

РЕШЕНИЕ

№ 454

гр. София, 21.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в
публично заседание на 20.12.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Румяна Лилова

при участието на секретаря Кристина Петрова и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **11473** по описа за **2011** 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 с вх. № 28170 от 23.12.2011 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ) и вх. № 53-02-430 от 31.10.2011 г. по описа на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (Д”ОУИ”) - С. при Централното управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), подадена от [фирма], с ЕИК[ЕИК] и седалище и адрес на управлението в [населено място], район „Т.”, [улица], ет. 1, ап. 5, чрез редовно упълномощения адвокат И. М. от С. адвокатска колегия, срещу Ревизионен акт № 20001008628 от 30.03.2011 г (РА), издаден от И. Н. А. - главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на НАП – С., потвърден в обжалваната пред съда част от директора на Д”ОУИ” – С. при ЦУ на НАП с Решение № 1711 от 03.10.2011 г., който в заключение е изменил спорния РА, като вместо установения данъчен финансов резултат за финансовата 2009 г. данъчна печалба в размер на 136,44 лв. е определил данъчна загуба в размер на 11184,78 лв.

В жалбата се поддържа, че оспореният РА е недоказан и необоснован, като издаден в нарушение на ДОПК и Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), в частта, в която на основание чл. 26, т. 11 ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО е увеличен финансовият резултат на [фирма] за 2009 г. със сумата от 127128,95 лв., представляваща отчетените разходи по фактура № 09/0001/000008 от 31.12.2009 г., на стойност 65000,00 евро, издадена от испанското дружество „Д. Б.” С.Л. Неправилно,

според жалбоподателя, е прието, че платеното от [фирма] възнаграждение по посочената фактура за изготвено маркетингово проучване представлява скрито разпределение на печалба. Сочи, че аргументите на органите по приходите в тази посока се основават на това, че „Д. Б.” С.Л. и [фирма] са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. „е” ДР на ЗКПО, както и че процесната фактура не документира реално извършени услуги, въпреки наличието на извършено маркетингово проучване и специално изготвен за целта доклад. Жалбоподателят не спори, че двете дружества са свързани лица - от приобщената по делото справка за актуално състояние на дружеството жалбоподател е видно, че „Д. Б.” С.Л. е едноличен собственик на капитала на българското дружество. Поддържа, че посоченото обстоятелство не предполага невъзможност тези дружества да извършват финансови и стопански операции по между си, нито пък е налице и подобна изрична законова забрана, която да е нарушена. Твърди, че в РА, а в следствие и в решението на директора на дирекция „ОУИ” - С. не е извършен анализ на обстоятелствата, наложили изготвянето на маркетинговото проучване, както и на начина, по който е формирана цената на същото. В противоречие с ангажираните доказателства по преписката, органите по приходите необосновано са направили извод, че процесната фактура е издадена без да е налице сделка, тъй като липсвали реално извършени услуги. Обръща внимание, че маркетинговият доклад, изготвен от „Д. Б.” С.Л. е представен още в хода на производството по прилагане на СИДДО. Оспорва възприетото в РА, че в процесната хипотеза е налице скрито разпределение на печалбата – извършените разходи от българското дружество са свързани с осъществяваната от него дейност. Видно от предмета на дейност на [фирма], дружеството е създадено с цел инвестиции в недвижими имоти, строителство на сгради, покупка на недвижими имоти с цел продажба и пр. Така направените разходи във връзка с изготвения маркетингов доклад са пряко свързани с осъществяваната от дружеството дейност и носят значима информация за състоянието на пазара на недвижими имоти за периода, през който е изготвено проучването. Оспорва изложените аргументи относно съдържанието на маркетинговия доклад, като твърди, че те категорично не обосновават извод за липса на маркетинговото проучване или за неговата неотнositимост към дейността на [фирма]. Обстоятелството, че за изготвянето му са използвани източници, достъпни в интернет, според жалбоподателя, не означава, че същото не носи полза за неговия получател. Сочи, че във връзка с изготвянето на маркетинговия доклад още в производството по доказване на основания за прилагане на СИДДО са представени писмени обяснения и доказателства, от които става ясно, че докладът е изготвен от служители на „Д. Б.” С.Л. Последното е използвало услуги на дружеството „Я. Т.”, за което са предоставени заверени копия на фактури, издадени между двете испански дружества. Представени са писмени обяснения на Д. С., служител в „Д. Б.” С.Л. относно целта на маркетинговото проучване, начинът на неговото изготвяне и политиката на испанското дружество спрямо притежаваните от него инвестиции в областта на недвижимите имоти в Б.. Поддържа, че прекият и най-важен за българското дружество резултат от направения анализ на пазара, е непредприемането от същото на действия за застрояване на имота в период на силно ограничен пазар на търсене на инвестиционни имоти. Българското дружество стриктно е спазвало всички нормативни изисквания като е сключило договор за маркетингово проучване и анализ на пазара от 01.01.2009 г.; съставен е протокол за извършена работа от 31.12.2009 г.; предаден е маркетингов доклад, който съдържа информация, относима

към дейността на адресата му; издадена е спорната фактура от доставчика „Д. Б.” С.Л.; българското дружество, получател на услугата е издало в срок протокол за начислен ДДС по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) № 2/31.12.2009 г. Освен това излага становище, че изложеният за първи път в решението на директора на Дирекция „ОУИ” - С. аргумент, че в случая е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, а именно отклонение от данъчно облагане поради заплащане на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени е неправилен. Поддържа, че в процесния случай е налице платено от [фирма] възнаграждение за реално извършени услуги по анализ и проучване на пазара, документиран с маркетингов доклад, изготвен от „Д. Б.” С.Л. Предвид така развитите съображения моли отмяна на спорния РА в обжалваната му част, потвърдена от директора на Д”ОУИ” – С.. Претендира разноски.

В съдебните заседания жалбоподателят, редовно призован, се представлява от редовно упълномощения адв. Б., който поддържа жалбата. По същество моли нейното уважаване. В съдебното заседание на 20.12.2012 г. представя списък на разноските. Представя и подробни писмени бележки.

Ответникът директорът на Д”ОУИ” - С., редовно призован, не се явява, но се представлява в съдебните заседания от редовно упълномощен юрисконсулт, която от негово име оспорва жалбата. По същество моли да бъде отхвърлена по съображенията, изложени в решението на директора на Д”ОУИ” - С.. Претендира заплащането на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение.

С. градска прокуратура - редовно призована, участва в производството чрез прокурора Костов, който дава заключение за правилност и законосъобразност на ревизионния акт.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК срещу РА, в частта потвърдена с решението на Д”ОУИ”, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Административен съд София – град, Първо отделение, 21 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1008628 от 13.10.2010 г. (лист 91 от делото), на осн. чл. 112 ДОПК и чл. 113 ДОПК. С последната е възложено извършването на ревизия на [фирма], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], ет. 1 и адрес по чл. 8 ДОПК [населено място], бул. „Г. Т. № 2А, ет. 4, ап. 10, за задължения на дружеството, както следва: 1. задължения за корпоративен данък за периода 15.06.2007 г. – 31.12.2009 г. и 2. задължения за данък по чл. 194 и чл. 195, ал. 1 – 5 ЗКПО, чл. 204 ЗКПО за периода 15.06.2007 г. – 31.12.2009 г. Определени да извършат ревизията са лицата И. Н. А. – главен инспектор по приходите, ръководител екип и М. И. Н. – старши инспектор по приходите. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите Е. К. Д. – началник сектор „Ревизии, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С. (виж Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директор на ТД на НАП – С., л. 150-153). Заповедта за възлагане на ревизия е надлежно връчена на пълномощник на данъчния субект на 19.10.2010 г. (чл. 113, ал. 2 ДОПК). Срокът на ревизията е определен на три месеца,

считано от датата на връчването на посочената ЗВР.

На 02.02.2011 г., в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден РД № 1008628 (РД, л. 30 - 39) от ревизиращите органи А. и Н., определени с посочените по – горе ЗВР. Същият има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен на ревизирувания субект на 02.02.2011 г., в срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК. По отношение на процесната фактура № 09/0001/000008 от 31.12.2009 г., издадена от „Д. Б.“ С.Л. по договор за детайлно маркетингово проучване, което включва анализ на пазара на сектора и на потреблението; търговско проучване; стратегически анализ; търговски анализ на базата на продажби, ценови план, проучване на каналите за продажба, изработване на търговски документи, сключен на 01.01.2009 г. между [фирма], в качеството му на възложител, и испанското дружество [фирма], в качеството му на изпълнител (л. 78 – 81) в РД е посочено следното:

Договорът за изработване на детайлно маркетингово проучване е на стойност 127128,95 лв. (65000,00 евро) и е сключен за срок до 31.12.2009 г. Съгласно т. 2 от същия, удостоверяването на извършената работа се осъществява чрез подписване на приемно – предавателен протокол от двете страни. Такъв е подписан на 31.12.2009 г. (л. 82).

Въз основа на приобщените с Протокол № 1102260/18.01.2011г. (л. 76 – 77) копия на документи и доказателства във връзка с извършена Проверка по СИДДО по подадено искане по чл. 137, ал. 1 ДОПК с вх. № [ЕГН] от 30.03.2010 г., по което платец на доходи е „Д. Г. К. 15“, а получател е [фирма], органите по приходите, досежно цитирания договор са констатирани, че с цел доказване реалното извършване на услугата „Д. Б.“ С.Л. е представило маркетингов доклад за 2009 г. (л. 161 – 208). Съгласно приложения Договор и издадената от испанското лице фактура № 09/0001/000008 стойността на услугата е 65000,00 евро (л. 63 – 64). Според писмените обяснения на испанското дружество маркетинговото проучване е изготвено от подизпълнител, а именно друго испанско дружество „Я. Т.“ С.Л. „Я. Т.“ С.Л. е издало четири фактури към „Д. Б.“ С.Л. в рамките на 2009 г., на обща стойност 282350,80 евро, като 19 % от тази сума „Д. Б.“ С.Л. е префактурирало на [фирма], към което е приложена 15,72 % надбавка за печалба.

Предвид така констатираното, органите по приходите са направили извод, че цялата стойност по фактура № 09/0001/000008 в размер на 65000,00 евро следва да се третира като скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б. „а“ от ДР ЗКПО и съответно дивидент съгласно §1, т. 4, б. „в“ от ДР ЗКПО. Приели са, че маркетинговото проучване съдържа в голямата си част обща информация, свободно достъпна и публикувана в различни Интернет сайтове. На страници 10 и 11 от РД (л. 34 и 35) същите са изброени в детайли, като са посочени източниците, от които е взета информацията, авторите на съответните статии и електронните адреси, на които са публикувани. В маркетинговия доклад са цитирани статистически данни под формата на таблици и графики, копирани от Интернет страницата на Националния статистически институт. Констатирано е, че с приложения протокол за извършена работа от 31.12.2009 г. към договор за маркетингово проучване и анализа на пазара от 01.01.2009 г., [фирма] се домогва да установи, че на тази дата е предадено изготвеното проучване. В същото време обаче ревизиращите са установили, че същото съдържа части от публикации, интервюта и анализи, публикувани в Интернет през 2010 г. (л. 11 от РД на л. 35 от делото). В РД са цитирани и конкретни страници от маркетинговия доклад, в които е обективизирано откритото на различни електронни

адреси съдържание, както и съответните дати, от които са били достъпни в Интернет. Предвид тези констатации, ревизиращият екип е направил извод, че самото проучване е изготвено впоследствие с цел доказване реалността на престацията пред органите по приходите и същото представлява единствено формално обосноваване на възникналите задължения. В подкрепа на горното се сочи, че след отправена покана към „Д. Б.” С.Л. да представи маркетинговото проучване, от ревизиращите е поискано спиране на ревизионното производство за три месеца. Ревизиращият екип е направил извод, че с препоръчаните в маркетинговия доклад агенции за недвижими имоти изпълнителят е провел срещи през 2008 г. и началото на 2009 г. Докладът, освен обща информация за Б. и К., съдържа и оценка относно стратегията на [фирма] за управление на собствени парцели в Б. (Част V, Стратегически анализ – л. 201). Отправените препоръки в тази насока са оценени от ревизиращите като очевидни и недаващи никаква значима информация за възложителя, поради което те са счели, че липсва икономическа причина, поради която да се приеме, че дружеството има интерес от информация, която е общодостъпна и известна на всяко дружество с подобен предмет на дейност. На следващо място в РД е изразено становище, че от представените доказателства не става ясно как е формирана цената на маркетинговото проучване. За доказване цената на услугата, „Д. Б.” С.Л. е приложило четири фактури, издадени от „Я. Т.” СЛ в рамките на 2009 г. на обща стойност 282350,80 евро. Фактурите са издадени за всяко тримесечие и са на една и съща стойност в размер на 70587,70 евро, без ДДС. Във всяка от тях е посочено, че отразяват плащания за управление, администрация и ръководство. Предвид това, ревизиращите са намерили, че не може да се направи извод, че тези фактури отразяват цена на изготвено маркетингово проучване. Изложен е довод, че е възможно тези суми да отразяват други взаимоотношения между „Я. Т.” С.Л. и „Д. Б.” С.Л. и да нямат отношение към поетите от същото дружество ангажименти с договора за маркетингово проучване и анализа на пазара от 01.01.2009 г. Фактът, че „Д. Б.” С.Л. префактурира на [фирма] свои разходи, произтичащи от сделки с „Я. Т.” С.Л., не означава, че тези разходи имат връзка с дейността на българското дружество. Сочи се още, че начислената норма на печалба в размер на 15,72 % върху понесените от „Д. Б.” С.Л. разходи не кореспондира с установените принципи на трансферно ценообразуване между свързани лица. Надбавка в такъв размер в случаите, когато „Д. Б.” С.Л. не добавя стойност към получените от трети лица услуги, е неоправдано висока. Изложено е, че при вътрешно груповите услуги съгласно международните и национални правила, надбавка за печалба не се начислява или се начислява в много малък размер в случаите, когато за оказването на дадени услуги са ползвани трети лица. Като основание за този извод е посочена Глава 12 от Наръчник по трансферно ценообразуване на НАП, 2008 г. и Глава 9 на Наръчник по трансферно ценообразуване за мултинационални компании и данъчни администрации, 1995 г., ОИСР. Във връзка с направения извод, че не трябва да се начислява надбавка е наведен и аргумент, че крайният доставчик на услугата „Я. Т.” С.Л. е свързано лице, както с „Д. Б.” С.Л., така и с [фирма], тъй като е крайният собственик на „Д. Б.” С.Л.. Доколкото и трите лица са свързани и след като българското дружество изпълнява инвестиционните намерения на холдинга – „Я. Т.” С.Л., индиректното договаряне (чрез поставянето на „Д. Б.” С.Л. между двете дружества) на конкретната услуга е могло да се избегне или да се използва възможността надбавката да се ограничи до минимум, ако поради вътрешнофирмената политика на групата на „Я. Т.” определени

разходи се концентрират в едно дружество. Ревизиращият екип е направил предложение с отчетените разходи в размер на 65000,00 евро, в левова равностойност на 127128,95 лв, документирани с фактура № 09/0001/000008 от 31.12.2009 г., издадена от „Д. Б.” С.Л., да се извърши преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2009 г. На основание чл. 26, т. 11 ЗКПО и по реда на чл. 22, т. 1 ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО е предложил да се увеличи финансовия резултат в размер на 127128,95 лв.

В удължения, по искане на лицето срок по чл. 117, ал. 5, изр. второ ДОПК (виж Решение №10-53-06-7945 от 16.02.2011 г., л. 28), дружеството-жалбоподател е представило писмено възражение срещу РД, с вх. № 10-53-06-1102 от 16.03.2011 г. (л. 21 - 23). Във възражението на „Д. Г. К. 15” срещу констатациите, направени с РД, са изложени доводи, че целта на маркетинговото проучване е да обобщи и анализира информация и данни за състоянието на пазара на недвижими имоти, като същото е от важно значение за възложителя [фирма], предвид предмета му на дейност. Сочи се, че използваните цитати от периодични и интернет издания имат за цел единствено да подкрепят основния извод в доклада, а именно, че секторът свързан с пазара на недвижими имоти в Б. е сериозно засегнат и затруднява значително инвестициите в областта. Досежно констатацията, че в доклада се съдържат данни и анализи приложими както за 2009 г., така и за последващите години в сектора, поддържа, че същата не може да бъде обективен критерий относно момента, към който е изготвено проучването. Твърди се, че органите по приходите не са посочили въз основа на кои факти е прието, че начислената от изпълнителя печалба не отговаря на установените принципи на трансферно ценообразуване, като не са използвани и методите, определени в Наредба № Н – 9 от 14.08.2006 г.

На осн. чл. 119, ал. 2 ДОПК (в релевантната редакция, действала преди изменението на разпоредбата, което е в сила от 01.01.2013 г.), органът възложил ревизията е издал Заповед № К 1008628 от 07.02.2011 г. (ЗОКО, на л. 17, обратна страна и л. 18), с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – И. Н. А.. Последната е надлежно връчена на пълномощник ревизираното лице на 12.04.2011 г.

На 30.03.2011 г., в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК (в релевантната редакция, действала преди изменението на разпоредбата, което е в сила от 01.01.2013 г.), определеният със ЗОКО компетентен орган е издал спорния РА № 20001008628 (на л. 12 - 17). Последният, ведно със ЗОКО, били надлежно връчени на жалбоподателя на 12.04.2011 г., след изтичането на 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 направил своите установявания. Подаденото от ревизираното лице възражение срещу спорния РД е счетоно за неоснователно.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК, издаденият срещу ревизирания субект РА е бил обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-06-1425 от 26.04.2011 г. (на л. 125 - 128). Жалбата е подадена по реда на чл. 152, ал. 3 ДОПК до решаващия орган – директора на Д"ОУИ" чрез ТД на НАП – С.. В срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, валидно продължен със споразумение по чл.

156, ал. 7 ДОПК (на л. 108), решаващият орган се е произнесъл с изрично мотивирано Решение № 1711 от 03.10.2011 г. (на л. 96 – 102) по повдигнатия с жалбата въпрос.

По повод проведеното оспорване на издадения РА, директорът на Д"ОУИ" се е произнесъл в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, във вр. с чл. 156, ал. 7 ДОПК (л. 108), като го е потвърдил в частта досежно преобразуването на счетоводния финансов резултат на [фирма] с отчетените разходи в размер на 65000,00 евро (127128,95 лв.) по фактура № 09/0001/000008 от 31.12.2009 г., издадена от „Д. Б.“ С.Л., на основание чл. 26, т. 11 ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО, както и на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО - за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Ответникът е направил извод, че видно от мотивите на РД, с оглед възприетата при проверката на [фирма] фактическа обстановка, органът по приходите правилно е приел, че не са ангажирани доказателства оборващи по пътя на насрещното доказване обосноващите фактически констатации и правни изводи. Мотивирал се е с това, че правилно в РД и РА органите по приходите са се позовали на Становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО с изх. № 24-02-199 от 12.08.2010 г. и на отговор по искане за прилагане на СИДДО между Б. и Испания, подадено от „Д. Б.“ С.Л., с изх. № 24-28-632 от 28.07.2010 г. Видно от тези документи, сумата в размер на 127128,95 лв. е квалифицирана като скрито разпределение на печалба, като също така е посочено, че на основание чл. 194, ал. 3, т. 3 ЗКПО (в релевантната редакция), тези доходи, квалифицирани като дивидент, са освободени от облагане с данък при източника в Б.. В подкрепа на горното сочи, че заинтересованите лица не са се възползвали от правото си по чл. 141, ал. 4 ДОПК, за обжалване на издаденото становище и констатациите в него, както и че нито в хода на проведеното ревизионно производство, нито в производство пред административния орган са представени доказателства или посочени конкретни аргументи, които да опровергават констатациите на органите по приходите. Направил е извод, че фактура № 09/0001/000008 от 31.12.2009 г. е издадена, без да е налице сделка, свързана с дейността на [фирма]. В заключение е счел, че увеличението на финансовия резултат е правилно. Мотивирал се е с това, че е налице скрито разпределение на печалба на основание чл. 194, ал. 3, т. 3 ЗКПО (в релевантната редакция) и отклонение от данъчно облагане досежно заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО (в релевантната редакция). Предвид това е направил краен правен извод, че органът по приходите правилно и законосъобразно е преобразувал финансовия резултат на дружеството в посока увеличение на основание чл. 26, т. 11 ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО.

От представените в хода на ревизионното производство и пред съда доказателства и доказателствени средства се установява от фактическа страна също така следното:

На 01.01.2009 г. между [фирма], в качеството му на възложител, и [фирма], в качеството му на изпълнител, е сключен договор (л. 222-225), по силата на който първият възлага, а вторият приема да извърши срещу възнаграждение в

размер на 127128,95 лв. (65000,00 евро), която сума ще бъде за сметка на увеличението на главницата по търговски заем между двете страни, изработването на детайлно маркетингово проучване, което да включва: 1. Анализ на пазара, на сектора и на потреблението; 2. Търговско проучване; 3. Стратегически анализ; 4. Търговски анализ на базата на продажби, ценови план, проучване на каналите за продажба, изработване на търговски документи. Съгласно т. 2. от договора удостоверяването на извършената работа се осъществява чрез подписването на приемно-предавателен протокол. Срокът на договора е уговорен до 31.12.2009 г. Съгласно т. 7 от същия договор, възложителят следва да предостави на изпълнителя необходимите му данни и документи.

Като автор на представения по делото маркетингов доклад за 2009 г., изготвен за [фирма] (л.161 – 208), е посочен [фирма]. В него не е отразено в изпълнение на кой договор или поставена задача е изготвен. Видно от неговото съдържание и изнесеното на л. 3-31, вкл. (л. 163 – 191) представената информация, в тази негова част, е обща и касае тенденциите на пазара на недвижими имоти в Б. като цяло за периода 2009 г. Обсъждани са имотите в [населено място] и цялата страна, като прави впечатление, че нито веднъж не е споменат [населено място] и в частност състоянието на пазара на недвижими имоти там. Обща информация относно района на [населено място] и такава относно пазара на недвижими имоти в този район се съдържа на осем страници (л. 32-39) от общо 48 страници на целия доклад. От тези осем страници, четири и половина съдържат информация, която може да се открие във всеки туристически справочник за района, а останалите три и половина касаят хотелската база, видове имоти, цени инвестиционни проекти в района, кратка информация за търсенето и предлагането на парцели, апартаменти и проекти, както неконкретизирана и кратка прогноза (на десет реда) за развитието на пазара в [населено място].

Няма спор между страните по делото, че на 31.12.2009 г. „Д. Б.” С.Л. е издало на [фирма] фактура № 09/0001/000008, като на същата дата от последното дружество е издаден Протокол за начислен ДДС при вътреобщностно придобиване № [ЕГН].

[фирма] има вписан предмет на дейност инвестиции в недвижими имоти, строителство на сгради, покупка, строеж и обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба, строителство, проектиране, реконструкция и дизайн на недвижими имоти, наемане и отдаване под наем недвижими имоти, външно и вътрешно търговска дейност, хотелиерски, туристически, рекламни и информационни услуги, консултантска дейност, сделки с интелектуална собственост, търговско представителство, посредничество и агентство на местни и чуждестранни лица и други дейности незабранени със закон. В ревизирия период е извършвало основно дейности по инвестиции в недвижими имоти.

Ревизията е извършена във връзка с постъпила информация от орган по приходите от значение за определяне на задълженията и отговорностите на задълженото лице по данъчното законодателство - издадено е становище за наличие/липса на основания за прилагане на СИДДО, във връзка с подадено искане по чл. 137 ал. 1 ДОПК, с вх. № [ЕГН] от 30.03.2010г, с което становище

е установено, че дружеството е отразило като разход суми, които са квалифицирани като скрито разпределение на печалбата.

Съгласно данните в Търговския регистър към Агенцията по вписванията „Д. Б.” С.Л. е едноличен собственик на капитала на [фирма]. В тази връзка „Д. Б.” СЛ и [фирма] са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. „е” от ДР на ДОПК.

По делото е допусната, назначена и изслушана съдебно-оценителска експертиза, изготвена от вещо лице А. Д. Ф. – П. (л. 306 – 317) със задача да определи пазарната цена въз основа на методите регламентирани в Наредба № Н – 9 от 14.08.2006 г. на предоставените от „Д. Б.” С.Л. на [фирма] маркетингови услуги, съгласно договор от 01.01.2009 г. Същата не следва да се взема предвид от съда, тъй като не е налице основание за проверка относно пазарните цени на обичайни сделки от същия вид, по причина, че реално не са осъществени услуги. Следователно, с оглед правилното решаване на спорния по делото въпрос не е необходимо определянето на пазарна цена на неизвършени услуги.

При така установеното от фактическа страна, Административен съд София – град, Първо отделение, 21 състав, направи следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 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 РА 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 си по чл. 119, ал. 3 ДОПК (в релевантната редакция, действала преди изменението на разпоредбата, което е в сила от 01.01.2013 г.), органът възложил ревизията е издал ЗОКО, с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – И. Н. А.. Обжалваният РА е издаден именно от това лице, тоест от такова, разполагащо с материална компетентност. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА, в обжалваната част, тъй като не е извършена промяна в резултат от подаденото по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК възражение от ревизирания субект.

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

По същество на оспорването съдът намира следното:

Жалбата е неоснователна. Спорният РА, в обжалваната част е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Органът по приходите издал спорния РА е възприел, че с отчетените разходи в размер на 127128,95 лв. (65000,00 евро), документиран с фактура № 09/0001/000008 от 31.12.2009 г. издадена от „Д. Б.” С.Л. и протокол за

извършена работа от 31.12.2009 г. следва да се извърши преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2009 г. като на основание чл. 26, т. 11 ЗКПО и по реда на чл. 22, т. 1 ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО следва увеличение на финансовия резултат в размер на 127128,95 лв. Същото е било потвърдено при оспорването на РА по административен ред и от директора на Д"ОУИ", като е наведен и допълнителен аргумент, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, а именно, че за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

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

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

Като съобрази предмета на договора от 01.01.2009 г. и останалите му клаузи, както и представените по делото доказателства, съдът намира, че процесният договор за изработване на детайлно маркетингово проучване може да се отнася за извършването на проучване на кой да е пазар на стоки или услуги, на кой да е сектор и потребление, за търговско проучване и анализ на каквато и да е стока или услуга и в коя да е държава. Предвид липсата на представени по делото доказателства, от които да се установи предаването от възложителя на изпълнителя на документи и данни по т. 7 от договора, от които евентуално последният да направи извод за възложената му работа, както и липсата на данни за сключен анекс или разменена кореспонденция между страните, то неустановен по делото е начина, по който изпълнителят е определил каква работа да извърши в изпълнение на предмета на договора от 01.01.2009 г., респективно да предаде с представения по делото „Протокол за извършена работа“ от 31.12.2009 г. маркетинговия доклад (л. 226). Впрочем, този протокол също е неконкретизиран досежно предадената извършена работа и може да се отнася до „Изработване на детайлно маркетингово проучване“ на стоки или услуги от всякакво естество, примерно анализ на пазара, на сектора и на потреблението; търговско проучване; стратегически анализ и търговски анализ на базата на продажби, ценови план и проучване на каналите за продажба на месни продукти, млечни продукти, кожени изделия и т. н. във всеки кът от планетата. Предвид всичко така изложено,

съдът намира, че по делото остана недоказано основанието за издаване на спорната фактура.

Представените по делото писмени обяснения от международен директор на [фирма] (л. 394) не променят горните изводи. С тях се коментира маркетингов доклад за 2009 г., като по никакъв начин не се прави връзка с договора между това дружество и [фирма]. Тук е ред да се отбележи, че в договора освен липсата на конкретизация досежно предмета му, се констатира и липса на такава досежно периода на проучването. Фактът, че съгласно чл. 5 от него, договорът влиза в сила от датата на подписването му и е със срок до 31.12.2009 г. не попълва установената празнина във връзка с предмета му досежно периода, който следва да се вземе предвид при изследването. Така уговореният срок касае единствено крайния момент, в който готовият краен продукт следва да се предостави на възложителя.

Представената „Информация за местоположението на парцелите” (л. 396) и „Доклад К. 15” (л. 398 и 399) не допринасят за попълване на празнотата в договора от 01.01.2009 г., най-малко тъй като при изготвянето на тези документи не се констатира участието на представител на възложителя – сега жалбоподател.

Представените доказателства за осъществени пътувания на представители на „Я. тръст” и [фирма] се явяват неотносими към предмета на спора, тъй като по никакъв начин от тях не се установява връзката им с договора от 01.01.2009 г. или с друг договор, по силата на който [фирма] да е възложило на тези две дружества извършването на дейности по проучване развитието на туризма в [населено място] (л. 406) или на урбанистичната ситуация в [община] (л. 409). Единствената среща, която е свързана с проучване на пазара на недвижими имоти в [населено място] е проведена на 19.02.2009 г. от представител на „Я. тръст” с инвеститор в [населено място] (л. 406, втори абзац, ред 5 и 6), но съдът намира, че по делото не се установи и доказва връзката на „Я. тръст” с процесната фактура и по причина непредставянето на доказателства за превъзлагане, в това число договори и други придружаващи ги документи. Целта на срещата, така както е посочена на л. 406, не доказва непременно, че „Я. тръст” е проучвало пазара на недвижими имот в [населено място]: състояние, цени, перспективи за развитие, търговски решения именно във връзка с процесния маркетингов доклад. Не на последно място, от значение е и факта, че от представените по делото на л. 394 писмени обяснения от [фирма] не се установява работата по изготвяне на маркетингово проучване да е била превъзложена на „Я. тръст”.

На следващо място, по делото не са представени никакви доказателства за сочените в маркетинговия доклад *проучвания* (примерно л. 179), извършени във връзка с него, в това число и гласни доказателствени средства с оглед установяване извършването на такива. Тук следва да се отбележи също така, че маркетинговият доклад не съдържа и позоваване на използваните вторични източници на информация, в това число чуждестранни. Прави впечатление, че последният е изготвен главно въз основа на вторични източници поради липсата на доказателства за първично събирана информация с цел изготвянето му. Впрочем, дружеството – жалбоподател не оспорва направените от органите по приходите констатации относно дословното

възпроизвеждане в доклада на цели статии от български вестници, интервюта и информация от Интернет сайтове на български език, които съдът намира, че е ненужно да бъдат възпроизвеждани отново в съдебното решение. Предвид направения по – горе и тук преглед на представения по делото маркетингов доклад, съдът констатира, че в него се съдържат само данни, извлечени от непосочени в доклада вторични източници, чието авторство изпълнителят претендира, без тези данни да са подложени на обработка и анализ. В доклада не се сочи използването на статистически методи за обработка на информацията и не са направени изводи въз основа на данните, които той съдържа. Предвид това, съдът намира, че така представения доклад не е изготвен реално от [фирма] с цел [фирма] да получи актуална информация и съответен икономически резултат. Неправдopodobна от житейска гледна точка е процесната ситуация, при която за изготвянето на този доклад, който всъщност представлява просто механичен сбор на вече публикувани информации в българската преса, справочници, учебници по икономика и маркетинг, както и в Интернет на електронни адреси на български език, да е извършено възлагане на чуждестранно дружество срещу цена в размер на 65000,00 евро. Ето защо, съдът намира, че изводите на органите по приходите за приложение спрямо процесната хипотеза на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО (в релевантната редакция) и коригиране на финансовия резултат със стойността на процесната фактура поради непризнаване на услугата за реално осъществена, са законосъобразни и в съответствие с доказателствената съвкупност. Налице са материалноправните предпоставки за приложението на чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО, във вр. с чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. Осъществен е фактическият състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО - отклонение от данъчно облагане при заплащане на възнаграждение за услуга без тя да е реално осъществена. Недоказано е реално осъществяване на услуги по сключения между [фирма] и испанското дружество „Д. Б.“ С.Л. договор от 01.01.2009 г. с предмет маркетингово проучване, което включва: анализ на пазара на сектора и на потреблението; търговско проучване; стратегически анализ; търговски анализ на базата на продажби, ценови план, проучване на каналите за продажба, изработване на търговски документи. Законът във всички случаи изисква, доказателства за реалност на доставката. Жалбоподателят не проведе главно доказване на твърдяните факти във връзка с процесната доставка по сключен между страните договор, включително чрез ангажиране на гласни доказателствени средства. Съдебната практика последователно приема, че самият договор не е достатъчен да обоснове извод за реално изпълнение, още повече по – горе съдът направи анализ, който го доведе и до извод за липса на връзка между процесния договор и фактурата за заплащане на изготвения маркетингов доклад. Договорът е приобщен към преписката, но от него не става ясно какъв период трябва да обхваща маркетинговото проучване, както и не е посочено за каква стока или услуга същото трябва да даде търсената информация. Не се ангажираха доказателства, от които да е видно, че предметът на договора е уточнен между страните по него, например чрез допълнително споразумение, писма или друга разменена кореспонденция. В случая не е налице писмено обективизиране на волята на възложителя досежно изясняване предмета на договора. Не е ясен и мотивът

на жалбоподателя, относно избора на изпълнител по договор за маркетингово проучване, във връзка със състоянието на пазара на недвижими имоти в Б., а именно испанското дружество „Д. Б.“ С.Л., предвид обстоятелството, че за изготвянето му е използвана информация, съдържаща се в български интернет сайтове, а размерът на икономическия ресурс, ангажиран за изпълнението му е значителен. Не са приобщени и доказателства, от които да е видно, че услугата е възложена и реално изпълнена от дружеството подизпълнител „Я. Т.“. Не са представени доказателства за установяване наличието на облигационни правоотношения между страните, както и фактури, които се отнасят пряко да изпълнението на поетото задължение. Представените фактури, които касаят пътуванията и престоят в Б. на експертите на „Я. Т.“ не са издадени от хотелите в Б., чиито услуги са използвани, а от „А. К.“, испанско дружество, посочено като „продавач“.

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

Предвид така изложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и законосъобразно е преобразува финансовия резултат на дружеството в посока увеличение в размер на 127128,95 лв., за 2009 г., със заплатената сума за договор за маркетингово проучване и анализ на пазара от 01.01.2009 г. В този смисъл, РА в обжалваната част, потвърден с решението на директора на Д„ОУИ“, се явява законосъобразен. Жалбата срещу него следва да се отхвърли.

Предвид направените от страните искания за присъждане на разноски и юрисконсултско възнаграждение в съдебното заседание на 20.12.2012 г. и на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ и трето ДОПК, съдът следва да се произнесе по присъждането на такива. По делото жалбоподателят е сторил разноски за държавна такса за образуване на съдебното производство в размер на 50,00 лв., внесъл е депозит за възнаграждение на вещото лице, в общ размер на 370,00 лв. и адвокатско възнаграждение в размер на 850,00 лв. на адв. Б., съгласно представения Договор за правна защита и процесуално представителство от 31.10.2011 г. При този изход на спора, обаче, на [фирма] разноски не се следват.

Предвид направеното искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и правните изводи на съда за неоснователност на оспорването по жалбата изцяло, съдът следва да осъди [фирма] да заплати на Д „ОУИ“, която считано от 01.01.2013 г. се именува Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централното управление на Националната агенция за приходите, сума в размер на 2992,58 (две хиляди деветстотин деветдесет и две цяло и петдесет и осем стотни) лв., на основание чл. 8, във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, във вр. с чл. 161, ал. 1, изр. второ и трето ДОПК.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 21 - ви състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ, оспорването по подадената жалба от [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], [улица], № 2А, ет. 4, ап. 10, срещу Ревизионен акт № 20001008628 от 30.03.2011 г., издаден от И. Н. А. - главен инспектор по приходите при териториална дирекция на Националната агенция за приходите–С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”-С. при Централно управление на Националната агенция за приходите с Решение № 1711/03.10.2011 г.

ОСЪЖДА [фирма], с[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], [улица], № 2А, ет. 4, ап. 10, да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централното управление на Националната агенция за приходите, сума в размер на 2992,58 (две хиляди деветстотин деветдесет и две цяло и петдесет и осем стотни) лв. – юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред тричленен състав на Върховния административен съд в четиринадесетдневен срок, считано от съобщението и получаване на препис от него от страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: