

РЕШЕНИЕ

№ 2162

гр. София, 22.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 18.11.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **10998** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт №Р-29002916002087-091-001 от 31.01.2018 г., издаден от Ю. И. В. – орган, възложил ревизията и Р. Е. К. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 1059/23.07.2018г. на директора на Дирекция „ОДОП“-С..

С РА са установени задължения за довносяне по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ общо в размер на 408_594,98 лв. /главници и лихви/, в т. ч.: корпоративен данък за 2012 г. и 2014 г. общо в размер на 173_040,72 лв. и лихви – 63_892,75 лв., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периодите м. 10.2012 г. – м. 12.2012 г., м. 10.2013 г. – м. 12.2013 г. и м. 10.2014 г. – м. 12.2014 г. общо в размер на 97_070,44 лв. и лихви – 39_558,35 лв., данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите м. 10.2012 г. – м. 12.2012 г., м. 10.2013 г. – м. 12.2013 г. и м. 10.2014 г. – м. 12.2014 г. общо в размер на 24_184,52 лв. и лихви – 10_848,20 лв. За 2013 г. е намалена декларираната от дружеството данъчна загуба от 509_684,23 лв. на 444_936,00 лв.

При административното обжалване с решението на ответника РА е отменен в установения резултат за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода м. 10.2014 г. – м. 12.2014 г., изменен в частта на данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода м. 10.2013 г. – м. 12.2013 г., който е определен на 9_662,85 лв., ведно със съответните лихви, а в останалата част РА е потвърден.

Жалбоподателят оспорва РА като се позовава на доказаност на извършените

посреднически услуги от страна на С. Ф. Л., Швейцария и последицата от това е сключените договори с ESPRIT E. S. G., ESPRIT M. и ENGBERS G. & CO.KG. Отчетените от [фирма] разходи за посредническа услуга били документирани от гледна точка на ЗСч с първични счетоводни документи-фактури, съдържащи всички необходими реквизити, платени по банков път и безспорно осчетоводени от дружеството за ревизирания период. Намира за незаконосъобразно ревизиращият екип да приеме, че заплащането на договорното възнаграждение за посредника по тези договори представлява „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла на § 1, т.5 от ДР на ЗКПО, това било в разрез с нормалната търговска логика и практика. С. Ф. Л., Швейцария бил заплатил данък в много по-голям размер върху получения доход от дължимия в България, а сключените договори са реални и възнаграждението за посредничество е заплатено. По отношение на искането по обмена на информация с Германия, счита че въпросите са некоректно зададени и на така зададените въпроси са дадени отговори, които не разкриват в пълнота отношенията на ревизираното дружество с дружеството посредник. Позовава се на неразбиране от ревизиращите органи на отношенията на ревизираното лице с посредника и посредническата му дейност. Не били разбрани действията, извършвани от С. Ф. Л., които не са единствено действия по посредничество, а са сложен комплекс от действия, извършени от висшия мениджмънт на едно търговско дружество с цел мотивиране на второто да сключи договори и/или да извърши определени търговски дейности. Цитира препоръка на партньор, че приносът на С. Ф. Л., Швейцария е значителен и преобладаващ, за да постигне [фирма] търговски поръчки от световната марка, като технологията на дейността на посредника е негова тайна, но е ясно, че посредничеството е извършено на база лични контакти и познанства, която препоръка неправилно била игнорирана от ревизиращите органи. Позовава се на предходни влезли в сила РА относно третиране на посредническото възнаграждение по същия комисионен договор и неправилно несъобразяване с тях. Счита, че при идентична фактическа обстановка липсва правна логика един и същ текущ разход, свързан с продажбите, начислен за извършена една и съща услуга, от един и същ доставчик, съгласно един и същи договор, документиран с едни и същи първични документи – фактура и разпределителен протокол, доказано платен по банков път, да бъде признат за данъчен разход, свързан с дейността на предходни финансови години от 2006г. До 2011г., а през 2012 г. и 2013г. да не се признава за данъчни цели по чл.26, т.11 от ЗКПО и да бъде обложен с данък при източника по чл.194 на ЗКПО, също така и за 2014г. Третирането на един и същ вид разход по един и същи вид договор, но по начин отличаващ се от този в приключилите с влезли в сила РА, водело до нарушаване на принципа на правната сигурност. Позовава се на установени търговски отношения, с клиенти, привлечени от посредника и в предходни периоди, и че не се е увеличил обема на продажбите, което се дължало на първия договор за сътрудничество с С. Ф. Л.. Препраща към разпита на свидетеля и казаното от него, обобщено до това, че комисионният договор е именно икономическия интерес на посредника. В заключение иска отмяна на РА и присъждане на сторените разноси.

Ответникът иска съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и постанови решение, с което да потвърди обжалвания РА като законосъобразен. В хода на съдебното производство жалбоподателят не бил оборил констатациите в РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Жалбата е допустима. Подадена е от надлежна страна – адресат на обжалвания

РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред и потвърден в съответната част. Като процесуално допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Факти по делото:

Обжалваният РА е след проведена ревизия, възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-29002916002087-020-001/25.03.2016 г., издадена от Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ /ГДО/, оправомощена със Заповед №ГДО-224#3/28.12.2012 г. на директора на ТД на НАП ГДО, на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.09.2012 г. до 31.12.2014 г.; корпоративен данък, данък върху доходите на чуждестранни юридически лица, данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура, данък върху разходите за превозни средства, данък върху представителните разходи, данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица по ЗКПО за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2014 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 04.04.2016 г. След съответно изменение на първоначалната ЗВР и спиране на производството на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, производството е възобновено със Заповед №Р-29002916002087-143-002 от 28.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002916002087-092-001 от 19.06.2017 г., като в срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите на РД с вх. №26-Б-9662 от 28.07.2017 г., ведно с допълнителни доказателства. Същото е разгледано от ревизиращите органи и отхвърлено като неоснователно, с мотиви изложени в РА.

Ревизията приключва с обжалвания РА №Р-29002916002087-091-001 от 31.01.2018 г., издаден от Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ в ТД ГДО – орган, възложил ревизията и Р. Е. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД ГДО – ръководител на ревизията.

Предмет на спор и в производството по административно обжалване и пред съда е третирането като скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗКПО на отчетени разходи в размер на 901_811,90 лв. за 2012 г., 161_376,71 лв. за 2013 г. и 878_220,21 лв. за 2014 г., във връзка с изплатено комисионно възнаграждение на С. Ф. Л., Швейцария и преобразуването на счетоводния финансов резултат на дружеството за съответните години по реда на чл. 26, т. 11 от ЗКПО със същите суми, както и определяне на данък при източника върху тях на основание чл. 194, ал. 1 и ал. 3 във връзка с §1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО. Вследствие от преобразуването по реда на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, за 2012 г. и 2014 г. са определени задължения за довносяне, а за 2013 г. е намалена данъчната загуба от 509_684,23 лв. на 444_936,00 лв.

Предмет на спор е и установеният данък по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 1 от същия закон за начислените при ревизията разходи за лихви във връзка с получени от ревизираното лице заеми от С. Ф. Л.. Установеното задължение е общо в размер на 24_184,52 лв. /за м. 10.2012 г. – м. 12.2012 г. – 11_837,32 лв., за м. 10.2013 г. – м. 12.2013 г. – 9_662,85 лв./, а за забавата са начислени лихви общо в размер на 10_848,20 лв.

Предмет на дейност на [фирма], за който ревизията е установила, че е съществуващ от 21 г. и утвърден на пазара на европейската текстилна индустрия и през ревизирания период, е производство на облекло на ишлеме, един от големите износители на облекла в България.

Констатациите на ревизията през ревизираните периоди, относими към оспорваните пред съда установени задължения са:

За периода от 2012 г. до 2014 г. от [фирма] са изплатени комисионни възнаграждения на чуждестранно юридическо лице - С. Ф. Л., Швейцария, както следва: за 2012 г. – 901_811,90 лв., за 2013 г. – 161_376,73 лв., за 2014 г. – 878_220,21 лв. Комисионните възнаграждения са определени в процент от нетния оборот към швейцарското дружество съгласно Комисионен договор №2 от 01.01.2006 г., допълнен с Анекси №1/2012 г. и №1/2013 г., Договор за посредничество от 01.01.2014 г. и Анекс №1/30.12.2014 г. към него, и разпределителни протоколи, подписани от двете страни в края на всяка календарна година. С протоколите се установява нетния оборот на извършените от [фирма] продажби. Разходите за комисионни възнаграждения са осчетоводени по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги, партида 41 „Авансови комисионни“ за всяка календарна година.

По отношение на начислените и изплатени комисионни на С. Ф. Л., от ревизираното лице са представени следните документи и писмени обяснения:

Комисионен договор №2 от 01.01.2006 г., сключен между ревизираното дружество и С. Ф. Л., Анекс 1/2012 г. и Анекс 1/2013 г. към него; Справка за начислени и изплатени комисионни на С. Ф. Л. за периодите от 2012 г. до 2014 г.; Справка за нетен оборот към разпределителен протокол от 31.12.2014 г.; Протоколи авансово планирани комисионни към С. Ф. Л. за 2012 г., 2013 г. и 2014 г.; Очаквани поръчки от Е. чрез К. ФЕШЪН С“ АД за периода 2012 г. – 2014 г.; Разпределителни протоколи Анекс комисионна 2012 г., 2013 г. и 2014 г.; Финални протоколи Е. 2012 г. – 2014 г.; Финални протоколи Е. 2012 г. – 2014 г.; Комисионна плащане 2012 г. – 2014 г.; В Обяснителна записка от представляващия [фирма], съгласно която считано от подписване на комисионния договор от 01.01.2006 г. от страна на комисионера е извършвана само услугата, посочена в чл. 1, б. „б“, поради което е сключен нов договор, който урежда само тази услуга – посредничество, като посредникът приема да извършва посредничество при сключване на сделки за продажба на произведена от възложителя продукция. Посочено е също така, че през ревизирания период комисионната е процент от нетните продажби и възлиза на 3,5% /2012 г./, 1% /2013 г./ и 2,5% /2014 г./. В Писмо-декларация от 22.08.2016 г. от В. Д., представляващия на С. Ф. Л., прави следното потвърждение: „между С. Ф. Л. и „Б.“ съществува дългосрочно сътрудничество. През годините С. Ф. Л. поддържа мрежа от контакти на най-високо ниво в ръководствата на европейските текстилни концерни. Тези ценни контакти и репутация допринасят за спечелване на клиенти и поръчки на Б. и имат принос към цялостно позициониране на пазарите. Във връзка с това между двете дружества има сключен комисионен договор/договор за посредничество, по силата на който С. Ф. Л. реализира посреднически услуги по отношение продаване на колекциите на Б. в Европейски съюз и Швейцария, намиране на нови клиенти и поръчки. Като осигурява поръчки на [фирма], С. Ф. Л. косвено подпомага и развитието на българската текстилна промишленост, тъй като ревизираното дружество поддържа мрежа от фабрики и доставчици в страната, с които работи постоянно. В обяснението е посочено, че изпълнявайки задълженията си по комисионен договор/договор за

посредничество, С. Ф. Л. извършва редица посещения на панаири, изложения; провеждат се многобройни срещи и разговори с потенциални и текущи клиенти на дружеството и др. За периода 2012 - 2014 г. С. Ф. Л. е посредничил по реализиране на поръчки към следните клиенти: Е. и Е. М. и Е.. В счетоводството на дружеството комисионните са отчетени като приходи“ .

Приложени са референции/препоръки, подписана от Й. М. – завеждащ отдел „Снабдяване“ в ENGBERS G. & CO.KG, VIN DE234921612 и от С. Ш., ръководител „Планиране на снабдяването“ в ESPRIT E. S. G., VIN DE186568714, с които се потвърждава, че са партньори с [фирма] и договорните им отношения са постигнати със съдействието/подкрепата и сътрудничеството на С. Ф. Л.. Пълното съдържание на препоръките е отразено на стр. 5 от РА (л.75 по делото).

По реда чл. 143 от ДОПК са изпратени искания за обмен на информация с данъчната администрация на Федерална Република Германия относно търговските взаимоотношения между [фирма] и ESPRIT E. S. G. и между [фирма] и ENGBERS G. & CO.KG, на което е предоставена следната информация: Според предоставената от дружество ESPRIT E. S. G. информация, търговските отношения между него и [фирма] съществуват от 2004 г. (след като е поправена първоначална техническа гешка), но ESPRIT E. S. G. не може да посочи по какъв начин са установени тези търговски отношения. Посочено е, че ESPRIT E. S. G. не поддържа никакви търговски отношения с С. Ф. Л., поради което не може да отговори на поставените въпроси, в т. ч. да посочи имена и длъжности на служители на С. Ф. Л., които са работили за разширяване на търговските взаимоотношения между [фирма] и ESPRIT E. S. G., както и да представи писмена кореспонденция между С. Ф. Л. и ESPRIT E. S. G.. Във връзка със запитване дали дружеството ESPRIT E. S. G. поръчки за дрехи към [фирма] чрез посредничеството на С. Ф. Л. е отговорено, че според представената от германското дружество информация то не е поддържало и не поддържа търговски отношения с С. Ф. Л., а фактурирането се извършва единствено между ESPRIT E. S. G. и [фирма]. В отговора е посочено също така, че ESPRIT E. S. G. не разполага с информация за изпращани му оферти от [фирма] чрез посредничеството на С. Ф. Л.. Отговорът съдържа и пояснение относно общите условия за плащане и доставка, които се подписват от всички доставчици на групата ESPRIT. Относно търговските взаимоотношения между [фирма] и ENGBERS G. & CO.KG, немската данъчна администрация предоставя информация съгласно която: търговските отношения между двете дружества започват приблизително през 1996 г. след като г-н В. /по-късно г-н S./ става представител /V./representative/ на [фирма]. Заявено е изрично, че ENGBERS G. & CO. KG никога не е водило преговори с С. Ф. Л.. Отговорите на всички въпроси са отрицателни. Пълният текст на въпросите и отговорите е отразен на стр. 7 от РА.

Към подаденото по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК възражение срещу констатациите на РД, ревизираното лице е представило препоръка, подписана от Л. Г. М. Р. – Старши вицепрезидент, началник „Световна верига за доставки“ на ESPRIT E. S. G. (л.490 от Приложение № 2 по делото), която е от дата 9 септември 2016г. и е със следното съдържание: „С настоящото потвърждаваме, че [фирма], [улица], 1404 С., България е наш надежден партньор от 2004 г. Оттогава и до момента поддържахме отлични договорни отношения в областта на производството и доставката на дамско и мъжко облекло. [фирма] отговаря на нашите високи стандарти по отношение на качеството и точността при производството на мостри и навременното им доставяне,

благодарение на висококвалифицирания персонал на дружеството и неговото умело ръководство. Нашето партньорство е основано на взаимното разбирателство и сътрудничество, което продължава и до сега. Договорните ни отношения с [фирма] бяха постигнати с подкрепата и сътрудничеството на дружество К. Фешън Л., Т. 72, 8050 Ц., Швейцария. Специалистите на дружеството предоставят непрекъснато съдействие при преговорите и подписването на договори, както и в областта на поръчките между Е. и [фирма]. Съгласни сме настоящата препоръка да бъде предоставена от [фирма] на всички заинтересовани лица“ /.

Във връзка с представената препоръка, подписана от Л. Г. М. Р., е отправено искане за обмен на информация с №ER -8/11990/17 до Германия. С получения отговор (л.236 и сл. по делото) се потвърждава, че препоръката от 09.09.2016 г. действително е подписана от въпросното лице, което е старши вицепрезидент, ръководител „Световна верига за доставки“ на ESPRIT E. S. G.. В отговора обаче също така се сочи, че този пост не дава право на г-н Р. да представлява ESPRIT E. S. G. пред външни лица, тъй като той не е нито изпълнителен директор, нито упълномощен представител на немското дружество. Сочи се, че съгласно вътрешната политика на ESPRIT E. S. G., външната кореспонденция на дружеството винаги изисква втори подпис, поради което немското дружество счита, че препоръката от 09.09.2016 г. няма правна стойност/няма правно обвързваща сила. На поставен въпрос относно причините за издаване на препоръката е отговорено, че г-н М. Щ. е помолил немското дружество да издаде препоръка, която да бъде представена пред българските данъчни власти. Отделът, отговорен за веригата на доставките е изпълнил молбата на г-н Щ., вярвайки, че съдържанието на писмото отразява икономическата и/или действителната фактическа обстановка. Впоследствие немското дружество установява, че препоръка с такова голямо значение не е трябвало да бъде издавана. Посочено е, че действително плащанията на ESPRIT E. S. G. към [фирма] за доставените стоки се извършват по банкова сметка в Швейцария, но титуляр на сметката е [фирма], а не дружеството С. Ф. Л.. В отговора се потвърждава, че дружество ESPRIT E. S. G. никога не е имало търговски отношения с С. Ф. Л. и няма данни последното да е оказвало помощ при правенето на поръчки към [фирма]. Немското дружество сочи, че е извършило още една проверка на своята документация и напълно потвърждава горния факт. ESPRIT E. S. G. няма абсолютно никаква представа кога, до каква степен и в какво качество С. Ф. Л. представлява [фирма] и само въпросните две дружества биха могли да предоставят отговор на този въпрос, тъй като те са свързани. На следващи въпроси ESPRIT E. S. G. категорично заявява, че няма търговски отношения с ESPRIT E. S. G..

С оглед така очертаната фактическа обстановка, ревизиращият екип приема, че в хода на ревизията не са представени конкретни доказателства за ролята на С. Ф. Л. при намиране на клиенти. Отбелязано е, че е представено писмено обяснение от представляващия на С. Ф. Л. за участието на дружеството при сключване на сделки, подписване на договори и посредничество по реализиране на поръчки, но липсват писмени доказателства потвърждаващи това твърдение - кореспонденция между С. Ф. Л. и клиентите на [фирма],

оферти, заявки, съгласие и други налични документи. Въз основа на тези документи ревизиращите приемат, че обясненията на страните по комисионните договори не доказват реално извършени действия като посредник между [фирма] и чуждестранните клиенти Е., Е. Германия и Е. М., САЩ, представените референции от ESPRIT E. S. G. и ENGBERS G. & CO.KG, не са подписани от представляващите дружеството и са само препоръка/волеизявление за дългосрочно сътрудничество и партньорство от 2003 г. и 2004 г. съгласно дневниците за продажби за периода от 2012 г. до настоящия момент дружеството [фирма] работи с тези клиенти, без да е настъпила промяна в периода на действие на договора. Ревизи

В РА е направен анализ на уредбата на договора за посредничество в Търговския закон и е отбелязано, че посредничеството е чисто фактическа дейност и за да се счита за безспорно доказано, че даден договор е сключен въз основа на усилията на определен посредник, е необходимо да са налице доказателства за реално извършените от него фактически действия, да се установи причинно – следствената връзка между наличието на сключен договор и извършената от посредника дейност за неговото сключване. Доколкото въз основа на дейността на посредника се установява контакт между лицето, с което е сключил посредническия договор и лицата, с които въз основа на дейността му са осъществени търговски сделки от възложителя, то безспорно знание и информация за извършената посредническа дейност от страна на посредника следва да е налице и у контрагентите на [фирма]. В случая видно от получените отговори и двете дружества отричат факта, че установяването на търговските взаимоотношения, както и последващото сключване на договори с [фирма] е извършено със съдействието на С. Ф. Л.. И двете дружества твърдят, че не поддържат търговски взаимоотношения с С. Ф. Л. и никога не са водили преговори със същото. Съгласно отговора на ENGBERS G. & CO. KG, търговските му отношения с [фирма] започват приблизително през 1996 г. след като г-н В. /по-късно г-н S./ става представител /V./representative/ на [фирма]. От страна на ревизираното дружество не са представени доказателства за наличие на връзка между тези лица и С. Ф. Л.. Ревизиращите органи отбелязват, че изготвените отговори по реда за обмен на информация имат характер на официален документ, тъй като са изготвени от съответните органи по приходите в рамките на техните правомощия и като такива се ползват с материална доказателствена сила. Доказателствената им сила не се опровергава от представените в хода на ревизията референции, тъй като те са подписани от Й. М. – обозначен като завеждащ отдел „Снабдяване“ в ENGBERS G. & CO. KG и от С. Ш., в качеството ѝ на ръководител „Планиране на снабдяването“ в „ESPRIT E. S.“ G., без обаче да са представени доказателства, че въпросните лица заемат посочените в референциите длъжности, и надлежно са упълномощени да потвърждават факти и обстоятелства по отношение на търговската дейност на дружествата ENGBERS G. & CO. KG И ESPRIT E. S. G..

Според ревизиращите органи, допълнителни аргументи в подкрепа на тезата за липса на реално извършени посреднически услуги могат да се черпят от

счетоводната документация на [фирма]. Клиентите, на които същото продава стоки в периода 2012 г. – 2014 г. и за намирането на които се твърди, че е съдействал С. Ф. Л., са такива, с които ревизираното лице е имало установени търговски взаимоотношения и в предходни периоди. По счетоводни данни не се установява увеличаване на обема на продажбите, за да може да се обоснове разбиране, че въпреки наличието на установени вече контакти, с помощта на С. Ф. Л. се постига по-голям обем на продажби, нито от дружеството са ангажирани доказателства за извършването на продажби на нови видове артикули, от където да се направи извод, че с помощта на С. Ф. Л. се увеличава продуктовата гама.

С оглед изложеното, ревизиращият екип е приел, че отчетените разходи в размер на 901_811,90 лв. за 2012 г., 161_376,73 лв. за 2013 г. и 878_220,21 лв. за 2014 г. с характер на комисионно възнаграждение на С. Ф. Л., са по същество разходи, несвързани с дейността на ревизирувания субект.

Изведена е хипотеза за непризнаване на разходи по чл. 26, т. 11 от ЗКПО /в редакцията, действаща през ревизирувания период/, представляващи „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла в §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО и приравняване на доход от дивидент за целите на облагане с данък при източника съгласно §1, т. 4 от ДР на ЗКПО. Счита, че в случая е изпълнен сложният фактически състав на скритото разпределение на печалбата, тъй като от една страна да е налице начислен разход или изплатена, респективно разпределена сума, която не е свързана с дейността на дружеството и на второ място, същата е изплатена на свързано лице. Последното е мотивирано с установеното от ТР обстоятелство, че считано от м.10.2013 г. едноличен собственик на капитала на [фирма], е С. Ф. Л., а господин М. Е. Щ. е член както на управленския екип на С. Ф. Л., където съгласно сайта на дружеството и справка сайта на Българо-Швейцарската търговска камара, е финансов директор, така и е един от тримата члена на Съвета на директорите на [фирма], като е финансов директор, отговарящ за управлението и стратегиите в областта на финансите. Съгласно §1, т. 3, б. „м“ от ДР на ЗКПО свързани лица са лицата, които участват пряко или косвено в управлението, контрола или капитала на друго лице или лица, поради което между тях могат да се уговорят условия, различни от обичайните. В случая е безспорно, че К. С. Р. и С. Т. М., като акционери на [фирма] участват в капитала на последното, а като членове на Съвета на директорите, при едностепенна система на управление на [фирма] участват и в управлението на дружеството пряко. Безспорно е и, че М. Е. Щ. участва в управлението на С. Ф. Л. и като финансов директор на [фирма] участва в управлението на последното. Оттук ревизиращите извеждат, че С. Ф. Л. участва косвено в управлението на ревизираното дружество, поради което и с оглед на гореизложеното същото има качеството на свързано лице с акционерите на [фирма]. Въз основа на това може да се твърди, че в случая е изпълнена хипотезата на §1, т. 3, б. „м“ от ДР на ДОПК за периода 01.01.2012 г. – 01.10.2013 г. и на базата на този факт може да се счита, че С. Ф. Л., Швейцария е свързано лице с акционерите на [фирма] - К. С. Р., С. Т. М.. Считано от 01.10.2013 г. С. Ф. Л. е едноличен собственик на капитала на [фирма], поради което е изпълнена хипотезата на §1, т. 5, б. „а“ от ДР на

ЗКПО, т. е. начисленият разход за възнаграждение за посреднически услуги към С. Ф. Л. има характер на скрито разпределение на печалбата, което представлява основание за увеличение на финансовия резултат съгласно чл. 26, т. 11 от ЗКПО. На основание чл. 194, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО върху начислените доходи на С. Ф. Л. се дължи и данък при източника.

Другата констатация за определяне на задълженията с РА е установеното в хода на ревизията, че на 01.12.2010 г. ревизираното дружество е сключило договор за отпускане на кредит в швейцарски франкове с С. Ф. Л.. По силата на чл. 1 от същия, кредитодателят С. Ф. Л. предоставя на [фирма] дългосрочна кредитна линия за оборотни средства в размер на 10 000 000,00 CHF /десет милиона швейцарски франка/. По силата на чл. 5 от договора предоставеният кредит е безлихвен.

На 25.06.2010 г. между същите две лица е сключен договор за кредит в евро, по силата на който С. Ф. Л. предоставя на ревизираното дружество дългосрочна кредитна линия за оборотни средства в размер на 3_000_000,00 евро /три милиона евро/. Съгласно чл. 5 от договора предоставеният кредит отново е безлихвен.

Разчетите с С. Ф. Л. във връзка с усвояването и погасяването на отделните траншове по горесцитираните два договора за кредит са отразени в счетоводството на дружеството съответно по Партида 1 и Партида 7 от аналитична счетоводна сметка 159/21. [фирма] е представило като доказателство за размера на усвоените и погасените суми по дати пълен хронологичен опис на движението по счетоводна сметка 159/2 /"Дневник на сметка 159/2"/ за 2012 г. и 2013 г.

При така описаната фактическа обстановка, ревизиращите органи приемат, че в случая е налице хипотезата, визирана в чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, според която получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми се третира като отклонение от данъчно облагане. В тази връзка е прието, че би следвало по отпуснатите заеми от С. Ф. Л. да бъде определена пазарна лихва по смисъла на §1, т. 32 от ДР на ЗКПО. Пояснено е, че пазарната лихва се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Съгласно констатациите на РА, при изчисляване на пазарната лихва по кредитната експозиция по отпуснатите заеми от С. Ф. Л. са направени проучвания за пазарен лихвен процент в Швейцария, при което е установено, че кредити от подобен вид се базират на 3-месечен LIBOR малка надбавка. Анализирани са статистически отчет, свален от сайта на S. N. bank (C. of akziwe S1 Z. M1.xls), както и линк към сайта <http://www.snb.ch/en/i/about/stat/statpub/akziwe/stats/akziwe>.

Установени са местните проценти на индекса, които по година се движат както следва:

- за 2012 г. – средна стойност за цялата година – /0,015/%

- за 2013 г. – средна стойност за цялата година – /0,009/%

Отбелязано е, че е нормално визираните по-горе проценти да се увеличат максимум с 1% и по този начин пазарната лихва по кредитите в Швейцария се определя на: 0,985% /за 2012 г./; 0,991% / за 2013 г./.

Във връзка с горното е изчислено, че пазарната лихва по получените кредитни траншове по отпуснатите заеми от С. Ф. Л., която би следвало да се начисли от [фирма] за данъчни цели е в следните размери: за 2012 г. – 118_373,24 лв.; за 2013 г. – 96_628,50 лв. За посочените суми е прието, че макар и да не са отразени като разход от дружеството, същите следва да бъдат взети предвид при определяне на данъчния финансов резултат, а именно чрез намаляване на същия.

Въз основа на всички гореописани факти, ревизиращите органи са установили следните задължения, които са спорните в това съдено производство, неотменени с решението на ответника:

1. Корпоративен данък.

За 2012 г. счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО със сумата в размер на 901_811,90 лв., представляваща изплатените комисионни на С. Ф. Л. за същата година. Счетоводният финансов резултат е намален с начислените при ревизията лихви в размер на 118_373,24 лв. Установен е данъчен финансов резултат - печалба в размер на 1_336_693,40 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 133_669,34 лв. С РА е установен корпоративен данък за довносяне в размер на 78_343,87 лв. и е начислена лихва за забава в размер на 36_596,15 лв.

За 2013 г. счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО с отчетените разходи за комисионни в размер на 161_376,71 лв. Начислените лихви по получените кредити в размер на 96_628,50 лв. са отнесени в намаление на счетоводния финансов резултат. Установен е данъчен финансов резултат – загуба в размер на 444_936,00 лв.

За 2014 г. счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО с отчетените разходи за комисионни в размер на 878_220,21 лв. Установен е данъчен финансов резултат – печалба в размер на 1_660_644,56 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 166_064,46 лв. Приспаднат е внесен данък в размер на 70_653,93 лв. и е определен данък за довносяне в размер на 94_696,85 лв. и лихви в размер на 27_296,60 лв.

2. Данък по чл. 194 от ЗКПО.

Доколкото съгласно §1, т. 4 от ДР на ЗКПО скритото разпределение на печалбата е приравнено на доход от дивидент за целите на облагане с данък при източника, ревизиращите органи са приели, че изплатените на С. Ф. Л. авансови комисионни попадат в приложното поле на чл. 194 от ЗКПО и подлежат на облагане със ставка 5%, съгласно чл. 200, ал. 1 от ЗКПО. Начисленият данък по чл. 194 от ЗКПО за отделните години е както следва:

- за м. 10.2012 г. – м. 12.2012 г. – 45_090,60 лв. /901_811,90 лв. x 5%/, а за забавата е начислена лихва в размер на 22_902,12 лв.;

- за м. 10.2013 г. – м. 12.2013 г. – 8_068,83 лв. /161_376,71 лв. x 5%/, а за

забавата е начислена лихва в размер на 3_278,28 лв.;
- за м. 10.2014 г. – м. 12.2014 г. – 43_911,01 лв. /878_220,21 лв. x 5%/, а за забавата е начислена лихва в размер на 13_377,95 лв.

3. Данък по чл. 195 от ЗКПО.

Във връзка с определените пазарни лихви по получените кредитни траншове по отпуснатите заеми от С. Ф. Л., ревизиращите органи са приели, че представляват доходи по смисъла на чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО и подлежат на облагане с данък при източника по реда на чл. 195, ал. 1 от ЗКПО. С оглед разпоредбите на чл. 199 и чл. 200, ал. 2 от ЗКПО, за периода м. 10.2012 г. – м. 12.2012 г. е установен дължим данък в размер на 11_837,32 лв., изчислен върху данъчна основа в размер на 118_373,24 лв. На основание чл. 9 от ЗКПО и чл. 175, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 202, ал. 2 от ЗКПО върху невнесения в законоустановените срокове данък при източника е начислена лихва за периода от 01.02.2013 г. до 31.01.2018 г. в размер на 6_012,33 лв.

За периода м. 10.2013 г. – м. 12.2013 г. е установен данък по чл. 195 от ЗКПО в размер на 9_662,85 лв., изчислен върху данъчна основа в размер на 96_628,50 лв. За забавата е начислена лихва в размер на 3_925,91 лв. за периода от 01.02.2014 г. до 31.01.2018 г.

При административното обжалване решаващият орган е намерил за законосъобразно гореописаното облагане.

В хода на съдебното производство са изслушани свидетелски показания на свидетеля М. Ш., швейцарски гражданин. Същият свидетелства, че лично знаел за търговските отношения между К. Фешън и Е.. Те били създадени в края на деветдесетте години, около 1999-2000 година. Фирма К. Фешън е семейно предприятие, вече имат 50 години юбилей, много дълго време са в текстилната индустрия и в годините познават много хора. В периода 2003-2004 година чрез различни хора са започнали отношенията на територия на България. Неговият чичо, който е основател, в П. на изложение, което е за текстил, тогава се е срещнал с мениджъра на Е., които са показали интерес, че имат желание да включат и други страни, които се развиват в тази индустрия и това е горе-долу началото на запознанство им. Големите фирми искали директно да работят с продуцентите, но все пак по някакъв начин трябва да се свържат и този контакт да се развива. Тези отношения между К. Фешън и Е. в началото ги поддържал и развивал той. Познавал жена, финландка - М. Х., която е била счетоводител на голяма част от отделенията във фирмата Е., а по късно и с други хора. Отношенията между тези две фирми ги поддържали той, един негов братовчед, тъй като чичо му е вече на 75 години и се е отдръпнал от тази дейност. Ходели на различни изложения, срещали се, разговаряли. За фирма Е. това била Финландката О., най-важният човек в предприятието, който купува стоката, решава какво, с кого, прави поръчките във фирмата, а за К. Фешън – бил той, създавал отношения между К. Фешън и Е.. Разяснява, че отношенията се изразяват в това, че от икономически интерес за К. Фешън, който не винаги може да обслужи техни клиенти, защото не са в Европейския общ пазар, тогава свързва тези хора, за една търговия, която не могат директно да правят. На въпрос как е създаден контакта между К. Фешън и Е. и как е създаден контакта между Е. и Б.: К. Фешън са казали на Е. - чуйте ние знаем един

много добър производител, който искаме да ви представим. На К. Фешън е бил известен Б. като един добър производител и затова прави връзката между Е. и Б. в България. Още 2004 година се зараждат тези отношения. К. Фешън има роля за контакта между Е. и Б.. На въпроса кои лица осъществяват контактите между Б. и Е. отговаря, че от страна на Б. това е С. М., управител, него го свързал с г-жа О., жената която купува. Така започнало всичко – първи офери, първи сметки. Запитан от съда в какво се изразявал контактът, който осъществил, посочва, че говорил какво правят, какъв е механизмът на производството, какво е техническото изпълнение на сако, панталон, какви платове се купуват, къде се произвеждат. Те отивали на срещи, носят определени мостри на платове, които показват, правят сметки. Срещите са в Европа, като през годината има 2-3 огромни изложения за текстил - в П., Ф., в М. и там на място. Срещите не се документират, това е само разговор. Печалбата на неговата фирма се изразява в това – взема комисионна от това, че са презентирали Б. на Е.. От 2004 година нататък те продължават и продължават с взаимоотношенията, да ги поддържат и да ги развиват. Те взаимно се посещават – случва се и трите фирми, но трите фирми да се събират рядко се случва. И за периода за периода 2012-2014 г. Има такива отношения между К. Фешън и Е., за да получи Б. поръчки. В тази индустрия става въпрос за борба в цената на първо място, и от много добри взаимоотношения, които са икономически и лично човек ги поддържа. На въпрос на съда: дали е необходимо да бъдат убеждавани всяка година, свидетелят сочи, че е нужно, защото хората се сменят и затова трябва постоянно да се поддържат контакти. Целият този пазар, в който днес е един при Е., след това ще отиде при друг, много са динамични отношенията. Трябва да се познават хората и всеки ден трябва с тях да се говори, защото такива като него също чукат на вратата, той не е единственият им приятел. Създадените контакти са неформални контакти, на база лични отношения. На въпрос на съда относно съдействие за поръчки между Е. и К. Фешън – дали има писмена следа, свидетелят уточнява, че са само лични контакти. Как се отчита, за да му заплатят какво е направил – отговаря, че К. Фешън и Б. имат договорка, не правят вътрешна ревизия. Посещава панаири, изложения, провежда срещи. Получават от Б. списъци какво те продават, но това е един договор на вяра между тях – джентълменско споразумение. Не описват това, което са свършили, не правят протокол, нямало време. Има много кореспонденция, но не се отчита. То е работещ човек, контакта не му е само с Е.. Има комисионен договор и аз на три месеца получавам списъци какво точно е продадено, продажни списъци от Е. към Б.. На негов имейл адрес получават кореспонденцията. Срещал се се със служители от различни нива. Познавам финансови шеф, много хора идват и от квалитетния мениджмънт и от отдела за покупко-поръчки, т.наречените мениджъри. Бизнес-срещи не се протоколират, протичат свободно, без протоколиране, това е нормалният бизнес-свят, в Швейцария не протоколирали, освен когато има среща, в която се прави директна продажба. Този бранш имал неформален характер, не били лекари. На въпрос на съда за периода 2012-2014 година, как протича една среща на панаир, свидетелят дава пример за среща между Е. и Б. за 2013, когато Е. искал да въведе нова програма за определени бонуси за доставчици,

ако закупи нещо за един милион, ще получи определен бонус - Как мога да купувам по евтино. Те създадоха такава програма за доставчиците. М. му се обади, че Е. идва с нова идея, за да натискат цената, за да получат бонуси. Разгледал договора между Б. и Е.. Б. искал да наложи схема за пазаруване. Обади се на финансовия директор на Е., и отишъл в Д. в централата и казал на М. да дойде също, тримата говорили за това и като резултат успели заедно да намалят процентите. Обобщава, че когато стане нещо важно и напечено - тогава имали нужда от тях, за всекидневния бизнес не им трябвали. Подчертава регулярността на участието, на разговорите, образно казано той строял къщата, но не поставял един върху друг, при спор е възможно да загубят поръчка, не могат да убедят нещо насила, ако не се случи, не се случва. Б. се свързвал с него, когато има важни моменти, постоянно си говорят, но няма конкретно линия, в която да се движат – постоянно се случва някак си, не е нещо регламентирано.

Представено е и извлечение от кореспонденцията между господин М. Щ. и фирма Е. (л.265-322 по делото). Същата обхваща и периоди след ревизираните и не дава илюстрация на конкретно осъществено посредничество. Името на М. Щ. се свързва с [фирма] като финансов директор, не се откриват конкретни данни за посредничество от С. Ф. Л..

Приложени са доказателства от ЦУ на НАП (л.176 и сл. по делото) относно извършените в хода на извършената ревизия на [фирма] три обмена на информация с данъчната администрация на ФРГ, извършени от Дирекция „СИДДО“ и обяснен начина, по който е осъществен обмена. Приложени са самите искания, като е уточнено, че са направени на английски език, а превод си е направила самата немска администрация за вътрешни цели, като тя от своя страна е предоставила отговорите на немските и на английски език, като Дирекция СИДДО е превела тези от английски език Те са предоставени по делото и на немски език, на страните е дадена възможност да се запознаят с тях.

При така установеното от фактическа страна съдът намира следното от **правна страна:**

1.Относно определения корпоративен данък

Същият, в оспорената му пред съда част, неотменен с решението на ответника, е определен като за съответните ревизирани години счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО със сумите, представляваща изплатените комисионни на С. Ф. Л. за съответната година. Счетоводният финансов резултат е намален с начислените при ревизията лихви по отпуснатите на жалбоподателя безлихвени заеми. Така се установява нов данъчен финансов резултат – печалба/загуба и полагащ се корпоративен данък като е начислена и лихва за забава на допълнително установения и невнесен в срок корпоративен данък.

1.1.Третирането на изплатените комисионни възнаграждения на С. Ф. Л. като разходи, представляващи скрито разпределение на печалбата в полза на трето лице и непризнаването им за данъчни цели.

Съдът намира този подход за правилен.

Установеното по делото потвърждава приложение на чл.26, т.11 от ЗКПО във връзка с § 1, т.5 от ЗКПО.

В случая отношенията между [фирма] и С. Ф. Л., при анализа на представените комисионни договори и анекси към тях, обясненията на лицата, събрани при ревизията и свидетелските показания по делото, навеждат на отношения по договор за поръчка и посредничество, регламентирани в чл. 280 от ЗЗД и чл. 49 от ТЗ. Целта на посредника е да издири и свърже двете страни, с оглед сключването на определена сделка, като по правило действа от името и за сметка на доверителя си, като получава възнаграждение в размер на уговорената комисионна. В това си качество посредникът дължи по-скоро фактически действия по свързване на двете страни, като целта на договора е постигане на определен резултат, а не само положени усилия.

За да се приеме, че е осъществено посредничество, респективно, че начислените разходи за възнаграждение на посредника от ревизираното лице са свързани с независимата му икономическа дейност, е необходимо да се установи, че посредникът е изпълнил реално задълженията си по договора, а именно - че е свързал комисионера с крайни клиенти и има като резултат реално осъществени продажби на продукцията на [фирма]. По тази причина, предметът на доказване се свежда до установяване наличието на предприети фактически действия от страна на посредника и причинно-следствената връзка между дейността на посредника и сключените между възложителя – [фирма] и трети лица договори за продажба. Именно затова и фактът на съществуване на сключени договори с ESPRIT E. S. G., ESPRIT M., ENGBERS G. & IO.KG през периода 2012 г. – 2014 г. и издадени фактури към същите от страна на [фирма] сам по себе си не е основание да се приеме, че е налице реално извършена посредническа услуга от страна на С. Ф. Л., за да се сключат тези договори. Търговските взаимоотношения между тези дружества ESPRIT E. S. G., ESPRIT M., ENGBERS G. & IO.KG и ревизираното са дълготрайни и съществуват отпреди ревизираните периоди, даже преди сключване на комисионния договор от 2006 г., като при това фактическо положение е необходимо да се изясни каква е функцията на посредника в периода, обект на ревизията, за да се приеме, че дейността, която му се приписва като основание за плащане на комисионните възнаграждения е свързана с дейността на ревизираното дружество.

Както правилно са отбелязали в мотивите на РА органите по приходите, предвид ролята на посредника по издирване и свързване на двете страни с оглед сключването на определена сделка, дължи по-скоро фактически действия и затова предметът на доказване на такива действителни отношения се свежда до установяване наличието на предприети фактически действия от страна на посредника и причинно-следствената връзка между дейността на посредника С. Ф. LTDи сключените между възложителя – [фирма] и трети лица договори за продажба. В случая не са ангажирани каквито и да било доказателства за извършването на такива действия от страна на С. Ф. Л.. Както се посочи вече няма данни за разменена кореспонденция между посредника и крайните клиенти на [фирма] – и в приложената кореспонденция на свидетеля М. Щ. няма такива, липсва информация за предварително зададени искания от възложителя за условия, при които да се сключи сделката, не са налице представени от посредника отчети за проведени срещи и постигнатите при тях договорености, списък на лица, които

са водили преговори и др. В чл. 4.3. от договора за посредничество е записано, че посредникът е длъжен да намира контрагенти за възложителя и да ги свърже с последния, за което се подписва двустранен анекс между страните, съдържащ данните на съответния контрагент. В чл. 4.5. от същия договор е посочено, че посредникът е длъжен да организира преговори за сключването на конкретни сделки, при провеждането на които ще бъдат подписвани протоколи между възложителя и посредника. Включително и в съдебното производство не са представени такива доказателства.

Не може да бъде споделено твърдението на ревизираното лице, че реалността на извършените посреднически услуги от страна на С. Ф. Л. се доказва от наличието на сключени договори между ревизираното дружество и ESPRIT E. S. G., ESPRIT M. и ENGBERS G. & CO.KG, нито поради факта, че разходът е документиран съгласно изискванията на Закона за счетоводството, а плащането на възнаграждението е извършено по банков път.

Видно от отговорите, които са дадени при осъществената процедура по обмен на информация по реда на чл. 143 от ДОПК и двете немски дружества, сочени от [фирма] като такива, по отношение на които е извършвано посредничество от страна на С. Ф. Л., отричат да са водили преговори с швейцарското дружество; твърдят че не поддържат търговски взаимоотношения с него и, че всички договори са сключвани директно с [фирма]. По отношение на препоръката, подписана от Л. Г. М. Р. – Старши вицепрезидент, началник „Световна верига за доставки“ на ESPRIT E. S. G., е получен отговор, че действително същата е подписана от посоченото лице, но то няма право на подобни действия, поради което препоръката от 09.09.2016 г. няма правна стойност. В отговора се потвърждава, че дружество ESPRIT E. S. G. никога не е имало търговски отношения с С. Ф. Л. и няма данни последното да е оказвало помощ при правенето на поръчки към [фирма].

Както са отбелязали ревизиращите органи, доказателствата, получени в процедурата по обмен на информация, са официални документи по смисъла на чл. 179 от ГПК, защото са изготвени от длъжностни лица в кръга на служебните им задължения. Следователно същите имат обвързваща органите по приходите материална доказателствена сила, поради което следва да се приеме, че фактите, отразени в тях, предмет на удостоверителното изявление на съставилото го длъжностно лице, са се осъществили така, както се твърди.

Съдът намери за неоснователно възражението на лицето, че въпросите по исканията за обмен на информация са некоректно зададени и са формални. Същите са точно формулирани и с тях се цели именно изясняване на обстоятелствата за конкретно извършени фактически действия от страна на посредника. Дори и да се приеме, че е налице информация, която е строго конфиденциална, то би следвало лицата, към които са отправени запитванията да посочат изрично, че става въпрос за такава информация. В случая, от ESPRIT E. S. G. е заявено, че не поддържа никакви търговски отношения с С. Ф. Л.. От ENGBERS G. & CO.KG е отговорено, че никога не е водило преговори с С. Ф. Л.. Отговорите са категорични и не оставят съмнение относно отразените в тях факти.

Следва да се има предвид, че в хода на ревизията е установено, че [фирма] поддържа търговски взаимоотношения с посочените по-горе дружества както в

периодите, предхождащи настоящото ревизионно производство, така и в периодите преди сключване на комисионния договор от 2006 г. Т. е., при наличието на трайни търговски взаимоотношения с ESPRIT E. S. G., ESPRIT M., ENGBERS G. & IO.KG, не е ясно каква е функцията на посредника в периода, обект на ревизията.

Всичко това води до обосноваване на извода на органите по приходите, че начисленият разход за възнаграждение за посреднически услуги към С. F. L. има характер на скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5 от ДР на ЗКПО и със същите следва да бъде преобразуван счетоводния финансов резултат на дружеството за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. по реда на чл. 26, т. 11 от ЗКПО.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя за нарушаване на принципа на правната сигурност поради различното третиране на един и същи вид разход по един и същи договор при предходни ревизии по ЗКПО за периодите от 2006 г. до 2011 г., където разходите във връзка с изплатените възнаграждения на С. F. L. са приети за данъчно признат разход и не са облагани с данък при източника по чл. 194 от ЗКПО. Според съда не е недопустимо за различни данъчни периоди, при различна фактология и доказателства, ревизиращите органи да стигнат до различни констатации и изводи по приложението на материалния закон. Не е налице обвързваща законна сила на влезли в сила предходни данъчни актове, касаещи други периоди на облагане, при различни доказателства. Решението, на което се позовава жалбоподателя, касае третиране на една и съща доставка при двете страни по нея - доставчик и получател и не е сравнима с разглежданото облагане. Няма тъждество на периода и доказателства, поради което предходните РА не могат да обвържат следващите ревизии със задължително третиране на разходите на ревизираното лице по точно определен начин, вече приложен за предходни периоди.

Горните изводи не се опровергават и от свидетелските показания на М. Ш.. От една страна следва да се отчете неговата заинтересованост, той участва в управлението и на двете дружества, от друга страна от неговите показания става ясно само неформалността на контактите и липсата на писмени следи относно осъществени контакти, срещи, за отношения тип джентълменско споразумение. Същевременно уговореното и изплатено комисионно възнаграждение е достатъчно конкретно, което не е така за престираното насреща, че да се свърже с дейността на ревизираното лице и нейните резултати.

РА в тази част е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли.

1.2. Намаление на счетоводния финансов резултат с лихвите, които е следвало да начисли жалбоподателя по договорите за безлихвени заеми от [фирма]

Тази корекция и долупосочения данък по чл.195 от ЗКПО съдът намира за неправилна и необоснована с доказателства по делото.

От фактическа страна е установено, че по силата на договори от 01.12.2010 г. и 25.06.2010 г. ревизираното дружество е получило от С. F. L. съответно 10 000 000,00 CHF и 3_000_000,00 евро. Така предоставените кредити са безлихвени. Констатирано е също така, че С. F. L. е едноличен собственик на

капитала на ревизираното дружество, което поставя двете дружества в положението на свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „г“ от ДР на ДОПК.

Съгласно разпоредбата на чл. 15 от ЗКПО, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. По смисъла на ЗКПО получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността се смята за отклонение от данъчно облагане – чл. 16, ал. 2, т. 3. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки 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.

За данъчни цели лихвите, в случаите на получаване или предоставяне на кредити не трябва да се отличават от пазарната лихва. Понятието „пазарна лихва“ е определено в §1, т. 32 от ДР на ЗКПО, съгласно която „пазарна лихва е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделки между лица, които не са свързани“.

Съдът намери, че в случая пазарната лихва не е определена по предвидения ред за това.

В случая, органите по приходите са направили проучвания за пазарен лихвен процент в Швейцария, въз основа на информация в интернет сайт на S. N. bank, без да са приложили някой от методите за определяне на пазарните цени, което съдът намира, че не е достатъчно обективен начин и не е съобразено с нормативните изисквания, по специално Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Определянето на лихвата не е обосновано и с критериите, дадени в § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО –според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Предвид необосновано определения размер на лихвата и съответно начисляването ѝ, следва да отпадне и извършеното от ревизията намаление на данъчния финансов резултат, както и лихвите за това допълнително установено задължение.

2. Данък по чл. 194 от ЗКПО.

Съдът намира за законосъобразно начисляването на данъка по чл. 194 от ЗКПО за изплатените на С. Ф. Л. авансови комисионни, доколкото представляват скрито разпределение на печалбата, а то съгласно §1, т. 4 от ДР на ЗКПО е приравнено на доход от дивидент за целите на облагане с данък при източника и подлежат на облагане със ставка 5%, съгласно чл. 200, ал. 1 от ЗКПО. Неоснователно и недоказано е оплакването, че дружеството е платило данък в Швейцария. Касае се за доход, приравнен на дивидент, изплащан на чуждестранно лице и данъкът се начислява от местното юридическо лице, разпределящо дивидента, в случая плащащо дохода.

РА в тази част е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли.

3. Данък по чл. 195 от ЗКПО.

Във връзка с определените пазарни лихви по получените кредитни траншове по отпуснатите заеми от С. Ф. Л., ревизиращите органи са приели, че представляват доходи по смисъла на чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО и подлежат на облагане с данък при източника по реда на чл. 195, ал. 1 от ЗКПО. Съдът намира РА за незаконосъобразен в тази част по съображения изложени по горе относно приложението на чл.16 от ЗКПО, респективно определянето на данък върху необосновано определена данъчна основа, съответно и лихвите за тези допълнителни задължения.

Разноски са претендирани от страните и следва да им се присъдят съобразно уважената отхвърлена част от жалбата: на жалбоподателя разноски по делото за адвокатско възнаграждение в размер на 766 лв. съразмерно на уважената част от жалбата и на ответника 9000 лв. юрисконсултско възнаграждение, съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

Воден от гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-29002916002087-091-001 от 31.01.2018 г., издаден от Ю. И. В. – орган, възложил ревизията и Р. Е. К. – ръководител на ревизията, в частта, в която е установен данък по чл.195 от ЗКПО в размер на 11 837 за периода м.10.2012г.-м.12.2012г. и в размер на 9 662, 85 лв. за периода м.10.2013г.-м.12.2013г. и съответните лихви за забава, съответно и извършената корекция на финансовия резултат за 2012г. и за 2013г. в намаление с тези начислени лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-29002916002087-091-001 от 31.01.2018 г., издаден от Ю. И. В. – орган, възложил ревизията и Р. Е. К. – ръководител на ревизията, в останалата обжалвана пред съда част, потвърдена с решение № 1059/23.07.2018г. на директора на Дирекция „ОДОП“-С..

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ - С. да заплати на [фирма], с ЕИК[ЕИК] разноски по делото за адвокатско възнаграждение в размер на 766 лв.

ОСЪЖДА [фирма], с ЕИК 20013523 да заплати на Дирекция „ОДОП“ С. 9000 лв. юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред ВАС на РБ с касационна жалба в 14 дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: