

РЕШЕНИЕ

№ 5871

гр. София, 05.11.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 17 състав, в публично заседание на 23.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Албена Рибарска и при участието на прокурора КОСТОВ, като разгледа дело номер **1172** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.А, ет. 4, ап. 10, с адрес по чл. 8 от ДОПК [населено място], [улица], офис 5, ет. 1, представлявано от управителя С. Ф. Б., чрез пълномощника адв. Д. Б. срещу ревизионен акт № [ЕГН] от 25.05.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С.-град, в частта, в която е потвърден с Решение №2/03.01.2012г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (ОУИ) при Централно управление на Национална агенция по приходите (ЦУ на НАП), С.. С ревизионния акт, в частта, в която е предмет на настоящето производство е извършено намаление на декларирания от [фирма] за 2009г. данъчен финансов резултат на загуба в размер на 177 391.14 лева, поради непризнаване за данъчни цели на извършен разход по фактура №09/0001/000002/31.12.2009г., издадена за извършени услуги от „Д. Б.” С.Л. по договор за маркетингово проучване и анализ на пазара на недвижими имоти на стойност 283 595.35 лева.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт в оспорената част като незаконосъобразен и необоснован. Основните доводи са, че услугата по фактурата е извършена, доказана с договор, двустранен протокол за извършена работа от 31.12.2009г. и предоставен маркетингов доклад, предмет на услугата. Маркетинговото проучване е извършено от служители на „Д. Б.” С.Л. като последното дружество е

използвало услугите на „Я. Тръст“ С.Л., като за извършеното от „Я. Тръст“ С.Л. са представени фактури и други писмени доказателства. Неправилно е прието, че начисленото възнаграждение е скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ДОПК. Дружествата са свързани лица, но услугата е съответна на предмета им на дейност и няма доказателства, че стойността ѝ от 145 000 евро превишава обичайните пазарни цени. В тази връзка жалбоподателят възразява по заключението на вещото лице, което определя пазарна стойност на маркетинговия доклад от 60 523.08 евро. Също така прави възражение, че мотивирането на намалението на данъчната загуба едновременно с разпоредбите на чл. 15 от ЗКПО и чл. 16, ал.2 ,т.4 от ЗКПО е незаконосъобразно, защото двете данъчни регулации като последици са различни и последната хипотеза се счита от жалбоподателя за неприложима в случая. Разходите по процесната фактура са документално обосновани, пряко свързани и обслужващи стопанската дейност на данъчно задълженото лице, ДДС е начислен от жалбоподателя, получател на услугата, издаден е протокол по чл. 117 от ЗДДС. Претендира разноски за съдебното производство общо в размер на 1400 лева.

Ответникът – директорът на дирекция ”ОУИ” - С. при ЦУ на НАП, представляван от упълномощения си процесуален представител поддържа становище за неоснователност на жалбата, по същество моли да бъде отхвърлена и претендира заплащането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, представлявана от прокурора Костов дава заключение за неоснователност на жалбата.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания ревизионен акт, с право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл.156, ал. 1 от ДОПК срещу ревизионен акт, в частта, в която той е потвърден с решението на директора на дирекция ”ОУИ” – С. при ЦУ на НАП и е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Административен съд София – град, Първо отделение, 17 -ти състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1008630 от 13.10.2010 г.), на осн. чл. 112 от ДОПК и чл. 113 от ДОПК. Със заповедта е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх. А, ет. 4, ап. 10, с адрес по чл. 8 от ДОПК [населено място], [улица], офис 5, ет. 1, представлявано от управителя С. Ф. Б. за задължения на дружеството по чл. 194, чл. 195, ал. 1 – 5 от ЗКПО и чл. 204 от ЗКПО, за корпоративен данък за периода от 22.05.2008г. до 31.12.2009г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите Т. Т. В. - началник отдел „Контрол” при ТД на НАП – С., съгласно Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010г. Връчена е надлежно на пълномощник на данъчния субект на 25.10.2010 г., съгласно изискването на чл. 113, ал. 2 от ДОПК. Определеният срок на ревизията е продължен с последваща заповед, надлежно връчена.

На 11.03.2011 г., в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден ревизионен доклад № 1100940/11.03.2011г. Същият има съдържанието, предвидено в чл.117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен на пълномощник на ревизирания субект на 26.04.2011 г. Срещу ревизионния доклад е подадено възражение с вх.№05553-06-469/09.05.2011г. от ДБ

[фирма].

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, началник сектор „Ревизии” Дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С. е издала Заповед № К 1100940 от 11.04.2011 г. (ЗОКО), с която е определен компетентният да издаде ревизионния акт орган по приходите – Б. В. М.. Заповедта е връчена на ревизираното лице на 19. 07.2011 г.

На 25.05.2011 г., в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК, [ЕГН]/25.05.2011г., определеният със ЗОКО компетентен орган е издал спорния ревизионен акт №[ЕГН]/25.05.2011г., връчен на жалбоподателя на 19.07.2011 г., в срока по чл. 119, ал. 4 ДОПК. Ревизионният акт съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Видно от него, издалият го орган по приходите е възприел констатациите и мотивите на РД, въз основа на което е установил оспорените задължения.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК, издаденият срещу ревизирания субект ревизионен акт е бил обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-06-2674 от 27.07.2011 г. Жалбата е подадена по реда на чл. 152, ал. 3 ДОПК до решаващия орган – директора на дирекция ”ОУИ” чрез ТД на НАП – [населено място].

В срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, валидно продължен със споразумение по чл.156, ал. 7 ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с изрично мотивирано Решение №2/03.01.2012г., връчено на упълномощено от ДБ [фирма] лице на 06.01.2012г.

По делото е прието заключение на извършена съдебно-счетоводна експертиза от вещо лице Л. А. Н.-Б., което съдът, възприема като компетентно изготвено и го поставя в основата на правните си изводи по някои от спорните въпроси.

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

Съгласно чл. 118, ал. 2 ДОПК, ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП). В настоящия случай, на осн. чл. 119, ал. 2 ДОПК, в съответствие с правомощието по чл. 119, ал. 3 ДОПК и Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – С., началник сектор „Ревизии” Дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С. е издала Заповед № К 1100940 от 11.04.2011 г. (ЗОКО), с която е определен компетентният да издаде ревизионния акт орган по приходите – Б. В. М.. Обжалваният ревизионен акт е издаден именно от това лице, тоест от такова, разполагащо с материална компетентност. Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения.

След като обсъди приложените в административната преписка доказателства, съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност.

Спорът е относно правилното приложение на относимите материално правни разпоредби при издаване на ревизионния акт.

От фактическа страна, съдът прие за установено следното:

Предметът на дейност на дружеството – жалбоподател е инвестиции в недвижими имоти и съпътстващи дейности като строителство, проектиране, реконструкция, покупка, обзавеждане и дизайн на недвижими имоти, хотелиерски, туристически, рекламни и информационни услуги, консултантска дейност и други. Едноличен

собственик на капитала на дружеството -жалбоподател ДБ [фирма] е испанското дружество „Д. Б.”С.Л.

На 01.01.2009г. между двете дружества ДБ [фирма] и „Д. Б.”С.Л. е сключен договор за маркетингово проучване и анализ на пазара. За оказаните услуги от страна на „Д. Б.” С.Л. е издадена фактура №09/0001/000002 на стойност 145 000,00 евро. Във връзка с фактурата е издаден протокол по реда на чл. 117 от ЗДДС с №[ЕГН]/31.12.2009 г. с данъчна основа 283 595,35 лв. и ДДС - 56 719,07 лв. Предмет на декларираните услуги са: „анализ на пазара и сектора, търговско проучване, стратегически анализ, търговски план”.

Като доказателство за извършената работа е представен протокол от 31.12.2009 г., с който страните констатира, че предметът на договора от 01.01.2009 г. е изпълнен в съответствие с поставените изисквания и извършената работа е предадена на възложителя.

Представен е маркетингов доклад, изготвен в изпълнение на възложеното по договора и писмени обяснения на испанското лице, според които маркетинговото проучване е изготвено от подизпълнител - испанското дружество „Я. Тръст” С.Л. От представените към искането доказателства е установено, че последното дружество е издало 4 фактури към „Д. Б.” С.Л. в рамките на 2009 г. на обща стойност 282 350,80 евро. 43 % от тази сума „Д. Б.” С.Л. префактурира на [фирма], към която прилага и 15,72 % надбавка за печалба.

Според ревизиращите органи, въпреки наличието на маркетингов доклад, задълженото лице не е ангажирало доказателства, че той е изготвен именно от лицето, за което се твърди, нито за реалната му стойност и изгодите, които е извлякло от него предприятието. Докладът е за 2009 г., но е без дата на съставяне. Ревизиращите органи са констатирали също така, че маркетинговото проучване съдържа в голямата си част обща информация, свободно достъпна, публикувана в различни Интернет сайтове.

Според констатациите на ревизионния доклад, дружеството не е представило други доказателства за извършени маркетингови проучвания, времето на извършване, направени разходи във връзка с проучването. Не са представени и доказателства относно извършен анализ, източници на информация и как е определена цената на услугата /себестойност, калкулация, разчети за вложено време за изпълнение/.

При ревизията е констатирано, че [фирма] е отразило разходите за маркетингови услуги по фактура № 09/0001/000002 в сметка 602 -Разходи за външни услуги и същата е участвала при формиране на счетоводния финансов резултат за 2009 г. Налице е констатация, че към извършения разход лицето не е отчело приходи, с което е нарушен принципът на съпоставимост между приходите и разходите.

При така очертаната фактическа обстановка е прието, че цялата стойност на фактурата следва да се третира като скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. „а” от ДР на ЗКПО и съответно дивидент съгласно §1, т.4, б. „в” от ДР на ЗКПО, поради което на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО не следва да се признае за данъчни цели.

Във връзка с извършеното увеличение на финансовия резултат с горепосочената сума, за 2009 г. е определен данъчен финансов резултат- загуба в размер на 177 931,14 лв., за който не се следва корпоративен данък.

Решаващият орган е приел, че фактура № 09/0001/000002/31.12.2009 г. не документира реално извършени услуги, свързани с дейността на жалбоподателя и

стойността по същата следва да се третира като скрито разпределение на печалбата. Позовал се е на разпоредбата на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, съгласно която разходите не се признават за данъчни цели и счетоводният финансов резултат следва да се преобразува с разходите, които представляват скрито разпределение на печалбата. Решаващият орган счита, че има скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО, защото начислените разходи от данъчно задълженото лице в полза на съдружник и на трети лица, не са свързани с осъществяваната стопанска дейност. Фактура № 09/0001/000002/31.12.2009 г. е издадена без да е налице сделка, свързана с дейността на [фирма]. Също така в решението е прието, че е приложима разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, съгласно която за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

От правна страна:

Изводите за приложение на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и за коригиране на финансовия резултат със стойността на процесната фактура, поради непризнаване на услугата за реално осъществена са незаконосъобразни и в противоречие с доказателствата по делото. Договорът за маркетингово проучване и анализ на пазара, сключен на 01.01.2009г. между ДБ [фирма] и „Д. Б.” С.Л. е действителен и реално изпълнен. Предметът на договора – изготвяне на детайлно маркетингово проучване, което да включва: анализ на пазара, на сектора и на потреблението; търговско проучване; стратегически анализ; търговски анализ на базата на продажби; ценови план; проучване на каналите за продажба и изработване на търговски документи е реално изпълнен. Срокът на договора е до 31.12.2009г. като е уговорено, че удостоверяването на извършената работа се осъществява чрез подписване на приемно - предавателен протокол от двете страни. Такъв протокол е подписан на 31.12.2009г. Представен е маркетингов доклад за 2009г., в него като автор е записан „Д. Б.” С.Л. Структурата на доклада следва предмета на договора за възлагане на маркетинговото проучване и съдържа всички поставени задачи. Съдът не приема, че услугата не е извършена, след като реално е представен маркетингов доклад, който съответства на възложеното с договора. Обстоятелството, че са ползвани свободно достъпни източници на информация и данни от НСИ не значи, че не е направен анализ. Не съществува пречка изводите да се основават на такива информационни източници. Анализ и маркетингов доклад са представени и приети от възложителя, следователно услугата е реално предоставена и изпълнена. Допълнителни доказателства в тази насока са данните, че е ползван подизпълнител – „Я. Тръст” С.Л., Испания, за което са представени фактури и други писмени доказателства, които установяват наличие на ресурси за извършване на услугата и реално направени разходи по изпълнението ѝ, видно от структурата на компанията и документите за командироване на служителите ѝ. Реалността на услугата се доказва и от доклада на „Я. Тръст” С.Л. за недвижимите имоти в Б. и от отчетите, проведените срещи и представените разходни документи за пътувания на служители на компанията в Б.. Извършването на услугата освен, че е документирано от подизпълнителя е документно обосновано по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО от извършителя „Д. Б.” С.Л. Издадена е фактура №09/0001/000002 на стойност 145 000,00 евро. Във връзка с фактурата е издаден протокол по реда на чл. 117 от ЗДДС с № [ЕГН] от 31.12.2009 г. с данъчна основа 283 595,35 лв. и ДДС -56 719,07 лв.

При тези данни, съдът счита, че не намира приложение чл. 16, ал. 1 т.

4 от ЗКПО, тъй като услугата е реално осъществена. Разходът е документално обоснован. Извършената услуга е в предмета на дейност и на „Я. Тръст“ С.Л., Испания и на „Д. Б.“С.Л. и на ДБ [фирма]. Трите дружества работят в областта на продажбите на недвижими имоти, ДБ [фирма] е собственик на недвижими имоти в Б. и маркетинговото проучване на пазара на недвижими имоти е в предмета на дейност и на трите дружества. Те безспорно са свързани лица по §1, т. 13 от ДР на ЗКПО във връзка с § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, защото „Д. Б.“С.Л притежава 100% от капитала на ДБ [фирма], а „Я. Тръст“ С.Л. е собственик на 100% от капитала на „Д. Б.“С.Л. Спорен остава въпроса за стойността на услугата, тъй като тя е предоставена между свързани лица. В такива случаи следва да се прецени дали стойността не се отклонява от пазарната стойност на услугата. Съгласно чл. 15 от ЗКПО в редакцията на текста към процесния период, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчният финансов резултат се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. По изричната разпоредба на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата. По смисъла на §1, т. 5, изречение второ от ДР на ЗКПО, скрито разпределение на печалбата са сумите, превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви "а" и "б" от ДР на ЗКПО. Съгласно приложимите разпоредби, ако стойността на услугата превишава обичайната пазарна стойност, при определянето на данъчния финансов резултат следва да се вземе стойността на услугата по пазарни цени, а не по договореното между свързаните лица.

Пазарната цена на услугата е определена със съдебно-оценителска експертиза, която съдът кредитира като изготвена в съответствие с Наредба №Н-9/14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени и съответна на другите писмени доказателства по делото, включително и представената от жалбоподателя оферта от GfK Е.. Дружеството е със съпоставим предмет на дейност и положение на международния пазар на такъв вид проучвания с избрания изпълнител и подизпълнител на услугата.

Експертизата е определила справедлива пазарна стойност на маркетинговия доклад по средно претеглена цена като са взети предвид методите на оценка, съгласно Наредба № Н-9/14.08.2006г., както и наличието на особени взаимоотношения между свързаните лица и които се изразяват в договаряне на цени, които се отклоняват от цените, по които независими лица търгуват помежду си. При определяне на стойността, експертизата е съобщила, че маркетинговият доклад е изготвен от чуждестранно юридическо лице и е използвана статистическа информация. Така определената цена на услугата е 60 523.08 евро или 118 372,85 лева. Съдът счита, че пазарната цена на услугата следва да се признае за разход при определяне на размера на данъчния финансов резултат на жалбоподателя за 2009г., на основание чл. 15

от ЗКПО и чл. 26, т. 11 от ЗКПО във връзка с §1, т. 5, изречение второ от ДР на ЗКПО.

Ревизионният акт е незаконосъобразен в частта, в която при определяне на размера на данъчния финансов резултат на жалбоподателя за 2009г. не е признат за данъчни цели разхода от 118 372.85 лева, представляващ пазарната цена на услугата по сключения между дружества ДБ [фирма] и „Д. Б.“ С. Л. договор за маркетингово проучване и анализ на пазара. Д. финансов резултат за 2009г. на ДБ [фирма] следва да се определи като загуба в размер на 295 763.99 лева, като данъчният финансов резултат загуба в размер на 177 391.14 лева, определен в ревизионния акт се завиши с размера на признатия разход за маркетингово проучване и анализ на пазара по пазарни цени в размер на 118 372,85 лева.

Спорният ревизионен акт следва да бъде изменен в обжалваната част, в която за 2009г. на ДБ [фирма] е определен данъчен финансов резултат загуба от 177 391.14 лева (сто седемдест и седем хиляди триста деветдесет и един лева и четиринадесет стотинки) като за 2009г. на ДБ [фирма] се определи данъчен финансов резултат загуба от 295 763.99 лева (двеста деветдесет и пет хиляди седемстотин шестдесет и три лева и деветдесет и девет стотинки).

Направеното искане за присъждане на разноски от страна на жалбоподателя е основателно пропорционално на уважената част жалбата. Общият размер на разноските е 1400 лева, от които 50 лева държавна такса, 250 лева разноски за вещо лице и 1100 лева платено адвокатско възнаграждение. Като съобрази уважената и отхвърлена част на жалбата, съдът намира, че на жалбоподателя следва да се присъдят разноски по съразмерност, съобразно уважената част в размер на 585 (петстотин осемдесет и пет) лева.

Предвид горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 17 -ти състав,

Р Е Ш И :

ИЗМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.А, ет. 4, ап. 10, с адрес по чл. 8 от ДОПК [населено място], [улица], офис 5, ет. 1, представлявано от управителя С. Ф. Б. ревизионен акт №[ЕГН]/25.05.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С.-град, в частта, в която е потвърден с Решение №2/03.01.2012г. на директора на дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП-С. в частта, в която за 2009г. на дружеството е определен данъчен финансов резултат загуба в размер от 177 391.14 лева (сто седемдест и седем хиляди триста деветдесет и един лева и четиринадесет стотинки) на 295 763. 99 (двеста деветдесет и пет хиляди седемстотин шестдесет и три лева и деветдесет и девет стотинки).

ОСЪЖДА дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП - С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх. А, ет. 4, ап. 10, с адрес по чл. 8 от ДОПК [населено място], [улица], офис 5, ет. 1, представлявано от управителя С. Ф. Б. сума в размер на 585 (петстотин осемдесет и пет) лева, направени разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Р. Б. в четиринадесетдневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: