

РЕШЕНИЕ

№ 5291

гр. София, 05.08.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 16.04.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасов

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **5834** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следв. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез пълномощника му адв.Г. К. Г. от САК, срещу Ревизионен акт № Р-29002917004655-091-001 от 24.01.2018 г., в частта му, която не е отменена с Решение № 571/30.04.2018 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., а именно – по отношение на допълнително определените задължения за корпоративен данък за 2011г. в размер на 8 575 966,63 лв., ведно с дължимите лихви за просрочение за корпоративен данък (произтичащ от непризнати амортизации за данъчни цели на активите търговска марка и клиентска база и определен в този размер след приспадане на надвнесен от дружеството корпоративен данък за 2011г. в размер на 8 405 596,97 лв. и надвнесен корпоративен данък от дружеството за 2010г. в размер на 261 927,93 лв.), както и в частта за постановен отказ за възстановяване на данък по чл.195 от ЗКПО за период 01.01.2012г. – 31.12.2012г. в размер на 4 408,40 лв.

В жалбата са изложени подробни доводи за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт, като издаден при нарушение на материалния закон. По отношение на допълнително установените задължения по ЗКПО за 2011 г. се твърди, че дружеството не е извършило отклонение от данъчно облагане, вкл. и с позоваване на влязло в сила решение на ВАС по адм.д.№ 14 090/2015г. За непризнаването на начислените от дружеството амортизации върху актива търговска марка, които са признати като такива в резултат на две бизнескомбинации, осъществени през 2004г. и

2005г., са развити доводи, че към момента на извършването им е бил в сила МСС 38, утвърден с ПМС 21/2003г., съгласно който се предвижда един нематериален актив да бъде систематично амортизиран въз основа на оптималната оценка за неговия полезен живот, като последният, съгласно същият стандарт, не може да бъде безкраен. В тази връзка, за счетоводни цели, е мотивирано, че дружеството няма алтернатива, освен да определи ограничен полезен живот на актива. Жалбата съдържа позоваване и на решение на КС по конст.д. № 9/1996г., съгласно което данъчните норми, с които се въвеждат данъчни задължения или данъчни утежнения, не са ретроактивни.

При наличието на влезли в сила ревизионни актове на дружеството за 2004г. и за 2005г. в жалбата е се посочено, че дружеството се е съобразило и изпълнило указанията, дадени в същите, вследствие на което е завело в данъчния си амортизационен план посочените активи / търговска марка и клиентска база/ и е начислило амортизации. Така се обосновава позоваването на чл.17, ал.3 ДОПК, както и с оглед конкретно посочени писма с указания на министъра на финансите и твърдението за недължимост на лихви.

Във връзка с невъзстановения на дружеството данък по чл.195 от ЗКПО се твърди, че дружеството е доказало надлежно обстоятелствата по чл.136 от ДОПК в хода на ревизията и следва да му бъде възстановен недължимо платения данък. Иска отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание, жалбоподателят – с промяна в наименованието от [фирма] в [фирма], извършена на 18.05.2018г., служебно известна на съда от справка в Търговския регистър (л.467-468 т.П), се представлява от адв. В. Д. и адв.Г. Г., надлежно упълномощени, които поддържат жалбата, претендират присъждане на разноски, съобразно представен списък. Подробни съображения за основателност на жалбата излагат в представената писмена защита.

Ответникът по жалбата - Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр.С., редовно призван, се представлява от юрисконсулт С., надлежно упълномощена. Оспорва жалбата като неоснователна. Поддържа тезата, че е налице бизнес комбинация под общ контрол, надлежно установена в хода на ревизионното производство и че сделките са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, като първата бизнес комбинация е осъществена между свързани лица, при липса на икономическа причина за извършените вливания, с последица изкуствено формиране на два нематериални актива чрез амортизирането на които дружеството е намалило размера на дължимия от него корпоративен данък. Развива подробни доводи, че без посочените вливания, осъществени през 2004г. и през 2005г., търговската марка и клиентската база биха били квалифицирани като вътрешно създадени активи и не биха били амортизирани с получения данъчен ефект за жалбоподателя.

Подробни съображения за неоснователност на жалбата развива и в представена по делото писмена защита. Поддържа, че отговорите на министъра на финансите на въпроси на дружеството жалбоподател не могат да се определят като конкретни уверения на приходната администрация, които впоследствие не са били съобразени с ревизиращите органи, тъй като същите не съдържат указания относно отделното завеждане и амортизиране на спорните нематериални активи и съответстват на действащото към момента на даването им законодателство. Във връзка с останалите задължения по РА, оспорени с жалбата и основанията за установяването им поддържа, че жалбоподателят не е ангажирал доказателства за незаконосъобразност и РА в тази

му част също следва да бъде потвърден. Претендира юрисконсултско възнаграждение. СГП редовно уведомена не изразява становище по същество на жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Със Заповед № ГДО-1/03.01.2017 г. на Директор на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“, на осн. чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК и чл.11, ал.3, във вр. с ал.1, т.4 от ЗНАП, О. К. М. – началник сектор“Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ - [населено място], е упълномощена, считано от 01.01.2017 г., да издава заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл.113 от ДОПК и да издава резолюции за извършване на проверки (л.311, т.1).

Със Заповед №Р-29002917004655-020-001/17.07.2017 г. (л.305, т.1), издадена от О. К. М., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“, упълномощена със Заповед №ГДО-1/03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г.; за данък по чл. 194 от ЗКПО за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г.; за данък по чл. 195 от ЗКПО за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г.; данък по чл. 204 от ЗКПО за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г.; окончателен данък по ЗКПО върху залози за хазартни игри за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г. и задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г.

Издадена е Заповед за изменение на ЗВР - № Р-29002917004655-020-002/16.10.2017 г. (л.308 т.1), която е връчена по електронен път на ревизирия субект.

Ревизирият екип е съставил Ревизионен доклад (РД) № Р-29002917004655-092-001/20.12.2017 г., с който предлага да бъдат установени задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и периоди, подробно посочени в доклада. На 10.01.2018г. жалбоподателят е депозирал писмено възражение на осн. чл.117, ал.4 ДОПК срещу съставения ревизионен доклад по предложените за установяване задължения на дружеството и конкретно относно непризнатите разходи за амортизации върху търговска марка и клиентска база за 2011 г., както и относно начислен и удържан данък върху доходите, изплатени на чуждестранни лица. Към възражението са представени и допълнителни доказателства (становища на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]). Възражението е обсъдено от възложителят и от ръководителят на ревизията, изложени са мотиви по доводите в него, като възражението е оценено като несъстоятелно, поради което не е уважено. От възложителят на ревизията – О. К. М. и ръководителят на ревизията – Р. Г. С., на осн. чл.119, ал.2 ДОПК, е издаден обжалваният РА № Р-29002917004655-091-001 от 24.01.2018 г., с който са установени задълженията на ревизирия субект по видове и периоди, подробно описани в акта. РА е връчен по електронен път на жалбоподателя на 07.02.2018 г.

На 21.02.2018г. жалбоподателят е депозирал жалба срещу издадения РА до директора на Дирекция „ОДОП“ - ЦУ на НАП.

С Решение № 571/30.04.2018 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП е потвърдил РА от 24.01.2018 г. в оспорената част на установените задължения за корпоративен данък за 2011 г., ведно с дължимите лихви, както и в частта на

постановен отказ за възстановяване на данък по чл. 195 от ЗКПО за период 01.01.2012 г. - 31.12.2012 г.

Решението е връчено на жалбоподателя на 03.05.2018 г. и е обжалвано в законно установения срок – на 15.05.2018 г.

Представени са доказателства от ответника относно валидността на квалифицираните електронни подписи(КЕП), по реда на ЗЕДЕП, с които са подписани издадените документи от органите по приходите. Същите не са оспорени и са приобщени по делото.

С Решение № 337/08.03.2018г. на директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, изпълнението на обжалвания РА е спряно до 06.02.2019 г. С Определение № 3016/16.04.2019г., постановено по настоящето дело, изпълнението на РА е спряно до приключване на съдебното производство с влязло в сила решение, но не по-късно от 19.01.2020г.

По делото са приобщени събраните в хода на ревизионното производство писмени доказателства и допълнително представените такива, които не са оспорени от страните.

По искане на жалбоподателя е назначена съдебно-счетоводна експертиза, която е изслушана в съдебно заседание и приета като обективна и неоспорена от страните.

С оглед на така установената фактическа обстановка, съдът намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156, ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване.

Разгледана по същество, жалбата се явява частично основателна.

Съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната законоустановена форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му. Обосноваността на РА се свързва с наличието на обстоен анализ на констатациите на ревизионния доклад и издадения РА и обосновка как е достигнато до изводите, обективирани в съответната част на акта. По същество същите представляват правните и фактическите основания – мотивите на РА, които съгласно чл.120, ал.1, т.5 ДОПК трябва да се съдържат в самия РА, но съдебната практика приема, че мотивите могат да се съдържат и в РД, който съгласно чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от него.

Ревизионното производство по оспорения РА е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизията (ЗВР) № Р-29002917004655-020-001/17.07.2017 г., на осн. чл.112 и чл.113 ДОПК от О. К. М. на длъжност началник сектор“Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ - [населено място]. ЗВР има изискуемото по чл.113, ал.1 ДОПК съдържание. Със същата са определени органите по приходите съгл. чл. 7, ал.1, т.4 от ЗНАП, които следва да извършат ревизията, както и ръководителят на ревизията, всички на длъжност „главен инспектор по приходите“. ЗВР е издадена от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. РА е издаден от възложилия ревизията и ръководителя на ревизията, в съответствие с разпоредбата на чл.119, ал.2 ДОПК (изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.), според която РА се издава от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията.

С оглед изложеното съдът намира че ЗВР, заповедта за изменение на ЗВР, РА и РД

са издадени от компетентен орган, при спазване на местната и териториална компетентност.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120 ал.1 ДОПК задължителни реквизити - името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад. При издаването му, органът по приходите е спазил процесуално-правните разпоредби. Ревизионното производство е извършено и приключило по реда и в сроковете, предвидени в ДОПК.

Съдът намира за частично основателни доводите на жалбоподателя, че при издаването на ревизионния акт са нарушени материално-правните разпоредби на ЗКПО.

В тази връзка фактическата обстановка по делото не е спорна между страните.

За данъчен период 2011 г. от [фирма] е подадена ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. № 2900И0008030/30.03.2012 г. Декларирана е данъчна печалба в размер на 127 961 077,96 лв. След извършеното от ревизиращия екип преобразуване на декларирания финансов резултат на жалбоподателя, е определен нов данъчен финансов резултат – данъчна печалба, в размер на 354 358 277,40 лв. и дължим корпоративен данък за 2011 г. в размер на 35 435 827,74 лв. От [фирма] са направени авансови вноски за годината в размер на 20 938 776,84 лв. За невнесената част от определения с РА допълнително корпоративен данък е начислена лихва за забава в размер на 8 575 966,63 лв.

Общият размер на определените с РА допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 22 639 719,94 лв. произтича от извършеното преобразуване на финансовия резултат на дружеството по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2 от същия закон със сумата в размер на 226 397 199,44 лв.

При ревизията е установено, че в данъчния амортизационен план на дружеството са включени като самостоятелни нематериални дълготрайни активи „Търговска марка“ и „Клиентска база“. Вследствие на непризнати амортизации върху тези активи в размер на 226 397 199,44 лв. (за актива търговска марка са непризнати данъчни амортизации в размер на 77 157 493,50 лв., а за актива клиентска база непризнатите данъчни амортизации са в размер на 149 239 705,94 лв.), с обжалвания РА са установени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 22 639 719 44 лв. и лихви за забава в размер на 10 760,75 лв.

Основният спор в производството касае същността на активите „Търговска марка“ и „Клиентска база“, а именно дали двата нематериални активи, заведени отделно в счетоводството на жалбоподателя, са такива по смисъла на МСС 38 и следвало ли е да им се начисляват амортизации за данъчни цели като данъчно амортизируеми нематериални дълготрайни активи. Другото спорно обстоятелство е свързано с доводите на ответника, че сделките по преобразуване на дружеството – бизнес комбинациите, са сключени с цел отклонение от данъчното облагане, с позоваване на чл.16 от ЗКПО, респ. чл.14 от ЗКПО/отм./.

Установено е, че дейността на дружеството е изграждане, използване и поддържане на мобилна клетъчна мрежа – цифрова, стандарт GSM, с национално покритие и предоставяне на съответните далекосъобщителни услуги, за което притежава необходимите лицензии за извършване на дейността. Счетоводството е заведено

съгласно изискванията на Закона за счетоводството(ЗСч.) и приложимите Международни стандарти за финансови отчети (МСФО).

По делото е установено, че през 2004 год. е извършена бизнескомбинация, като [фирма] е изкупил 100% от капитала на [фирма], като последния се влива в [фирма] и престава да съществува, а [фирма] се преименува на [фирма]. Счетоводно е отразена положителна репутация като нематериален дълготраен актив.

През 2005 год. е извършена втора бизнескомбинация, като [фирма] придобива 100 % от капитала на [фирма], при което последния като преобразуващо дружество се прекратява без ликвидация и се влива в придобиващото дружество и се преименува на [фирма]. Не е спорно и че при тези преобразувания чрез вливане, по силата на чл.262 от Търговския закон е извършена оценка на придобитите нетни активи на преобразуващото дружество, при които оценки е формирана и при двете бизнескомбинации положителна търговска репутация, като тя през 2004 год. е заведена като нематериален дълготраен актив и е извършено разграничение на репутацията от нематериалните активи "Търговска марка" и "Клиентска база" . Установено е от съдебно-счетоводната експертиза (отговор на въпрос 3), че в резултат на придобиването на нетните активи първоначално е отчетена положителна репутация в размер на 1 515 238 898,46 лв. (775 370 000 лв. евро). И след втората бизнескомбинация двата нематериални актива са заведени счетоводно и затова следва да се сподели констатацията на експертизата, че са изпълнени изискванията на МСС-22 "Бизнескомбинации", приложим за годините на извършените преобразувания, а също и на МСС - 38 "Нематериални активи", на които отговарят активите „търговска марка“ и „клиентска база“. Съобразно т.2 от МСС 22- Бизнескомбинация представлява обединяването на отделни предприятия в една стопанска единица, в резултат на обединяването на едно предприятие с друго или придобиването на контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие. Бизнескомбинацията може да се осъществи по различни начини, които се определят съобразно законовите, данъчните или други изисквания и може да включва закупуването от дадено предприятие на акции/дялове на друго предприятие или закупуването от дадено предприятие на нетните активи на друго предприятие, може да се осъществи посредством емитиране на дялов капитал или чрез прехвърлянето на пари, парични еквиваленти или други активи; може да се осъществи между собствениците на комбиниращите се предприятия или между едно предприятие и собствениците на другото предприятие; може да се осъществи чрез създаването на ново предприятие, което да

притежава контрола върху комбиниращите се предприятия (например като холдинг и консорциум), може да се осъществи чрез прехвърляне на нетните активи на едно или повече от комбиниращите се предприятия на друго предприятие (например като апортни вноски); може да се осъществи чрез прекратяване на едно или повече от комбиниращите се предприятия (например като вливане и сливане). По смисъла на стандарта, Придобиване е бизнескомбинация, при която едно от предприятията (придобиващото) придобива контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие (придобиваното) в замяна на прехвърлянето на активи и поемането на пасиви или емитиране на акции/ какъвто е процесния случай. Бизнескомбинация, която представлява придобиване, се отчита във финансовите отчети, като се прилага счетоводният метод на покупко-продажбата. Придобиващото предприятие признава само тези активи и пасиви на придобиваното предприятие, които съществуват към датата на придобиването и формират сумата на нетните активи на придобиваното предприятие и които участват в сделката по придобиването, т.е. само разграничимите.

Безспорно е, че на [фирма], в качеството му на правопреемник на [фирма] е извършена данъчна ревизия за периода от 26.02.2004г. до 01.11.2005г.(датата на Решение №19/01.11.2005 г. на СГС, с което е вписано преобразуването чрез вливане, както и прекратяването), за което е издаден РА № 2900-439/31.01.2007 г. За данъчен период от 07.01.2005 г. до 31.12.2005 г. е извършена ревизия на [фирма] (с предишно наименование [фирма]), за което е издаден РА № 2900-520/28.02.2007 г. Двата посочени ревизионни актове са влезли в законна сила, като в същите липсват констатации относно сключените сделки, описани по-горе, за целите на отклонение от данъчно облагане. Чрез констатациите в посочените РА, органите са преценили, че активите „Търговска марка“ и „Клиентска база“ е следвало да бъдат заведени като новопридобити по определенията от първата оценка (респ. втората оценка, за втория РА) справедливи стойности както в счетоводния, така и в данъчния амортизационен план за 2005 г. Дружеството е предприело действия по признаването на посочените нематериални активи за данъчни амортизируеми цели в данъчно-амортизационния си план (ДАПл.), съобразно посочените в РА констатации.

По отношение на довода в обжалвания акт за сключване на посочените по-горе сделки в отклонение от данъчното облагане (чл.16 ЗКПО, чл.14 ЗКПО-отм.), съдът приема следното:

В решението на Дирекция „ОДОП“ е направен извод за икономическа необоснованост на извършеното преобразуване по първата и втората

бизнес комбинация, като е прието, че единствената последица от същото е изкуственото формиране на два нематериални актива, чрез амортизирането на които дружеството е намалило дължимия от него корпоративен данък. Посочените в решението фактически съображения в тази насока, обосновават приложимост на чл.14 ЗКПО (отм.), действал към момента на извършване на сделките. Съгласно цитираната норма – ал.1, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане, дължимият данък се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултата от тези сделки. В ал.2 на чл.14 е посочено, че дължимият данък в случаите по ал. 1 се определя в размерите, които биха възникнали при обичайния вид сделки, сключвани при ценови условия на борси, при фиксирани и наблюдавани цени, както и въз основа на статистическа информация за цени. Не се сочат факти относно цената на процесните сделки, поради което хипотезата е неотнoсима към конкретния казус.

Съгласно чл.14, ал.3 ЗКПО(отм.), когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията, които биха възникнали, ако е осъществена прикритата сделка. Именно към тази хипотеза са относими доводите, изложени в решението на ОДОП.

За да е налице такова данъчно отклонение, е необходимо сключената между страните сделка или да е симулативна, или да заобикаля закона. При симулацията, привидното състояние, което една сделка създава, цели да прикрие реалната воля на страните. В този случай законът гласи, че данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка. За да е налице заобикаляне на закона, е необходимо да са осъществени две и повече юридически действия, всяко едно от които само по себе си не е противоправно, като крайната цел е, след последователното осъществяване на тези сами по себе си законосъобразни действия, да се постигне един противоправен резултат.

На основание чл.286 вр. с чл.288 от Търговския закон, тъй като не се съдържа правна уредба на привидните сделки в този закон, за привидните сделки между търговци следва да се прилагат разпоредбите на гражданския закон - чл.17 и чл.26, ал.2 от ЗЗД. Нормата на чл.17 от ЗЗД определя, че в този случай се прилагат правилата относно прикритото, ако са налице изискванията за неговата действителност. Не са изложени твърдения и не е установявано в хода на ревизионното производство, че някоя от страните по договора е действала от името на друг търговец като негов представител, за да се докаже тезата, че е налице друга сделка. Не са събрани доказателства за привидна сделка и не са приети като

установени факти в РА, относно доказването на съществуването на друга сделка - прикритата. С извършените бизнес комбинации е постигнат ефекта на изкупуване на търговско предприятие, което е станало на три етапа – изкупуване на капитала, вливане и промяна на наименованието на дружеството – правопреемник. Възмездността на придобиването не се оспорва и не се твърди, че има прикрито безвъзмездно придобиване. Ето защо начинът, по който е осъществено правопреемството, е без значение за осчетоводяването на придобитите активи като външно създадени такива. След като не се доказва да е извършено прикрито безвъзмездно придобиване, то нормата на чл.14, ал.3 ЗКПО (отм.) е неприложима. Съществуват доказателства по делото, че преди извършване на първата бизнес комбинация, дружеството е уведомило Министъра на финансите за планираното придобиване и последващо вливане на придобитото в придобиващото дружество, което сочи за липса на цел за отклонение от данъчно облагане.

Към момента на извършване на двете бизнес комбинации (2004г. и 2005г.) не е била в сила разпоредбата на чл.16, ал.1 от сега действащия ЗКПО(в сила от 01.01.2007 г.), както и чл.151, изискваща икономическа обосновааност на предприетото преобразуване, каквито доводи са развити в решението на Дирекция ОДОП. Тези норми са неприложими в настоящия казус, което произтича и от решение на КС №9 от 20.06.1996 г. по конст.дело 9/96 г., съгласно което нормите, с които се въвеждат данъчни задължения или данъчни утежнения, трябва да бъдат създадени преди времето, за което те се отнасят, т.е. действат за напред.

Аргумент в тази насока е и § 61 от ПЗР на ЗКПО, съгласно който разпоредбата на чл.140, ал.7 не се прилага при преобразуване, за което датата на вписване в търговския регистър е преди 1 януари 2008г., както е в случая. А чл.140, ал.7 (нова - ДВ, бр. 110 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.) гласи, че „когато в резултат на преобразуването получаващото дружество признае съгласно счетоводното законодателство активи или пасиви, които не са били признати при преобразуващото се дружество, счетоводно отчетените приходи и разходи след преобразуването по повод на тези активи и пасиви не се признават за данъчни цели. Когато активите по изречение първо са амортизируеми за счетоводни цели, същите не се завеждат в данъчния амортизационен план на получаващото дружество и за тях не се начисляват данъчни амортизации. Възникналата счетоводна печалба при получаващото дружество в резултат на преобразуването, съответно счетоводно признатите приходи по повод на възникнала отрицателна репутация, не се признават за данъчни цели.“

Следва да се отчете и обстоятелството, че периодите през които са

осъществени двете бизнес комбинации – 2004 г. и 2005 г. са били предмет на две ревизии, приключили с РА № 2900-439/31.01.2007 г. и РА № 2900-520/28.02.2007 г. Ревизионните актове са влезли в законна сила, като в същите липсват констатации относно сключване на сделките, описани по-горе, за целите на отклонение от данъчно облагане.

Въз основа на всичко изложено, настоящият състав намира за неправилни изводите на органите по приходите за приложимост на чл.16, ал.1 ЗКПО, респ. чл.14 ЗКПО(отм.), доколкото въз основа на събраните в рамките на процеса доказателства не се установи осъщественото преобразуване, чрез вливане, по смисъла на ТЗ, да е изкуствена сделка, насочена единствено към отклонение от данъчно облагане, поради което и позоваването от ответника на презумпцията на чл.11, §1, б.“а“ от Директива 90/434/ЕИО, относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки, е неоснователно. Съгласно директивата, държавите-членки (Р България е член от м.01. 2007 г.) могат да предвидят, че факта, че планираната операция не се извършва от валидни търговски съображения, представлява презумпция за избягване на данъци или отклонение от данъчно облагане. Държавите-членки са компетентни, при спазване на принципа на пропорционалността, да определят вътрешните процедури, необходими за тази цел, с което са създадени след 2007 г. и съответните норми в ЗКПО.

По отношение на активите „Клиентска база“ и „Търговска марка“, съдът приема следното:

Първата сделка е осъществена на 06.07.2004 г., когато приложими съгласно действащото законодателство са ЗСч(отм.) и приложимите Международни счетоводни стандарти (МСС), в т.ч. МСС 22-Бизнескомбинации и МСС 38 – Нематериални активи. Придобиването от страна на [фирма] на 100% от акциите на [фирма] представлява бизнес комбинация, поради което посочените стандарти са приложими. В съответствие с МСС 22-Бизнескомбинации, в случай на бизнескомбинация, която представлява придобиване, придобиващият следва да признае в баланса си всички разграничими активи и пасиви на придобивания, дори и такива, които не са били признати преди това, по техните справедливи стойности. Относно преценката за признаване на нематериални активи, придобити при бизнес комбинация, МСС 22 (§ 3.9 ж) препраща към МСС 38, където в § 8 по дефиниция, „нематериален актив“ е установим непаричен актив, без физическа субстанция, който е контролиран от предприятието в резултат на минали събития и от който

може да се очаква получаването на бъдещи икономически изгоди за предприятието. Дефиницията за „актив“ определя, че това е ресурс, който е контролиран от предприятието в резултат на минали събития и от който се очаква приток на бъдещи икономически ползи за предприятието. Процесните активи са непарични активи, без физическа субстанция и се използват от предприятието за целите на неговата икономическа дейност – предоставяне на услуги и продажба на стоки, т.е. те са нематериални активи по смисъла на определението в МСС 38.

Активът „Търговска марка“ е законово защитен обект на интелектуалната собственост и е отделим от останалите активи, като може да бъде обект на покупко-продажба отделно от другите активи. „Търговската марка“ е регистрирана по съответния законов ред на ЗМГО и законово защитена, като притежателят ѝ може да упражнява контрол върху нея и да извлича икономически изгоди.

„Клиентската база“ е нематериален актив, възникнал от взаимоотношенията с клиенти, натрупаните познания за тях, като дружеството разполага със съответен списък на клиентите. Правата върху този актив могат да имат договорен характер или извъндоговорен. Този актив е установим и може да бъде отделен и продаден. От този актив дружеството извлича икономическа полза от предоставянето на услуги, интернет и др.

Оценката на тези активи като справедлива стойност е изготвена от експертния екип на „Б. и Я.“ в съответствие с МСС 38, чрез използването на индиректни техники за оценка, като използваните предположения и допускания са разумни за целите на определянето на справедливата стойност на процесните активи.

При придобиване на един актив чрез сделка с друго предприятие, той е външно създаден, за него е платена определена цена, което сочи на неговата разграничимост. Безспорно е, че дружеството има контрол върху активите, тъй като има собственост върху тях, както и правомощието да получи бъдещи икономически ползи от тези ресурси. В МСС 38 – Нематериални активи(в сила до 31.12.2005 г.), „търговска марка“ и „клиентска база“ се дават като примери на нематериални дълготрайни активи. При първата сделка, дружеството е завело в счетоводните регистри единствено репутация (бъдещи икономически ползи, възникващи от активи, които не могат да бъдат идентифицирани индивидуално и признати отделно), първоначално отчетена условно, тъй като оценката на справедливите стойности на придобитите активи и пасиви е направена в допустимия от стандартите едногодишен срок след датата на придобиването, в съответствие с приетата и прилагана от

дружеството счетоводна политика. Аналогично на първата сделка, към 12.07.2005 г., когато е осъществена Втората сделка, според вещото лице / отговор на въпрос 2/, **търговската марка и клиентската база** правилно са класифицирани като дълготрайни нематериални активи. Те са установими, тъй като отговарят едновременно на изискването в МСС 38 да са отделими, могат да бъдат отдавани под наем, продавани и възникват от прехвърлени законови права. Предприятието може да *се* разпорежда с тях, има контрол върху активите и очаква бъдещи икономически ползи. Справедливата стойност е оценена надеждно, въпреки, че не се търгуват на активен пазар, активите възникват при бизнес комбинация и са използвани техники за оценка на тяхната справедлива стойност. Активите са заведени в данъчния амортизационен план на дружеството и на същите се начисляват амортизации, тъй като в счетоводната политика на дружеството е прието активите да бъдат с ограничен полезен живот.

Не е спорно, че при извършените ревизии за 2004 г. и 2005 г., в констатациите си, именно приходната администрация, е въвела като задължение признаването на двата актива в данъчно амортизационния план на дружеството, като новопридобити, по определените от оценката справедливи стойности. Дружеството се е съобразило с указанията и е направило съответните корекции.

Съгласно НСС 38 (ред. 2003 г.) - § 9. Класифициране на нематериалните активи - Нематериалните активи могат по усмотрение на ръководството на предприятието да се включат във финансовите отчети в следните класификационни групи: а) права за индустриална собственост - такива права са налице, когато се притежават или дългосрочно могат да се ползват от предприятието, независимо дали са закупени или създадени в него, и те могат да бъдат: търговските марки; авторските права, включително върху компютърни софтуери; търговски наименования, рубрики и издателски права; лицензи и франчайзи; патенти; ... е) други нематериални активи.

Съгласно НСС 4 - Отчитане на амортизациите (ред. 2003 г.) в §1 е посочено, че този стандарт се отнася за всички амортизируеми дълготрайни материални и нематериални активи. Посочени са и изключенията, за които стандартът не се прилага. Видно е, че съгласно НСС 38 (ред. 2003 г.) активите търговска марка и клиентска база са нематериални активи, като търговската марка е посочена изрично, а клиентската база може да се класифицира в групата „други нематериални активи“. Съгласно НСС 4, същите не попадат в обхвата на изключенията, поради което се считат за амортизируеми активи. Като такива същите следва да бъдат включени в ДАПл на основание ДР

ЗКПО(отм.) - § 55. Амортизируем актив, според стандарта, е актив, който се очаква да бъде използван повече от един отчетен период, има ограничен срок на годност и се държи от предприятието за целите на производството или доставката на стоки и услуги, отдаване под наем на други лица или за административни цели. Съгл. §7 от НСС 4 предприятието трябва да изработи собствена амортизационна политика, периодично да преразглежда оценката на полезния срок на годност на дълготрайните материални и нематериални активи и ако очакванията се различават значително от предишните оценки, полезният срок на годност следва да се коригира, както и начислената амортизация за текущия и бъдещи периоди. Стандартът позволява един актив с един полезен срок на годност, в следващ отчетен период да бъде с друг. Спазвайки тези изисквания жалбоподателят е определил първоначално полезния срок на годност на актива „Клиентска база“ на 7 години, а на актива „Търговска марка“ - 10 г., съответстващ на първоначалния и срок за регистрация по ЗМГО. Доколкото клиентската база представлява общият брой на абонатите на оператора, същата се амортизира, с оглед на обстоятелството, че в различни периоди от време част от абонатите се отказват от оператора и сключват договор с друг оператор, поради което безспорно е нематериален актив.

След получаване на оценителския доклад от 04.07.2005 г. „Разпределение на покупната цена на „М. АД“ процесните активи са заведени в ДАПл през 2005 г., като дружеството същевременно е намалило стойността на актива „Търговска репутация“, което е видно от извлечението от справка за стойностите в ДАПл към 31.10.2005 г. В годишните финансови отчети на дружеството, в резултат на извършената одиторска проверка от независим одитор, е изразено мнение, че финансовите отчети на дружеството дават вярна и честна представа за финансовото състояние, паричните потоци към 31.12.2005 г., промените в собствения капитал за годината, в съответствие с действащите към този момент МСС.

Към датите на извършване на двете сделки, МСС 38 предвижда един нематериален актив да бъде систематично амортизиран въз основа на оптималната оценка на неговия полезен живот. Спорен между страните е въпроса относно полезния живот на двата актива, което е от значение за евентуални бъдещи ползи от тях, свързани с получаването на приходи, както и установяването им като амортизируеми активи, предвид факта, че дружеството е отчело в счетоводството си амортизации и по отношение на двата актива.

В изпълнение на §10 от МСС 38, за счетоводни цели дружеството е изпълнило изискванията да определи ограничен полезен живот на

активите и да ги амортизира. Жалбоподателят е определил първоначално полезния срок на годност на актива „Клиентска база“ на 7 години, а на актива „Търговска марка“ - 10 г., съответстващ на първоначалния и срок за регистрация по ЗМГО. Според счетоводната политика на дружеството, полезният живот на актива „Клиентска база“ е определен на 7 години, т.е. този актив е определен като нематериален с ограничен полезен живот по смисъла на МСС 38. Базата от клиенти се амортизира в течение на очаквания полезен живот, определен от процента на напусналите клиенти, т.е. 7 години. Прогнозните стойности за бъдещото развитие на клиентската база са включени в актива репутация. През 2006 г., по силата на ПМС №207/07.08.2006 г.(ДВ,бр.66 от 15.08.2006 г.), приложими за дружеството стават МСФО, които заменят прилаганите до момента МСС. Отпада предположението на МСС 38, че полезният живот на един нематериален актив не може да надвиши 20 г. и за целите на синхронизиране на счетоводната политика на дружеството с тази на дружеството-майка, същото коригира полезният живот на актива „търговска марка“ на неограничен.

Съдът приема, че търговската марка е нематериален актив с неограничен полезен живот и като такъв не подлежи на амортизиране. Той се тества за обезценка съгласно МСС 38 ежегодно или когато съществува индикация, че може да бъде обезценен. Полезният живот се преразглежда през всеки период, за да се определи дали събитията и обстоятелствата продължават да подкрепят оценката за неограничения полезен живот.

Съгласно заключението на вещото лице двата актива **търговска марка и клиентска база** са заведени в счетоводния амортизационен план на дружеството през 2005 г. на основание първата оценка на [фирма] от 04.07.2005 г. *В резултат на втората оценка на [фирма] от 12.08.2005 г.*, двата актива са признати за дълготрайни нематериални активи за сметка на намаляване на стойността на актива „Положителна репутация“. Полезният срок на живот на актива търговска марка е определен на 10 г., а полезният срок на живот на актива на клиентска база е определен на 7 г. Начислена е амортизация. В резултат на промени в нормативните актове, М. променя счетоводната си политика през отчетната 2006 г., като я съобразява с тази на неговия собственик - Мобилком А.. През 2006 г. дружеството спира начисляването на счетоводни амортизации върху актива търговска марка и сторнира начислената *счетоводна амортизация за 2005 г.* По този начин активът търговска марка е с отчетна и балансова стойност в размер на 514 383 хил.лв. в Годишния финансов отчет /ГФО/ за 2006 г. С тази стойност 514 383 хил. лева, активът търговска марка е в отчетите на дружеството до 2010 г. Сторнира се амортизацията и на

положителната репутация, която е с отчетна и балансова стойност в размер на 1 082 800 хил.лв. в отчетите на дружеството от 2006 г. до 2010 г.

В *счетоводните* амортизационни планове за 2008 г. и 2009 г., представени допълнително търговската марка присъства като актив, на който не се начисляват счетоводни амортизации.

Съгласно §88 от МСС 38, даден нематериален актив трябва да бъде разглеждан като имащ неограничен полезен живот, когато на базата на анализ на съответните фактори, не съществува предвидимо ограничение за периода, през който се очаква активът да генерира нетни парични потоци за предприятието. Факторите, оказващи влияние върху полезния живот на нематериалния актив, са икономически и законови. Икономическите фактори определят периода, през който предприятието ще получава бъдещи икономически ползи. Законовите фактори могат да ограничат периода, през който предприятието контролира достъпа до тези ползи. Полезният живот е по-краткият от двата периода, определени от тези фактори.

Към датата на втората бизнескомбинация, ревизираното лице е притежател на най-малко две търговски марки, които то използва като знак, който е способен да отличава стоките или услугите му / съгласно и експертното заключение/. Съгласно чл.20 от ЗМГО марката се регистрира за определен срок - 10 години. § 94 от МСС 38 предвижда, че полезният живот на нематериален актив, който произтича от договорни или други законови права, не трябва да превишава периода на договорните или другите права, но може да бъде по-кратък в зависимост от периода, през който предприятието очаква да използва актива. В случай, че договорните или другите законови права са прехвърлени за ограничен срок, който може да бъде подновен, полезният живот трябва да включи и периода(ите) за подновяване, ако са налице доказателства в подкрепа на подновяването от предприятието без съществени разходи, каквито в конкретния случай не липсват. Съгласно чл. 20, ал.2 ЗМГО, регистрацията на търговска марка може да бъде подновявана неограничено за следващи периоди от десет години, по реда на чл. 39 от същия закон. Патентното ведомство няма законова възможност да откаже подновяването, ако то е извършено в предвидения от закона срок и таксата е заплатена. Следователно, на цената на посочената такса, търговската марка може да бъде подновявана неограничено във времето, което, наред с високата отличителност на марката, е съществен аргумент за нейния неограничен полезен живот. В случай че регистрацията на марката бъде прекратена, отменена или заличена по реда на раздел IV

ЗМГО, това би довело до преоценка на полезния живот на актива, но нито към момента на бизнескомбинацията, нито към настоящия момент има никакви данни за евентуално настъпване на посочените по-горе обстоятелства.

Не на последно място, ревизираното дружество само е осчетоводило актива търговска марка като такъв с неограничен полезен живот, като изрично е обяснило в приложените счетоводни отчети и съображенията си за това; съответно за този актив не са начислявани счетоводни амортизации, но върху актива са били начислявани данъчни амортизации. Съгласно чл. 51, ал.1, т.1 б."в" ЗКПО в относимата редакция, данъчни дълготрайни нематериални активи са само тези придобити нефинансови ресурси, които имат ограничен полезен живот. Активи с неограничен полезен живот не само не се амортизират по смисъла на МСС 38, но и въобще не представляват данъчни дълготрайни нематериални активи по смисъла на закона / в т.см. Р.на ВАС по адм.д.14 090/2015г./ и по адм.д. № 6942/2018г./.

По изложените съображения съдът приема, че дружеството неправилно е отчитало данъчни амортизации за актива „търговска марка“, въпреки забраната за това, поради което РА, в частта му относно начислените амортизации върху актива търговска марка и съответните лихви е законосъобразен и следва да бъде потвърден.

Актива „клиентска база“ се признава за нематериален актив от & 9 на МСС 38, като към момента на втората бизнес комбинация този актив е оценен само по отношение на съществуващите към този момент абонати, а бъдещите абонати – като репутация, която също е нематериален актив, съгласно определението в & 11 на МСС 38. Репутацията не може да съществува самостоятелно и винаги следва друг актив, като и при двете бизнес комбинации е налице положителна репутация, която не се амортизира. По отношение на репутацията се извършва обезценка, съгласно нормите на МСС 36.

За процесния период - 2010 г., видно от заключението по ССЧЕ, дружеството е начислило годишна данъчна амортизация на процесните активи, както следва: Търговска марка – 77 157 493,50 лв. и Клиентска база-149 239 705,94лв., или общо за двата актива- 226 397 199,44 лв.

Съгласно чл.49 ал.2 от ЗКПО репутацията, възникнала в резултат на бизнес комбинация не е данъчно амортизируем актив. Дружеството правилно е отчислявало данъчни амортизации за този актив при ограничения му полезен живот, поради което в тази му част РА е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Относно начислен и удържан данък върху доходите, изплатени на

чуждестранни лица, по отношение на който не е постановено възстановяването му на дружеството от органите по приходите е установено, че през 2012 г. от страна на [фирма] е внесен и удържан данък по чл. 195 от ЗКПО в размер на 4 408,41 лв., разпределен както следва: 318,94 лв. за „А. UK“; 97,79 лв. за „NET MOBILE M. G.“; 401,66 лв. за „S. M. I.V.“ и 3 590,02 лв. за „T. W. D. C. L.“. Установено е в ревизионното производство че са начислени доходи в полза на чуждестранни лица, попадащи в обхвата на чл. 12, ал. 3, 4, 5 и 8 от ЗКПО за периода 01.01.2012 г. – 31.12.2012 г. и облагаеми с данък при източника по смисъла на чл. 195 от ЗКПО. За посочените по-горе чуждестранни дружества е установено, че не са издадени становища за прилагане на СИДДО, но са налице обстоятелства, удостоверяващи основанията, регламентирани в чл. 136 от ДОПК. С оглед на това, правилно органите по приходите са приели, че внесеният по чл. 195 от ЗКПО данък в посочените размери може да бъде възстановен по реда на чл. 129 от ДОПК, но на чуждестранните лица, а не на [фирма].

Процедурата по прилагане на данъчните облекчения за чуждестранните лица е уредена като особено производство в Раздел III на Глава шестнадесета от ДОПК. За да ползва предвидените в съответната СИДДО облекчения след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната, чуждестранното лице удостоверява наличието на основанията, посочени в чл. 136 от кодекса. Удостоверяването на основанията за прилагане на СИДДО е пред орган по приходите или пред платеца, в зависимост от годишния размер на начисления от последния доход: Така, в случай, че годишният размер на начисления от платеца на ЧЛ доход е с общ размер до 500 000 лева, обстоятелствата по чл. 136 се удостоверяват пред платеца – чл. 142, ал. 1 от ДОПК. При годишен размер на начисления от платеца на ЧЛ доход е с общ размер над 500 хил.лева, обстоятелствата по чл. 136 се удостоверяват пред орган по приходите от компетентната териториална дирекция по регистрация на платеца на дохода – чл. 137-139 от ДОПК. След внасяне на данъка, основанията за прилагане на СИДДО по отношение на обложения доход подлежат на доказване по реда на чл. 129 във връзка с чл. 142, ал. 3 от ДОПК.

В производството не е спорно обстоятелството дали внесеният и удържан данък по чл. 195 от ЗКПО от [фирма] през 2012 г. в размер на 4 408,41 лв. следва да бъде възстановен, а от кого следва да бъде подадено искането по чл. 129 от ДОПК.

В тази връзка настоящата инстанция счита, че органите по приходите правилно са приели, че данъкът подлежи на възстановяване, ако искането е направено от получателя на дохода.

В разпоредбите на чл. 128 и чл. 129 от ДОПК е уредено производството по прихващане или възстановяване на недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното и осигурителното законодателство от Националната агенция по приходите. Искането на [фирма] за възстановяване на спорния данък в размер на 4 408,41 лв. е недопустимо по аргумент на чл. 27, ал. 2, т. 5 от АПК, поради липса на правен интерес на заявителя, което е абсолютна процесуална предпоставка за образуване на производството.

В чл. 15 от ДОПК, в която са определени лицата, задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски. В тази връзка съгласно ал. 2 на същата разпоредба данъци или задължителни осигурителни вноски, удържани и внесени от лицата по ал. 1, се смятат за платени от името и за сметка на лицето, от чието възнаграждение или плащане са били удържани, дори и когато не е имало задължение за удържане.

Предвид изложеното, оспорваният РА и в тази си част се явява законосъобразен и правилен.

Поради гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 ДОПК, Административен съд-София град

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с предишно наименование [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-29002917004655-091-001 от 24.01.2018 г., в частта му, която е потвърдена с Решение № 571/30.04.2018 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., относно непризнатите данъчни амортизации, начислени за актива „Клиентска база“ в размер на 149 239 705,94, вследствие на което за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 14 923 970,59 лв., ведно със съответната лихва за просрочие.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с предишно наименование [фирма], ЕИК[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-29002917004655-091-001 от 24.01.2018 г., в останалата му част, в която е потвърден с Решение № 571/30.04.2018 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., относно непризнатите данъчни амортизации, начислени за актива „Търговска марка“, а именно в частта на непризнати данъчни амортизации за периода 01.01.2011г. - 31.12.2011г. върху актива

„Търговска марка“ в размер на 77 157 493,50 лв и съответната лихва за просрочие върху допълнително определения в тази връзка корпоративен данък за периода 01.01.2011г. - 31.12.2011г. в размер на 7 715 749,35 лв., както и в частта на постановения отказ за възстановяване на начисления и удържан данък върху доходите по чл. 195 от ЗКПО за 2012 г. в размер на 4 408,41 лв.

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на жалбоподателя, на ответника по жалбата и на СГП.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото.

СЪДИЯ: