

РЕШЕНИЕ

№ 1801

гр. София, 18.03.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 20.02.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **8812** по описа за **2009** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба вх. № АССГ 22476/16.12.2009г. на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Л. П., срещу ревизионен акт (РА) №[ЕИК]/09.04.2009г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) - С., потвърден при обжалването по административен ред с решение № 1436/16.10.2009г. на Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” (“О.”) – [населено място] при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Ревизионен акт[ЕИК]/09.04.2009г. се обжалва в частта на увеличен финансов резултат за 2007г.в размер на 7 017 677,60 лв., на базата на което е определен допълнително корпоративен данък в размер на 701 767,60 лв.

Жалбоподателят чрез адвокатите А. и Г. излага подробни доводи за незаконосъобразност на РА поради противоречие с материалноправните разпоредби, необоснованост и несъответствие с целта на закона. Съображенията са предмет на обсъждане по нататък в решението заедно с доводите на ревизиращия и решаващия органи. Претендира разноси.

Ответникът - директорът на Д. - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт И. иска съдът да остави жалбата без уважение, да потвърди обжалвания РА по подробно изложени в писмени бележки съображения, обсъдени по нататък. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

На основание Заповед № 800431/03.11.2008г., издадена от Д. В. Я., началник сектор „Проверки и ревизии“, отдел „Контрол“ при ТД на НАП К., изменена със Заповед № 800460/26.11.2008 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периода от 02.07.2007г. до 31.10.2008г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъци върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), Кодекса за социално осигуряване (КСО), Закона за здравно осигуряване (ЗЗО), Закона за гарантиране на вземанията от работниците и служителите при несъстоятелност на работодателя (ЗГВРСНР) за периода от 15.02.2007г. до 31.12.2007г.

Резултатите от извършената ревизия са отразени в издаден от ревизиращите органи в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК Ревизионен доклад (РД) № 800460/06.02.2009г., връчен на представител на дружеството на 10.02.2009 г. Видно от Таблица „Предложение за установяване“ към доклада, предложени са корекции на: декларирания от ревизираното дружество корпоративен данък по ЗКПО за 2007г. като вместо декларирания от лицето 409 535,42 лв. е предложен от ревизиращия екип за определяне дължим корпоративен данък за 2007г. 1 111 303, 10 лв. и лихви 204 818, 16 лв., както и корекции на вноски за ДОО и за ЗО за 15.02.2007г. -31.12.2007г. и лихви за просрочие, които осигурителни вноски не се спорят.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, удължен до 24.03.2009г. по искане на лицето с решение № 615/19.02.2009г. на ревизиращият орган, на 24.03.2009г. ревизираното лице е направило възражение срещу РД. Възражението е обсъдено в мотивите на РА и е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №[ЕИК]/09.04.2009 г., издаден от Б. Й. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП, определена за компетентен орган със Заповед № К 800460/06.02.2009 г., издадена от Д. В. Я. - органът, възложил ревизията. РА е връчен на ревизираното дружество на 20.05.2009г.

С РА на [фирма] са определени допълнително задължения за корпоративен данък в размер на 914 465, 73 лв. и съответните лихви за забава в размер на 233 966, 98 лв.; както и задължения за осигурителни и здравноосигурителни вноски, които не се спорят. РА е връчен на управителя на 20.05.2009г.

РА е обжалван по административен ред, в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е подадена на 03.06.2009г. до решаващия орган чрез ТД на НАП-С. по реда на чл. 152, ал. 3 от ДОПК. В срока по чл. 155, ал. 1, удължен със споразумение по чл.156, ал.7 от ДОПК с три месеца, директорът на Д. –С. се е произнесъл с изрично мотивирано решение № 1436 от 16.10.2010 г., с което РА е потвърден. Решението е връчено на 28.10.2009г.

След това по настоящата жалба, подадена на 09.11.2009г. е образувано съдебното производство.

В хода на съдебното производство са събрани писмени доказателства и са изслушани и приети заключения на вещи лица по съдебно-счетоводни и съдебно-технически експертизи, които се кредитират от съда като доказателство по делото и ги обсъжда в мотивите си по-нататък.

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

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресатът на обжалвания РА, имащ право и

интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК. Оспорва се РА, който е обжалван по административен ред, потвърден в обжалваната пред съда част. Като процесуално допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

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

При преценката по същество на дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Оспорваният в настоящото производство РА № 100800460/09.04.2009г. е издаден от Б. Й. Д. - орган по приходите, определен за компетентен по издаването на акта със съответна заповед (№ К -800460/06.02.2009г.) на органа, възложил ревизията. Съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК (приложимата редакция) и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. Териториалната компетентност на органа, издал РА, се обосновава от приложената Заповед № РД-01-109/03.11.2008г. на директора на Д.-С. вр. със Заповед № 42/13.01.2006г. на Изпълнителния директор на НАП, с което е възложено на Б. Й. Д. –ръководител екип при ТД на НАП-С. град да извърши ревизии на изброени задължени лица, сред които жалбоподателя, посочени в Постановление на СГП № 4-689/2008г./31.10.2008г. и е разпоредено командироване съгласно Наредбата за командировките в страната, в случая в компетентната ТД на НАП-К..

РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила по издаването му, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1 от ДОПК срок. Съгласно посочената разпоредба срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. В случая с първоначалната ЗВР № 800431/03.11.2008г., връчена на жалбоподателя на 07.11.2008г., е определен срок за извършване до 3 месеца от връчване на заповедта, конкретизиран в рамките на допустимия срок и удължаване по чл. 114, ал.1 и 2 от ДОПК с последваща ЗВР № 800460/26.11.2008г. до 07.02.2009г. Р. доклад е издаден на 06.02.2009 г. – т.е. в рамките на срока за извършване на ревизията. Извършени са допустими процесуални действия, събрани са доказателства съобразно способите по ДОПК, обсъдени са възраженията на ревизираното лице по РД. Спазен е и срокът за възлагане на ревизията за задълженията от 2007г. в рамките на срока по чл.109 от ДОПК.

Съдът разглежда в решението си по нататък спазването на материалноправните разпоредби при издаване на РА в обжалваната му част като обсъжда при извеждането на правните си изводи констатациите на ревизиращите органи, решаващият орган, възраженията на жалбоподателя и събраните доказателства.

Оспорените пред съда задължения по РА, обжалвани и по административен ред и потвърдени с решение № 1436/16.10.2009г. на директора на Д.-С. са определеният корпоративен данък за 2007г. и лихва за закъснение, вследствие на извършено увеличение на финансовия резултат както следва:

1. Преобразуване на финансовия резултат за 2007 г. с начислени приходи от лихви
В хода на ревизията е установено, че за финансовата 2007 г. от „Инфра А. М.“ О. е подадена Годишна данъчна декларация (Г.) по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, вх. № 982/28.03.2008 г., с която дружеството е декларирало данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 4 095 354,23 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 409 535,42 лв. (л.74 и сл. от приложението по делото).

Ревизиращият екип е проследил движението и счетоводните записвания по сметка 502 „каса във валута“, при което е установено следното:

Към 31.12.2007 г. сметката е приключена с дебитно салдо в размер на 9 044 112,51 лв., което представлява левовата равностойност на 4 624 181,30 евро (л.98-99 и л.11 от приложението по делото).

С РКО без номер от 01.10.2008 г. (л.85 от приложението) е извършена счетоводна операция дебит сметка 408 (други разчети с дост), кредит сметка 502 (каса във валута) със сумата 7 040 988 лв., представляваща левовата равностойност на 3 600 000 евро, в резултат на което към 31.10.2008 г. сметката приключва с дебитно салдо 1 603,30 лв. (819,75 евро).

С искане за представяне на документи и писмени обяснения изх. № Д.-24/07.01.2009 г. (л.140 и сл. от приложението) са изискани документи по извършена инвентаризация за 2007 г. на активите и пасивите съгласно чл. 22 от Закона за счетоводството, както и писмени обяснения относно взетата счетоводна статия на 01.10.2008 г. - дебит с/ка 408 „Други разчети с до“ на кредит с/ка 502 „каса във валута“ за сумата 7 040 988,00 лв.; основанията за извършените счетоводни записвания; характеристика на счетоводна сметка 408 „Други разчети с до“; документална обосновааност на извършените счетоводни записвания и къде се съхранява валутата във връзка с която са извършени счетоводните записвания;

При извършена проверка на адреса за кореспонденция на [фирма], с протокол № 7/07.01.2009 г. (л.68 по делото) ревизиращият екип е установил, че няма издадена Заповед за инвентаризация и не са изготвени протоколи за извършена инвентаризация.

В представените писмени обяснения с вх. № Д. - 24/14.01.2009 г. (л.143-144) по повод искането е посочено, че „Във взетата счетоводна операция погрешно е дебитирана с/ка 408, вместо с/ка 498. Предоставената оборотна ведомост е междинна, 2008 година не е приключена, оборотите и салдата по сметките в момента се анализират и уточняват, поради което са възможни корекции. Относно въпросните парични средства до преди няколко дни в счетоводството на фирмата не бяха предоставени документи от които да е видно тяхното разпределение. Във връзка с направеното искане и приключването на счетоводната година, бе запитан управителят на фирмата, който донесе непредадени в счетоводството документи от началото на 2008 г., които са основание за извършване на счетоводна операция по сметка 498. Относно запитването, къде се съхранява валутата Ви уведомяваме за следното: фирмата не разполага с каса в офиса си, поради което паричните средства се съхраняват при собствениците.“

Във връзка с дадените обяснения са приложени заверени копия на Протокол от извънредно общо събрание на съдружниците на [фирма] от 10.01.2008 (л.145 и сл. от приложението), съгласно който е взето решение дружеството да отпусне парични заеми на съдружниците в размер на 760 000 евро за всеки от тях. Приложени са заверени копия от: 1. Договор за паричен заем от 10.01.2008 г. с А. Х. Х. за отпуснат

заем в размер на 760 000 евро; 2. Договор за паричен заем от 10.01.2008 г. с П. Б. Г. за отпуснат заем в размер на 760 000 евро; 4. Договор за паричен заем от 10.01.2008 г. с Ф. В. Ф. за отпуснат заем в размер на 760 000 евро; 5. Декларация разписка от 10.01.2008 г. от А. Х. Х. за получена сума в размер на 760 000 евро. 6. Декларация разписка от 10.01.2008 г. от П. Б. Г. за получена сума в размер на 760 000 евро. 7. Декларация разписка от 10.01.2008 г. от Ф. В. Ф. за получена сума в размер на 760 000 евро и 8. Оборотна ведомост към 31.12.2008г.

При извършен анализ на писмените обяснения и приложените документи, ревизиращият екип е счел, че взетата счетоводна операция на 01.10.2008г. дебит с/ка 408 - кредит с/ка 502 със сумата 3 600 000 евро е извършена без основание и без да е документално обоснована. От представената оборотна ведомост към 31.12.2008г. било видно, че цялото дебитно салдо на сметка 408 е прехвърлено по дебита на сметка 498. въпреки че от представените документи за заеми се виждало, че отпуснатите от дружеството заеми на съдружниците са общо в размер на 2 280 000 евро.

Ревизиращият орган е констатирал, че съдружниците и „Инфра А. Мениджмънт“ О., са свързани лица, по смисъла на § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО.

При така установените факти и обстоятелства, ревизиращият орган е направил заключението, че паричните средства, собственост на дружеството, които са оставени за съхранение при собствениците, представляват форма на кредитиране, независимо, че няма сключен писмен договор за това. Ревизиращият орган е приел, че в случая е налице скрита форма на кредитиране от страна на дружеството към собствениците, тъй като за времето, през което паричните средства се намират при тези лица, не се упражнява контрол за съхранението им, лицата разполагат и могат да оперират с тези средства. Посочено е, че при кредитиране между несвързани лица, заемополучателят дължи лихва на заемотателя, зависеща от размера на кредита и срока на издължаването му.

Ревизиращият орган се е позовал на хипотеза на чл.15 от ЗКПО, съгласно която когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, отличаващи се от тези между несвързани лица, печалбата и доходите им се установяват и се облагат с данък при условията, които биха възникнали между несвързани лица. Предвид установените при ревизията обстоятелства, органът е приел, че след като не е договорена лихва между заемотателя и заемополучателя, то е налице отклонение от данъчно облагане. Съобразявайки чл.16, ал.1 и ал.2, т.3 от ЗКПО и установените факти ревизиращият орган е приел, че върху отпуснатите заеми на свързани лица за 2007 г. се дължи лихва в размер на 416 569,35 лв., изчислена върху сумата от 9 042 095,46 лв., представляваща левовата равностойност на 4 623 150 евро (дебитното салдо на счетоводна сметка 502 към 31.12.2007 г.) и финансовият резултат при ревизията е увеличен със сумата на определените лихви в размер на 416 569,35 лв. Пазарната лихва е определена на база направена справка за средните лихвени проценти по кредити в евро на БНБ.

Жалбоподателят при административното обжалване възразява срещу извършеното увеличение на финансовия резултат за 2007 г. с определената лихва в размер на 416 569,35 лв., като сочи, че не е ясно как е определена тази сума. Твърди, че не е налице отклонение от данъчно облагане и не е налице скрито кредитиране на съдружниците на дружеството. Счита, че

ревизиращият екип не е доказал, че паричните средства на дружеството са дадени за ползване на съдружниците.

При административното обжалване **решаващият орган**, позовавайки се на чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО и понятието за „пазарна лихва“ по смисъла на т. 32 от § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО е намерил жалбата за неоснователна. Намерил е за неоснователно и възражението на жалбоподателя относно начина на изчисляване на дължимата лихва, която правилно била изчислена на базата на средните лихвени проценти по кредити в евро на Българска народна банка и след направен сравнителен анализ.

При съдебното обжалване **жалбоподателят** излага доводи срещу това увеличение като счита, че органите на НАП без никакво правно и фактическо основание, без излагане на мотиви, са преценили, че между дружеството и собствениците има договорни отношения във връзка с парични средства, които за една седмица не са се намирали в офиса на дружеството. Позовава се и на незаконосъобразно определяне на размера на лихвите, като съпоставя с размера на пазарната лихва съгласно приетото заключение по съдебно-счетоводната експертиза, в пъти по-ниска от определената от органите по приходите. В контекста на възражение за необоснованост на РА жалбоподателят сочи, че в явно противоречие с доказателствата по делото е приетото от органа по приходите, че данъчно задълженото лице дължи лихва за „отпуснатите“ кредити на съдружниците за 2007г. Разменената кореспонденция сочела, че парите се намират физически, пазят се, а не са предадени в собственост на съдружниците през 2009г., както и че дружеството е регистрирано, не в началото на 2007г., а по-късно и няма как фактически да е „заемодател“. Доказателствата – баланси, ОПР и др сочат според жалбоподателя, че паричните постъпления в дружеството са постъпили в един по-късен етап, много след датата на регистрацията.

По делото е прието като доказателство **заключение на вещо лице за извършена съдебно-счетоводна експертиза** (л.123 и сл., л.129 и сл.). Вещото лице е дало заключение **относно усреднените пазарни лихвени нива** по договор за кредит, отпускани от банките на юридически лица през 2007г, съобразявайки нивата на тримесечния либор в евро за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2007г. и усреднените завишения на лихвените нива с договорена добавка за риск по такива договори за кредит през 2007г. - таблица на л.126 по делото. Допълнително е дадено заключение, че по данни на БНБ усредненият лихвен процент за кредити, отпускани на физически лица през 2007г. е в размер на 9, 15 % за краткосрочни кредити и 9, 41 % за дългосрочни кредити. Усреднените нива на лихвите по стандартни потребителски кредити в евро през 2007г., отпускани от търговци – банки на физически лица са дадени в табличен вид на л.132 по делото. Вещото лице сочи, че НСИ не се поддържа информация за кредитните (заемните) взаимоотношения между търговци юридически лица (освен банки) и юридически и физически лица, както и между други търговци и физически лица. Такава информация не се поддържала и от търговските дружества – банки. Уточнява, че основната пазарна лихва е тази, която БНБ определя. Осреднен лихвен процент на БНБ е пазарната лихва (л.136 на гърба).

Съдът намира следното:

Спорът се свежда до това дали сумите, които са отчетени по сметка 502 „каса във валута“ и за които се сочи от ревизираното лице, че поради липса на каса се съхраняват при съдружниците, представляват заеми, дадени от дружеството на съдружниците и при каква лихва.

Безспорно е, че водената от дружеството в счетоводството му сметка 502 „каса във валута“ към 31.12.2007г. е приключена с дебитно салдо в размер на 9 044 112,51 лв., левова равностойност на 4 624 181,30 евро, а с РКО от 01.10.2008г. е извършена счетоводна операция дебит сметка 408 (други разчети с дост), кредит сметка 502 (каса във валута) със сумата 7 040 988 лв., представляваща левовата равностойност на 3 600 000 евро, в резултат на което към 31.10.2008 г. сметката приключва с дебитно салдо 1 603,30 лв. (819,75 евро). Относно запитването на ревизиращите органи, къде се съхранява валутата, ревизираното лице е уведомило, че фирмата не разполага с каса в офиса си, поради което паричните средства се съхраняват при собствениците.

Правилата за счетоводната отчетност сочат, че чрез сметка 502 предприятията отчитат постъпилите и изплатените в брой парични средства в чуждестранна валута и наличността в касата лица. В случая сметка 502 е дебитирана с постъпили суми в размер на 9 294 212,75 лв., като съгласно документите по делото (л.227 – 229 от приложението оборотни ведомости от 30.06.2007г. нататък и до края на ревизирания период 31.12.2007г.), дебитирането на сметка 502 със сумата 9 294 212,75 лв. датира от 30.06.2007г. и салдото ѝ продължава да е такова и към 31.12.2007г. Тоест сметката се дебитира при увеличение на паричните средства (кредитира при намаление) и крайното дебитно салдо изразява наличност на паричните средства в съответния момент, което означава в случая, че за посочения период, когато дебитното салдо на сметка 502 на жалбоподателя е било 9 294 212,75 лв., дружеството има в наличност така осчетоводените парични средства.

Понеже не е извършвана инвентаризация и дружеството заявява, че не разполага с каса в офиса си, единствената информация относно това, къде се съхраняват тези парични средства, е даденото обяснение от законния представител на дружеството (на л.144 от приложението) –паричните средства се съхраняват при собствениците. Тоест при ревизията се установява едно фактическо положение – парите не са в наличност в каса на дружеството, а са при съдружниците, като това трябва да се приеме и за периода м.07- м.12 на 2007г., доколкото няма друго сведение за тяхното местоположение. Същевременно няма документирано предаване на тези суми от дружеството на съдружниците, поради което остава неизяснено кога са предадени парите, на кой от съдружниците какви суми са предадени, с какви договорки относно разпореждането със сумите, условията за съхранението им и връщането им. Няма данни и за счетоводно отразяване на това предаване на сумите. Ето защо относно това фактическо положение, при липсата на данни за договорки между лицата (за ревизирания период 2007г.), няма конкретизация дали сумите се предават в собственост на съдружниците (в който случай би бил налице договор за заем, чл.240 от ЗЗД) или за съхранение при тях за дружеството (както твърди дружеството жалбоподател,

в който случай се касае за договор за влог, чл.250 и сл. от ЗЗД) или пък някакво друго правоотношение. При съобразяване с твърдението на ревизираното лице, че паричните средства се съхраняват при съдружниците, поради липса в офиса на дружеството на каса, а не се прехвърлят в тяхна собственост, и отсъствие на каквато и да е друга индикация за уговорено като съдържание и вид правоотношение относно това съхранение на парични средства, изводът е, че съхраняването на паричните средства във валута на дружеството от съдружниците му, по съдържание е по близко до сделката влог, отколкото сделката заем. Тъй като се твърди влягане (съхранение) на парични суми (т.е. заместими вещи), това налага извод, че се касае за договор за неправилен влог по смисъла на чл. 257 от ЗЗД. Действително, при неправилен влог важат правилата и на заема – дължи се връщане на вещи от същия вид, количество и качество (заедно с лихвата, ако е уговорена), но правоотношението не се превръща в заемно. Следователно „безлихвеният“ влог не е равнозначен на безлихвен заем, който има предвид посоченото от ревизиращите органи правно основание за спорната данъчна регулация. Приложената материалноправна разпоредба на чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО (ред. към ревизирания период) предвижда, че за отклонение от данъчно облагане се смята 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. Съгласно чл. 16, ал.1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил 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. Съгласно чл.15 от ЗКПО когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, отличаващи се от тези между несвързани лица, печалбата и доходите им се установяват и се облагат с данък при условията, които биха възникнали между несвързани лица.

Съдът намира, че изводът на ревизиращите органи да квалифицират установеното при ревизията фактическо положение относно съхранението на паричните средства във валута като правоотношение по безлихвен заем, без да има доказателства за уговорки в този смисъл (така например както с договорите за заем, сключени 2008г.) е необоснован. Както се посочи по-горе анализът на индикираното единствено в обяснение на ревизираното лице фактическо положение води до извод по-скоро до правоотношение по неправилен влог, отколкото до заем, и то доколкото изобщо е допустимо едно фактическо положение да бъде квалифицирано като сделка, при липса на каквито и да било установени писмени или устни уговорки между страните, както е направено в случая при ревизията. Ето защо без конкретни параметри

на отношенията по предаване на паричните суми не би могло да се твърди обосновано, че е налице сделка и конкретно, че същата е при такива условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане и същата да се разглежда като 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 да се отчете при определяне на данъчния финансов резултат.

Действително начинът, по който се твърди, че са съхранявани тези големи суми валута не отговаря на изискванията на счетоводната отчетност – сумите в наличност да се съхраняват в дружеството, в каса, за състоянието на която да се води касова книга и при определен касов лимит сумите да бъдат внесени в банка. От ревизиращите и решаващият органи не се посочва, а при служебно изследване, не се открива пряко нормативно изискване, съгласно което дружеството задължително да съхранява средствата си в наличност в каса в офиса, а не при съдружниците, и това отношение по съхраняване на касовите наличности да бъде квалифицирано непременно като заем, непременно като ползване на чужди средства, което да става само на база договор за заем с пазарно определена лихва, както твърди решаващият орган. Що се отнася до приложената лихва: По смисъла на т. 32 от § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО „Пазарна лихва“ е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. 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. В случая от една страна не се установява по безспорен начин получаване на главницата под формата на предоставен кредит/безлихвен заем, за ползването на който да се изиска лихва по съображения за отклонение от данъчно облагане. От друга страна в ревизионното производство размерът на пазарната лихва, приложена към установеното фактическо положение „съхранение на валута на дружеството от съдружниците“ е определена на база на средните лихвени проценти по кредити в евро на БНБ, а по делото не се установяват през 2007г. и до сключените през 2008г. договори, отношения по кредитиране на съдружниците от дружеството, а по-скоро отношения във връзка със съхранение на парични средства. Не може да се приеме за правно издържано и обосновано становище, че обичайното възнаграждение при неправилен влог между несвързани лица, е пазарната лихва, начислявана при предоставяне на кредити от банки.

На съда е известна съдебна практика, която приема, че законосъобразно е увеличен финансов резултат с недоговорена по договори за заем между свързани лица лихва, определяно като отклонение от данъчно облагане – например решение 7949/07.06.2011г. по адм. дело № 14355/2010г. на ВАС. Касае се обаче за *безспорно установени отношения по заем между свързани лица*, като във връзка с договорения заем не е уговорена лихва. В тези случаи

на договорен безлихвен заем се приема, че е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО. Доказателствената тежест за установяване на предпоставките на посочената норма е на ревизиращите органи, които следва да установят наличие на извършване на сделка от съответния вид – в частност безлихвен заем, която да подведат под конкретната хипотеза на отклонение от данъчно облагане и да приложат обосновано данъчната регулация, предвидена в глава четвърта от ЗКПО. В настоящия случай органите по приходите разширително са тълкували изброените в чл.16 ЗКПО примери и параметри на отклонение от данъчно облагане и на практика са квалифицирали едно фактическо положение, основано на липса на касова наличност на валута, като безлихвен заем. Съдът намира, че за отклонение от данъчно облагане обосновано може да се говори в случаи като изброените по долу т.2 и 3., когато са налице ясни уговорки за отношенията между страните. А тук разглежданият случай на съхранение на парични средства не е такъв. Все пак органът по приходите, за да приложи данъчната регулация, следва да индивидуализира едно налично правоотношение, едни съществуващи уговорки между страните, каквото в случая не е възможно въз основа на фактите.

По горните съображения съдът намира, че финансовият резултат при ревизията необосновано е увеличен със сумата на определени лихви в размер на 416 569,35 лв. и РА в тази му част следва да бъде изменен, като не се отчете посоченото изменение с 416 569,35 лв. при определяне на данъчния финансов резултат за 2007г.

2.Преобразуване на финансовия резултат за 2007г. с отчетения разход за неустойка в размер на 3 911 660 лв.

В РА не е взет под внимание при определяне на данъчния финансов резултат за 2007г. отчетен разход за неустойка в размер на 3 911 660 лв. Тази регулация е основана на следното, констатирано при ревизията:

На 09.07.2007 г. между [фирма] - продавач и „Бриксуърк К. Л.“ (Република С.) - купувач е сключен договор за покупко - продажба. (л.366 и сл.). Съгласно чл. 1 от договора „Продавачът ще достави и продаде на купувача, а от своя страна купувачът ще получи и заплати следното съоръжение - подвижен асфалтосмесител за горещо рециклиране на място на асфалтови настилки...“, наричан в договора „съоръжението“ с параметри, определени в Приложение 1, което е неразделна част от договора. Страните са се споразумели, че цената на съоръжението е 2 490 000 евро, като договорената цена включва доставка на съоръжението на митница Аикона, Италия (чл. 2, ал. 1 от договора). В чл. 28 от договора страните са се договорили, че „продавачът ще предостави съоръжението на разположение на купувача франко митница А., Италия в срок до 01.11.2007 г. Видно от договора, страните са се споразумели, че построяването и монтажните процедури на съоръжението са в отговорностите на техниците на продавача, които ще обучат и персонала на купувача за работа със съоръжението. В чл. 87, б а) е договорено, че изправната страна по договора може да търси неустойка, ако съоръжението не е доставено на митница А. на 21.12.2007г., може да търси неустойка в размер на 2 000 000 евро.

Поради недоставяне на съоръжението - предмет на договора, „Бриксуърк К.

Л.." (Република С.) е издало фактура № 1EU0273/28.12.2007 г. за неустойка съгласно условията на чл. 87, буква „а" от договора.

Сумата, отразена по с-ка 692 в размер на 3 911 660,00 ле., представлява начислената неустойка по договора от 09.07.2007г. с купувач Бриксуърк К. Л..

Във връзка с горесцитирания договор с Искане за представяне на документи и писмени обяснения изх. № Д. - 1983/11.12.2008 г.(л.230) от дружеството е изискано да представи следните документи: Писмени доказателства за предприетите действия за изпълнение на договора, включително разменената между дружествата кореспонденция, както и тази между [фирма] и потенциалните доставчици на техниката предмет на договора със сейшелската фирма кореспонденция, получените за доставка и транспорт на строителната техника оферти и предложения и т. н., извлечение от публичен регистър на Република Сеишели. в който са вписани данните за търговската регистрация на Бриксуърк К. Л., както и писмени обяснения относно: къде е подписан договора и доказателства, причините за неизпълнение на договора от страна на [фирма], проучени ли са финансовите възможности и представени ли са финансови гаранции от страна на Бриксуърк К. Л. за плащане по договора; начина на определяне размера на неустойката посочена в чл. 87 от Договора и дали [фирма] и Бриксуърк К. Л. са свързани лица по смисъла на пар. 1, т.3 от ДОПК.

Дружеството е представило документи с вх. № Д.-1983-1/19.12.2008г. в ТД на НАП [населено място] (л.233-306): Легализирани преводи на разменени писма по електронна поща между двете дружества след дата 12.10.2007г., едното от които с дата 23.11.2007г. [фирма] предлага промяна в параметрите на съоръжението, както и удължаване срока за доставка - 3 бр.; Легализирани преводи на изпратените от [фирма] на 06.11.2007г. писма до потенциални доставчици (български и чуждестранни фирми)- 22 бр.; Получени отговори от потенциални доставчици — 4 бр. и Декларация от управителя на дружеството за липса на свързаност с Бриксуърк К. Л..

В представените писмени обяснения (л.233) е отбелязано, че е представена част от водената кореспонденция, тъй като останалата част не е преведена и ще бъде предоставена допълнително.

Съгласно писмените обяснения (л.234) договорът е подписан от страна на [фирма] в България, а от страна на "Бриксуърк К." Л. извън България. Като причина за неизпълнение на договора е посочено, че предварително договорените доставчици са отказали поръчката, което довело до невъзможност да се достави подвижен асфалтосмесител с договорените параметри. Направени били запитвания до всички големи производители на асфалтосмесители, но не е договорено производство на съоръжение с исканите параметри.

Ревизиращите органи отбелязват, че не са представени доказателства относно водена кореспонденция с доставчици на съоръжението, въз основа на които дружеството е пристъпило към сключването на договор с определен срок за доставка на съоръжение с определени параметри. Не е представено извлечение от публичен регистър на Република С., в който са вписани данните за търговската регистрация на Бриксуърк К. Л.. Не е представено според ревизиращите органи логично и мотивирано обяснение за начина по който е

определен размера на неустойката, представляващ 80, 32 % от стойността на договора.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения изх. № Д.-24/07.01.2008г. (л.140) от дружеството са изискани доказателства, че определената между страните цена/неустойка съответства на обичайната, или ако се различава -доказателства за различието, както и напомняне за представяне на извлечение от публичния регистър на Република С. .

С вх. № Д. - 24/14.01.2009 г. от „Инфра А. Мениджмънт“ О. са представени писмени обяснения (л.143), съгласно които през пролетта на 2007г. на [фирма] било предложено за продажба уникален подвижен асфалтосмесител. Проявили интерес, установили контакт с доставчика и се запознали с параметрите на съоръжението и срока на производство. На по-късен етап установили контакт с представители на Бриксуърк К. Л.. и се запознали с техния интерес към съоръжението, провели няколко разговора и се споразумяли за цената. Договорената цена включвала сериозна печалба за [фирма]. Към обяснението са представени имейли от 06.11.2007г. – запитвания към евентуални доставчици на съоръжението, което според анализа на ревизиращите органи е след срока – 01.11.2007г., в който съоръжението е следвало да бъде доставено на купувача.

Анализът на ревизиращите органи на доказателствата приключва с прилагане на доказателствените правила на чл. 37, ал. 4 вр. с чл.116, ал.1 от ДОПК, като приемат, че представените доказателства са непълни и не доказват реалността на сключената сделка с „Бриксуърк К. Л.“.

Ревизиращият орган прави извод, че е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал.1 от ЗКПО като изброява причините: -Уговорената неустойка е прекомерна (80,32% от стойността на доставката), сключеният договор е във вреда на изпълнителя – дължима за собственото му неизправно поведение, не е договорена такава за неизпълнение от страна на „Бриксуърк К. Л.“; - Не са представени доказателства за водени преговори и получена оферта за закупуване на подвижния асфалтосмесител през пролетта на 2007г. и не е идентифицирано лицето, което е предложило тази оферта, нито е представена търговска кореспонденция, удостоверяваща твърденията на дружеството за такава оферта; - противоречащо на търговската практика сключване на договор за продажба на специфичното съоръжение преди придобиването му; усилията по изпълнение на поетия ангажимент по договора и действия по закупуване на асфалтосмесителя са предприети на 06.11.2007г. след уговореният срок за изпълнение и не са доказани; недоказване на предприети активни действия от страна на ревизираното дружество за предоговаряне на условията по договора с цел неговото реално изпълнение. От това органът заключава, че с подписания договор не се е целяло постигането на визирания в него предмет за продажба на подвижен асфалтосмесител за горещо рециклиране на място на асфалтови настилки, а се е целяло отчитането на счетоводен разход за неустойка за доставка, която не се цели да бъде осъществена реално. Ревизиращите органи намират за нарушен един от основните счетоводни принципи, а именно предимство на съдържанието пред формата - сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност

и финансова реалност, а не формално според правната им форма - чл. 4, ал. 1, т. 5 от Закона за счетоводството. На база процесния договор [фирма] според ревизиращите органи е отразил счетоводен разход за 2007 г. в размер на 3 911 660,00 ле., което от своя страна е довело до намаляване на счетоводния финансов резултат и впоследствие на данъчния финансов резултат и определяне на корпоративен данък в по-малък размер. В този смисъл според ревизията са налице търговски и финансови взаимоотношения, с които се е целяло отклоняване от данъчното облагане. На основание 16 ал.1 от ЗКПО при определянето на данъчния финансов резултат за 2007г. ревизията не взема под внимание отчетения разход за неустойка в размер на 3 911 660 лв.

При административното обжалване **решаващият орган** застъпва становище, че при разглежданият договор за покупко-продажба на асфалтосмесител се касае за привиден (симулативен) договор, при който страните, които са го сключили не желаят да бъдат обвързани, и който по правилата на чл.26, ал.2 от ЗЗД е нищожен. Приема извода на ревизиращите органи, че с договора се е целяло единствено осчетоводяване на разход по доставка, без тя да е реално осъществена, при което това са взаимоотношения, с които се е целяло отклоняване от данъчно облагане, за които е приложима разпоредбата на чл.16, ал.1 и ал.2, т.4 от ЗКПО. Допълва съображенията за фиктивна сделка с обстоятелството, че не са представени доказателства за търговската регистрация на „Бриксуърк К. Л.“, от които да е видно че такова дружество действително съществува, също и с обстоятелството, че процесният договор, не е подпечатан с печат на чуждестранното дружество.

Жалбоподателят излага подробни доводи срещу това увеличение като счита, че със събраните доказателства се установява съществуването на чуждестранното юридическо лице „Бриксуърк К." Л., че съоръжението предмет на договора съществува, не е измислено и няма проблем да бъде изработено, поне от три до пет производителя. Позовава се на разяснения на НАП за данъчно третиране на заплатена неустойка поради неспазен срок на изпълнение по договор.

Жалбоподателят представя и са приети като доказателства удостоверение за регистрация на „Бриксуърк кнстракшън“ Л. (л.31), издадено от регистратор на международни търговски дружества, съгласно Закон за международните търговски дружества, 1994, с което се удостоверява, че всички изисквания по отношение на регистрацията, съгласно Закона за международните търговски дружества, 1994г., са изпълнени и „Бриксуърк кнстракшън“ Л. е регистрирано в Република С. като международно търговско дружество на 28 май 2007г. Представено е и удостоверение за актуално състояние на фирма Бриксуърк кнстракшън Л. (п.104), на нотариус Ш. Жоликьор, практикуващ във В., М., Република С., удостоверяващ, че "Бриксуърк кнстракшън" Л., сейшелско дружество с номер на фирма 037408 е международно дружество с ограничена отговорност, което е регистрирано и съществува съгласно Закона за международните търговски фирми, 1994 на Република С., като са приложени сертификат за учредяване (регистрация) № 037408 (л.105) и сертификат за официална проверка на данните, изд. на 17.03.2010г. (л.106). Посочените документи са оспорени от ответника относно тяхната автентичност и

истинност на съдържанието им, че не са легализирани и че нямат оригинална апостилна заверка по смисъла на Конвенцията за премахване на изискването за легализация на чуждестранните публични актове, съставена в Х. на 5 октомври 1961г., в сила за РБ от 30 април 2001г. С протоколно определение от 21.06.2010г. (л.138) съдът е постановил да се извърши проверка на документите. Документите са представени от жалбоподателя в оригинал или заверени копия с первод, като една част от тях - издадените от нотариус са с апостил (л.163-178).

По делото са приети като доказателство заключения на вещи лица от извършени съдебно-технически експертизи: на л.188 и сл от вещото лице н.с. инж.Н. К. С. и на л. 290 и сл. от вещите лица инж.Е. Л. З., н.с. инж.Н. К. С. и доц. д-р инж. П. И. П..

Вещото лице инж С. посочва относно поставения въпрос какъв вид машина представлява съоръжението, посочено в чл.1 от Договора с „Бриксуърк К.“ Л., според техническото му описание в Приложение № 1 към договора, че според техническото описание, визирано в Приложение № 1, това е съоръжение, което може да фрезова повърхността на настилка с цел по нататъшна обработка, но без информация за производителност на час, ширина и дълбочина на работа. Според вещото лице С. следващото описание наподобява описанието на съществуваща, серийно произвеждана машина от фирма „М.“ – Италия за горещо рециклиране на фрезован материал от повърхностния пласт на асфалтова настилка, но с часова производителност, надвишаваща два пъти тази за машината на „М.“ и изброяване на част от сборните елементи, без фиксирани стойности на характеристиките им. Заклучава, че през 2007г. у нас не са произвеждани подобни съоръжения, но в Европа са произвеждани, произвеждат се и сега, като цените на подобни съоръжения са посочени в приложенията към експертизата. При допълнително проучване за машини, произвеждани извън Европейския съюз, а именно Китай, САЩ и Я., вкл. фирма с наименование „Мартек“ К., отговорът на въпроса дали през 2007г. е извършвано серийно производство на машини от вида на тази, предмет на договора с „Бриксуърк К.“ Л., според техническото описание, визирано в Приложение № 1 към договора, отговорът е „Не“, тъй като отговорилите фирми не предлагат такъв вид машина, а от останалите към които е отправено запитване, включително фирма „Мартек“ К., вещото лице не получило отговори. Вещото лице С. заключава и, че спецификата на съоръжението и практиката показва, че при подписване на договор за подобен вид инсталация е необходим диалог между производителя и възложителя за изясняване в детайли на конкретните технически характеристики на съоръжението, какъвто в случая липсва.

Тройната съдебно-техническа експертиза дава заключение, че: 1) Към 2007г. посочената машина в чл.1 от договора с „Бриксуърк К.“ Л., според техническото му описание в Приложение 1 към договора представлява машина за снемане на старата износена асфалтова настилка от пътното платно, рециклиране (възстановяване) на материала на старата асфалтова настилка на пътното платно, добавяне към него на свежи съставки и полагане на готовата асфалтова смес обратно на пътното платно в движение. Машина с параметри най-близки до тази, описана в приложението към договора, е

VOYAGER 120 на фирма MARINI – Италия, но в нейното комплектуване няма (не се предлага) фреза за разрязване, изваждане и натоварване на старата износена асфалтова настилка от пътното платно и съоръжение за полагане на готовата асфалтова смес обратно на пътното платно; 2) През 2007г. у нас не е извършвано единично или серийно производство на машини, описани в Приложение 1 на договора с „Бриксуорк К.“ Л.. От направеното проучване за машини, произвеждани в Европейския съюз, Китай, К., САЩ и Я., включително фирма „Мартек“ К., през 2007г. не е извършвано серийно производство на машини от вида на тази, предмет на договора „Бриксуърк К.“ Л. според техническото описание, визирано в Приложение № 1 към договора. Факт е обаче според вещите лица, че машини с функции близки до този предмет на договора са произвеждани през 2007г. по предварително заявена спецификация, по функции и техни конкретни технически параметри.

Съдът като съобрази всичко изложено по-горе намира крайният извод на органите по приходите да не вземат предвид при определяне на данъчния финансов резултат на дружеството жалбоподател за 2007г. разхода за описаната неустойка за законосъобразен, а жалбата неоснователна в тази част, по следните съображения

Като се вземат предвид особеностите на договарянето, условията в сключения договор, поведението на страните по изпълнението му, в частност на жалбоподателя продавач, и констатациите в заключенията на вещите лица относно предмета на договора, то следва извод, че договорът, сключен между [фирма] и „Бриксуърк К.“ Л., съответно уговорената с него неустойка, е условие, водещо до отклонение от данъчното облагане.

Съгласно приложената разпоредба на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО (съответната към ревизирания период редакция ДВ, бр.), когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или цялостно резултатът от тези сделки. Разпоредбата на чл. 15, ал. 2 от ЗКПО определя като обективен елемент от описаният фактически състав намалението на резултата на данъчно задълженото лице, респ. - отчитането на загуба. В конкретния случай, в резултат на отчетени разходи за неустойка по неизпълнен договор, ревизираното лице е извършило намаление на данъчната основа за облагане с корпоративен данък, което е оказало влияние върху размера на облагаемата печалба.

Защо съдът намира, че договорът на жалбоподателя с „Бриксуърк К.“ Л. с уговорената в него неустойка е условие, водещо до отклонение от данъчното облагане:

С. анализ на съдържанието на договора, на предмета му, обстоятелствата около сключването му, статуса на страните, липса на обезпеченост и активност за изпълнението му от страна на жалбоподателя, води до напълно логичният извод, че договорът е сключен привидно, при липса както на възможност, така и на намерение да бъде изпълнен, а с намерение да се прекрати и при условие във връзка с прекратяването, което води до отклонение от данъчното облагане. Съдът споделя подробните и задълбочени съображения на ревизиращият, на решаващият органи и на процесуалния представител на последния, че се касае за сделка, сключена с цел отклонение

от данъчното облагане, като конкретните индикации, на които съдът базира крайния си извод за целено отклонение от данъчно облагане са:

- Съдържанието на договора от 09.07.2007г.: Имащ за предмет доставяне и продажба срещу съответната цена на съоръжение – подвижен асфалтосмесител за горещо рециклиране на място на асфалтови настилки, съгласно приложение № 1 към договора.

От констатациите на вещите лица по СТЕ, приети по делото, които съдът кредитира като обективни и компетентни, се извежда, че машини от вида на въпросното договорено съоръжение през 2007г. в ЕС, Китай, К., САЩ, Я. не са произвеждани серийно, у нас и единично, а машини с близки функции са произвеждани през 2007г., но по предварително заявена спецификация, по функции и техни конкретни технически параметри. Следователно единствената хипотетична възможност жалбоподателят през 2007г. да се сдобие с подобна на договорената машина, за да може да изпълни договора с „Бриксуърк К.“ Л., е да поръча произвеждането ѝ по заявена спецификация. Ето защо от значение за действително намерение у жалбоподателя да изпълни сключваният договор е предприемането от него на действия да достави договорената машина, като възложи произвежданите ѝ съобразно приложената спецификация. И в хода на съдебното производство не са представени доказателства относно водена кореспонденция с доставчици на съоръжението за срока преди и след сключване на договора до падежа на задължението на продавача. При изслушване на заключението по тройната СТЕ (л.357) вещото лице сочи, че не е извършено предварително проучване от дружеството жалбоподател, а параметрите поръчани към фирмите, стоят като компилация между два вида машини. Не са подкрепени с доказателства наведената причина за неизпълнение на договора – че предварително договорените доставчици са отказали поръчката и са направени запитвания до всички големи производители на асфалтосмесители, но не е договорено производство на съоръжение с исканите параметри. Не е подкрепено с доказателства (кореспонденция, предложения) заявеното от [фирма], че през пролетта на 2007г. му е предложен за продажба уникален асфалтосмесител и въобще, че определено лице му е предложило за продажба такова съоръжение. Договорът е сключен на 09 юли 2007г., като срокът за изпълнение е 01.11.2007г., а предоставените email –и, запитвания към евентуални доставчици на съоръжението са от 06.11.2007г., т.е. след изтичане на срока, в който е следвало съоръжението да бъде доставено. Налага се извод, че предметът на договора е доставка на несъществуваща и все още непроизведена към сключването му машина, която до крайния срок за доставка не е била и поръчана за произвеждане по договорените спецификации, за да се достави на купувача, в изпълнение на срока на задължението на продавача. Понеже асфалтосмесителят е уникален, както твърди и жалбоподателя, и се установява от експертизите, че за неговото производство и доставка е необходимо проектиране, изготвяне на точни спецификации и преговори с производители, за каквито усилия за обезпечаване на изпълнението от страна на жалбоподателя няма данни да са положени. Всичко това мотивира съда да сподели извода на органите по приходите, че още при сключване на процесния договор е било ясно, че

същият няма да бъде изпълнен.

След като било към момента на договаряне, било към момента на падежа на задължението на продавача, не съществуват данни, че са предприети активни действия по реализиране изпълнение на договора от страна на продавача (предприета е кореспонденция след падежа на задължението за доставка) и за своевременно предоговаряне на условията по договора с цел неговото реално изпълнение, то основателно е разсъждението на органите по приходите, че в конкретния случай с подписания договор не се е целяло постигането на визириания в него предмет, а се е целяло отчитането на счетоводен разход за неустойка за доставка, която не се цели да бъде осъществена реално.

Настоящият съд не споделя виждането на жалбоподателя, че органът по приходите не може да се позовава на привидност на сделка, а ако се позове, то следва да докаже привидността по предвидения в ГПК ред. В случая привидността се изследва само за целите на данъчното облагане, за определянето на данъчния финансов резултат. В правомощията на органите по приходите е преценката дали даден договор е сключен при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, и съответната предвидена в закона регулация след такава преценка. Преценката, която правят органите по приходите, е за целите именно на данъчното облагане. Тази преценка на сделките за данъчни цели, която впоследствие е дължима и при съдебното обжалване, включва и анализ на действителността им, чрез изследване съдържанието на договорите и действителната воля на страните да ги изпълнят. А при анализа на договора от 09.07.2007г. на жалбоподателя с регистрираното на С. острови дружество „Бриксуърк К.“ Л. както се посочи вече се налага извод за неговата привидност при липса на воля за изпълнение на предмета му. Установяването на отклонение от данъчно облагане за дадена сделка в производство по ДОПК не е равнозначно на установяване на недействителност на тази сделка провеждано в граждански процес. Преценката е за данъчни цели и се съобразява наличието на условие за отклонение от данъчно облагане. В този смисъл неоснователно е и възражението, че органът по приходите не е съобразил чл.9 от ЗЗД за свободата на страните да договорят и че договорът има силата на закон за тях. Тези съображения са относими в един гражданскоправен спор, какъвто настоящия не е. За целите на данъчното облагане специалният спрямо ЗЗД материален данъчен закон ЗКПО, който урежда правилата за определяне на размера на преките данъци, предвижда, че за целите на данъчното облагане, сделки сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, някои техни условия или тяхната правна форма не се вземат под внимание при определяне на данъчния финансов резултат на ревизираното лице.

- Обстоятелствата около сключването на договора и статус на страните: Както се посочи вече договорът е сключен без да се установи обезпечаване на продавача с машината, която се задължава да достави и продаде. Противно на обичайните търговски практики дружеството жалбоподател се ангажира с договор, с уговорена неустойка в размер на 80 % от стойността му, без изобщо да разполага със съоръжението, което продава. Дори и само тази фактология, противоречаща на икономическата логика,

съставлява основание да се приеме, че неустоечният договор е сключен привидно (при абсолютна симулация, без воля да бъде изпълнен, а с намерение да се прекрати), при условие, което води до отклонение от данъчното облагане.

По отношение на статуса на страните: Купувачът е дружество, за което се сочи, че е регистрирано в Република С.. Относно установяване на регистрацията като правен субект на дружеството купувач „Бриксуърк К.“ Л. (относимо и към "Келмарк Л.") съдът намери следното: Още в хода на ревизионното производство органите по приходите намират за недоказана търговската регистрация на тези чуждестранни юридически лица, контрагенти на жалбоподателя, респективно поставят под съмнение съществуването им като правни субекти. В хода на съдебното производство са представени от жалбоподателя писмени доказателства за спорната регистрация на двете чуждестранни дружества, по повод които доказателства процесуалният представител на ответника пространно застъпва становище, че същите, които са относими към удостоверяване на регистрацията нямат необходимата заверка с апостил, а само документите, издадени от нотариуса. Тези съображения на ответника се споделят от съда. Представените от жалбоподателя доказателства относно регистрацията на двамата му съконтрагенти Бриксуърк К. Л. и Келмарк лимитид Л. – л.163 -178 конкретно като съдържание и удостоверяване са следните: 1) сертификати за автентичност от регистратор на Върховния съд на Република С. (л.167 и л.175), удостоверяващи, че Ш. М.Джоликюр от В., М., Република С. е нотариус с разрешение на компетентните власти, упълномощен до живот да бъде действащ нотариус в Република С. и че подписът и печатът му удостоверяват истинността, че приложения документ, отбелязан като „У“ е автентичен; 2) Удостоверяване на "Келмарк Л." (и в двата документа на л.168 и на л.176 е посочено това лице), Удостоверяване за регистрация - издадени от нотариуса Ш. М.Джоликюр, с които същият удостоверява, че "Келмарк Л."/"Бриксуърк К." Л. са международни търговски фирми с ограничен дял, регистрирани и съществуващи съгласно Закона за международните търговски фирми 1994 г. на Република С. и че прикачените към това нотариално удостоверение оригинални документи са оригинални удостоверения, свързани с компанията, издадени от Сейшелската Международна Търговска служба, която е упълномощена и определена да упражнява такава власт и че трябва да им се има пълна вяра и доверие в съдържанието на двете удостоверения в Съда. Именно удостоверенията на нотариус Ш. М.Джоликюр имат положен апостил на осн. Х. конвенция от 5 октомври 1961г. на гърба – л.168 и л.176; 3) Удостоверение за регистрация и удостоверение за официална проверка на "Келмарк Л."/"Бриксуърк К." Л./ (л.169-170 и л. 177-17), издадени от Сейшелска Международна Търговска Служба, с които се удостоверява за всяко от посочените дружества, че е регистрирано в Република С. като Международна Търговска Фирма. Именно тези удостоверения, издадени от Сейшелска Международна Търговска Служба, удостоверяващи фирмената регистрация нямат положено удостоверение „апостил“. Удостоверенията за регистрация са копия, с положен печат на нотариус Ш. М.Джоликюр за вярност с оригинала, а удостоверенията за официална проверка са в оригинал, без положено

удостоверение „апостил“.

Безспорно в случая за удостоверяване на регистрацията на Бриксуърк К. Л./ Келмарк Л. Л. се представят чуждестранни документи. Съгласно чл.13 от Правилника за легализациите, заверките и преводите на документи и други книжа (изм. ДВ, бр. 103 от 1990г.) чуждестранните документи, легализирани от дипломатическите или консулските представителства на Република България в съответната чужда държава, от която произлизат, не се нуждаят от друга заверка. Следователно чуждестранните документи, които не са легализирани от дипломатическите или консулските представителства на Република България в съответната чужда държава, каквито са в случая представените от жалбоподателя документи, за да имат действие в Република България, се нуждаят от заверка и легализацията по реда на цитирания по-горе правилник. Същият не се прилага само когато съответният чуждестранен документ е заверен с оригинален апостил съгласно изискванията на Конвенцията за премахване на изискването за легализация на чуждестранни публични актове, съставена в Х. на 5 октомври 1961г. (в сила за Република България от 30 април 2001г., когато е ратифицирана). Конвенцията предвижда унифициран способ за легализация на документи, произхождащи от една от договарящите държави (в случая Република С. страна по Конвенцията), които се представят на територията на друга договаряща държава (в случая Република България, която също е страна по Конвенцията). Удостоверенията за регистрация на международните търговски фирми по законодателството на Република С., каквито се претендира да са двете дружества контрагенти на жалбоподателя, представляват публични актове по смисъла на чл. 1, б. „b” и „d” от Х. конвенция – административни документи, записвания в регистър. Предвиденият унифициран способ за легализация съгласно чл.4 от Конвенцията е чрез поставяне върху самия документ или в приложение към него на специално удостоверение (apostille), по образца, приложен към Конвенцията. Съгласно чл. 5 от Конвенцията по своята същност заверката с „апостил“ удостоверява истинността на подписа, качеството, в което е действало лицето, подписало документа, и при необходимост автентичността на печата или марката, поставени върху документа. Снабдените с оригинален „апостил“ документи се освобождават от всякакви следващи форми на заверка и легализация (от органите на държавата-страна по конвенцията, на чиято територия трябва да се представят). Доколкото представените документи – удостоверения за регистрация, представляват публични документи, същите, върху самите тях, следва да съдържат оригинална заверка „apostille” от компетентния за това орган в С., за да се удостовери истинността на подписа, качеството, в което е действало лицето, удостоверяващо наличието на фирмена регистрация, както и автентичността на печата и марката, поставени върху документа. В случая самите удостоверения, издадени от регистратора на международни търговски фирми на С. Международна Търговска служба, които удостоверяват фирмената регистрация на контрагентите на жалбоподателя, не съдържат оригинална заверка апостил. Такава заверка апостил имат само удостоверенията, издадени от нотариус, че посочените удостоверения за фирмена регистрация са оригинални. Това нотариално удостоверяване обаче

не установява регистрацията на дружеството, а само заверява, че приложените към него удостоверения са оригинални. Нотариалните удостоверения на нотариус Ш. М.Джоликюр съдържат и констатация, че посочените две дружества са регистрирани и съществуващи, съгласно Закона за международните търговски фирми, 1994г. на Република С.. Обаче от жалбоподателя не се доказва по делото чуждото право (съгл.чл.40, ал.2 от АПК, когато към документа е приложимо чуждо право, то се доказва от страната, която го предоставя), че освен самата Сейшелска Международна търговска Служба и нотариусите в Република С. могат да удостоверяват наличието на регистрация на международна търговска фирма, съгласно Закона за международните търговски фирми. Ето защо представените в хода на съдебното производство доказателства относно търговска регистрация на дружествата, предвид липсата на апостил и легализация, съгласно Правилника за легализациите, заверките и преводите на документи и други книжа, на тези от тях, които съставляват по съдържанието си удостоверения за регистрация, не са годни да установят този спорен факт. И в тази част доводите на органите по приходите относно недоказване и съответно липсата на доказана правосубектност на чуждестранните контрагенти на ревизираното лице следва да се споделят. А това е още един сериозен аргумент в подкрепа на извод, че сключеният с "Бриксуърк К." Л. договор с уговорената в него неустойка няма реално действие и е при условия, водещи до отклоняване от данъчно облагане

Що се отнася до откритото производство по чл.193 от ГПК: По отношение на тези от чуждестранните документи, които нямат апостилна заверка - те не са годни доказателства и не е възможно извършването на проверка на истинността им, поради което съдът не я обсъжда. А останалите – удостоверенията на нотариус Ш. М.Джоликюр, които съдържат апостилна заверка, като публични актове и по правилото на чл.5 от Х. конвенция, предвид надлежно попълненото удостоверение „апостил” върху тях, е удостоверена истинността на подписа, качеството на лицето, подписало документа, автентичността на печата/марката върху документа и предвид липсата на оборване с доказателства от страна на ответника на истинността на тези официални документи (чл.193, ал.3 от ГПК), същите не следва да се изключват от доказателствения материал. Ценени като годно доказателство обаче същите не установяват по безспорен начин фирмената регистрация на дружествата по съображенията по-горе.

- Реализиране на основанието за плащане на неустойката: Състоятелно е изложеното от процесуалния представител на ответника, че не е доказано основание за отчитане на разхода за неустойка, тъй като няма данни за съставено уведомление от страна на купувача по договора до [фирма], с което да е упражнил правото си по договора да изиска плащането на неустойка, в писмена форма. Действително съгласно чл.87 от договора (л.379 от приложението) изправната страна по договора *може да търси* неустойки при положение, че на 21.12.2007г. съоръжението не е доставено на митница А., в размер на 2 000 000 лв. и следователно изискуемостта на задължението за изплащане на неустойка зависи от това дали изправната страна, в случая купувача, ще упражни правото си да търси неустойка от

неизправния продавач, като съгласно чл.94 от договора писмено го уведоми за това. В случая не се установява такова писмено потърсване на неустойката от купувача „Бриксуърк К.“ Л.. Ето защо фактурата, въз основа на която е отчетен разхода за неустойка, документиращ разход без конкретно реализирано основание, освен, че и самият договор, на който се позовава фактурата, води до отклонение от данъчно облагане.

Предвид горното, съдът намира за правилен извода на ревизиращите и решаващият орган, че процесният разход за неустойка е осчетоводен от дружеството с цел да се намали отчетеният финансов резултат за ревизираната данъчна година, без реално да е налице основание за неговото начисляване. Именно начисляването на сумата за неустойката в разходите на жалбоподателя, без доказано действително основание за нейното плащане, без икономическа обосновааност да се стигне до този разход, води до крайното заключение, че е сключена сделка с цел отклонение от данъчно облагане, като е целено намаление на финансовия резултат на ревизираното лице преди облагане с данъци. Затова невземането под внимание при определяне на данъчния финансов резултат за 2007г. на отчетения от жалбоподателя разход за начислена неустойка в размер на 3 911 660 лв. по договора с „Бриксуърк К.“ Л. е законосъобразно, съответно РА е законосъобразен в тази му част и жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

3.Преобразуване на финансовия резултат за 2007г. с разход за посредническа услуга в размер на 2 689 266, 25 лв.

На 02.04.2007г. е сключен дистанционно предварителен договор за търговско посредничество между [фирма] като възложител и "Келмарк Л.", регистриран в Република С. като посредник (л.315). Съгласно чл. 1 от предварителния договор, "възложителят възлага, а посредникът приема да проучи, да влезе в преговори и да подготви сключването на договор между възложителя и физически и юридически лица в България и чужбина покупко-продажба на дружествени дялове, собственост на [фирма] в [фирма] [населено място]. Страните са се споразумели, че посредникът има право на възнаграждение в размерите и при условията на този предварителен договор. В чл. 4 в) от договора страните са се договорили, че „посредникът е длъженда подготви оферта за сключване на договор по продажбата на дружествените дялове и да я представи на възложителя" В чл. 8, б. а) е договорено, че „при осъществяване на предмета на договора, а именно продажба на дружествени дялове, собственост на възложителя в [фирма] изпълнителят има право на възнаграждение в размер на 25 % от стойността на договора за продажба на дружествените дялове, сключен между възложителя и осигурения от посредника съдоговорител". В буква б на същия член е договорено, че възнаграждението на посредника се изплаща в срок и начини, определени със сключено допълнително споразумение към договора. В чл. 9, ал. 3 от договора е записано, че всички съобщения между страните във връзка с договора се извършват в писмена форма. "

Договор за търговско посредничество между страните е сключен на 18.05.2007г. (л.323). Клаузите в него са идентични с тези от предварителния договор.

На 11.04.2007 г. е сключен договор между [фирма] и [фирма] за продажба

на 2 дружествени дяла от капитала на [фирма] на стойност 5 500 000 евро (л.343). Плащането е извършено на същата дата по банков път.

Въз основа на сключените договори [фирма] е начислил разход, счетоводно отразен по с-ка 602/ в размер на 2 689 266,25 лв., който представлява начисленото възнаграждение в размер на 25 % от стойността на договора за продажба на дялове, в полза на Келмарк Л..

Във връзка с горецитирания договор с Искане за представяне на документи и писмени обяснения изх. № Д.-1983/11.12.2008г. (л.230) от дружеството е изискано да представи документи, доказващи реалното прстиране, характера и обема на услугите предоставени от "Келмарк Л.", включително и разменената кореспонденция, протоколи от срещи, писмени предложения и мнения и други подобни и Извлечение от публичен регистър на Република С., в който са вписани данните за търговската регистрация на Келмарк Л., както и писмени обяснения относно: критериите за избор на фирма - посредник за сключването на договора: по какъв начин е установен контакт с Директора на фирмата - Д. Ставрину; къде е подписван договора, дали [фирма] и "Келмарк Л." са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК.

С вх. № Д. - 1983 - 1/19.12.2008 г. в ТД на НАП [населено място] е представена декларация от управителя на дружеството за липсата на свързаност с Келмарк Л. и писмени обяснения. За останалите документи се препраща към иззетите с протокол от органите по приходите. Обяснения за подписването на договора са, че е подписан от управителя на [фирма] в България, а от Директора на "Келмарк Л." извън България.

Не се спори, че с протокол серия АА № 0004617/13.11.2008г. са иззети легализирани преводи на предварителен договор за търговско посредничество от 011/04.2007г. договор за търговско посредничество от 18.05.2007 г. и декларация от Д. Ставрину.

Видно от представените с административната преписка предварителен договор и договор за търговско посредничество, на същите липсва подпис от страна на управителя на [фирма] (л.329). Договорът е на английски език, придружен с легализиран превод на български език, независимо, че в представените обяснения е посочено, че „договора е сключен едновременно на два езика, български и английски. "

Анализът на ревизиращите органи на доказателствата приключва с прилагане на доказателствените правила на чл. 37, ал. 4 вр. с чл.116, ал.1 от ДОПК, като приемат, че представените доказателства са непълни и не доказват реалността на сключената сделка за посредническа услуга с „Келмарк Л.“.

Ревизиращият орган прави извод, че е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал.1 от ЗКПО като изброява причините: - Предварителен договор за посредничество е сключен на 02.04.2007г., продажбата на дяловете от [фирма] на „Л.“

Е. е на 11.04.2007г., а окончателен договор между двете дружества е сключен едва на 18.05.2007г., т.е.след продажбата на дяловете от [фирма] на [фирма] и според ревизиращите органи не може да се приеме, че действително „Келмарк Л.“ е извършил реални действия по намирането и

привличането на [фирма] за купувач на посочените дялове; - продавач и купувач на дяловете са две български юридически лица, регистрирани в [населено място] и [населено място], докато посоченият посредник по сделката е дружество, регистрирано в Р. С.; - непредставяне на доказателства относно начина на избор на посредника и осъществяване на контакт с него, водене на преговори преди включването на договора с посредника, както и търговска кореспонденция, доказваща реално изпълнение от страна на „Келмарк Л.“; - до момента на извършване на ревизията възнаграждението по договора не е изплатено. Въз основа на изложеното ревизиращият екип счита, че в конкретния случай с подписания договор не се е целяло постигането на предмета му, а се е целяло отчитането на счетоводен разход за посредническа услуга, без тя да е реално осъществена. На база процесния договор [фирма] е отразил счетоводен разход в размер на 2 689 266,25 лв., което от своя страна е довело до намаляване на счетоводния финансов резултат и в следствие на данъчния финансов резултат и определяне на корпоративен данък в по-малък размер. В този смисъл според ревизиращите органи са налице търговски и финансови взаимоотношения с които се е целяло отклоняване от данъчното облагане. На основание чл. 16 ал.1 от ЗКПО, ревизиращият екип при определянето на данъчния финансов резултат не взема под внимание отчетения разход за посредническа услуга в размер на 2 689 266,25 ле.

При административното обжалване решаващият орган е намерил, че от представените доказателства не може да се направи констатация за извършване на реална посредническа услуга, разходът е осчетоводен с цел да се намали финансовия резултат за ревизирувания период. Затова и начисляването на сумите за посредническите услуги без доказано основание, без икономическа обосновка и без реалното им извършване е довело до извода, че са сключени сделки с цел отклонение от данъчно облагане и са приложили разпоредбата на чл.16, ал.1 от ЗКПО.

Жалбоподателят при административното и съдебното обжалване възразява срещу извършеното увеличение на финансовия резултат за 2007г. с отчетения разход за посредническа услуга като сочи, че при неправилно тълкуване на разпоредбите на чл.293, чл.301 от ТЗ и чл.9, чл.17, чл.19 и чл.20а ЗЗД органите на НАП са приели договарянето и начисляването на разход за посредническа услуга по процесните договори за отклонение от данъчното облагане. Доводите на жалбоподателя са основани на принципа на свободата на договаряне в чл.9 ЗЗД и че сключеният договор има силата на закон за страните. Изгражда теза за неправилност на доводите на органите по приходите относно съотношението предварителен и окончателен договор, че задължения по предварителен договор могат да станат изискуеми преди сключването на окончателния договор. Страните не са уговорили ограничение относно статута на купувача, възложено е посредничество по сключване на сделката както в страната, така и в чужбина. Позовава се на изпълнение на договора – посредническата услуга е осъществена и 2 дяла са продадени за съответната платена цена. Що се отнася до неплащането на посредническото възнаграждение жалбоподателят определя това като проблем на търговското и облигационното право, а данъчното третиране и корекция на данъчния

финансов резултат било само в лимитативното изброените хипотези на чл.46 от ЗКПО, каквато в случая не била налице в разглеждания казус. Именно спазвайки точно принципа за текущо начисляване по чл.4, ал.1, т.1 от ЗСч, дружеството е начислило дължимото, но все още неплатено възнаграждение, при определяне на данъчния си финансов резултата. Оспорва приложението на чл.17 ЗЗД и позоваването на привидност на договора за посредничество по съображенията, изложени за неустойката. Трайната практика на съдилищата по прилагане на института на привидността приемала, че простото позоваване на привидност не е достатъчно и тя трябва да се докаже. Органът по приходите и в двата случая (третирането на неустойката и посредническото възнаграждение) според жалбоподателя е подменил действителната воля на страните, заменяйки я със своя, което водело до необоснованост на РА.

По делото е представена фактура 1ЕК0435/22.11.2007г. (л.367), издадена от „Килмарк Л.“, с която е фактурирано възнаграждение за услуги, предоставени съгласно Договор (чл.8 (а)) от 02 април 2007г.) с посочена обща сума 1 375 021. Ответникът чрез процесуалния си представител е оспорил истинността на фактурата, нейната Съдът е открил производство по чл.193, ал.3 от ГПК, указал е доказателствената тежест на жалбоподателя, който чрез процесуалните представители заявява, че не разполага с други доказателства като образци от подпис или друг сравнител материал, не може да осигури разпити на свидетели или лицето, подписало спорния документ. Жалбоподателят счита, че представените документи следва да се ценят съобразно представените удостоверения за регистрация и съобразно другите доказателства дали са подписани от лице, упълномощено да представлява дружеството.

По делото е прието като доказателство заключение на вещо лице от извършена съдебно-счетоводна експертиза (л.266 и сл.). Вещото лице дава заключение че: 1) начисленото, но неплатено от [фирма] посредническо възнаграждение, дължимо на „Келмарк Л.“, при събдяване на хипотезите на чл.46 от ЗКПО, следва да се осчетоводи като приход, но не поради изисквания на данъчния закон, а поради въвеждане принципни постановки в счетоводното законодателство и 2) Няма законово изискване да се приложи чл.2 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени и да се изчисли размера на посредническото възнаграждение по правилата на Наредбата; в конкретната фактическа обстановка методите, за определяне на пазарните цени по Наредба № Н-9 от 14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени са неприложими според вещото лице, поради липса на информация за съпоставими сделки със същия предмет, изпълнявани от лица с едни и същи функции, при сходни търговски и пазарни условия.

Съдът като съобрази всичко изложено по-горе намира крайният извод на органите по приходите да не вземат предвид при определяне на данъчния финансов резултат на дружеството жалбоподател за 2007г. описания разход за посредническа услуга за законосъобразен, а жалбата неоснователна в тази част, по следните съображения.

Съгласно чл.16, ат. 1 от ЗКПО, 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, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил 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 отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени* – изрично чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО.

По делото не се събраха доказателства, установяващи действителното осъществяване на възложените от жалбоподателя на "Келмарк Л." посреднически услуги по договорите от 02.04.2007г./18.05.2007г. за търговско посредничество, които да обосноват начисленото възнаграждение за посредническа услуга. Не са представени и съответните съпътстващи документи, от които да се установява реалното предоставяне на услугата. Извод за действителността на услугата не може да се направи единствено въз основа на продажбата на дяловете и издаването на фактурата. Следва да се сподели тезата на органите по приходите, че доказателствата водят до извод, че посредническият договор е сключен с цел да бъде отчетен разход.

Не могат да се приемат за основателни възраженията на жалбоподателя, че органите по приходите неправилно са приложили разпоредбите на данъчния закон във връзка с цитирани разпоредби на гражданския закон. В контекста на данъчните правоотношения достатъчно е да бъде установено, че сключените от задълженото лице сделки водят до отклонение от данъчно облагане. В конкретния случай, отчитайки разходи, представляващи възнаграждения за недоказани посреднически услуги от "Келмарк лимитид", дружеството неправомерно е намалило финансовия си резултат, което в случая е довело и до намаляване на корпоративния данък.

Изводът на ревизиращия орган за липса на реално извършени посреднически услуги, очертава хипотезата на чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО - заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

Защо и съдът намира за налична тази частна хипотеза на отклонение от данъчно облагане:

С. анализ на съдържанието на договора за търговско посредничество – и предварителния и окончателния, обстоятелствата около сключването им, статуса на страните, липсата на доказателства за изпълнението му, води до напълно логичният извод, че договорът е формално сключен, само за да бъде отчетен разход във връзка с него и не е налице доказано изпълнение на съдържанието му. Конкретните индикации, на които съда базира крайния си извод за целено отклонение от данъчно облагане са:

- Съдържанието на договора за търговско посредничество и неговото изпълнение. Предметът на договора е посредникът срещу договореното възнаграждение да проучи, да влезе в преговори и да подготви сключването на договор между възложителя „Инфра А. Мениджмънт” (тогава Е)О. и физически и юридически лица в България и чужбина за покупко-продажба на дружествените дялове, собственост на възложителя в друго дружеството.

Тоест, за да бъдат изпълнени задълженията на изпълнителя „Келмарк Л.“ е необходимо сключеният договор за продажба на дружествени дялове да е резултат от неговите действия като посредник. Иначе казано - възложеното посредничество е обвързано с постигане на определен резултат от посредника – да е съдействал за сключването на договора за продажба на дялове на възложителя. В случая е сключен договор за продажба на дружествените дялове, но не се установява това да е извършено с действията на посредника „Келмарк Л.“. Не се изяснява какви са конкретно осъществени от него дейности във връзка с посредничеството, тъй като липсва разменена писмена кореспонденция, предоставена от посредника на възложителя информация за водените преговори за продажба на дяловете и подготвена от посредника оферта за сключване на договор за продажба на дялове, съгласно изискванията на договора за търговско посредничество – чл.3 б.) б, чл.4, б.)в.

- Обстоятелствата около сключването на договора и статус на страните. Договорът за продажба на дяловете е сключен преди сключване на окончателния посреднически договор, макар и след предварителния договор за търговско посредничество. През периода 02.04.2007г., когато е окончателно сключен посредническият договор, до 11.04.2007г., когато е договорът за продажба на дружествените дялове, не се установяват действия на „Келмарк Л.“ за проучване, влизане в преговори и подготвяне на сключеният договор. Следва да се отбележи, че посредничеството при продажбата на дяловете, случило се в крайна сметка между две български търговски дружества, е възложено на едно чуждестранното дружество "Келмарк Л.", за което не се установява по един безспорен начин съответната регистрация. По отношение на доказване на правосубектността на посредника "Келмарк Л." следва да се има предвид изложеното по-горе в т.2 относно „Бриксуърк К.“ Л.. Без да е решаващо, ако е изолирано от останалите факти и обстоятелства по разхода за посредническата услуга, обстоятелството, свързано със статуса на посредника е индикация при съвкупния анализ, която доуточнява цялостната представа за действителното положение.

- Следва да се сподели изложеното от ответника за неустановяване на оспорената откъм истинност и достоверна дата фактура 1ЕК0435/22.11.2007г., издадена от „Килмарк Л.“ Л.. Жалбоподателят, въпреки указаната му доказателствена тежест, не ангажира доказателства, с които да установи, че фактурата е издадена и подписана от лице, оторизирано да издава фактури от името на „Килмарк Л.“ Л. и кое е то, поради което остава недоказано дали въпросната фактура е надлежно издадена от това дружество, още повече че остана неизяснена и самата му търговска регистрация. А също така остана недоказана и достоверна дата на издаване на фактурата, която да е по-ранна от момента на представянето ѝ в съдебно заседание, след като е представена за първи път едва тук, в съдебното производство.

- По отношение на възражението за прилагане на чл.46, ал.1 от ЗКПО и липсата на негативи за фиска от осчетоводяването на начисленията, но неплатени разходи за неустойка и комисионната услуга, съдът намира за неприложима разпоредбата към законосъобразността на невземането предвид за данъчния финансов резултат на двата разхода и споделя съображенията на процесуалния представител на ответника в писмените му

бележки. Понеже за целите на данъчното облагане резултатите от сделките в отклонение от същото не се вземат предвид по правилата на Глава четвърта от ЗКПО, то се счита, че няма реално възникнали задължения на данъчно задълженото лице към доставчиците му по сделките, които да бъдат основание за отчитане на разходи или да бъдат предмет на регулация по чл.46 от ЗКПО. Освен това тази регулация не касае процесния период и дължимите за него данъчни задължения, тъй като се извършва в годината на установяване на посочените в нормата основания за преобразуване (погасяване по давност на задълженията, оздравителен план при несъстоятелност, съдебно установяване на недължимост на задълженията, отказ по съдебен ред от тях/опрощаване от страна на кредитора и т.н.), които не са възникнали през ревизирия период, видно от доказателствата по делото.

Предвид горното, съдът счита за правилен извода на ревизиращите и решаващият орган, че процесният разход за посредническа услуга е осчетоводен от дружеството с цел да се намали отчетеният финансов резултат за ревизираната данъчна година, без реално да е налице основание за неговото начисляване. Именно начисляването на разход за посредническа услуга, без доказано действително извършване на такава, води до крайното заключение, че е сключена сделка с цел отклонение от данъчно облагане, като е целено намаление на финансовия резултат на ревизираното лице преди облагане с данъци. Затова невземането под внимание при определяне на данъчния финансов резултат за 2007г. на отчетения от жалбоподателя разход за посредническа услуга в размер на 2 689 266, 25 лв. по договора с „Келмарк Л.“ е законосъобразно, съответно РА е законосъобразен в тази му част и жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

В горния смисъл решение № 10044/2011г. по адм. дело № 16044/2010г. на ВАС.

Въз основа на гореизложеното съдът намери РА в обжалваната му част – определен корпоративен данък за 2007г. за 1) *незаконосъобразен в частта*, в която при определянето на данъчния финансов резултат за 2007г. същият е *увеличен със сумата 416 569, 35 лв.* неначислена от дружеството лихва и за 2) *законосъобразен в частта*, в която при определянето на данъчния финансов резултат за 2007г. същият е *увеличен със сумите 3 911 660 лв.* начислена неустойка по договора от 09.07.2007г. с купувач "Бриксуърк К. "Л. и 2 689 266, 25 лв. *начислено възнаграждение за посредническа услуга* по договор с "Келмарк Л.". На основание чл.160, ал.1, предл 3 от ДОПК, предвид правомощието на съда да измени РА в обжалваната част, следва предвид частичната основателност на жалбата, *обжалваният ревизионен акт №[ЕИК]/09.04.2009г. да се измени* в частта му на определяне на корпоративен данък за 2007г. както следва: *Да се определи данъчния финансов резултат за 2007г. в размер на 10 696 280, 48 лв. данъчна печалба* (при формирането на финансовия резултат съдът не отчита увеличените от ревизиращите органи приходи със сумата 416 569, 35 лв. неначислена от дружеството лихва, в останалата част съдът съобразява законосъобразната данъчна регулация на разходите - намалението им със сумите 3 911 660 лв. начислена неустойка и 2 689 266, 25 лв. начислено възнаграждение за посредническа услуга),

вместо определения от органите по приходите 11 113 031,02 лв. данъчна печалба. И съответно да се определи корпоративния данък на [фирма], ЕИК[ЕИК] за 2007г. в размер на 1 069 628, 04 лв. (10 696 280, 48 лв. данъчна основа x 10 % ставката на корпоративния данък за 2007г.), вместо определения от органите по приходите 1 111 303, 10 лв., и съответните на изменения размер на корпоративния данък лихви за закъснение.

Разноски от жалбоподателя са претендирани, същият е направил такива за държавна такса 50 лв., депозити за вещи лица общо в размер на 2770 лв. и за адвокатско възнаграждение за един адвокат в размер на 2000 лв. (л.3). Ответникът, представляван от юрисконсулт, претендира юрисконсултско възнаграждение. Предвид изхода на спора ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя разноските по делото съобразно уважения размер на жалбата – 286 лв., а жалбоподателят юрисконсултско възнаграждение съобразно отхвърлената част от жалбата – 13 651 лв. След компенсация на насрещните вземания за разноски на страните, *остават разноски в полза на ответника в размер на 13 365 лв.*, които жалбоподателят следва да бъде осъден да му заплати.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ИЗМЕНЯ ревизионен акт №[ЕИК]/09.04.2009г., издаден от Б. Й. Д., на длъжност главен инспектор по приходите, в частта му на определен корпоративен данък по ЗКПО за периода 15.02.2007г.-31.12.2007г., като определя данъчния финансов резултат за 2007г. в размер на 10 696 280, 48 лв. - данъчна печалба, вместо определения от органите по приходите 11 113 031,02 лв. - данъчна печалба и съответно в таблица I "Установявам" на РА, № по ред 17, колона 4 "размер на задължението" **определя корпоративния данък по ЗКПО за периода 15.02.2007г. - 31.12.2007г. (10 696 461, 61 лв. x 10 %) в размер на 1 069 628, 04 лв. (един милион шестдесет и девет хиляди шестотин двадесет и осем лева и четири стотинки)** вместо определения от органите по приходите 1 111 303, 10 лв., и съответните на изменения размер на корпоративния данък лихви корп.данък.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 13 365 (тринадесет хиляди триста шестдесет и пет) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

(Боряна Бороджиева)

