възнаграждение. Депозира писмено становище.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата и законосъобразност на РА.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2900 – 29160 – 04869 – 020 – 001 от 15.07.2016 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Г., е възложила извършването на ревизия на [фирма]. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Корпоративен данък от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г., Данък върху добавената стойност от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г., данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г., Данък върху разходите за превозни средства от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г., Данък върху дивидентите и ликвидационните дялова на юридически лица от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г., Данък върху доходите на чуждестранни юридически лица от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г. и данък върху представителните разходи от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, И. Б. Г. и М. К. Ц. - Д., на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2900 – 29160 – 04869 – 020 – 002 от 10.10.2016 г., издадена от Ю. И. В., срокът за приключване на ревизията е продължен до 18.12.2016 г.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2900 – 29160 – 04869 – 020 – 003 от 16.12.2016 г., издадена от Ю. В., срокът за приключване на ревизията е продължен до 14.05.2017 г.

Със заповед № Р - 2900 – 29160 – 04869 – 023 – 001 от 15.03.2017 г. Ю. В. е спряла производството по извършване на ревизията на основание чл. 34, ал.1, т. 2 от ДОПК във връзка с искане на ръководителя на ревизията, до получаване на отговор от чуждестранните администрации, но не повече от 8 месеца.

Със заповед № Р - 2900 – 29160 – 04869 – 143 – 001 от 16.11.2017 г., Ю. В., е възобновена ревизията и е посочен срок за нейното завършване до 14.01.2018 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2900 – 29160 – 04869 – 020 – 001 от 29.01.2018 г. Срещу РД е подадено възражение с вх. № 26 – Я – 3446 от 14.03.2018 г.

Издаден е РА № Р – 2900 – 29160 – 04869 – 091 – 001 от 29.03.2018 г., от Ю. И. В. на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, с който са установени задължения за довносяне на ЗДДС в размер на 740 165, 48 лв. и лихви в размер на 275 529, 45 лв. и корпоративен данък в размер на 1 167 679, 20 лв. и лихви в размер на 359 407,06 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 26 – Я - 4785 от 13.04.2018 г. по регистъра на ТД на НАП Г. и вх. № 23 – 29 - 47 от 19.04.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

В срок за произнасяне по чл. 155, ал.1 от ДОПК, решаващият орган е издал решение № 867 от 19.06.2018 г., с което РА е потвърден в частта на установените задължения за корпоративен данък и лихви за 2013 г., 2014 г. и 2015 г., както и в частта на

установените задължения по ЗДДС за данък и лихви за периодите м. 01, м. 04, м. 05, м. 07, м. 08, м. 10, м. 12.2013 г., м. 04, м. 06, м. 07, м. 09, м. 10, м. 12.2014 г., м. 04, м. 06, м. 07, м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2015 г.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

В хода на ревизионното производство са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД. На жалбоподателя са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които исканите документи са представени. Изпратени са искания до [фирма] и [фирма], в отговор на които са представени документи. С Протокол № Р – 2900 – 29160 – 04869 – П. – 001 от 10.01.2018 г. и Протокол № Р – 2900 – 29160 – 04869 – П. – 002 от 23.01.2018 г. са присъединени документи от ревизионно производство на [фирма] за установяване на същите по вид задължения за предходни периоди, приключило с РА № Р – 2900 – 29160 – 02085 – 091 – 001 от 22.12.2017 г., отменен с решение № 2967 от 03.05.2019 г., постановено по адм. дело 8269 по описа за 2018 г. на АССГ, влязло в сила.

Основната дейност на [фирма] е производство и търговия в страната и в чужбина на памучни и памучен тип прежди и платове. През ревизираните периоди дейността е осъществявана в завод за производство на хавлиени изделия в [населено място], завод за производство на плетени /трикотажни/ изделия в [населено място] и складове в няколко градове в страната.

За ревизираните периоди дружеството има редовно подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО и регистри и СД по ЗДДС.

Констатации в частта за корпоративен данък.

При ревизията е констатирано, че [фирма] е сключило договори за наем на текстилни машини от 18.08.2001 г., 22.12.2005 г., 30.12.2005 г. и 30.09.2013 г. с наемодател [фирма] и от 01.03.2010 г. с [фирма]. Съгласно договорите, описаните машини по марка и модел се предоставят от наемодателите за временно и възмездно ползване в състоянието, в което се намират към момента на подписване на договора. Предаването се извършва в определен срок с двустранно подписан приемно - предавателен протокол, като от момента на подписването му рискът от погиване на машините, преминава върху наемателя. Наемодателят се задължава да извърши монтажа на машините и да ги въведе в експлоатация. Наемателят се задължава да заплаща всички разходи, необходими за поддържане на машините, включително и тези за ремонта на машини, повредени в следствие на неправилна експлоатация. Наемателят се задължава да застрахова за своя сметка наетите машини. Установено е, че срокът на действие на договора с [фирма] от 16.08.2001 г. е две години, на договора от 22.12.2005 г. е четири години, а на договора от 30.12.2005 г. е три години. Срокът на договора с [фирма] е три години. Към договорите за наем са подписвани допълнителни споразумения само за промяна на наемната цена и за връщане на отделни машини. По отношение на наетите машини по договора с [фирма] е констатирано, че машините са придобити от [фирма], като същите до 01.03.2010 г. са били предмет на договор за оперативен лизинг № 005 от 07.03.2006 г., сключен между жалбоподателя и [фирма] със срок на действие три години.

В отговор на връчени искания от наемодателите са представени данъчен амортизационен план /ДАП/, счетоводен амортизационен план /САП/, подробна справка за начислените амортизации за ревизираните периоди. [фирма] е представило фактури за закупените машини, предмет на договорите за наем.

Въз основа на анализ на събраните в хода на ревизията документи, органите по

приходите са направили извода, че за целите на данъчното облагане сключените договори за наем, независимо от наименованието им, с оглед договорените в тях клаузи и период за ползване на активите, са изпълнили критериите на договори за финансов лизинг по смисъла на МСС 17 Лизинг. Прието е, че отчетаните от ревизираното дружество счетоводни разходи следва да бъдат съобразени с изискванията на счетоводното законодателство за отчетане на финансов лизинг. В резултат на това е отчетен данъчен ефект от преквалифицирането на договорите за наем в договори за финансов лизинг и са определени допълнителни данъчни задължения за корпоративен данък и лихви за забава.

Изводът на органите по приходите е формиран въз основа на анализ на сключените договори - условията, при които са сключени, икономическата им същност и цел, резултатите от изпълнението им, приложимите разпоредби на Търговския закон /ТЗ/ и Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, и приложимите за ревизираното лице норми на счетоводното законодателство.

Органите по приходите са направили извод, че сключените договори за наем с [фирма] и с [фирма] притежават характеристиките на договори за финансов лизинг, защото:

[фирма] е закупило машините, предмет на договорите за наем от трети лица и ги отдава на [фирма] за определен срок, който впоследствие мълчаливо е удължаван. Платените суми за наем надвишават стойността на закупените машини. Това са специфични машини, каквито не се предлагат на пазара за отдаване под наем и съответно рискът от прекратяване на договора за наем и възможността за отдаването им под наем на друг наемател е много висок.

Съгласно данните в Търговския регистър дейността на [фирма] е лизингова дейност, вътрешно и външготърговска дейност, търговско представителство и посредничество, както и всякакъв друг вид дейност, незабранена от закона. Дружеството закупува машините специално, за да ги отдаде под наем на [фирма]. [фирма] закупува плетачните машини, предмет на договорите за наем, от следните доставчици: Д. Е. Л., Великобритания, ИНДИПУНТ, Испания, К. ТЕКСТИЛ МАШИНЕН, Германия и S. S. I. S.P.A.

Като представител на [фирма] по част от митническите декларации за внос на машините от Д. Е. Л. е посочен П. Г.. От справка в базата данни на НАП е констатирано, че към момента на осъществения внос същото лице е в трудови правоотношения с [фирма] и не е декларирало получени доходи от [фирма]. В международните товарителници като разтоварен пункт е вписан адрес България, П., Индустриална зона, Я..

Въз основа на горното е заключено, че е изпълнен критерият за разграничаване на договорите за лизинг и наем - лизингодателят [фирма] не разполага с вещите, които отдава на лизинг, а ги придобива от трето лице и ги предоставя на лизингополучателя [фирма].

В процесните договори за наем е уговорено, че предаването се извършва с двустранно подписан приемно - предавателен протокол, в който се описват машините и от момента на подписването му, рискът от погиване на машините, преминава върху наемателя. Следователно договорите за наем отговарят на дефиницията за финансов лизинг, дадена в МСС 17, §4.

Органите по приходите допълнително са посочили, че договорите за наем не предполагат придобиването на собствеността върху отдадения под наем активи, а

само тяхното ползване в договорения срок. Но за определянето на даден договор като финансов лизинг по смисъла на счетоводното законодателство не е необходимо да е договорена клауза за прехвърляне на собствеността в края на лизинговия договор. Това произхожда както от изискването на принципа за отразяване на сделките според икономическото им съдържание, а не според правната им форма, залегнал в чл. 4, ал. 1, т. 5 от Закона за счетоводството /ЗСч/ в приложимата редакция за ревизирания период, така и от изискванията на МСС 17 Лизинг, където в §10 са определени критериите за квалифицирането на договорите като оперативен или финансов лизинг. Счетоводният финансов резултат след преобразуване се приема за данъчна основа, върху която се изчислява дължимия корпоративен данък. Направен е извод, че неспазването на изискванията на счетоводното законодателство има пряко отношение при определяне на данъчните задължения на данъчно задължените лица, независимо от тяхното наименование.

Органите по приходите са приели, че по отношение на договорите за наем на текстилни машини са изпълнени критериите за класифицирането им като такива за финансов лизинг.

Прието е, че е изпълнен е критерият за „икономически живот“ - срокът на лизинговия договор покрива по-голямата част от икономическия живот на актива, дори ако правото на собственост не е прехвърлено.

От анализ на използваните от ревизираното дружество и от наемодателите годишни амортизационни норми е установено, че и двете страни са приели, че икономическият живот на машините не надхвърля 5 години за счетоводни цели и данъчни цели, а за част от машините 3 години и 4 месеца за данъчни цели. При анализ на възрастовата структура на отдадените машини под наем е констатирано, че те надхвърлят горесцитираните периоди на икономически живот. Така например, закупени машини през 2001 г. са използвани 12 години към 31.12.2013 г., към 31.12.2014 г. са използвани 13 години, към 31.12.2015 г. са използвани 14 години.

По отношение на договорите за наем на машини с [фирма] е констатирано изпълнение на критерия „възстановяване на инвестицията“ - в началото на лизинговия договор стойността на минималните лизингови плащания се равнява почти изцяло на справедливата стойност на наетия актив.

Констатирано е, че покупната стойност на машините по същите договори е общо в размер на 12 239 887,31 лв., направените плащания по договорите за ревизираните периоди са общо в размер на 6 834 600,00 лв., направените плащания за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2012 г. са общо в размер на 6 829 056,00 лв., т. е. плащанията покриват 111.63 % от стойността на машините. Констатирано е също, че договорите са сключени с [фирма] още от 2001 г. и 2005 г., т.е. направените минимални лизингови плащания надхвърлят справедливата стойност на наетите активи.

Изложени са доводи за изпълнение на критерия „специализиран характер на актива“ - наетите активи имат дотолкова специфичен характер, че само лизингополучателят може да ги използва без съществени модификации. Смисълът на този критерий е, че когато лизинговият актив е със строго специфичен /уникален/ характер, само лизингополучателят може да го използва без големи модификации. Ако активите имат такива характеристики, тогава рисковете и изгодите от собствеността е много вероятно да бъдат прехвърлени от лизингодателя на лизингополучателя и следователно лизингът се класифицира като финансов лизинг.

В подкрепа на горния извод е посочено даденото писмено обяснение в отговор на

върчено искане от изпълнителния директор на [фирма], съгласно което наемната цена на машините по договори за наем е определена чрез преговори. Това са специфични машини, каквито не се предлагат на пазара за отдаване под наем и съответно риска от прекратяване на договора за наем и възможността за отдаването им под наем е много висок. Следователно и според критерия „специализиран характер на актива“ договорите за наем следва да се прекласифицират в договори за финансов лизинг.

Органите по приходите са заключили, че чрез договорите за наем на машини се прикрива сделка за финансов лизинг на същите и предвид разпоредбите на чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО са извършили корекция на декларираните финансови резултати за всеки от ревизираните периоди, като са взели предвид данъчната основа, която би се получила при сделка за финансов лизинг на машините. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В чл. 16, ал. 3 от ЗКПО е регламентирано, че когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка.

В тази връзка с РА не са признати за данъчни цели отчетените разходи за наем, а са признати разходи за амортизации и разходи за лихви за съответните периоди в обхвата на ревизията.

Отчетените разходи за наем по договори с [фирма], които не са признати за данъчни цели са за 2013 г. в размер на 2 270 100,00 лв., за 2014 г. в размер на 2 271 000,00 лв. и за 2015 г. в размер на 2 293 500,00 лв.

За да определи разхода за амортизации, ревизиращият екип е изходил от факта, че [фирма] /лизингополучател/ и [фирма] /лизингодател/ са приели, че икономическият живот на машините не надхвърля 5 години за счетоводни и данъчни цели и 3 години и 4 месеца за данъчни цели за част от машините, т.е. и двете дружества са приели годишна амортизационна норма за данъчни амортизации в размер на 30% и 20%. На тази основа за определяне на данъчното задължение са приети разходите за амортизации на трикотажните машини, отчетени от [фирма] за ревизираните периоди. Въз основа на данните в представените от [фирма] данъчен амортизационен план за ревизираните периоди органите по приходите са признали за разход данъчни амортизации за 2013 г. в размер на 86 179,54 лв., за 2014 г. в размер на 205 362,00 лв. и за 2015 г. в размер на 237 633,30 лв.

Ревизиращите органи са отправили искания до [фирма] и до [фирма], с които са изискани Методика за определяне на лизингови вноски, включващи главници и лихви за отдаване на лизинг на машини и оборудване за леката промишленост и Справка за размера на лихвите по реално извършени сделки за отдаване при условията на финансов лизинг на машини и оборудване, сключени за определен период и със срок на договора, близък до 40 месеца. Исканите документи са представени и са присъединени към ревизията с Протокол № Р – 2900 – 29160 – 04869 – П. – 002 от 23.01.2018 г.

С Писмо с вх. № 26 – У – 3379 от 10.03.2017 г. от [фирма] /е представена в табличен вид информация относно размера на лихвите по реално сключени лизингови договори с брой вноски, близък до 40. В писмените обяснения е посочено, че в дружеството се прилага обща методика за определяне на дължимите лизингови вноски, която отчита следните основни фактори:

- Вида на оборудването и неговия полезен живот /амортизационна норма/;
- Възможността за вторичен пазар на съответния актив;
- Кредитоспособността на лизингополучателя;
- Цена на ресурса и други капиталови разходи;
- Н. на печалба, съобразена с ценовата политика на дружеството.

С Писмо с вх. № 26 – И – 3401 от 13.03.2017 г. от [фирма] е представена в табличен вид информация относно годишни осреднени лихвени проценти по новостартирани лизингови договори за оборудване.

След анализ на предоставената информация, ревизиращите органи са приели за срок на договорите за лизинг 40 месеца /възприетият и от двете дружества срок на полезен живот на машините за данъчни цели/. За начален момент за начисляване на лихвите е приета датата, на която активите са заведени в ДАП на [фирма]. За определяне на размера на лихвеният процент е избран по-високият процент, даден от [фирма] или [фирма] към началната дата. За изчисляване на размера на лихвите е ползвана функция на Е. за изчисляване на лихва при зададен лихвен процент, период и сума. За целите на изчисленията са приети равни месечни лизингови вноски, без първоначална вноска. При сравняване на сумите са ползвани и лихвените калкулатори на двете лизингови дружества и не са установени отклонения. На тази база са определени признатите разходи за лихви за ревизираните периоди, като за 2013 г. те са в размер на 16 641,62 лв., за 2014 г. в размер на 44 183,50 лв. и за 2015 г. в размер на 50 161,42 лв.

Въз основа на горните изводи по отношение на отчетените разходи за наем по договори с [фирма] на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО е извършено преобразуване на декларирания финансов резултат в

увеличение общо с непризнати разходи в размер на 6 194 438,62 лв., в т.ч. за 2013 г. със сумата от 2 167 278,84 лв., за 2014 г. със сумата от 2 021 454,50 лв. и за 2015 г. със сумата от 2 005 705,28 лв. Същевременно ревизираното дружество е отчетло разходи за наем за ревизираните периоди общо в размер на 6 834 600,00 лв., определените разходи за амортизации са общо в размер на 529 174,84 лв. и е определен размер на лихвите общо от 110 986,54 лв.

Аналогични са констатациите и изводите относно отчетените разходи по договор за наем на машини от 01.03.2010 г. с наемодателя [фирма]. Предмет на договора са отдадени под наем за временно и възмездно ползване тъкачни станове Д. С. Т. R модел А. 8/J в комплект с жакардови глави модел MJ6-32 – 10 броя и софтуер за управление на станове. Месечният наем е в размер на 55 000,00 лв., като са договорени отстъпки при предварително плащане на наемната цена. Предаването е извършено на 01.03.2010 г. с двустранно подписан приемно - предавателен протокол. Наемателят се задължава да ползва отдаденото му под наем оборудване с грижата на добър стопанин. Наемателят се задължава да заплаща всички разходи, необходими за поддържане на машините, включително и тези за ремонт на машини, повредени в следствие на неправилна експлоатация. Наемателят се задължава да застрахова за своя сметка оборудването, предмет на договора, в полза на наемодателя. Срокът на договора е 3 години.

[фирма] закупува машините, предмет на договора за наем, от [фирма] /свързано лице, което до момента е отдавало под наем същите машини на [фирма]/ и ги отдава на [фирма] за определен срок, който в следствие мълчаливо е удължаван. Платените суми за наем надвишават стойността на закупените машини. Това са специфични машини, каквито не се предлагат на пазара за отдаване под наем и съответно рискът от прекратяване на договора за наем и възможността за отдаването им под наем на друг наемател е много висок.

В договора за наем е уговорено, че предаването се извършва с двустранно подписан приемно - предавателен протокол, като от момента на подписването му риска от погиване на машините, преминава върху наемателя. Следователно договорите за наем отговарят на дефиницията за финансов лизинг, дадена в МСС 17, §4 „Финансов лизинг е лизингов договор, при който по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди, произтичащи от собствеността върху даден актив“. Прието е, че са изпълнени критериите за класифициране на договорите като лизингови.

Установено е, че покупната стойност на машините е в размер на 665 000,00 лв., а направените плащания по договора с [фирма] за периода от 01.03.2010 г. до 31.12.2015 г. са в размер на 3 793 900,00 лв. Видно е, че плащанията покриват 570,51 % от стойността на машините, т.е.

направените минимални лизингови плащания надхвърлят справедливата стойност на наетите активи.

В хода на ревизията е извършен анализ на дружества, отдаващи под наем машини и оборудване, но не е установен наемодател на тъкачни станове. Прието е, че това са специфични машини, каквито не се предлагат на пазара за отдаване под наем.

По отношение на критерия „икономически живот“ е установено, че годишните амортизационни норми, които се прилагат от [фирма] и от [фирма] за активите, предмет на договорите за наем, са 30% в САП и ДАП и активът се амортизира за 3 години и 4 месеца за счетоводни и данъчни цели.

При анализ на възрастовата структура на отдадените машини под наем е установено, че те надхвърлят периода на амортизиране от 3 години и 4 месеца. Така например, 10 машини, закупени на 01.03.2010 г., са използвани 6 години към 31.12.2015 г.

Предвид така установеното, органите по приходите са приели за изпълнени критериите „икономически живот“, „възстановяване на инвестицията“, „специализиран характер на актива“, въз основа на които договорът за наем на машините следва да се преквалифицира на договор за финансов лизинг. Предвид разпоредбата на чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО данъчното задължение на ревизираното дружество е определено като е взета предвид данъчната основа, която би се получила при сделка за финансов лизинг на машините. Поради тази причина не са признати за данъчни цели отчетените разходи за наем, а са признати разходи за амортизации и разходи за лихви за съответните ревизирани периоди.

За да определи разхода за амортизации, ревизиращият екип е изходил от факта, че [фирма] /лизингополучател/ и [фирма] /лизингодател/ са приели, че икономическият живот на машините не надхвърля 3 години и 4 месеца за данъчни цели, т.е. и двете дружества са приели годишна амортизационна норма за данъчни амортизации в размер на 30%. На тази основа за определяне на данъчното задължение са приети разходите за амортизации на трикотажните машини, отчетени в [фирма] за ревизираните периоди.

За определяне на данъчното задължение в случая са приети разходите за амортизации на тъкачни станове и софтуер за станове, отчетени за ревизираните периоди от [фирма]. Въз основа на представени от последното дружество ДАП за съответните периоди, органите по приходите са определили признатите данъчни амортизации както следва: за 2013 г. – в размер на 116 375,00 лв., за 2014 г. в размер на 0,00 лв. и за 2015 г. в размер на 0,00 лв.

При определянето размера на разхода за лихви, органите по приходите са се позовали на представените данни от [фирма] и [фирма].

Ревизиращите органи са приели за срок на договорите за лизинг 40 месеца, съответстващ на възприетият и от двете дружества срок на полезен живот на машините за данъчни цели. За начален момент за начисляване на лихвите е приета датата, на която активите са заведени в ДАП на [фирма]. За определяне на размера на лихвеният процент е избран по-високият процент, даден от [фирма] или [фирма] към началната дата. За целите на изчисленията са приети равни месечни лизингови вноски, без първоначална вноска. Определените по този начин признати разходи за лихви са за 2013 г. в размер на 17 607,80 лв., за 2014 г. и 2015 г. – в размер на 0,00 лв.

Общо непризнатият размер на разходи за наем по договора с [фирма], представляващ превишение на разходи за наем спрямо разходи за лизинг, е в размер на 1 846 017,20 лв., в т.ч. за 2013 г. – в размер на 526 017,20 лв., за 2014 г. – 660 000,00 лв. и за 2015 г. – 660 000,00 лв. С посочените суми, на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО, е извършена корекция на декларирания финансов резултат за съответните периоди.

В подкрепа на направените изводи и допълнителни корекции по отношение на договорите за наем на машини с [фирма] и [фирма] органите по приходите са посочили, че съгласно публично достъпната информация от Търговския регистър, през месец ноември 2017 г. са настъпили промени в капитала на ревизираното дружество, като всички машини, предмет на разглеждане по договорите за наем, са включени в капитала на дружеството под формата на непарична вноска от акционерите – наемодатели по договорите за наем.

С РА на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО са извършени допълнително корекции на декларирания финансов резултат в увеличение за 2013 г., 2014 г. и 2015 г. общо със сумата от 3 519 916,10 лв., представляваща непризнати разходи по договори за комисионни услуги с [фирма] и със сума общо в размер на 116 420,00 лв. по договори за комисионни услуги с [фирма].

Договорите за комисионни услуги с [фирма] са от 30.12.2009 г. и от 03.05.2011 г.

Констатирано е, че за ревизираните периоди [фирма] е отчетло разходи общо в размер на 1 933 088,75 лв. по фактури от [фирма] за комисионна за посредничество по комисионен договор от 30.12.2009 г.

Съгласно комисионен договор от 30.12.2009 г. [фирма] възлага на [фирма] извършване на дейности с цел реализирането на хавлиени изделия, произведени от завода на възложителя в [населено място] за клиента МЕТРО К. ЕНД К.. Възложените дейности включват проучване на пазара и изискванията на МЕТРО за изработка на хавлиени изделия, възлагане на поръчки за производство от МЕТРО, мероприятия за стимулиране на МЕТРО към увеличаване на поръчките. Договореното

възнаграждение се определя на база реализираните от МЕТРО изделия – по 1,75 лв. за килограм реализирана продукция. С анекси от 05.01.2011 г. цената е определена на 1,25 лв. за килограм, а с анекс от 01.01.2014 г. възнаграждението е определено в размер на 1,00 лв. за килограм. Срокът на договора е три години и независимо, че не са представени всички анекси към него, договорът е действащ и към 31.12.2015 г.

В хода на ревизията от [фирма] са изискани доказателства относно реалността на извършените услуги по комисионния договор, каква е необходимостта и какви са критериите при избор на комисионер. Съгласно представените писмени обяснения от ревизираното дружество, предвид световната икономическа криза и конкуренцията на пазарите на текстилни изделия, необходимостта от комисионери за реализирането на продукцията е изключително голяма и от нея зависи съществуването на дружеството и запазването на работните места. Критериите при избор на комисионер са намиране на поръчки за реализиране на продукцията и защита на пазарните позиции. Доказателствата относно реалността на извършените услуги е количеството реализирана продукция.

С връчено искане, от [фирма] са изискани договори, споразумения, поръчки, кореспонденция и др. документи между [фирма] и МЕТРО К. ЕНД К., справка за извършените разходи, съпоставени с отчетените приходи по посочения договор, анализи и проучвания, извършени от [фирма], справки за увеличаване на поръчките след сключване на комисионния договор, както и писмени обяснения, от които да е видно как е определено възнаграждението по комисионния договор от 30.12.2009 г. между [фирма] и [фирма], доказателства за извършените услуги, разполага ли дружеството с кадрови капацитет за извършване на комисионните услуги.

Съгласно представените обяснения от управителя на [фирма], дружеството е посредник между производителя [фирма] и клиента МЕТРО К. ЕНД К. в Европа и Русия. Контактите с представители на клиента са осъществявани от управителя. Същият води преговори с клиента за нови поръчки и съдейства между страните относно финансовите условия. Разходите, които са извършени са за командировки, заплати, телефони и други. Възнаграждението по договора е определено чрез преговори между страните, на база реализирано количество продукция. Като доказателство за реалността на извършените услуги са посочени извършените продажби за този клиент, като за 2010 г. те са посочени в размер на 243 407 кг., за 2011 г. – 292 763 кг., за 2012 г. – 461 173 кг. В обясненията е посочено също, че дружеството притежава необходимия капацитет за извършване на услугите.

Въз основа на анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили следните заключения:

Дадените обяснения от страна на възложителя и от изпълнителя по цитирания договор са общи и не доказват реално извършени действия като комисионер между [фирма] и клиента МЕТРО К. ЕНД К.. От справка в базата данни на НАП е констатирано, че [фирма] извършва продажби към същия клиент още от 2006 г. Видно от комисионния договор, със същия не се прави разлика между МЕТРО К. ЕНД К. БЪЛГАРИЯ, ЕИК[ЕИК] и веригите МЕТРО в други държави, членки на ЕС и извън него.

Съгласно присъединените доказателства, събрани при ревизията на [фирма] за предходни периоди, на МЕТРО К. ЕНД К. БЪЛГАРИЯ е връчено искане, с което са изискани документи или кореспонденция между същото дружество и комисионера/комисионерите или посредника/посредниците за реализирана продукция на [фирма] за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2012 г. Изискани са обяснения, от които да е видно от кога [фирма] има търговски взаимоотношения с [фирма], има ли промяна в търговската практика по отношение на възлагане на поръчки и уреждане на доставки от [фирма] след 01.01.2010 г., с кои служители на [фирма] или други комисионери/посредници/ са осъществявани контакти, има ли промяна на лицата за контакти след 01.01.2010 г., извършвани ли са покупки на стоки от [фирма] за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2012 г. чрез комисионер или посредник, какви стоки и на каква стойност, в какво се изразява ролята на комисионера/посредника/, има ли извършени мероприятия от страна на комисионера за стимулиране на [фирма] към увеличаване на поръчките към [фирма].

От [фирма] са представени обяснения, съгласно които търговските отношения между доставчика [фирма] и [фирма] започват на 09.11.1998 г. съгласно сключени Общи условия за покупка, които уреждат търговските условия между двете дружества за доставката на стоки за МЕТРО. Начинът на отправяне на поръчки и условията за доставка не са подлежали на промяна. [фирма] е осъществявало контакти с конкретно изброени служители на [фирма]. От извършена справка в базата данни на НАП е констатирано, че посочените лица не са били в трудови или облигационни взаимоотношения правоотношения с [фирма].

С цел изясняване на относимите факти и обстоятелства относно извършени услуги от [фирма] за увеличаване на продажбите на [фирма] към клиенти от веригата МЕТРО, са отправени запитвания за обмен на информация с данъчната администрация на Република Х., Германия, Румъния и Руската Федерация, в които са регистрирани обекти на МЕТРО. Получените отговори от чуждестранните данъчни

администрации са присъединени към ревизията с Протокол № Р – 2900 – 29160 – 04869 – П. – 001 от 10.01.2018 г.

Съгласно получения отговор от данъчната администрация на Германия относно дружеството MGL M. G. L. W. G., началото на търговските взаимоотношения на последното с [фирма] е от м. август 2009 г. и за периода от 2009 г. до 2014 г. са били закупени стоки на обща стойност 4,4 милиона евро. От началото на 2014 г. M. CASH&C. D. осъществява търговските отношения с всички доставчици, а в частност с [фирма] – от 2013 г. Българското дружество [фирма] не е познато нито на MGL M. G. L. W. G., нито на M. CASH&C. D.. [фирма] не е използвано за посреднически услуги при заявки и покупки от [фирма]. Няма каквато и да е кореспонденция между дружествата. Заявките за стоки, представляващи интерес, се правят от търговския отдел директно към [фирма], след изпратена от доставчика оферта.

Съгласно получения отговор от данъчната администрация на Република Х., търговските взаимоотношения между [фирма] и хърватското дружество M. CASH&C. D.O.O. датират от 2002 г. M. CASH&C. D.O.O. е договаряло поръчките си директно с [фирма] с оглед нуждите на пазара, не е ползвало за посредник при бизнес отношенията си и не е имало никакви търговски контакти с представители на [фирма]. В началото на всяка година M. CASH&C. D.O.O. по аналогичен начин договаря на годишна база стоки от всички свои доставчици. В последствие се изготвят конкретни поръчки, които се изпращат автоматично към конкретния доставчик.

Съгласно получения отговор от данъчната администрация на Румъния, M. CASH&C. R. S. е поддържало търговски взаимоотношения с [фирма] и е закупило стоки на стойност 2 693 534 евро. През периода от 2009 г. до 2015 г. M. CASH&C. R. S. не е имало бизнес отношения с [фирма] и не е ползвало услугите на последното във връзка с търговските си отношенията си с [фирма]. Поръчките на стоки са отправяни директно към [фирма], въз основа на предварително представени оферти и мостри.

След изготвянето на ревизионния доклад, но преди издаването на ревизионния акт е получен отговор от администрацията на Руската Федерация с вх. №23-00-615/27.02.2018 г., в който МЕТРО РУСИЯ, аналогично на другите клиенти на ревизираното дружество е посочило, че е осъществявало кореспонденция във връзка с оферти и поръчки директно с [фирма] и директно е закупувало стоките от дружеството, като не е имало търговски контакти с представители на [фирма], нито бизнес отношения с последното.

Като доказателства за реално извършени комисионни услуги по договорите с [фирма] ревизираното дружество е представило писма от Н. К., ръководител на Службата по търговско-икономически въпроси при

Посолството на Република България в К., У. и от В. П., в качеството ѝ на старши вицепрезидент корпоративна отговорност на М. АГ. В същите писма не се съдържат конкретни данни, които да водят до извод за реално извършени комисионни посреднически услуги от [фирма]. В писмата се твърди, че са провеждани делови срещи с представител на [фирма] за обмисляне на взаимноизгодни форми на сътрудничество между различни дружества и [фирма]. Преценено е, че твърденията на Н. К. и В. П. не се потвърждават от останалите доказателства, събрани при ревизията.

Констатирано е, че по сключен комисионен договор от 03.05.2011 г. с [фирма] жалбоподателят е отчел през ревизираните периоди разходи за комисионна за посредничество общо в размер на 1 586 827,354 лв. Договорът е с идентични клаузи на договора, описан по-горе, като дейностите са с цел поръчка и реализиране на трикотажни изделия, произвеждани от [фирма] в завода в [населено място] за клиента I. S.L. – Испания. Предприетите процесуални действия с цел събиране на относими доказателства са същите, както описаните по-горе по отношение на комисионния договор за посредничество при продажби към МЕТРО К. ЕНД К..

Оспорващият е представил договор от 27.02.2001 г., фактури и отчети за извършената работа от [фирма] по Комисионен договор от 03.05.2011 г. за периода от 03.05.2011 г. до 31.12.2012 г. Относно необходимостта от комисионер, ревизираното дружество е посочило, че предвид световната икономическа криза и конкуренцията на пазарите на текстилни изделия, необходимостта от комисионери за реализирането на продукцията е изключително голяма и от нея зависи съществуването на фирмата и запазването на работните места. Критериите при избор на комисионер са намиране на поръчки за работа и защита на пазарните позиции. Доказателствата относно реалността на извършените услуги е количеството реализирана продукция.

С връчено искане от [фирма] са изискани относими доказателства по договора за посредничество. В отговор са представени общи обяснения, съгласно които дружеството е посредник между производителя [фирма] и клиента I. S.L. - Испания. Контактите с представители на клиента са осъществявани от управителя и същият води преговори с клиента за нови поръчки и съдейства между страните относно финансовите условия. Извършените разходи включват разходи за командировки, заплати, телефони и други. Възнаграждението по договора е определено на база реализирано количество продукция. Доказателства за реалността на извършените услуги е извършените продажби от [фирма] за този клиент.

Съгласно получения отговор от данъчната администрация на Испания, I. S.L. е имало търговски взаимоотношения с [фирма] от 2000 г., не е

имало контакти с представител на българското дружество [фирма], поръчките са били договаряни директно с [фирма] и не са използвани посреднически услуги на [фирма].

При ревизията е констатирано, че жалбоподателят е отчетел през 2014 г. и 2015 г. разходи общо в размер на 116 420,00 лв. по аналогичен на гореописаните комисионни договори такъв от 03.01.2014 г. с акционера [фирма]. Предмет на договора е извършване на дейности с цел реализиране на хавлиени изделия, произведени в завода на [фирма] в [населено място], за клиента G.A. O. S. - Италия, като договореното възнаграждение се определя на база на брой продадени хавлиени изделия.

С връчено искане от [фирма] са изискани относими доказателства и писмени обяснения. В общо формулирани писмени обяснения управителят на същото дружество е посочил, че няма сключен договор между [фирма] и G.A.O. S.. Дружеството е посредник между [фирма] и клиента, а намирането на клиенти е от съществено значение за съществуването на една производствена фирма. Проучването на изискванията на клиента е извършено чрез срещи и разговори от изпълнителния директор на дружеството, което е отразено в направените поръчки. Всички поръчки са към производителя с конкретни данни за производството и видно от полученото комисионно възнаграждение поръчките са увеличени през 2015 г. спрямо предходната година. Дейностите по договора са осъществявани от изпълнителния директор и останалия персонал в дружеството.

От справка в базата данни на НАП е констатирано, че [фирма] е декларирало ВОД към италианското дружество G.A.O. S. и преди сключване на комисионния договор, като не е установена съществена разлика в посока увеличение на стойността на реализираните поръчки от G.A.O. S.. – Италия преди и след сключения комисионен договор от 03.01.2014 г.

При анализ и съпоставка на всички събрани доказателства органите по приходите са констатирани, че не са представени доказателства, които да удостоверяват реално участие на [фирма] и [фирма] под каквато и да е форма при осъществяване на търговските взаимоотношения на ревизираното дружество с купувачите на продукцията му. От получените отговори в резултат на отправени запитвания е видно, че българските и чуждестранните контрагенти декларират, че не познават [фирма] и [фирма], а осъществените контакти по повод изпълнението на договорите са с лица, служители на [фирма].

Въз основа на анализ и преценка на всички събрани доказателства органите по приходите са направили извод, че не са налице реално извършени услуги по комисионните договори с [фирма] и [фирма]. Прието е, че липсват доказателства, удостоверяващи участие на

изпълнителите по договорите в търсенето на потенциален купувач, при провеждането на преговорите с избрани такива, както и при изпълнение на възложените от клиентите поръчки. От събраните в хода на ревизионното производство доказателства е направено заключението, че [фирма] и [фирма] са непознати на българските и чуждестранните контрагенти на оспорващия. Посочено е, че не са представени доказателства за притежаваните от същите дружества възможности за изпълнение на договорите, което е прието като аргумент в подкрепа на извода, че жалбоподателят не е имал нужда от предоставянето на услугите от [фирма] и [фирма]. Прието е, че ревизираното дружество самостоятелно е извършвало всички необходими действия по сключването на договорите с контрагентите му и тяхното изпълнение. Органите по приходите са преценили, че представените фактури от доставчиците по договорите за комисионни услуги, приемно - предавателни протоколи към тях, с които е определено възнаграждението, извършеното осчетоводяване, обсъдени и съпоставени с останалите събрани доказателства, не удостоверяват реалното извършване на доставки на услуги. В случая отчетените разходи по комисионните договори с [фирма] и [фирма] представляват разходи, несвързани с дейността и необосновани документално по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. За данъчни цели признаването на отчетените от ревизираното лице счетоводни разходи за получени услуги, независимо от наименованието на договора, е свързано с доказване на връзката на услугите с дейността на дружеството.

Предвид установеното, на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО е извършено увеличение на декларирания финансов резултат със сумата на непризнатите разходи за комисионни възнаграждения по договорите с [фирма] за всички ревизирани периоди общо в размер на 3 519 916,10 лв. и по договорите с [фирма] за 2014 г. и 2015 г. общо в размер на 116 420,00 лв.

С подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2013 г. [фирма] е декларирало данъчен финансов резултат печалба в размер на 1 676 143,62 лв., задължение за корпоративен данък в размер на 167 614,36 лв., отстъпка по чл. 92 от ЗКПО в размер на 1 000,00 лв., годишен корпоративен данък в размер на 166 614,36 лв., внесени авансови вноски в размер на 160 000,00 лв. и внесен корпоративен данък в размер на 6 614,36 лв.

С РА е извършено увеличение на финансовия резултат на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сумата в размер на 1 453 435,60 лв. на непризнатите разходи за комисионни услуги по договорите с [фирма] и на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО със сумата от 2 693 296,04 лв., представляваща непризнати разходи по договори за наем на машини с [фирма] и [фирма], преквалифицирани като лизингови

договори.

След корекциите е формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 5 822 875,26 лв., задължение за корпоративен данък в размер на 582 287,53 лв. Предвид отстъпката по чл. 92 от ЗКПО в размер на 1 000,00 лв., е определено задължение за корпоративен данък в размер на 581 287,53 лв. Предвид внесения данък от дружеството, е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 414 673,17 лв., ведно с лихви за закъснение в размер на 168 218,25 лв. По отношение на авансовите вноски е констатирано, че е начислена лихва в размер на 16,23 лв., която е събрана на принципа на единната сметка, т.е. същата не е включена в размера на определените с РА лихви за плащане.

За 2014 г. дружеството е декларирало данъчен финансов резултат печалба в размер на 3 519 621,93 лв., задължение за корпоративен данък след отстъпка от 1 000,00 лв. по чл. 92 от ЗКПО в размер на 350 962,19 лв., внесен авансов данък в размер на 300 000,00 лв. и внесен остатък от корпоративен данък в размер на 50 962,19 лв.

С РА е извършено увеличение на декларирания финансов резултат за 2014 г. в увеличение на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО със сумата 1 138 966,50 лв., представляваща непризнати разходи за комисионни услуги по договори с [фирма] и [фирма] и на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО със сумата на непризнатите разходи за наем на машини по договори със същите дружества общо в размер на 2 681 454,50 лв., преквалифицирани на разходи по договори за лизинг.

След корекциите е формиран данъчен финансов резултат за 2014 г. печалба в размер на 7 340 042,93 лв., задължение за корпоративен данък след приспадане на отстъпка по чл. 92 от ЗКПО в размер на 733 004,29 лв. Предвид внесения от дружеството корпоративен данък общо в размер на 350 962,19 лв. е определен данък за довносяне в размер на 382 042,10 лв., ведно с лихва в размер на 116 155,53 лв.

За 2015 г. ревизираното дружество е декларирало данъчен финансов резултат печалба в размер на 2 220 196,97 лв., полагащ се корпоративен данък от 222 019,70 лв., отстъпка по чл. 92 от ЗКПО в размер на 1 000,00 лв., задължение за корпоративен данък в размер на 221 019,70 лв., внесени авансови вноски в размер на 200 000,00 лв. и внесен корпоративен данък в размер на 21 019,70 лв.

С РА са извършени корекции на декларирания финансов резултат за 2015 г. на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО със сумата от 1 043 934,00 лв., представляваща непризнати разходи за комисионни услуги по договори с [фирма] и [фирма] и на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО със сумата на непризнатите разходи за наем на машини по договори със същите дружества общо в размер на 2 665 705,28 лв.

След корекциите е формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 5 929 836,25 лв., полагащ се корпоративен данък от 592

983,63 лв., отстъпка от 1 000,00 лв. по чл. 92 от ЗКПО, задължение за корпоративен данък в размер на 591 983,63 лв. Предвид внесения от дружеството корпоративен данък за периода в размер на 221 019,70 лв. е определен данък за довносяне в размер на 370 963,93 лв., ведно с лихва в размер на 75 033,28 лв.

В частта по ЗДДС:

Въз основа на констатациите и изводите за липса на реално осъществени доставки на комисионни услуги по издадените фактури [фирма] и [фирма], изложени в частта за корпоративен данък, с РА на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит както следва:

-по фактури от [фирма] за м. 01, м. 04, м. 05, м. 07, м. 08, м. 10, м. 12.2013 г., м. 04, м. 06, м. 07, м. 09, м. 10, м. 12.2014 г., м. 04, м. 06, м. 07, м. 09, м. 10, м. 11, м. 12.2015 г. общо в размер на 716 881,48 лв.

-по фактури от [фирма] за м. 04, м. 07, м. 10.2014 г., м. 04, м. 07, м. 10.2015 г. общо в размер на 23 284,00 лв.

Общо непризнатото право на приспадане на данъчен кредит за периодите м. 01, м. 04, м. 05, м. 07, м. 08, м. 10, м. 12.2014 г., м. 04, м. 06, м. 07, м. 09, м. 10, м. 12.2014 г., м. 04, м. 06, м. 07, м. 09, м. 10, м. 11, м. 12.2015 г. е в размер на 740 165,48 лв. Същата сума е определена за довносяне, ведно с лихви в размер на 275 529,45 лв.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с жалбата, административната преписка и допълнителни ангажираните писмени документи от страните.

По искане на жалбоподателя са допуснати изслушани и приети без оспорване Съдебно счетоводна експертиза (том. 2, л. 393 – 410), допълнителна съдебно счетоводна експертиза (том 2, л. 496 – 559) и съдебно техническа експертиза (том 2, л. 427 - 432), изготвени от вещите лица – С. А. М. и Ф. М. А.. Съдът кредитира като непротиворечиви и в унисон с останалите доказателства по дело описаните експертизи. С тях се доказват твърденията на жалбоподателя.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА. Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването 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.

Относно материалната законосъобразност на РА по ЗКПО

С РА са установени задължения по ЗКПО за корпоративен данък за 2013 г., 2014 г. и 2015 г., произтичащи от увеличението на финансовия резултат на следните основания:

1. На основание чл. 16, ал.1 и ал. 3 от ЗКПО по отношение на извършените от жалбоподателя разходи за наем на машини по договори с [фирма] и [фирма] по години не са признати следните разходи:

За 2013 г. органите по приходите не признават следните осчетоводени от дружеството разходи:

- 2 930 100,00 лв., представляващи отчетени разходи за наем на машини по договори с [фирма] (2 270 100,00 лв.) и с [фирма] (660 000,00 лв.), които органите по приходите не признават за данъчни цели на основание чл. 16, ал.1 и ал. 3 от ЗКПО, като приемат, че тези договори следва да се преквалифицират като договори за финансов лизинг и че жалбоподателят е следвало да осчетоводи и признае не разходи за наем, а разходи за амортизация в размер на 202 554, 54лв. и за лихви по лизинга в размер на 34 249,42 лв.

За 2014 г. органите по приходите не признават следните осчетоводени от жалбоподателя разходи:

- 2 931 000,00 лв., представляващи отчетени разходи за наем на машини по договори с [фирма] (2 271 000,00 лв.) и с [фирма] (660 000,00 лв.), които органите по приходите не признават за данъчни цели на основание чл. 16, ал.1 и ал. 3 от ЗКПО, като приемат, че тези договори следва да се преквалифицират като договори за финансов лизинг и че жалбоподателят е следвало да осчетоводи и признае не разходи за наем, а разходи за амортизация в размер на 205 362,00 лв. и за лихви по лизинга в размер на 44 183,50 лв.

За 2015 г. органите по приходите не признават следните осчетоводени от жалбоподателя разходи:

- 2 953 500,00 лв., представляващи отчетени разходи за наем на машини по договори с [фирма] (2 293 500,00 лв.) и с [фирма] (660 000,00 лв.), които органите по приходите не признават за данъчни цели на основание чл. 16, ал.1 и ал. 3 от ЗКПО, като приемат, че тези договори следва да се преквалифицират като договори за финансов лизинг и че жалбоподателят е следвало да осчетоводи и признае не разходи за наем, а разходи за амортизация в размер на 237 633,30 лв. и за лихви по лизинга в размер на 44 183,50 лв.

2. На основание чл. 26, т.1 от ЗКПО по отношение на разходите на жалбоподателя по фактури с предмет – комисионна за посредничество.

За 2013 г. органите по приходите не признават следните осчетоводени от дружеството разходи:

- 1 453 435,60 лв., представляващи отчетени разходи по фактури, издадени от [фирма] по Комисионен договор от 30.12.2009 г. за

реализиране на продажби към МЕТРО К. ЕНД К. и Договор от 03.05.2011 г. за реализиране на продажби към I. S.L., които органите по приходите не признават за данъчни цели, тъй като комисионните услуги не са реално осъществени.

За 2014 г. органите по приходите не признават следните осчетоводени от дружеството разходи:

- 1 138 966,50 лв., представляващи отчетени разходи по фактури, издадени от [фирма] по Комисионен договор от 30.12.2009 г. за реализиране на продажби към МЕТРО К. ЕНД К. и Договор от 03.05.2011 г. за реализиране на продажби към I. S.L., както и от "ИНДУСТРИАЛЕН ЛИЗИНГ" АД, съгласно Комисионен договор от 03.01.2014 г. за реализирането на хавлиени изделия към G.A.operation S.p.A.

За 2015 г. органите по приходите не признават следните осчетоводени от дружеството разходи:

- 1 138 966,50 лв., представляващи отчетени разходи по фактури, издадени от [фирма] по Комисионен договор от 30.12.2009 г. за реализиране на продажби към МЕТРО К. ЕНД К. и Договор от 03.05.2011 г. за реализиране на продажби към I. S.L., както и от "ИНДУСТРИАЛЕН ЛИЗИНГ" АД, съгласно Комисионен договор от 03.01.2014 г. за реализирането на хавлиени изделия към G.A.operation S.p.A.

В резултат на гореизложеното, органите по приходите са увеличили финансовия резултат на дружеството за периода 2013 г. – 2015 г. и установяват дължим корпоративен данък за донасяне и лихви към него както следва:

- За 2013 г. – корпоративен данък в размер на 414 673,17 лв. и лихви в размер на 168 234, 48 лв.

- За 2014 г. – корпоративен данък в размер на 382 042,10 лв. и лихви в размер на 116 174,07 лв.

- За 2013 г. – корпоративен данък в размер на 370 963,93 лв. и лихви в размер на 75 033, 28 лв.

Посоченото в т.1 преобразуване е последица от преквалифициране на договорите за наем на машини като договори за финансов лизинг. Като правно основание органите по приходите са приложили чл. 16, ал.1 и ал.3 от ЗКПО. Съгласно чл. 16, ал.1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Според ал. 3, когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при

условията на прикритата сделка.

Органите по приходите са приложили едновременно две различни правни норми на чл. 16, ал.1 и на чл. 16, ал.3 от ЗКПО, уреждащи отклонения от данъчното облагане. Първата е предназначена да уреди заобикалянето на данъчния закон, а втората привидните сделки, като при двете хипотези данъчните правни последици са различни. Данъчно задължение не може да бъде обосновано и създадено на основание две различни правни норми, а в случая не е приложима нито нормата на чл. 16, ал.1, нито нормата на чл. 16, ал.3. Не е налице нито абсолютна, нито относителна симулация. Не е доказана, която и да е от двете хипотези на симулация.

Според решение № 1333 от 09.12.2015 г. по адм. дело № 10339 по описа за 2015 г. на ВАС „За да се квалифицира една сделка като привидна, страните по нея трябва да са изразили воля за сключването ѝ, но всъщност да не желаят възникването на типичните за тази сделка правни последици. Такава сделка е нищожна и то независимо дали е налице хипотезата на абсолютна или относителна симулация. Установяването на привидността обаче е предпоставено от изследването на условията, при които е сключена конкретната сделка и на настъпилите от нея определени правни последици в патримониума на страните. Доказателствената тежест за това лежи върху органа по приходите, който в случая твърди привидност без да е анализирал конкретни сделки от дейността на ревизираното лице и Д.“.

Пре kvalификацията на договорите за наем на машини в договори за финансов лизинг е в противоречие с нормативната уредбата, съдържаща се в ЗКПО, ЗЗД, Търговския закон (ТЗ) и Международните счетоводни стандарти – МСС 17. Сравнението между двата вида договори, направено от органите по приходите, не отчита разликата в съществените им елементи, отличаващи ги един от друг.

Нормата на чл. 16, ал.1 ЗКПО допуска при установено отклонение от данъчно облагане, да се вземе предвид данъчната основа, която би се получила „при извършване на обичайна сделка от съответния вид...и насочена към постигане на същия икономически резултат“. Тази обаче обичайна сделка трябва да е извършена от същия или сравним по характеристики търговец.

Никъде в РА не е обосновано, че финансовият лизинг и договорът за наем на вещи са сделки от един и същ вид и че обичайно едната може да замести другата.

Спорните договори за наем по никакъв начин не покриват хипотезите, предвидени в ал. 3 на чл. 16 ЗКПО – че е налице симулативност на сключените договори за наем – няма никакви данни, въз основа на които органите по приходите правят извод, че чрез привидната сделка (договор за наем) страните са прикрили действителната сделка (

договор за финансов лизинг).

Органите по приходите преобразуват финансовия резултат като се позовават на чл. 16, ал.3 ЗКПО, но не сочат твърдения, разкриващи друго действително намерение на страните, а излагат единствено твърдения за погрешно класифициране на договорите в счетоводната отчетност на ревизираното лице. Приемат, че жалбоподателя неправилно е квалифицирал договорите като договори за наем, докато органите установяват „комбинация от три критерия, които водят до класифициране на договора като финансов лизинг“. Това обаче не представлява основание за приложението на чл. 16, ал.3 ЗКПО.

В случая е недопустимо да се приеме, че страните са прикрили действителна сделка (договор за финансов лизинг) с привидна такава (договор за наем), защото подобно твърдение е в явно противоречие с фактите и в явно противоречие със същността на договора за финансов лизинг.

По същността си договорът за финансов лизинг винаги е срочен (по аргумент на чл. 342, ал.3 ТЗ), а и по аргумент на т. 4 МСС 17 – Лизинг – „Лизингов договор — споразумение, по силата на което лизингодателят предоставя на лизингополучателя правото да използва актив срещу еднократно плащане или серия от плащания за договорен срок.“) и винаги предвижда определяем размер на плащанията по него (МСС 17 използва понятие „Минимални лизингови плащания — плащанията по време на срока на лизинговия договор, които лизингополучателят е или може да бъде задължен да извърши.“).

В този смисъл, правната същност на договора за финансов лизинг не допуска същият да е безсрочен или размерът на договорените плащания да не може да бъде определен. Същевременно обаче, подобна пречка не е налице за договор за наем - по аргумент на чл. 236 ЗЗД, няма пречка да е налице договор за наем с неопределен срок.

В случая, наетите машини от „Индустриален Лизинг“ и „Х.“ са ползвани много над първоначално уговореният срок на договорите за наем - не е спорно, че машините са наети в голямата си част преди ревизирания период - по договори от 2001г., 2005г. и 2006 г. и 2010 г., но фактическото им наемане или ползването е продължило до 2017 г. – много над първоначално договореният срок от 2 - 3 години.

Първоначално определеният срок на договорите от 16.08.2001г., 22.05.2005 г. и от 30.12.2005 г. на [фирма] е изтекъл и те са се трансформирали в безсрочни наемни договори между търговци, на основание чл. 236 от ЗЗД. Идентичен е случаят с наемния договор на [фирма], чийто срок е изтекъл на 01.03.2013 г. и след тази дата е продължил действието си под формата на безсрочен наем.

Обстоятелството, че наемните договори след изтичането на уговорения срок, са се трансформирали в наемни договори без определен срок,

ясно доказва волята на страните за наемни отношения и отсъствието на прикрит договор за финансов лизинг.

Ползването на машините без фиксиран срок на наемане и липсата на определяем размер на предвидените наемни плащания по договора напълно изключва възможността действителните отношения между страните да се определят като договор за финансов лизинг.

В този смисъл не може да се твърди, че страните са прикрили договор за финансов лизинг, като са сключили привиден договор за наем, поради което на основание чл. 16, ал. 3 ЗКПО да се налага данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка.

Договорът за финансов лизинг съществено се отличава от договора за наем.

В чл. 342 от ТЗ са уредени съответно в ал.1 оперативният лизинг, а в ал.2 финансовия лизинг. Само спрямо оперативния лизинг са субсидиарно приложими правилата на договора за наем по ЗДД. Разпоредбите на чл. 342, ал. 1, чл. 344, ал. 1, чл. 345, ал. 1 и чл. 346 от ТЗ се отнасят само за оперативния лизинг. Останалите текстове на ТЗ в чл. 342 – 347 касаят финансовия лизинг.

За първи път договорът за лизинг е уреден позитивноправно у нас през 1996 г. с измененията на частта за търговските сделки на Търговския закон. Там той е посочен изрично като търговска сделка (чл. 1, ал. 1, т. 15) и, макар и лаконично, определен като видове и съдържание (чл. 342, ал. 1 - 3). Специфичният характер на взаимоотношенията, които регулира лизинговият договор, го определя като хибрид между договор за наем и договор за срочно кредитно финансиране. Това става причина понякога той да се смесва с договори за наем или с такива за продажби на разсрочено плащане. Освен това, неговата търговско-правна конструкция е такава, че дава възможност за прилагане на различни практически комбинации между наемни и кредитни елементи. Това създава голямо разнообразие от видове лизингови сделки, но и сложни правни проблеми при тяхното разграничаване, регулиране и данъчно третиране. Независимо от вида си обаче, договорът за лизинг винаги е двустранен, възмезден, срочен и комутативен.

Неговият икономически смисъл е едната страна по договора да получи икономическа изгода от инвестирането на финансов ресурс в даден актив като го отдава за ползване под наем, а другата страна - да получи такава изгода от ползването на актива за срока на договора без да е негов собственик. В края на договора собствеността върху актива може да бъде, но може и да не бъде прехвърлена на наемателя.

В момента в нашето вътрешно право са уредени договорите на двете основни разновидности на лизинговите сделки - оперативният и финансовият лизинг. И. на по-ясни критерии за тяхното практическо разграничаване, счетоводно отчитане и данъчно третиране дават

приложимите счетоводни стандарти, съответно МСС - 17 и СС 17 – “Лизинг”.

Легалната дефиниция на двата вида лизингови договори е дадена съответно в чл. 342, ал. 1 и 2 на ТЗ. Съгласно ал. 1 "с договора за лизинг лизингодателят се задължава да предостави за ползване вещь срещу възнаграждение". За финансовия лизинг ал. 2 на чл. 342 на ТЗ определя, че с договора за финансов лизинг лизингодателят се задължава да придобие вещь от трето лице при условия, определени от лизингополучателя, и да му я предостави за ползване срещу възнаграждение, а ал. 3 на същия член разпорежда, че рискът от случайното погиване или повреждане на вещта при финансовия лизинг е за лизингополучателя.

Най-важните условия и параметри на лизинговите сделки, които намират място в договорните споразумения засягат:

- Предмета на лизинга - обектът на сделката следва да бъде описан ясно и точно с наименование и обща характеристика, която да позволява неговото еднозначно определяне. Когато лизинговият обект не е обичайно масово производство, а се придобива от лизингодателя по заявка на лизингополучателя, освен наименованието на обекта на лизинговата сделка и/или неговите описания към договора се прилага и съответната спецификация, технически обозначения и параметри, типови характеристики, принадлежности и пр. детайли.

- Срок за предаването на лизинговия обект, място и начин за предаването му на лизингополучателя и начин за доказване на предаването.

- Права и задължения на страните. В съответните клаузи на този раздел от договора се посочват постигнатите договорености между страните по лизинговата сделка във връзка с правото на лизингодателя: да получава уговореното възнаграждение; да проверява начина, по който се ползва предмета на лизинга; да получи неговата пълна застрахователна стойност в случай на погиването или кражбата му; да си върне предмета или да прехвърли собствеността върху него на лизингополучателя след изтичане срока на договора.

Срещу това, лизингодателят се задължава: да придобие предмета на лизинга от третото лице и да осигури неговото качествено изпълнение; да предостави доказателства, че е негов собственик (такова доказателство не се представя при договорите за сублизинг); да предаде предмета на договора в уговореното място и срок годен за ползване за целите, за които е предназначен; да осигури уговорената му поддръжка (ако има такава); да осигури спокойното ползване на предмета на договора до изтичане на срока му и пр.

Лизингополучателят, от своя страна, има задължението: да определи доставчика на предмета на договора; да ползва този предмет по

предназначение и с грижата на добър стопанин; да извършва определени действия, с цел гарантиране целостта и сигурността му (застраховки, ремонти, поддръжка и пр. в случай, че споразумението му определя такива задължения); да осигури гарантираната стойност на лизинговия обект след изтичане на договора; да върне този обект на лизингодателя след изтичане на срока му, доколкото не е уговорено друго в тази връзка. При това той има право да ползва предмета, евентуално да го предоставя или не за ползване на трети лица (сублизинг), да придобие или не собствеността върху него при предварително уговорените условия и пр.

По същия начин в договора се отразяват и споразуменията между участниците относно срока на договора, размера на възнаграждението, периодичността, начина и мястото за неговото заплащане, вида на доказателствата за издължаването, лихвите или неустойките, дължими при просрочие и пр. платежни въпроси, както и условията за прекратяването на договора или неговото разваляне и последствията за страните при едни или други обстоятелства в тази връзка. Обект на договорните клаузи са и въпросите, свързани с възможностите за закупуване на предмета на договора, за евентуалния отказ от заявено желание за закупуване и с начините за заявяване на отказа, а също и за чия сметка ще са разходите по прехвърлянето на собствеността, ако такова бъде извършено. Посочват се също начините, по които ще се решават възможните спорове по време на договора.

Лизинговият договор няма т. нар. "транслативен ефект". Целта на този вид договори е друга - предоставянето на вещь за ползване за определен срок. Такава очевидно е била и презумпцията на законодателя, когато е определил легалната дефиниция на лизинга в ТЗ и е определил изрично неговото съдържание и при двата вида лизинг - предоставяне на вещь за ползване. Наистина съществува възможност за прехвърляне на собствеността върху тази вещь. Но дори и тогава, когато лизинговият договор съдържа определена опция за условията, при които може да стане или ще стане прехвърлянето, това не означава, че то ще се осъществи по силата на този договор. Уговореното прехвърляне е обект на отделна сделка, която се подчинява на правилата на договора за продажба. Ето защо то следва да се осъществи с отделен договор, в което се изразява изричното съгласие на страните и става реалност след съответни действия, свързани с акта на прехвърлянето.

Докато оперативният лизинг (известен още като експлоатационен, обикновен, същински) като сделка е подобен на наемните сделки, при финансовия лизинг има някои особености. Съгласно определението, дадено в чл. 342 от ТЗ, лизингодателят се задължава с договора за финансов лизинг да закупи вещь от трето лице при условия, определени

от лизингополучателя, и да му я предостави срещу възнаграждение. Страните договарят и датата на прехвърляне на собствеността върху лизинговата вещ.

Според чл. 30 от ЗКПО (отм. ДВ, бр.105 от 2006г., но приложим към момента на сключване на процесните договори за наем на машини), за целите на данъчното облагане критериите за класификация на лизинговите договори се определят в съответствие със счетоводното законодателство, според което финансовият лизинг е лизингов договор, при който наемодателят прехвърля на наемателя в значителна степен всички рискове и изгоди, свързани със собствеността върху актива и в крайна сметка правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено. В случаите, когато под формата на договор за експлоатационен лизинг се прикрива договор за финансов лизинг, сключеният договор се счита за договор за финансов лизинг. В случаите, когато под формата на договор за финансов лизинг се прикрива договор за експлоатационен лизинг, сключеният договор се счита за договор за експлоатационен лизинг (чл. 31 от ЗКПО, отм. ДВ бр.105 от 2006).

Според МСС - 17 ЛИЗИНГ „Целта на настоящия стандарт е да се определи подходяща политика за счетоводно отчитане и оповестяване за лизингополучателите и лизингодателите, която да се прилага по отношение на лизинговите договори.“ Т.е. стандартът урежда осчетоводяването и при двете страни по правоотношението, а не само при едната от тях. В т. 4 от стандарта е дадено определение на финансов лизинг — лизингов договор, при който по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди, произтичащи от собствеността върху даден актив. В края на договора правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено.

В стандарта е уредено и началото на лизинговия договор, което органите по приходите въобще не посочват в РА. „Начало на лизинговия договор — по-ранната от следните две дати — на лизинговото споразумение или на ангажирането на страните с основните условия на лизинговия договор. Към тази дата: а) лизинговият договор е класифициран като финансов или оперативен лизинг; и б) при финансов лизинг сумите, които трябва да бъдат признати в началото на срока на лизинговия договор, са определени. Началото на срока на лизинговия договор е датата, от която лизингополучателят може да упражни правото си на ползване на наетия актив. Това е датата на първоначалното признаване на лизинга (т.е. признаване на произтичащите от сключена лизингова сделка активи, пасиви, приходи или разходи, според обстоятелствата). В стандарта е определен и срокът на лизинговия договор „Срок на лизинговия договор — неотменимия период, за който лизингополучателят се е договорил с

лизингодателя да наеме актива, заедно с допълнителните условия, съгласно които лизингополучателят има право да продължи да наема актива, със или без допълнително заплащане, като от самото начало на лизинга до голяма степен е сигурно, че лизингополучателят ще упражни това право.“

В стандарта ясно се определени критериите за определяне на лизингов договор като финансов, които в случая не са налице. Той допуска преценката между финансов лизинг и оперативен лизинг, а не и сравнение с договор за наем на вещи: „10. Дали един лизингов договор е финансов лизинг или оперативен лизинг зависи от същността на сделката, а не от формата на договора (1). Примери за ситуации, които индивидуално или в комбинация водят по принцип до класифициране на лизинговия договор като финансов лизинг, са когато:

а) лизинговият договор прехвърля собствеността върху актива на лизингополучателя към края на срока на лизинговия договор;

б) лизингополучателят притежава опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде достатъчно по-ниска от справедливата стойност към датата, на която опцията става упражняема, за да бъде до голяма степен сигурно още в началото на лизинговия договор, че опцията ще бъде упражнена;

в) срокът на лизинговия договор покрива по-голямата част от икономическия живот на актива дори ако правото на собственост не е прехвърлено;

г) в началото на лизинговия договор настоящата стойност на минималните лизингови плащания се равнява почти изцяло на справедливата стойност на наетия актив; и

д) наетите активи имат дотолкова специфичен характер, че само лизингополучателят може да ги използва без съществени модификации.

11. Показатели за ситуации, които индивидуално или в комбинация също биха могли да доведат до класифицирането на лизингов договор като финансов лизинг, са когато:

а) лизингополучателят може да отмени лизинговия договор, а свързаните с отмяната загуби от страна на лизингодателя се покриват от лизингополучателя;

б) печалбите или загубите от колебанията в справедливата стойност на остатъчната стойност остават у лизингополучателя (например под формата на отстъпка в наема, равна на по- голямата част от постъпленията от продажбите в края на лизинговия договор); и

в) лизингополучателят има възможност да продължи лизинговия договор за нов срок срещу наем, който е значително по-нисък от пазарния наем.

12. Примерите и критериите в параграфи 10 и 11 невинаги дават база за заключение. Ако от други условия е ясно, че лизинговият договор не

прехвърля по същество всички рискове и изгоди от собствеността върху актива, то той се класифицира като оперативен лизинг. Пример за това е, когато собствеността върху нает актив се прехвърля в края на лизинговия договор при променливи лизингови плащания, равни на справедливата стойност на актива в този момент, или в случаите, когато се заплащат условни наеми, в резултат на което лизингополучателят не получава по същество всички свързани рискове и изгоди.“

Нито в ревизионния акт нито в решението на директора на дирекция ОДОП са обсъдени аргументирано критериите, посочени в жалбата срещу РА за съществените разлики между действащите договори за наеми и финансов лизинг и оперативен лизинг, а именно:

1. Критерий – Потестативна възможност за прехвърляне правото на собственост върху наетата вещ:

В случай че договорът не съдържа подобна уговорка, той не може да бъде класифициран като лизингов. Той е наемен. Аргумент в подкрепа на горното е легалното определение за лизинг – чл. 342, ал. 3 от ТЗ.

Тази разпоредба е част от дефинициите на ал. 1 и 2. Нормата съдържа израза „може“, но предоставената факултативност следва да се разглежда само във времеви аспект – по време или след изтичане на срока. В синхрон с горното е и разпоредбата на чл. 6 от МСС 17, според която „определението на лизинговия договор обхваща също и договори за наемане на актив, които съдържат клауза, даваща на наемателя опция за придобиване на правото на собственост върху актива“.

Изречението от чл. 4 на стандарта, според което в края на договора правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено, следва да се разглежда като осъществен от договора резултат или липса на такъв по отношение трансформация на собствеността. Т.е. стандартът не предвижда, че лизинговият договор може да не съдържа клауза за прехвърляне на собствеността. Стандартът само допуска, че в крайна сметка до прехвърляне на собствеността като резултат може да не се стигне, в зависимост от волята на страните и конкретните обстоятелства към дадения момент.

2. Критерий – Изчерпан икономически живот на наетата вещ:

Икономическият живот на наетите машини не само, че не е изчерпан в края на ревизирания период – декември 2015 г., но той не е изчерпан и към настоящия момент. Понастоящем – юли 2018 г. всички машини продължават да работят и се използват по предназначение. Освен това, към ноември 2017 г. (близо две години след края на ревизирания период), стойността на машините е определена от три вещи лица, назначени от Агенция по вписванията (оценка на непарична вноски), в размер на 1 161 936 лв. Това е сума, която далеч надвишава стойността на „изчерпани“ машини. Високата стойност на машините към 2017, говори, че те могат и се използват в дейността на дружеството и

понастоящем.

Счетоводните и данъчни амортизационни планове, със срокове на амортизация съответно 5 години и 3 години и 4 месеца, се основават на преценка, направена от наемодателите „Индустриален Лизинг“ и „Х.“, а също е функция на годишните амортизационни норми по чл. 55 ЗКПО - в началото на договорите, която няма за цел да фиксира продължителността на реалния икономически живот на машините. Съгласно § 4 от МСС 17 „икономически живот“ е не срокът на данъчната амортизация, а периодът, в който се очаква даден актив да бъде икономически използваем.

Поради обстоятелство, че дори понастоящем същите машини се използват по предназначение, констатацията „изчерпан икономически живот“ през ревизирания период 2010 – 2012 г. е свършено невярна.

Невярно е и твърдението, че срока на наемане на активите покрива по-голямата част от икономическия живот на активите – всъщност органите по приходите изобщо не са установили икономическият живот на наетите машини, поради което твърдението им че наемният срок покрива този икономически живот не почива на никакви факти. То не кореспондира и със заключението на СТЕ. Вещото лице по допуснатата, изслушана и неоспорена съдебнотехническа експертиза дава заключение, че машините са в добро техническо състояние, много добре обслужвани и поддържани. При правилна поддръжка всяка една машина може да бъде икономически използвана от едно или повече предприятия и при качествено обслужване от квалифициран персонал могат да бъдат използвани за неограничен период от време, зависещ единствено от захранване с консумативи и резервни части от производителите на машините.

3. Критерий – Продължителен срок на договорите:

От обстоятелството, че сроковете на договорите за наем са продължителни, органите по приходите стигат до извода за прикрит финансов лизинг.

Това е в противоречие с действащата нормативна уредба. Съгласно чл. 229, ал. 1 от ЗЗД, договорът за наем не може да бъде сключен за повече от десет години, освен ако е търговска сделка. Както [фирма], така и [фирма] и [фирма] са търговци, поради което, сключените помежду им сделки, макар и за продължителен срок са именно наемни, така както законът допуска.

Към времето на ревизирания период, първоначално определения срок на договорите от 16.08.2001 г., 22.05.2005 г. и от 30.12.2005 г. на [фирма] е изтекъл и те са се трансформирали в безсрочни наемни договори между търговци, на основание чл. 236 от ЗЗД. Идентичен е случаят с наемния договор на [фирма], чийто срок е изтекъл на 01.03.2013 г. и след тази дата е продължил действието си под формата

на безсрочен наем. Законът (чл. 236 от ЗЗД) допуска трансформацията на срочния наем в безсрочен. Тази възможност е изключена от легалната дефиниция на лизинга – чл. 347, ал. 2 от ТЗ. Съществуването на безсрочен договор за финансов лизинг не е допустимо от действащото законодателство. Обстоятелството, че наемните договори след изтичането на уговорения срок са се трансформирали в наемни договори без определен срок, ясно доказва волята на страните за наемни отношения и отсъствието на прикрита лизингова сделка.

4. Критерий – Поръчка за придобиване на наетата вещ:

Съгласно чл. 342, ал. 2 от ТЗ, това е основен разграничителен критерий между двата вида лизингови договори - оперативен и финансов лизинг. Без изпълнението на това изискване, договорът не може да бъде разглеждан като финансов лизинг, защото няма да са изпълнени изискванията на легалната дефиниция.

Органът по приходите не е установил [фирма] да е възлагало на наемодателите придобиването на машина, за да ѝ бъде предоставена. Нещо повече, предоставени са документи, доказващи обратното, а именно, че машините, предмет на договора от 30.12.2005г., са придобити от [фирма] в периода 2001-2003 г. При положение, че машините са придобити в собственост от наемодателя от 2 до 4 години преди сключването на наемния договор, да се твърди, че те са придобити „специално“, за да бъдат предоставени на [фирма] през 2005г., е фактически необосновано.

Аргументите за лизингова дейност в предмета на дейност на [фирма] и за отдаването на вещите под наем от [фирма] в деня на тяхното придобиване, не доказват изискуемата от чл. 342, ал. 2 на ТЗ поръчка от лизингополучателя. Вписаната в предмета на дейност на [фирма] лизингова дейност не е и не може да бъде аргумент, че наемните договори прикриват такива за финансов лизинг. Същевременно, вписаният предмет на дейност на [фирма] не предвижда въобще лизингови сделки. Предметът на дейност на [фирма] включва освен лизингова дейност, множество други операции. В Търговския регистър като „основна дейност по Н.“ е вписано „даване под наем на други машини и техника“. Необосновани са съдържащите се в обжалвания РА твърдения, че „констатираните качества и действия са типични качества и действия на лизингодател по договор за финансов лизинг“. Съгласно чл. 3а от Закона за кредитните институции и Наредба № 26 от 23.04.2009г. на БНБ, лицата, извършващи по занятие дейността финансов лизинг, следва да бъдат вписани в публичен регистър на БНБ, както и да отговарят на специфични изисквания, посочени в горните актове. Нито [фирма], нито [фирма], присъстват в този регистър, следователно те нямат право да осъществяват финансов лизинг и поради това те не осъществяват такъв. Регистърът е публичен.

Вписаният предмет на дейност на [фирма] съдържа „лизингова дейност“, но това може да се отнася само до извършване на оперативен лизинг, за който няма специални изисквания.

Не доказва поръчка за придобиване от страна на [фирма] и твърдяното участие в приемането на машините на служителя П. Г.. От представените документи, в частност някои митнически декларации, е видно, че в отделни случаи П. Г. е извършил действия по освобождаване от внос на машини, внесени от [фирма]. Няма пречка тези действия П. Г. да е извършил като пълномощник на вносителя на активите – [фирма], а не в качеството на служител на [фирма]. Самото предаване на машините на [фирма] е извършено не от чуждестранните доставчици, а от [фирма], като за това са съставени и представените на ревизиращия екип предавателно - приемателни протоколи. Следователно, П. Г. е взел инцидентно участие в действията пред митниците като при това е действал като пълномощник на [фирма]. Това инцидентно участие, както и отсъствието на изплатено от [фирма] в негова полза възнаграждение не доказва поръчка от [фирма] и не доказва финансов лизинг.

Отсъствието на поръчка за придобиване, само по себе си, е достатъчно за оборването на преквалификацията на финансов лизинг.

5. Критерий - „възстановяване на инвестицията“:

Такъв критерий няма нормативно уреден. Понятието е изцяло необосновано твърдение на проверяващите. Изтъкваното превишение, получено от [фирма] като наемни вноски, спрямо платената от него цена за придобиването на вещите не отчита, че цената, по която [фирма] е придобило машините е резултат на комплексните отношения между продавача и купувача и че е предмет на други търговски отношения. Поради това, въвеждането на този несъществуващ в правната уредба критерий е неоснователно.

В тази връзка следва да се припомни, че критерият по б. „г“ от §10 на МСС 17 относно стойността на плащанията е напълно различен – „г) в началото на лизинговия договор настоящата стойност на минималните лизингови плащания се равнява почти изцяло на справедливата стойност на наетия актив;“

В случая органите по приходите изобщо не са установили „настоящата стойност на минималните лизингови плащания“, нито са установили „справедливата стойност на наетият актив“. Напротив – техните твърдения достигат единствено до обстоятелството, че платените суми по договора за наем надхвърлят стойността на придобиване на съответния актив. Това обаче няма връзка с класифицирането на договора като финансов лизинг.

Нещо повече – напълно логично и очаквано е наемните вноски по договор за наем да надвишават като общ сбор стойността на

съответният актив, особено що се касае за договори за наем, които са без определен срок.

6. Критерий - „Специфичен характер на актива“:

Съгласно § 10 на МСС 17, за да бъде налице финансов лизинг, активът следва да има толкова „специфичен характер, че само лизингополучателя да може да ги използва без съществени модификации“. Критерият не е налице. Наетите машини нито са произведени, нито модифицирани специално за [фирма]. Те могат да се ползват във всяко текстилно предприятие, което произвежда плетиво от памучни и вълнени прежди или тъче хавлиени изделия. Ревизиращият екип е изградил своите мотиви без да вземе предвид документите, изходящи от дружеството [фирма], използващо идентични машини. Допуснатата и неоспорена по съответния ред съдебнотехническа експертиза ясно посочва, че машините и в двете предприятия на [фирма], предоставени под наем от [фирма] и [фирма] не са строго специализирани и могат да се използват и от други текстилни предприятия без да се налага да бъдат модифицирани. Те могат да се използват при обработката на изделия от широка трикотажна гама - пуловери, шапки, шалове, жилетки, жакардни платове, дюсови и хавлиени платове, стандартни платове и др.

7. „Критерий – Прехвърляне на всички рискове и изгоди от собствеността върху актива.“

Критерият се съдържа в § 8 от МСС 17 и е разграничителен само между оперативен и финансов лизинг, а не между наем и лизинг.

В настоящия казус не са прехвърлени всички рискове и изгоди, произтичащи от собствеността върху машините. Всички договори съдържат изрични текстове, вменяващи на наемодателя задължения за проверка на техническата годност, професионалното ниво на персонала на наемателя, при необходимост да му проведе обучение, в някои случаи има задължение за монтаж и въвеждане в експлоатация. Всички договори съдържат клаузи, според които в тежест на наемателя са всички разходи за поддържане на машините, включително тези за ремонт, вследствие на неправилна експлоатация. По аргумент за противното, разходите за ремонт, следствие на правилна експлоатация, както и тези които надхвърлят тяхното поддържане, остават в тежест на наемодателя. Определяйки договора като наем, страните са приели субсидиарното приложение на нормативната уредба на този вид договор и по-специално – чл. 231 от ЗЗД, уреждащ хипотезите на „обикновено употребление“, „дребни поправки“, кой и как ги отстранява и пр., които хипотези обаче, според изричната норма на чл. 347, ал. 2 от ТЗ, не са приложими към договора за лизинг. Изричните текстове, предвиждащи възможност за прекратяване на наемните договори и връщане на машините, включват имплицитно хипотезата за обратното

преминаване на риска от погиване от наемателя върху наемодателя. По принцип, рискът от случайно погиване при наемните договори остава за наемодателя – като собственик, но уредбата не забранява неговото прехвърляне, за срока на действие на договора, ако страните договорят това. При всички случаи, договореното прехвърляне на риска не е и не означава прикрита воля за финансов лизинг.

Важно е да се подчертае и разпоредбата на т. 13 от стандарта, според която „Класификацията на лизинговите договори се извършва в началото на лизинга. Ако по което и да е време лизингополучателят и лизингодателят се договорят за промяна в условията на лизинговия договор, която не е подновяване на лизинга, по начин, който би довел до различна класификация на лизинговия договор съгласно критериите, установени в параграфи 7—12, при условие че промените в условията са били в сила в началото на лизинговия договор, по време на неговия срок преработеното споразумение се счита за нов договор. Промените в оценките (например промени в приблизителните оценки за икономическия живот или за остатъчната стойност на наетия актив) или промените в обстоятелствата (например неизпълнение от страна на лизингополучателя) обаче не дават основание за нова класификация на лизинговия договор за счетоводни цели.“ Следователно не би могло според разпоредбите на стандарта, квалификацията да се промени по средата на действие на договора и без да се променят условията по него.

Стандартът урежда и осчетоводяването на финансовия лизинг и при двете страни - лизингополучател и лизингодател, но този факт не е съобразен от органите по приходите:

Органите по приходите тълкуват неправилно МСС 17. Използваните критерии на т. 10 от МСС 17, индикиращи финансов лизинг, а именно: б. „в“ и „д“, не са обосновани и не са налице. Не е налице и нито един от останалите критерии на § 10 и 11 на МСС 17. Органите по приходите не са тълкували МСС 17 в цялост. След като не е налице, нито един от разграничителните критерии по § 10 и 11 от МСС 17, то финансов лизинг очевидно не е налице.

Изначално и непроменено, както [фирма], така и [фирма] и [фирма], са определили сключените договори като наемни, счетоводно са третираны именно като такива, а твърденията за неправилно класифициране и счетоводни грешки са необосновани.

Съгласно МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“, счетоводната политика се прилага въз основа на даден стандарт или разяснение, като се имат предвид насоките за прилагане в този стандарт (т. 7). Пак според този стандарт т.13. „Предприятието избира и прилага своята счетоводна политика последователно за сходни операции и други събития и условия, освен

ако даден МФСО конкретно не изисква или разрешава класификация на статиите, спрямо които би било уместно прилагането на други различни политики. Когато даден МФСО изисква или разрешава подобна класификация, спрямо всяка категория трябва да бъде избрана и прилагана последователно подходяща политика“ и т.14 . „Предприятието променя дадена счетоводна политика само когато подобна промяна: а) се изисква от конкретен МФСО; или; б) води до представяне във финансовите отчети на надеждна и по-уместна информация за ефекта от операциите и другите събития или условия върху финансовото състояние, резултатите или паричните потоци на предприятието.“

Дружеството е приложило всички изисквания на МСС 17 и на МСС 1 „Представяне на финансовите отчети“ и не следва да признае счетоводна грешка по смисъла на МСС. Този извод се подкрепя от заключението на допуснатата и приета съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена от страните. Вещото лице в отговора на задача 1 е посочило броя на машините, предоставени под наем на [фирма] от [фирма] и [фирма] по периоди., като от таблицата на стр. 397 и стр. 398 се вижда, че машините, предоставени от [фирма] през 2013 г. в периода от 01.01. – 30.09. са 97 към 01.01.2010 г., в периода от 01.10.2013 г – 30.06.2015 г. – също 97 бр., в периода 01.07.2015 г. – 31.12.2015 г. – 95 бр., в периода 01.10.2013 г. – 31.12.2015 г. – 10 бр. и в периода от 01.10.2015 г. до 31.12.2015 г. – 10 бр. Органите по приходите не са отчетели факта на променливия брой на машините и техните видове. Наетите от [фирма] машини са 10 бр. тъкачни станове, ползвани в периода 01.03. 2010 г. – 31.12.2015 г. В отговора на задача втора вещото лице е установило, че признати амортизации при „Я. АД“ от органите по приходите са тези, начислявани от наемодателите [фирма] и [фирма] в техните счетоводства. Т.е. без правно основание се смесват амортизациите на различни дружества. В отговора на задача 3 вещото лице изрично посочва, че размерът на амортизациите, признати от органите по приходите при [фирма] е този от данъчните амортизационни планове на дружествата наемодатели [фирма] и [фирма]. Според вещото лице органите по приходите са определили лихвите, като са използвали данни от други дружества – [фирма] и [фирма], специализирани в лизинговата дейност. При определяне на размера на лихвите необосновано е определен по-високият лихвен процент, даден от [фирма] и [фирма], към началната дата. Произволно са определени равни месечни лизингови вноски при зададен лихвен процент период и сума. В отговор на задача 4 вещото лице установява, че машините, предмет на договора за наем, са заведени в счетоводствата на [фирма] и [фирма] като дълготрайни материални активи по съответните счетоводни сметки, представляващи

част от имуществото на съответното дружество. В отговора на задача 5 и 6 вещото лице изрично пояснява, че договорите за наем счетоводно са третираны като наемни и няма основание, да се счита, че е допусната счетоводна грешка, която следва да бъде коригирана. Не е уредена преквалификация на договори за наем в договора за финансов лизинг - нито в МСС, нито НСС. В счетоводното законодателство няма разписани норми за отчитане на разходи за амортизации по отношение на нает актив, собственост и признат като такъв в друго дружество. От този отговор следва изводът, че органите по приходите без правно основание, което да се съдържа в МСС и НСС, са преквалифицирали наемен договор в договор за финансов лизинг и без правно основание са пренесли чужди разходи за амортизации в [фирма]. Този извод се потвърждава и отговора на задача № 6. В отговора на задача 9 вещото лице е посочило, че дружествата наемодатели са внесли съответния корпоративен данък за ревизираните периоди.

Въз основа на гореизложеното съдът намира, че е извършено произволно и незаконосъобразно преквалифициране от органите по приходите на договори за наем, като договори за финансов лизинг, без да не се отчита счетоводната политика на дружеството, нито различните правни характеристики на двата вида договори. Органите по приходите въобще не са определили момента на прехвърляне на собствеността на активите, нито пък тяхната стойност, което е част от същественото съдържание на договора за финансов лизинг. Преобразуването на финансовият резултат е извършено без изобщо да са установени съществени елементи за данъчното третиране на договорите за финансов лизинг, респективно за данъчните ефекти от подобна преквалификация – органите по приходите изобщо не са установили кога според тях лизингополучателят е следвало да заведе в данъчния си амортизационен план сочените активи, не са установили и не сочат нито в РД, нито в РА данъчната амортизируема стойност, не определят и данъчна амортизационна норма, нито определят за всяка година следващите се данъчни амортизации. Вместо това признават разходи, в размер равен на разходите за счетоводни амортизации, отчетен от друго лице, и то не за всички наети машини, а само за част от тях. Без да са определили стойността на актива, органите по приходите определят разходи за лихва, приета по аналогия от други дружества със специален предмет лизингова дейност, която е неприложима. Въобще не са съобразени легалните определения за „лихва“ и „пазарна лихва“, дадени съответно в §1, т. 7 и т. 32 от ДР на ЗКПО, доколкото се признават лихви по несъществуващ договор за финансов лизинг.

Органите по приходите не могат произволно чрез правна фикция или преквалификация да заменят един фактически състав, какъвто е договорът за наем, с друг фактически състав – договор за финансов

лизинг и въпреки волята на страните и счетоводната им политика да създадат друг фактически състав, като отчитат нови данъчни последици само при една от страните в правоотношението. Преквалифицирането на договорите за наем, на договори за финансов лизинг и свързаните с това данъчни правни последици е направено само спрямо [фирма], а не и спрямо наемодателите. Такъв подход води до изкривени отношения с бюджета спрямо различните дружества. В българското законодателство няма ред, по който да се уреждат такива правни последици, както е напр. по Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия 90/436/ЕИО (Арбитражната конвенция). Органите по приходите преквалифицират наемните договори на договори за финансов лизинг за целите на ЗКПО, но явно не приемат тези договори за такива за целите на ЗДДС.

Ето защо, незаконосъобразно са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по отношение на извършените от [фирма] разходи за наем на машини по наемните договори с [фирма] и [фирма] на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО. Нито една от предпоставките, предвидени в хипотезата на тези правни норми не е доказана, поради което актът следва да бъде отменен в тази му част като незаконосъобразен. Органите по приходите нямат правомощието да формират счетоводен финансов резултат вместо данъчния субект, а само да преобразуват финансовия резултат за данъчни цели на основанията, посочени изчерпателно в чл. 23 - чл. 26 от ЗКПО. Поради това, че в случая се касае за данъчни норми, които имат императивен характер, разширителното или стеснителното им тълкуване е недопустимо, от което следва, че ревизиращите не могат да извършват преобразуване на финансовия резултат на основания, различни от посочените в закона.

2. Органите по приходите увеличават финансовият резултат на дружеството със сумите на изплатените възнаграждения по фактури, подробно посочени в РД и РД във връзка с изпълнение на комисионни договори от [фирма] и [фирма], като правно основание сочат в РД нормата на чл. 26, т. 1 ЗКПО, както и чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО и чл. 26, т. 2 ЗКПО.

Органите твърдят разход несвързан с дейността, липса на реално осъществени услуги по фактурите издадени от [фирма] и [фирма], и липса на документална обоснованост.

Предвид установеното, на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО е извършено увеличение на декларирания финансов резултат със сумата на непризнатите разходи за комисионни възнаграждения по договорите с [фирма] за всички ревизирани периоди общо в размер на 3 636 336,10 лв. и по договорите с [фирма].

Органите по приходите са направили извод, че не са налице реално извършени услуги по комисионните договори с [фирма] и [фирма]. Прието е, че липсват доказателства, удостоверяващи участие на изпълнителите по договорите в търсенето на потенциален купувач, при провеждането на преговорите с избрани такива, както и при изпълнение на възложените от клиентите поръчки. Прието е, че жалбоподателят не е имал нужда от предоставянето на услугите от [фирма] и [фирма], защото самостоятелно е извършвал всички необходими действия по сключването на договорите с контрагентите му и тяхното изпълнение.

Договорът от 30.12.2009 г. с [фирма] има за предмет: проучване на пазара и изискванията на METPO К. ЕНД К. за изработване на хавлиени изделия – чл. 1; възлагане на поръчки за производство от METPO К. ЕНД К.; мероприятия за стимулиране на METPO К. ЕНД К. към увеличаване на поръчките; задълбочаване отношенията с METPO с цел да се увеличат поръчките и продажбите на изделия, произведени от възложителя за този клиент – чл. 11; предоставяне на Възложителя информация относно извършваните от него дейности с METPO и съдействие за решаването на възникнали проблеми във връзка с евентуални рекламации – чл. 12.

Договор от 03.05.2011 г. с [фирма] има за предмет – „дейности с цел поръчка и реализиране на трикотажни изделия, произведени от [фирма], завод П. за клиента „I. S.L. – Испания“; предоставяне на информация за извършваните от него дейности и да съдейства за решаване на възникнали проблеми“, в частност – евентуални рекламации.

Договор от 03.01.2014 г. с [фирма] има за предмет: дейности с цел реализиране на хавлиени изделия, произведени от [фирма], Завод П. за клиента G.A.O. S.p.A: проучване на пазара и изискванията на клиента за изработка на хавлиени изделия; възлагане на поръчки за производство от клиента; мероприятия за стимулиране на клиента за увеличаване на поръчките; допълнително довереникът се задължава да задълбочава отношенията си с клиента с цел да се увеличат поръчките и продажбите към този клиент, както и да съдейства за решаването на възникнали проблеми във връзка с евентуални рекламации. В резултат на дейностите количествата реализирана продукция нараства, като през 2015 г. достига до 1 371 245,88 в. Следователно фактът на увеличението е установен и безспорен.

Съдът намира, че сключените договори, независимо от тяхното наименование, имат за предмет извършването на услуги от [фирма] и [фирма], свързани с подпомагане на текущата дейност на [фирма] с клиентите от група METPO, I. S.L. – Испания, оперираща с марката „ZARA/3.“, C. I. - Франция, I. S. – Италия. Тези договори имат и анекси, което потвърждава икономическата необходимост от сключването им.

Няма спор, че [фирма] има търговски и икономически отношения с тези клиенти, а напротив – продажбите към тези клиенти формират съществена част от общите приходи на дружеството. Поради това, напълно необосновано се явява твърдението на органите по приходите, че отчетените разходи по тези договори се явяват несвързани с дейността на лицето – в обхвата на хипотезата на чл. 26, т. 1 ЗКПО. Това противоречи и на резултатите от дейността на дружеството с горепосочените чуждестранни компании.

Неправилно и в противоречие с доказателствата се явява и твърдението на органите по приходите за липса на документална обосновааност на разходите по чл. 26, т. 2 ЗКПО. Съгласно чл. 10, ал. 1 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. В случая не е спорно, че за отчетените разходи по договорите с [фирма] и [фирма] са налице фактури, т.е. първични счетоводни документи, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството. Същите удостоверяват и приходи на двете дружества. Не е налице второто основание за увеличаване на финансовия резултат – чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. В случая, разходите на [фирма] са документално обосновани, защото то е съставяло данъчни фактури, отговарящи на законовите изисквания на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС; доставчиците са начислили и внесли дължимия ДДС, а получателят [фирма] е упражнило правото си на пълен ДК в съответствие с условията в чл. 71 от ЗДДС; фактурите са осчетоводени надлежно както при доставчика, така и при получателя; плащането по фактурите е извършено по банков път; по сделките има адекватна отчетност, което безспорно установено в хода на ревизията – към всяка фактура има изготвен протокол за определяне на възнаграждението въз основа на количеството продадена продукция. Предвид посочените обстоятелства, които сами по себе си доказват реалност на извършените доставки, не са налице предпоставки за непризнаването им за данъчни цели. Изискванията на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО са изпълнени.

Очевидно е, че органите по приходите обосновават наличието на обстоятелства по чл. 26, т. 1 и 2 ЗКПО с липсата на реално осъществени услуги, т.е. с наличието на хипотезата на отклонение на облагане по чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО – начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Твърдението за липса на осъществени услуги и отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, е необосновано и незаконосъобразно. В издадения ревизионен акт и в доклада към него органите по приходите не са изяснили характера на предоставените

услуги от [фирма] и [фирма], не са събрали относимите доказателства за фактическото им изпълнение. Запитванията, отправени до клиентите на ревизираното лице от група METRO, I. S.L. – Испания, оперираща с марката „ZARA/З.“, С. I. - Франция, I. S. – Италия, за наличие търговски отношения с [фирма], респ. с [фирма], са неотнесими към предмета на доказване.

Така събраните доказателства не удостоверяват твърдените от органите по приходите факти. По силата на сключените договори, [фирма] и [фирма] подпомагат [фирма], а не техните клиенти – група METRO, I. S.L. – Испания, С. I. - Франция, I. S. – Италия. Ето защо, тези лица нямат каквито и да е търговски отношения с [фирма] и [фирма]. Нито [фирма] е комисионер на група METRO и I. S.L. – Испания, нито [фирма] е комисионер на С. I. – Франция и I. S. – Италия. Липсата на преки търговски отношения с тези лица обаче не може да постави под съмнение предоставянето на услуги от двете дружества на [фирма]. Това е така, защото характерът на предоставените услуги от [фирма] и [фирма] в полза на [фирма] не е посредничество по всяка отделна продажба на продукцията, поради което запитвания до клиентите на [фирма], които да установяват участието на двете лица във всяка продажба са безпредметни и напълно ирелевантни за наличието или липсата на предоставените услуги.

Отчитайки гореизложеното, в рамките на производството органите по приходите нито са събрали доказателства от жалбоподателя, нито са събрали доказателства от трети лица, релевантни за осъществяването на услугите. При това положение, изградените изводи на органите по приходите не се базират на никакви релевантни доказателства, поради което са незаконосъобразни – и същите не могат да обосноват хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. В тази връзка следва да се отбележи, че съдебната практика по приложението на чл. 16 ЗКПО е напълно категорична – в тежест на органите по приходите е да докажат наличието на обстоятелствата, водещи до отклонение от данъчно облагане.

Съдът намира за основателна тезата на жалбоподателя, че независимо от факта, че спорните договори не са за посреднически или комисионни услуги, не може да се отрече, че са осъществени услуги по сключените договори между [фирма] и двете дружества. Така характерът на предоставяните услуги от [фирма] и [фирма] може да се определи като предоставяне на консултации и съдействие на [фирма] в сключването и изпълнението на договорите с посочените клиенти на дружеството и разширяване на търговските отношения с тях от трети лица, които са самостоятелни търговци, макар и акционери. Тези търговци са извършвали разходи за престираните услуги.

Предоставянето на такова съдействие се удостоверява по безспорен

начин от представените с възраженията срещу РД данни и доказателства. Изтъкнати са мотиви и доказателства по всеки един договор поотделно, които органът, издал ревизионния акт е разгледал общо, едностранчиво и необективно. Не са обсъдени от органите по приходите, представените в хода на ревизията писмени доказателства от оспорващия.

Жалбоподателят е представил доказателства за наличието на сключени търговски договори и количеството реализирана продукция. Представени са документи, удостоверяващи извършени от доверениците разходи, в изпълнение на договорите.

Съгласно заключението на ССЕ в отговорите на задачи 8 и 9, доставчиците [фирма] и [фирма] са осчетоводили приходите и начислили ДДС по фактурите, по които органите по приходите отказват данъчен кредит и не признават отчетения разход от жалбоподателя. Внесен е и дължимият ДДС и корпоративен данък за всеки от данъчните периоди. Това доказва, че не е нарушена документалната обосновааност и е спазен принципът на съпоставимост между приходите и разходите. В отговора на задача 10 вещото лице е съпоставило приходите на [фирма] и [фирма] от предоставените услуги и е установило, че всяка една от годините 2013 – 2015 г. доставчиците са реализирали счетоводна и данъчна печалба въз основа на приходите от предоставените услуги и са внасяли корпоративен данък. Това доказва, че не е налице ощетяване на фиска с разходите по процесните договори. Вещото лице изрично е посочило, че годишният финансов отчет на двете дружества е заверен от дипломиран експерт счетоводител, регистриран одитор.

С оглед на горното, съдът намира за незаконосъобразен изводът на органите по приходите, че са начислявани възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени. Хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО и на чл. 26, т. 1 и 2 от ЗКПО е недоказана и актът следва да бъде отменен в тази му част като се отменят увеличението на финансовия резултат и установените данъчни задължения.

ПО ЗДДС

С оспорения РА органите по приходите установяват допълнително задължения по ЗДДС вследствие на извършени корекции на декларирания резултат за следните ревизирани периоди: м.02, м. 03, м. 06, м. 09, м. 11.2013 г., м. 01, м. 02., м. 03, м. 05, м. 08, м. 11.2014 г., м. 01, м. 02, м.03, м. 05 и м. 08.2015 г. Органите по приходите отказват правото на данъчен кредит по издадените фактури за комисионни услуги, издадени от [фирма] и [фирма] като сочат разпоредбата на чл. 70, ал. 5 ЗДДС и липсата на право на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1 ЗДДС, предвид липсата на доставка по чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Общо непризнатото право на приспадане на данъчен кредит според РА

за посочените периоди е в размер на 740 165, 48 лв. Същата сума е определена за довносяне, ведно с лихви в размер на 275 529,45 лв.

Органите по приходите приемат за недоказани доставките по тези фактури и констатират, че ревизираното дружество има трудов ресурс само да осъществява необходимите действия за сключване договори с клиенти и не се е налагало ползването на посредник. На база тези изводи, с РД и в последствие с РА се отказва правото на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 ЗДДС поради липса на реални доставки.

В случая не се касае за извършени комисионни услуги, поради което изследването на въпроса дали [фирма] и [фирма] са действали като посредници между [фирма] и неговите клиенти е безпредметно. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС всяко извършване на услуга представлява доставка, а по смисъла на чл. 8 ЗДДС, услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. В този смисъл, всяко съдействие, извършено от [фирма] и [фирма] в полза на [фирма] би следвало да се определи като доставка на услуга.

Характерът на предоставяните услуги от [фирма] и [фирма] може да се определи като предоставяне на консултации и съдействие на [фирма] в сключването и изпълнението на договорите с посочените клиенти на дружеството и разширяване на търговските отношения с тях. Доказателства за така извършените услуги са налице и са представени в хода на ревизията и в административното производство. Същите без всякакво съмнение доказват участието на [фирма] и [фирма] както в установяването и поддържането на търговските отношения с посочените клиенти, така и в дейността по изпълнение на сключените договори. В случая участието на представителите на двете дружества в редовните срещи на ръководството на [фирма] сочи, че [фирма] и [фирма] са оказвали консултации и съдействие на [фирма] във връзка с отношенията им с ключовите клиенти. Тези доказателства не са оспорени от органите по приходите, но са приети като недостатъчни, за да докажат извършването на посреднически услуги. Те обаче доказват извършването на действия и оказване на съдействие на [фирма] в дейността му и търговските му отношения с ключовите клиенти, т.е. извършването на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 ЗДДС във връзка с чл. 8 ЗДДС.

Съгласно практиката на Съда на ЕС извършването на услуги, състоящи се в намеса в управлението на дъщерно дружество от страна на холдингово дружество, за които е уговорено възнаграждение, представлява доставка на услуга за целите на системата на ДДС. Това становище изрично се застъпва от СЕС в решение по дело С - 108/14 и

C - 109/14, L. and M..

Така холдингово дружество, което има за единствен предмет на дейност придобиването на дялови участия в други дружества и не се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, няма нито качеството на задължено по ДДС лице по смисъла на член 4 от Шеста директива, нито право на приспадане съгласно член 17 от тази директива, независимо от правата, които притежава в качеството си на акционер или съдружник (решения С. Р., С - 16/00, EU:C:2001:495, т. 18 и Р. Т., С - 496/11, EU:C:2012:557, т. 31).

Самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на Шеста директива, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено лице. В действителност самото придобиване на дялови участия в други дружества не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество (решения С. Р., С - 16/00, EU:C:2001:495 т.19 и Р. Т., С - 496/11, EU:C:2012:557, т. 32).

Това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (решения С. Р., С - 16/00, EU:C:2001:495, т. 20 и Р. Т., С - 496/11, EU:C:2012:557, т. 33).

Намесата на холдингово дружество в управлението на дружествата, в които е придобило дялово участие, представлява икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива, доколкото тази намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от посочената директива, каквито са административните, финансовите, търговските и техническите услуги, които холдинговото дружество предоставя на дъщерните си дружества.

В случая е без всякакво съмнение, че и [фирма], и [фирма] са предоставяли съдействие на дъщерното си дружество [фирма] в изпълнение на неговите търговски отношения с ключови клиенти, което съдействие следва да се разглежда като доставка по смисъла на ЗДДС.

Действително ревизираното лице следва „да докаже наличието и обхвата на облигационното правоотношение за предоставяне на услуги между нето и акционерите му, както и изпълнението на задълженията на всяка една от страните по тези правоотношения.“, но следва да се отчете и характерът на предоставените услуги, който не предполага съставянето на конкретни документи. Установено е от доказателствата, че предоставяните услуги способстват за максимизиране на печалбите от дейността на [фирма] и осъществяване на търговските му отношения с ключови клиенти и не се изразяват в конкретно

обективиран резултат, извън осъществените доставки. В разглеждания случай резултатът от предоставянето на услугите по съдействие е изпълнението на доставките на стоки от [фирма] в полза на ключовите клиенти, което е безспорно. Така, съставянето на подробна писмена документация относно вида, обема и съдържанието на фактурираните услуги и за тяхното изпълнение, каквато се изисква от органите по приходите и от Д. е в несъответствие със самото естество на предоставяните услуги.

Доставки от вида на настоящите, резултатът от които не се онагледява и които се състоят в оказване на текущо съдействие, не са чужди в търговската практика и както всички други услуги пораждаат съответните права и задължения във връзка с облагането с ДДС, в това число и правото на данъчен кредит за получателя [фирма].

Такива услуги са предмет в спора, по който е отправено преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по дело С - 463/14 със страни [фирма] срещу Директор на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП. В своето решение по това дело от 3 септември 2015 г. СЕС приема, че когато предмет на доставката представлява общо задължение на доставчика да осигури собственото си разположение чрез организиране на времеви, кадрови, материален ресурс за определен период от време в полза на своя клиент, доставката ще се счита извършена и със самото му оставане на разположение.

В производството пред Административен съд – Варна, по което е отправено преюдициалното запитване до СЕС, спорът е аналогичен с настоящия и се свежда до това дали реалността на доставките по абонаментен договор трябва да се изследва с оглед наличието на конкретен резултат, както в други случаи на извършване на доставки. Стъпвайки на принципната позиция на СЕС в цитираното по-горе решение, постановено при преюдициалното запитване, Административен съд-Варна приема в постановеното Решение № 2537 от 01.12.2015 г. по адм. д. № 4103/2013 г., че тълкуването на абонаментни договори, като консултантски договори с уговорен резултат, е неправилно. Решение № 2537 от 01.12.2015 г. по адм. д. № 4103/2013 г. на Административен съд – Варна е потвърдено изцяло с Решение № 4427/10.04.2017 г. по адм. дело № 1102/2016г. на ВАС, VIII отд.

В настоящия случай е налице и условието, което според ВАС /Решение № 4427/10.04.2017 г. по адм. дело № 1102/2016г./ подлежи на установяване в тези случаи – доставчикът на услугите да разполага с ресурс да изпълни услугите през периода, за който се е задължил да бъде на разположение на получателя. В разглеждания в настоящото производство случай с [фирма] и [фирма] това изобщо не е спорно. Двете дружества са разполагали с такъв ресурс, доколкото услугите са

осъществявани основно чрез техните управители. Ето защо, доставчиците са имали кадрови капацитет – разполагали са със служители, притежаващи необходимата квалификация, които имат компетентност да осигурят необходимото съдействие. Не е спорно, и че и [фирма] и [фирма] са декларирали издадените от тях фактури във връзка с услугите в полза на [фирма] и по този начин са потвърдили осъществяването им.

Няма никакви данни и не се сочат и констатират и каквито и да е индикации за измама, извършена от двете дружества. Напротив – нито в РД, нито в РА, нито в решението на Д. се излагат твърдения за каквито и да е нередности, извършени от [фирма] или [фирма]. Не са налице каквито и да е данни или индикации за измама, извън твърдението за липса на доставка по издадените фактури. [фирма] и [фирма] са се задължили да съдействат на дъщерното си дружество за определен период от време и липсата на конкретни данни за конкретни услуги, предвид постановеното от СЕС и ВАС, не засяга валидността и изпълнението на тези задължения от тяхна страна, т.е. не засяга извършените доставки на услуги за обвързващия го период, както е приел и ВАС по аналогичен спор.

Предвид изложено, в настоящия случай, като се отчете начинът, по който е уговорено възнаграждението, изразената воля на страните и наличието на квалифициран персонал при доставчиците и наличието на реално осъществени доставки на стоки в полза на посочените ключови клиенти, се налага извода, че се касае за услуги, за които в пълно съответствие с разпоредбите на чл. 25, ал. 4 и ал. 6, т. 1 и чл. 86, ал. 1, т. 1 ЗДДС [фирма] и [фирма] са начислили ДДС, като са издали спорните фактури на [фирма] и са посочили ДДС на отделен ред.

Следва да се държи сметка и за спазването на правото на ЕС и принципа на ефективност по отношение на упражняването на правото на данъчен кредит и съответните държави не могат да налагат изисквания или правни уредби, които да правят упражняването на това право прекомерно трудно. В този смисъл е т. 28 от решение по дело С - 662/13, S.. Що се отнася, на първо място, до принципа на ефективност, следва да се припомни, че всеки случай, в който се поставя въпросът дали национална процесуална разпоредба прави невъзможно или прекомерно трудно за правните субекти да упражняват правата, които черпят от правото на Съюза, трябва да се анализира, като се държи сметка за мястото на тази разпоредба в цялото производство пред различните национални инстанции и за развитието и особеностите на това производство. От тази гледна точка следва да се вземат под внимание принципите, които стоят в основата на националната съдебна система, като принципа за гарантиране на правото на защита, принципа на правна сигурност и правилното развитие на производството. В този

смисъл е т. 39 - 41 от Решение по дело С - 368/09 P. G. S. kft.

Освен това Съдът е постановил, че основният принцип на неутралитет на ДДС налага да се предостави приспадането му по получени доставки, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Щом разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите услуги е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право.

Според цитираната практика на Съда на ЕС, формалностите при упражняването на правото на данъчен кредит не може да надхвърлят необходимото за осигуряването на правилното събиране на ДДС. Като се отчете наличието на фактура за доставките, изискването на други частни документи, с които да се доказват извършваните доставки очевидно ще надхвърли необходимото съгласно Директива 2006/112/ЕО за упражняване на правото на данъчен кредит. Ето защо, правилно [фирма] е упражнило правото си на данъчен кредит по издадените фактури от [фирма] и [фирма], поради което ревизионният акт в тази му част е неправилен и незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед на горното съдът намира, че обжалваният ревизионен акт, с който на жалбоподателя са установени допълнително задължения за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 1 030 454.74 лв., лихви в размер на 556 890.22 лв., данък върху добавената стойност в размер на 439 444.96 лв. и лихви върху тях в размер на 267 780.28 лв., е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноси в размер на 62 927,00 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29160 - 04869 – 091 – 001 от 29.03.2018 г., издаден от Ю. И. В., на длъжност началник сектор при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”(Г.) – възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 867 от 19.06.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сторените по делото размер на 62 927,00 (шестдесет и две деветстотин двадесет и седем)лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: