

РЕШЕНИЕ

№ 185

гр. София, 10.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 09.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **2622** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Производството е образувано по жалба на „П. Индъкшън Х. Л.“, чуждестранно лице, ЕИК:[ЕИК], с място на стопанска дейност: [населено място], [улица], Пристанище Терминал „И.“, регистрирано на основание чл. 3, ал. 1, т. 5а от Закон за регистър Булстат на основание Договор от 11.01.2018 г. на „Ес Ти Ел Ойл енд Газ Сървисиз“ ООД и с издаден от НАП – България служебен № [ЕГН], чрез адвокат Д. Й., Адвокатска колегия – С., с адрес за връчване на съобщения: [населено място], [улица], ет. 3 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-02000220002671-091-001/25.11.2020 г., издаден от Д. И. В. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, орган възложил ревизията и Д. Ж. Й. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 31 от 15.02.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ на НАП/.

С жалбата се оспорва ревизионния акт, потвърден с Решение № 31 от 15.02.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място]. Релевиран са доводи, че РА, в частта, с която е отказано право на данъчен

кредит е неправилен, незаконосъобразен, немотивиран, издаден в нарушение на материалноправните и процесуалноправни норми. Подробни съображения в тази насока излага е депозираната жалба. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява от адвокат Й. и адвокат Д., които молят съда да отмени РА по съображенията, изложени в депозираната жалба. Претендират сторените по делото разноски, съгласно представен по делото списък.

Ответният административен орган – Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, чрез процесуалния си представител юрисконсулт М., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП – [населено място] при ЦУ на НАП следващото му юрисконсултско възнаграждение. Отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена се представлява от прокурор М., която излага становище за неоснователност на депозираната жалба и моли съда да потвърди издадения ревизионен акт.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Същата е подадена в срок, от надлежна страна и при наличието на правен интерес, поради което същата се явява процесуално допустима.

Административен съд-София град, приема за установено от фактическа страна:

Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място], с което е отменен РА № Р-02000219002223-091-001/17.02.2020 г., издаден от Д. И. В., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] и А. Т. М., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията за следните задължения и данъчни периоди:

- Корпоративен данък за данъчен период 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.;
- Данък върху добавената стойност за данъчен период 01.11.2014 г. до 31.12.2018г.;
- Данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за данъчен период 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г.

С отменителното Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място] са дадени задължителния указания да се извършат процесуални действия по изясняване точния предмет на дейност на дружеството в България и периода на извършване на дейността, което е от значение за преценка дали ревизираното лице е формирало място на стопанска дейност в страната и на кое

основание от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И.. Указано е, да бъде изяснена точно в какво се състои дейността на дружеството по сключен Договор № 947201/16.06.2014 г. със „Сайпем S.P.A“ – клон България и къде конкретно дружеството предоставя услугите – на място на строителния обект на Възложителя или той реално извършва дейността само в Завода за изолация за заваръчни шевове, включително с оборудване и съоръжения, монтирани извън района на завода, като дизелови генератори, дизелови резервоари, офис столова и други, находящ се в Пристанище „Б.“, Терминал „И.“. Съгласно дадените указания, ревизиращият екип е следвало да изясни дали самата дейност на ПИХ представлява „монтаж“ и следва ли да се разглежда като отделен монтажен обект на дружеството. След правилното изясняване на тези факти, органите по приходите да определят коректно в коя точно хипотеза на чл. 5 от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И. попада дейността на ПИХ – в приложното поле на чл. 5, т. 2 от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И., или на чл. 5, т. 3 от СИДДО. Указано е, че това е необходимо с оглед обстоятелството, че ако ревизираното дружество извършва дейността си само и единствено в завода на Пристанище „Б.“ ще е приложима нормата на чл. 5, т. 1 и т. 2 от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И.. Ако извършва монтаж на тръбите по трасето на газопровода, формира отделен „строителен или монтажен обект“ – тогава приложима ще бъде нормата на чл. 5, т. 3 от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И.. След изясняване приложимата за ревизираното лице норма, с Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място], е указано да бъде изяснен периодът, в който чуждестранното дружество е предоставяло услуги по почистване и обновяване на тръби – предварителна обработка на сушата, на „Сайпем S.P.A“ – клон България. Съгласно дадените указания, в случай че бъдат събрани безспорни доказателства, удостоверяващи, че ревизираното дружество е формирало място на стопанска дейност в България е необходимо да бъде обоснован извод, че чуждестранното лице е данъчно задължено лице по смисъла на чл. 2, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. След като бъдат изяснени тези факти, на органите по приходите е указано да бъде извършена преценка дали са обстоятелствата, предвидени в чл. 122, ал. 1 от ДОПК за извършване на ревизия по този специален ред, предвиден в ДОПК и за определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като бъдат приложени правилно процесуалните изисквания за извършване на ревизия по този особен ред, предвиден в ДОПК.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-02000220002671-020-001/12.05.2020 г., издадена от Д. И. В., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], на жалбоподателя е възложена ревизия за следните видове задължения:

- Корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г.

На 18.08.2020г. на ревизираното дружество е връчено Уведомление № Р-02000220002671-113-001/18.08.2020 г. по чл. 122 от ДОПК, с което същото е уведомено, че основата за облагане с корпоративен данък за данъчен период 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г. и осигурителния доход за установяване на задълженията от ЗОВ ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124а от ДОПК, както и Уведомление

№ Р-02000220002671-139-001/18.08.2020 г. на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК /връчени по електронен път на 18.08.2020 г., т.І,л.184-192/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-02000220002671-092-002/12.10.2020 г., връчен по електронен път на 13.10.2020 г. на ревизираното лице /т.І,л.98-132/. С молба вх. № К-8667/19.10.2020 г. от страна на ревизираното лице е поискано удължаване срока за подаване на възражение срещу издадения ревизионен доклад /т.І,л.97/. В тази връзка е издадено Уведомление за продължаване на срока за подаване на възражение и представяне на доказателства по ревизионен доклад № Р-02000220002671-РУС-001/19.10.2020 г., с което е удължен срокът за подаване на възражение срещу издадения ревизионен доклад /т.І,л.94-96/.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, от страна на жалбоподателя е депозирано възражение с вх. № К-9756/23.11.2020 г., с приложени обратни разписки, което е прието за неоснователно /т.І, л82-93/.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-02000220002671-091-001/25.11.2020 г. е издаден на 25.11.2020 г. от Д. И. В., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ – орган, възложил ревизията и Д. Ж. Й., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. С оспорвания РА на дружеството са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. в размер на 697 538.22 лв. и лихва за забава в размер на 192 244.95 лв., в резултат на направена от органите по приходите констатация за наличие на формирано от дружеството място на стопанска дейност в България. РА е връчен на ревизираното лице по електронен път на 26.11.2020 г. /т.І, л.67-77/.

В хода на ревизионното производство е установено, че „П. Индъкшън Х. Л.“ е дружество, учредено и съществуващо съгласно законодателството на Великобритания, както и че същото е имало служебен номер, издаден от НАП в Република България [ЕГН]. Във връзка със сключен Договор за предоставяне на услуги по монтаж /заваряване/ и обвиване на газопроводно оборудване със „Сайпем S.P.A“ – клон България К., във връзка с проекта на Газопровод „Ю. поток“, ревизираното лице е регистрирано за ДДС цели при условията на доброволна регистрация преди започване на дейностите в Република България въз основа на Акт за регистрация по ЗДДС № 220421400019039/10.10.2014 г., считано от 10.10.2014 г. под № BG3075663527. Поради прекратяване на проекта „Ю. поток“, ревизираното дружество преустановява своята дейност по сключения договор със „Сайпем S.P.A“ – клон България К. и прекратява регистрацията си по ЗДДС в Република България през 2017 г.

През 2018 г. във връзка със сключен Договор за доставка на услуги по рязане и почистване на тръби в Република България с „Ес Ти Ел Ойл енд Газ Сървисиз“ ООД, ревизираното дружество е регистрирано за ДДС цели под № BG3075663527. Ревизираното дружество е счело, че продължителността на проекта ще бъде повече от

12 месеца, което на основание от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И. е наложило и регистрацията му като място на стопанска дейност в Република България. На 19.12.2018 г., ревизираното дружество е регистрирано в Булстат регистър като място на стопанска дейност с търговско наименование - „П. Индъкшън Х. Л.“, Великобритания, с идентификационен код по Булстат:[ЕИК].

През ревизирия период е установено, че основната дейност на ревизираното лице се състои в проектиране на оборудване за почистване и обновяване на тръби и тръбопроводи и доставка на услуги по почистване и обновяване на тръби и тръбопроводи. Установено е още, че дейността на ревизираното дружество в Република България през 2015 г. е свързана с планираното изграждане на газопреносна система „Ю. поток“, за която се е предвиждало да доставя природен газ от Русия към страните от Централна и Ю. Европа. Според предвижданията, газопроводът е следвало да започне от Русия, в близост до [населено място], да влезе в България през областта Паша Дереве, в близост до [населено място] и да преминава на територията на България, С. и У., като стигне до територията на А.. Според планираното за проекта газопреносната мрежа е следвало да има два основни териториални участъка: 1. Морски участък и 2. Участък на судката. Основната си дейност, ревизираното дружество е упражнявало в [населено място], Пристанище „Б.“, Терминал „И.“. Установено е, че дружеството няма регистрирано фискално устройство, няма свързани лица в България или във връзка със сключения договор, няма открити банкови сметки в Република България. Констатирано е още, че ревизираното лице е част от международната група Stanley B. and Decker, мултинационална компания, оперираща на пазара за индустриално оборудване. Крайният собственик на капитала на ревизираното лице е С. Б. енд Д. Л., което е публично дружество, чиито акции се търгуват на борсата в Ню Й.. Установено е още, че ревизираното дружество няма подадена ГДД по ЗКПО за 2015 г.

Във връзка с отправеното му ИПДПОЗЛ № Р-02000220002671-040-001/26.05.2020 г., от страна на ревизираното лице са представени писмени обяснения и доказателства към тях с вх. № К-5342/25.06.2020 г. /т.ІІІ,л.914-923/. От същите е установено, че за главен изпълнител на строителството и инсталационни работи на черноморския газопровод е било избрано италианското дружество „Сайпем S.P.A“, което е регистрирало свой клон в Република България - „Сайпем S.P.A“ – клон България. Установено е, че ревизираното дружество е подизпълнител за част от инсталационните работи, включени в обхвата на работата на главния изпълнител по проекта за строителство и инсталиране на черноморската част от газопровода „Ю. поток“, както и че дейността му в Република България се състои в обработка на тръбите, за целите на тяхното инсталиране и полагане в акваторията на Черно море, съгласно представени от него писмени обяснения. На 07.01.2014 г. „Ю. Поток Транспорт“ сключва със „Сайпем S.P.A“, Договор за изграждане, монтаж и инсталация на морската част на тръбопровода. За дружеството „Сайпем S.P.A“ е сред най-големите мултинационални компании, които оперират на пазара за нефт, което до края на 2016 г. е било част от групата на Е. – една от седемте най-големи компании

в нефтената и газова промишленост. Съгласно сключения договор за изграждане, монтаж и инсталация на морската част на тръбопровода, „Сайпем S.P.A“ – клон България е следвало да осъществи всички дейности по изграждането на газопровода и инсталиране на газопровода и инсталиране на тръбите, които са част от газопровода. Така предвидените строителни и инсталационни дейности на главния изпълнител са изисквали изпълнение на дейности по обработване и заваряване на тръбите, за целите на тяхното инсталиране и монтиране. Поради това, че „Сайпем S.P.A“ е основен изпълнител на проекта, действащо чрез своя клон „Сайпем S.P.A“ – клон България, сключва с ревизираното дружество Договор № 947201/16.06.2014 г. за изпълнение на дейности по обработка на тръбите, а именно – дейностите по обвиване /полагане на специално покритие/ на тръбите на място на площадката на „Сайпем S.P.A“ – клон България, [населено място]. В тази връзка в хода на ревизията е прието, че ревизираното лице се явява един от подизпълнителите на „Сайпем S.P.A“ – клон България за някои от работите по морската част на газопровода „Ю. поток“, а именно за част от строителните работи по обработване, подготовка и обвиване на тръби във връзка с инсталирането им. Прието е също, че в качеството си на главен изпълнител по проекта „Сайпем S.P.A“ е следвало да осигури условията и помещенията, в които подизпълнителите, наети от него, ще осъществяват строителство и обработка на място в България за целите на полагането им по трасето на газопровода. В тази връзка, от страна на главния изпълнител „Сайпем S.P.A“ е осигурена площадка и брегова база в Б., включваща технически съоръжения по брега на Черно море, свързаните с тях складови площи и брегови бази. Информацията относно площадката, съоръженията и бреговата база, които са част от общия проект са посочени в приложеното извлечение от Уведомление за инвестиционно предложение за изграждане на „Морски газопровод – Ю. поток – български участък“, приложено към депозираните писмени обяснения от ревизираното лице. От страна на органите е установено, че видно от същото уведомление, бреговата база със складовите и техническите съоръжения е част от строителния и инсталационен проект – морски участък на газопровод „Ю. поток“. При преценката къде да бъдат локализираните съответните съоръжения и бреговата база на главния изпълнител, е било избрано тя да бъде изградена на пристанище [населено място], вместо на пристанище [населено място], въпреки близостта на последното до сухопътната част на трасето на газопровода. Посочено е, че от една страна причината за избора е необходимият размер на базата, в която дейностите, за които няма капацитет на пристанището във В., а от друга – единствено в пристанището в Б. има корабно място, което да позволява достатъчна дълбочина на газене, необходимата на кораба, който ще поставя тръбите в черноморската част на проекта. За изпълнение на тези дейности, „Сайпем S.P.A“ – клон България е организирано изграждането на строителна площадка на пристанището в [населено място] със съответните изискуеми показатели.

От писмените обяснения на ревизираното лице е установено, че съгласно чл. 4.2. „А-3“ от договора, предпроизводствените изпитвания /P./ са първите дейности, които ревизираното дружество е следвало да започне да извършва

на площадката в Б., на територията на Република България. А, тези действия биха могли да започнат само след приключване предварителното тестване за съответствие на оборудването /PQT/, т.е след 27.07.2014 г. Съгласно предвиденото в договора, тази фаза започва след направено писмено уведомяване от „Сайпем S.P.A“ – клон България за необходимостта от мобилизиране на персонала и оборудването от ревизираното дружество на площадката в Б..

Установено е още, че такова писмено уведомяване е извършено и на 07.08.2014 г., в което е било посочено, че дружеството следва да може да мобилизира и изпрати персонал за първи път в България до 20.08.2014 г. С последващо уведомление от 20.08.2014 г., обаче, главният изпълнител е уведомил „П. Индъкшън Х. Л.“ за забавяне във времето на първата мобилизация на персонал и оборудване, като мобилизацията следва да започне до 05.09.2014 г.

Установено е и, че първите дейности на служители на ревизираното дружество на площадката в Б., представляващи предпроизводствените изпитания /P./, започват фактически на 08.09.2014 г., което е констатирано от Дневните отчети за отработени смени. Първите такива дневни отчети за отработени смени са от 08.09.2014 г., и същите са приложени към депозираните писмени обяснения. В тази връзка в хода на ревизията е прието, че ревизираното дружество е започнало за първи път работа на площадката в Б. на 08.09.2014 г. Служителите на „П. Индъкшън Х. Л.“, извършвали дейностите по предпроизводствени изпитания и дейностите по обработка на тръбите, са експерти – инженери и технически специалисти, притежаващи необходимата професионална квалификация на тези дейности. Установено е, че дружеството не е използвало местен персонал за специализирани технически дейности по договора.

Ревизираното лице е използвало услуги за осигуряване на подпомагащи дейности въз основа на договор, сключен на 02.09.2014 г. със „Селект Груп Сълюшънс“ ООД. По силата на този договор, „Селект Груп Сълюшънс“ ООД оказва всички услуги на „П. Индъкшън Х. Л.“ чрез нает персонал – общи работници и координатори по безопасността. Посочено е, че работниците на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД не са специалисти с инженерна подготовка, а са наети от последното дружество да подпомагат в строителния процес като общи работници и координатори по безопасност. Въз основа на същия договор, от страна на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД, са предоставени и други съпътстващи услуги като осигуряване на работно предпазно облекло, организиране на транспорта. Констатирано е, че услугите на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД, са свързани с е дейности на общи работници и координатори по безопасността са извършвани фактически от 09.09.2014 г. Освен това, „Селект Груп Сълюшънс“ ООД е осигурявало услуги с координационен и административен характер на ревизираното лице чрез нает административен асистент/проектен администратор, чиято роля е да съдейства по административни и организационни въпроси, свързани с престоя

на служителите на „П. Индъкшън Х. Л.“: съдействие с устни и писмени преводи от/на английски език от/на български език, организиране на медицински прегледи на персонала на ревизираното лице, когато е необходимо, съдействие с осъществяване на контакт и необходим превод с местната администрация на пристанището, посрещане на служители на ревизираното дружество на летището и ориентирането им в Б., съдействие при обработка на документи и др. административни задачи. Посочено е, че подготвителните дейности по предпроизводствените изпитания в България продължават до 21.09.2014 г., в тази връзка е приложен Сертификат за приключването на тази фаза от 21.09.2014 г., подписан от главния изпълнител „Сайпем S.P.A“ – клон България – 30.09.2014 г.

Относно дейностите по тръбите:

В писмените обяснения на ревизираното лице е посочено, че след тестване на оборудването, служителите на „П. Индъкшън Х. Л.“ са започнали работа по обработка на тръбите. В чл. 4, б. „Б“ от договора, е предвидено тази дейност да се състои от три фази, за които са посочени ориентировъчни дати в договора, като съгласно втория параграф на същия член тези дати могат да бъдат променени от Сайпем. Така първата фаза на производствената дейност е започнала фактически на 22.09.2014 г. Посочено е, че тя приключва на 11.11.2014 г. В тази връзка от страна на ревизираното лице са представени дневни отчети за отработено време на работниците за периода от 22.09 до 11.11.2014 г. в превод на български език. Като втора фаза на производствените дейности е предвиден период на режим „в готовност“, чл. 4.2, б. „А2“ от Договора, до 05.12.2014 г. В тази връзка от страна на ревизираното лице е посочено, че след приключване на производствените дейности на 11.11.2014 г., персоналят му не работи повече на площадката и следва да се изтегли от страната, до започването на следващата договорена фаза. Персоналят на ревизираното дружество е напуснал територията на Република България поетапно през периода 07.11-14.11.2014 г., за което са представени доказателства – копия от самолетни билети за напускането на страната от персонала в този период. По същото време, персоналят, нает от „Селект Груп Сълюшънс“ ООД също не е работел на площадката, като за периода „в готовност“ е пуснат в почивка. Съгласно този договор в тази фаза е следвало да продължи до 05.12.2014 г., когато е било планирано да бъде възобновена работата на „П. Индъкшън Х. Л.“ на площадката в България. Във връзка с тези обстоятелства, действията на ЕК, започналата наказателна процедура срещу Република България и изявлението на руското правителство от 01.12.2014 г. за преустановяване на проекта „Ю. поток“, работата по договора не е възобновена през Декември 2014 г., а едва през м. Юни 2015 г. и в тази връзка от ревизираното лице са представени доказателства. От същите е установено, че на 05.12.2014 г., ревизираното дружество е отправило запитване до „Сайпем S.P.A“ – клон България – Възложител на проекта, дали да изпраща своя персонал в Република България и дали има възобновяване на дейностите, съгласно предвиденото, или проектът е спрял. В отговор на това запитване, „Сайпем S.P.A“ – клон България е изпратило писмо от 22.12.2015 г., с което официално е уведомило ревизираното

дружество, че проектът продължава да е преустановен и това ще продължи до 19.02.2015 г.

В тази връзка, на 05.01.2015 г., ревизираното дружество е уведомило „Сайпем S.P.A“ – клон България, че персоналят, предвиден за изпълнението на договора, не е на разположение на площадката, тъй като е изтеглен и е в готовност да бъде мобилизиран при нареждане на възложителя. На 30.01.2015 г., от страна на ревизираното лице е изпратено още едно писмо до „Сайпем S.P.A“ – клон България, като го уведомява, че предвид преустановяването на работите, част от персонала е изпратен на други обекти и че очаква нареждания, дали да се откаже от услугите на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД в България, на които се заплаща такса за задържане на персонала до второ нареждане. В тази връзка от страна на органите по приходите е направен извод, че през 2014 г., служители на „П. Индъкшън Х. Л.“ са работили в Република България единствено в периода от 08.09.2014 г. до 11.11.2014 г. Считано от 12.11.2014 г., работниците на ревизираното дружество и тези на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД не се намират на площадката и не извършват работа там. След тази дата ревизираното дружество е заплащало намалено възнаграждение към „Селект Груп Сълюшънс“ ООД, като такса задържане на неговия персонал /така, че да може евентуално да го използва, ако проектът бъде възобновен/, като е изпратено и запитване до „Сайпем S.P.A“ – клон България. Проектът е преустановен през 2014 г., предвид намеренията на руската страна да се откаже от него, във връзка с невъзможността да получи одобрение на ЕК за проекта. В този смисъл е посочено, че преустановяването на дейността през м. Декември 2014 г. няма временен характер, съгласно § 19 от Коментар на О. и не може да се счита за временно прекъсване. Посочено е още, че то не се дължи на предвидими и обичайни причини, като тези, визирани в Коментара на О. – лошо време, недостиг на материали и др., а е резултат от правителствени действия и институционални обстоятелства, които са извън обичайните обстоятелства, свързани с дейностите по договора. Посочено е, че тези причини не биха били преодолими след определен период от време, какъвто е примерът с настъпило лошо време или недостигът на материали, които според Коментара на О. не възпрепятстват продължителността на проекта.

С Уведомление от 14.05.2015 г., Възложителят „Сайпем S.P.A“ – клон България е уведомил ревизираното лице, че е получил писмо от „Ю. Поток Транспорт“ Б.В, с което се изисква от „П. Индъкшън Х. Л.“ да започне работа, като мобилизира свой персонал и оборудване на площадката в завода в [населено място] около 25.06.2015 г. Посочено е, че тези дейности са започнали фактически на 18.06.2015 г., видно от дневните отчети за отработените смени. В тази връзка от страна на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД е възобновило предоставянето на своите услуги чрез общи работници и координатори по безопасността, като наетите от тях служители са били на разположение на площадката в [населено място] от 17.06.2015 г.

С Уведомление от 14.07.2015 г., Възложителят „Сайпем S.P.A“ – клон

България е прекратил окончателно договора и е наредил на „П. Индъкшън Х. Л.“ да преустанови незабавно всякакви дейности по него. Това уведомление е издадено на основание чл. 25.1 от Общите условия към Договора относно процедурата за прекратяване на договора. Съответно през 2015 г., дейности по договора не са извършвани на площадката до 13.07.2015 г., когато работите са окончателно прекратени. В тази връзка към писмените обяснения са приложени дневни отчети за отработени смени за периода до 13.07.2015 г. Посочено е, че с оглед на това, работата на служителите на ревизираното лице в страната през 2015 г. е продължила от 18.06.2015 г. до 13.07.2015 г.

В писмените обяснения се сочи още, че прекратяването на договора е следствие на окончателното прекратяване на Проект „Ю. поток“, морска част, извършено на 08.07.2015 г. На същата дата, главният възложител на проекта „Ю. поток Транспорт“ Б.В прекратява договора с главния изпълнител и възложител на ревизираното лице - „Сайпем S.P.A“ – клон България, обществено и публично известен факт. След окончателното прекратяване на дейностите, с оглед уведомлението от - „Сайпем S.P.A“ – клон България до ревизираното дружество, същото поетапно изтегля от страната своите служители през м. Ю. 2015 г. Служителите, наети във връзка със сключения договор със „Селект Груп Сълюшънс“ ООД за оказване на услугите, са поетапно освободени до 21.07.2015 г. След прекратяване на дейността по проекта, на 13.07.2015 г., служители на ревизираното дружество са извършили демобилизация на оборудването, и в тази връзка към писмените обяснения е представен списък с планираното извършване на демобилизационни дейности, за които е предвидено, че следва да приключи най-късно 29-та, 30-та и 31-ва седмица на 2015 г., което според ревизирания субект отговаря на условията. В тази връзка е посочено, че през 2015 г., служители на ревизираното лице са работили на инсталационната площадка по-малко от един месец – от 18.06.2014 г. до 13.07.2015 г.

Относно издадени фактури през 2015 г., от страна на ревизираното лице е посочено, че приключването на проекта през м. Ю. 2015 г. е било последвано от няколко месеца преговори между ревизираното дружество и „Сайпем S.P.A“ – клон България, с цел двете страни да уредят финансовите взаимоотношения в резултат на предсрочното прекратяване на договора, без същият да е изпълнен. При преустановяване дейността, страните е следвало да определят дължимите плащания по договора, дължими компенсации при преустановяването на дейността, както и да прегледат и изравнят плащанията за работи, извършени преди датата на прекратяването – 13.07.2015 г., но неразплатени от Възложителя до тази дата, както и да бъдат прегледани възраженията на страните относно количеството на и възраженията по извършените до 13.07.2015 г. работи и дейности. Във връзка с тези договорености, през м. Ноември 2015 г., ревизираното дружество е коригирало част от издадените фактури с кредитни известия и издаване на нови фактури, в които са посочени окончателно определените стойности и описание на извършените работи, съобразно договореностите. Посочено е, че така издадените фактури през м. Ноември 2015 г. са част от процедурата по

окончателно уреждане на отношенията и документирано единствено изравнителните суми, които са дължими съгласно споразумението за вече приключилата до 13.07.2015 г. работа. Отношенията между страните във връзка с предсрочното прекратяване на Договора са уредени с Договор от 09.11.2015 г., сключен в М., Италия, където е установен главният изпълнител. Декларирано е, че фактурите и кредитните известия, издадени през м. Ноември 2015 г. по повод на същия този договор са представени в хода на първата ревизия.

Както се посочи по-горе, ревизията е повторна във връзка с Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], с което е отменен РА № Р-02000219002223-091-001/17.02.2020 г. и преписката е върната със задължителни указания.

В хода на повторната ревизия, в изпълнение на дадените указания на административно-решаващия орган, дадени с Решение № 84/08.05.2020 г. са извършени следните процесуални действия:

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, са връчени както следва: ИПДПОЗЛ № Р-02000220002671-040-001/26.05.2020 г., с което е поискано да бъдат представени документи и писмени обяснения, посочени подробно в искането /т.ІІІ,л.765-774/. С отговор вх. № К-5342/25.06.2020 г., от страна на ревизираното лице са представени писмени обяснения и доказателства под опис, включително в превод на български език. С Протокол № Р-02000220002671-П.-001/21.05.2020 г. и Протокол № Р-0200220002671-П.-002/27.05.2020 г. за присъединяване в хода на повторната ревизия са присъединени документи от първата ревизия с УИН: Р-02000219003581, с подробен опис на доказателствата /т.ІІІ,л.1050-1204, т.ІІ/.

В хода на ревизията, на основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „Сайпем S.P.A“ – клон България, за която е изготвен Протокол за извършена насрещна проверка № П-03000320111111-141-001/28.07.2020 г. В хода на същата е установено, че „Сайпем S.P.A“ – клон България е регистрирано по реда на ДОПК в ТД на НАП, считано от 22.04.2014 г. с ЕИК:[ЕИК], с представляващ Л. С., регистрирано е по ЗДДС, считано от 22.04.2014 г. При извършената проверка на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК до дружеството е изготвено ИПДПОТЛ № П-03000320111111-140-001/06.07.2020 г. за представяне на писмени обяснения и документи на основание чл. 29, ал. 4 от ДОПК, същото е изпратено по електронен път на проверяваното дружество и му е връчено на 07.07.2020 г.

На 21.07.2020 г. от страна на „Сайпем S.P.A“ – клон България са депозиран писмени обяснения и доказателства с вх. № П-03000320111111-ПРД-001-И/21.07.2020 г. и вх. №

П-03000320111111-ПРД-002-И/21.07.2020 г. На 22.07.2020 г. от страна на проверяваното дружество е представена информация на флаш памет до ревизиращите органи, което действие е обективизирано в Протокол за предаване на документи на орган по приходите № 33153/22.07.2020 г. От страна на проверяваното дружество е предоставена информация относно осигуряването на местен персонал от „П. Индъкшън Х. Л.“ – започването на действия от „П. Индъкшън Х. Л.“ – документална обезпеченост. Предвид, че представените документи са били на английски език, без превод, допълнително с ИПДПОТЛ № Р-02000220002671-041-008/05.08.2020 г., същите са изискани в превод. С отговор вх. № 7500/04.09.2020 г., търговската кореспонденция е представена в превод, като ревизиращите органи са приели, че същата доказва началото и края на извършване на услугите, както и че преведените документи не се различават от представените от ревизираното дружество.

В хода на ревизията, на основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД, ЕИК:[ЕИК], за която е изготвен Протокол за извършена насрещна проверка № П-02000220091013-141-001/24.06.2020 г. В хода на проверката до проверяваното дружество е изготвено ИПДПОТЛ № П-02000220091013-040-001/29.05.2020 г., връчено му по електронен път. В указания срок, в деловодството на ТД на НАП, И. [населено място] чрез ИС „Контрол“ по електронен път с придружително писмо с вх. № ВхК-4912/12.06.2020 г. са представени документи и писмени обяснения. В хода на проверката до проверяваното лице е връчено ново ИПДПОТЛ № П-02000220091013-040-001/22.06.2020 г., с което са поискани допълнителни копия на издадени фактури и документи във връзка с тях за „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания с V. № GB16247424, във връзка с което са депозиран писмени обяснения и документи с вх. № ВхК-5327/24.06.2020 г., а именно: проверяваното дружество е осигурило местен персонал за ревизираното лице, изразяващ се в три типа работници – проектен администратор, координатори по безопасност и общи работници. За проектния администратор е посочена начална дата – 18.08.2014 г., като договорът е прекратен на 02.09.2015 г.; за общите работници и координатори по безопасност – начална дата 09.09.2014 г., като последните договори са прекратени на 21.07.2015 г. Декларирано е, че в периода от 05.11.2014 г. до 17.06.2015 г., персоналят, предоставен на ревизираното дружество не е извършвал дейност, а ревизираното дружество е заплатило на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД за услуга за започване на работа. Персоналят на проверяваното дружество не е бил на длъжности, свързани с монтиране и демонтиране на оборудване и не е извършвал такава дейност. Във връзка с взаимоотношенията си с ревизираното лице, от страна на проверяваното дружество е представен Договор за наемане на персонал, сключен между „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания и „Селект Груп Сълюшънс“ ООД /на български и английски език/, съгласно който е представен следният персонал: проектен администратор, координатори по безопасност общи работници, всички категория 3. Декларирано е, че проектният администратор не е бил нает за целите на инженерни и строителни дейности,

същият е имал спомагателни функции на административен асистент, занимаващ се с организационни и координационни въпроси в това число да съдейства на ревизираното дружество при комуникация с администрацията на Пристанище „Б.“, съдействал е с преводи, организиране на медицински прегледи на персонала, както и при други възникващи организационни въпроси. Посочено е, че наетият персонал ще полага труд в завода на Пристанище [населено място], Терминал „И.“ или на монтажния обект по трасето на газопровода. За общите работници и координатори по безопасност е декларирано, че са полагали труд на работна площадка, разположена на Терминал „И.“ и предвид естеството на работата, проектният администратор е изпълнявал задачи на различни места. Относно съставените между страните документи за отчитане на извършените дейности/работа на персонала, респективно за заплащане на положен труд, от страна на проверяваното дружество са представени издадените фактури. Представени са и хронологични ведомости на осчетоводените фактури, издадени от „Селект Груп Сълюшънс“ ООД на ревизираното дружество, като същите са подробно описани на стр.8-10 от РД.

Представени са още хронологични ведомости на отразените в счетоводството стопански операции във връзка с извършените от тях услуги за всяка фактура поотделно. Извлеченията от банкови сметки, с вальор и дата на плащане, са представени от страна на проверяваното дружество в хода на проверката. Представен е списък на заетия персонал за тези сделки по изброените фактури – имена и длъжност, включително и Договор за услуги по аутсорсинг от 02.09.2014 г. между двете дружества за извършван на дейности по назначаване, осигуряване, организиране и др. във връзка с работниците. Не са предоставени документи за извършена и възложена работа - протоколи/отчети за извършената работа, инструктажи на работниците, отчети за свършена работа за определен период от време и др. подобни, които биха могли да потвърдят началния момент на започване на дейността на „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания.

От страна на ревизиращите органи е посочено, че „Селект Груп Сълюшънс“ ООД не представя документи за извършена и възложена работа – протоколи/отчети за извършената работа, инструктажи на работниците, отчети за свършена работа за определен период от време и други документи, които да удостоверят началния момент на започване на дейността на ревизираното лице, единствено е декларирано и уточнено, че дейността на „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания в Република България е стартирала с назначаването на проектен администратор от 18.08.2014 г.

Допълнително в хода на ревизията са изпратени и ИПДПОТЛ до наети работници, а именно:

- ИПДПОТЛ № Р-02000220002671-041-007/01.07.2020 г. до С. Н. П., от която с вх. № 6007/20.07.2020 г. са депозиран писмения обяснения: С. Н. е заявила, че е започнала работа в „Селект Груп Сълюшънс“ ООД от 09.09.2014 г. до 22.07.2015 г. на длъжност: Координатор по безопасност на територията

на Б. „П. Б.“, Терминал „И.“. За вид на дейност е посочено: разработване и провеждане на ежедневни тестове за алкохол и проверки на работното място, съгласно одобрените правила по ЗБУТ, участие в разследването на трудови злоупотреки и даване предложения за намаляване на риска, отговорност за поддръжката и изпълнението на одобрения за обекта План за управление на отпадъците на включително и поддържането на връзка с фирмата – подизпълнител, отговорна за транспортирането и изхвърлянето на отпадъците, ежедневно докладване на ръководителя на обекта и извършване на онлайн доклад до мениджъра по ЗБУТ, намиращ се в Обединено кралство. Разработване на отлични работни отношения с екипа за управление на проекта и помагане за развитието на положителна култура по ЗБУТ в мултикултурния обект. Декларирала е, че действително работа е започнала след сключване на трудовия договор от 09.09.2014 г. до 22.07.2015 г., по данни от трудова книжка;

- ИПДПОТЛ № Р-02000220002671-041-006/01.07.2020 г. до А. Р. Б., от когото с вх. № 5680/08.07.2020 г. са депозиран писмения обяснения: А. Б., е декларирал, че в „Селект Груп Сълюшънс“ ООД е бил назначен приблизително в периода 2014 г./2015 г. по проект на подизпълнителя „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания, в чиито обекти е извършвал административна дейност, местонахождението на площадките и складовете било БФМ „П. Б.“, като няма спомен за конкретни дати във връзка с дейностите по проекта, които могат да бъдат посочени от ревизираното дружество. Декларира, че не съхранява документи във връзка с назначаването и освобождаването му от дружеството-работодател - „Селект Груп Сълюшънс“ ООД. Заявява, че квалификацията му е магистър с икономическа насоченост, но допълва, че е завършил и технически техникум. В качеството му на работник е полагал труд в офиса на „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания, помещаващ се тогава, в корабен тип контейнери, разположени по това време на работната площадка на проекта, на Б. „П. Б.“. За конкретни номера на докове, не може да посочи. Не е запознат с начина на отчитане работната дейност на персонала и заплащането на положения труд, лично неговото заплащане е било определено с безсрочен трудов договор. В заключение е посочил, че командирован персонал от Великобритания е бил назначен на площадката, за да бъде уредено монтирането, а впоследствие изпратен друг за демонтирането на техниката и оборудването, експлоатирани от „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания при осъществяване дейностите в България;

- ИПДПОТЛ № Р-02000220002671-041-005/01.07.2020 г. до К. Р. И., от когото не са депозиран в указания срок писмени обяснения;

- ИПДПОТЛ № Р-02000220002671-041-004/01.07.2020 г. до А. Щ. Г., от когото с вх. № 5801/13.07.2020 г. са депозиран писмени обяснения: Заявено е, че е започнал работа в „Селект Груп Сълюшънс“ ООД на 16.06.2015 г., като общ работник. Работните му задължения се състояли в почистване, измиване и шлайфане на газопроводни тръби, като начален етап от подготовката на тръбите преди монтаж. Операциите са били извършвани в производствено хале, находящо се в зона Терминал „И.“ на Пристанище „Б.“. Заявява, че му е известно обектът/халето от коя фирма е стопанисван. Трудовото му

правоотношение със „Селект Груп Сълюшънс“ ООД е прекратено, считано от 22.07.2015 г. Общо времето на работа в „Селект Груп Сълюшънс“ ООД за лицето е било един месец и пет дни. Декларирал е, че не съхранява трудов договор и заповед за прекратяване на трудово правоотношение, към писмените си обяснения е приложил трудова книжка, в която е посочено начало и край на трудовото му правоотношение. За заеманата от него длъжност не се изисквала определена квалификация. Не е имал достъп до документи, не е контактувал и не е има служебни взаимоотношения със служители, командироваани от други страни;

- ИПДПОТЛ № Р-02000220002671-041-003/01.07.2020 г. до Д. С. И., от когото не са депозирани в указания срок писмени обяснения;

- ИПДПОТЛ № Р-02000220002671-041-002/01.07.2020 г. до Н. Д. П., от когото не са депозирани в указания срок писмени обяснения;

- ИПДПОТЛ № Р-02000220002671-041-001/01.07.2020 г. до М. Н. М., от когото с вх. № 6006/20.07.2020 г. са депозирани писмени обяснения: Същият е заявил, че е бил назначен в „Селект Груп Сълюшънс“ ООД преди четири-пет години, не е извършвал трудова дейност на обекти, стопанисвани от „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания. Извършвал е дейност на обекти като оператор на машина, обектите са били с местоположение Пристанище „Б.“. Началният момент на дейността му като работник по тези обекти е бил преди четири-пет години. Заявил е, че не съхранява трудов договор, заповед за прекратяване на трудов договор, протоколи за извършена дейност. Декларирал е, че притежава квалификация – тръбарство. В качеството си на работник, е полагал труд по трасето на газопровода. Няма представа с какъв вид документи е отчитана дейността на персонала и заплащането на положения труд. В заключение заявява, че не е участвал друг персонал, командирован от друга страна в монтирането и демонтирането на техниката и оборудването, експлоатирано от ревизираното лице при осъществяването на дейностите в България.

След извършен анализ на събраните в хода на ревизията доказателства и извършваната от ревизираното дружество дейност в Република България, от страна на органите по приходите е прието, че чуждестранното лице на основание чл. 5, ал. 2 от СИДДО между Република България и Обединено кралство Великобритания и С. И. е формирало място на стопанска дейност в България и на основание чл. 2, ал. 1, т. 2 от ЗКПО е данъчно задължено лице. Органите по приходите са приели, че след като осъществява стопанска дейност в Република България чрез място на стопанска дейност, ревизираното лице следва да води счетоводна отчетност в съответствие с изискванията на българското законодателство и има задължение да подаде ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Предвид обстоятелството, че чуждестранното дружество не е водило счетоводна отчетност за извършваната стопанска дейност в Република България по правилата на българското законодателство и не е отчело получените приходи, както и не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. и Г., ревизиращите органи са стигнали до извод, че са налице обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК, поради което данъчната основа за облагане с корпоративен данък е определена по

реда на ал. 2 от същата законова разпоредба.

В тази връзка и при изпълнение на указанията, дадени с Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], до ревизираното дружество са изпратени както следва: Уведомление № P-02000220002671-113-001/18.08.2020 г. по чл. 122 от ДОПК, с което същото е уведомено, че основата за облагане с корпоративен данък за данъчен период 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г. и осигурителния доход за установяване на задълженията от ЗОВ ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124а от ДОПК, както и Уведомление № P-02000220002671-139-001/18.08.2020 г. на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК /връчени по електронен път на 18.08.2020 г., т.1,л.184-192/.

С вх. № 7397/01.09.2020 г. от страна на ревизираното дружество във връзка с изпратените му уведомления са депозиран писмени доказателства и становище относно уведомлението по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, подробно описани на стр.17-стр.23 от РД. В същото са изложени подробни възражения относно облагането по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

След обсъждане на събраните в хода на ревизията доказателства е прието, че ревизираното дружество има място на стопанска дейност в Република България повече от една година. Посочено е, че съгласно Договор № 947201/16.06.2014 г., „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания, в качеството си на подизпълнител, сключва договор за предоставяне на услуги по монтаж /заваряване/ и обвиване на проекта за Газопровод „Ю. поток“. Установено е, че съгласно договора, дейностите по заваряване и обвиване на тръбите, които се осъществяват на място в България, започват с начална дата, по график, на 05.06.2014 г. с крайна дата, по график – 30.05.2015 г. Прието е, че дейностите по реновиране, обновяване, ремонтване на тръби са дейности, свързани със строителен или монтажен обект по смисъла на чл. 5, § 3 от СИДДО. Съгласно Договор № 947201/16.06.2014 г., обект на изпълнение на услугите е Пристанище „Б.“ /Завод за изолация на заваръчни шевове, включително оборудване и съоръжения, монтирани извън района на завода, като дизелови генератори, дизелови резервоари, офис столова и др./. От представените от „П. Индъкшън Х. Л.“ в хода на ревизията – Становище и документи във връзка с Уведомление № P02000219002223-113-001/06.11.2019 г. е видно, че към 14.07.2015 г., обектът продължава да извършва дейност. През м. Ноември 2015 г. е посочено, че с Фактури № № 27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37 и 38 от 10.11.2015 г., ревизираното лице е фактурирало на „Сайпем S.P.A“ – клон България, извършването на услуги по Договор № 947201/16.06.2014 г. Разплащането по посочените фактури е извършено през м. Декември 2015 г. и м. Януари 2016 г.

В тази връзка, от страна на ревизиращите органи е прието, че обектът по смисъла на чл. 5, ал. 1 от СИДДО, представлява място на стопанска дейност. Съгласно разпоредбите на приложимата Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между Великобритания и България и нормите на ЗКПО,

едно юридическо лице, установено във Великобритания е прието, че следва да бъде обложено в Република България за доходите, реализирани чрез място на стопанска дейност в страната. Прието е още, че съгласно чл. 2, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, данъчно задължени лица са чуждестранните юридически лица, осъществяващи стопанска дейност на територията на Република България чрез място на стопанска дейност, които извършват разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност или получават доходи от източник в Република България. Във връзка с това, от страна на ревизиращите органи е прието, че „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания, с идентификатор[EИК] в качеството си на данъчно задължено лице, което се облага с корпоративен данък, е следвало да подаде годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък за 2015 г., както и че е следвало и да подаде такава и за 2014 г., с датата на започване на дейността от 08.08.2014 г., с място на стопанска дейност в Република България.

От страна на ревизиращите органи е прието за установено, че за 2015 г., ревизираното дружество няма заведена счетоводна отчетност по смисъла на чл. 3, ал. 1, 2 и 3 от ЗСч вр. чл. 2, т. 7 от ЗСч. Ревизията се е позовала на нормата на чл. 2, т. 7 от ЗСч, съгласно която, за целите на този закон предприятия са чуждестранните юридически лица, които осъществяват стопанска дейност в Република България чрез място на стопанска дейност, с изключение на случаите, когато стопанската дейност се осъществява от чуждестранно лице от държава - членка на Европейския съюз, или от друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, единствено при условията на свободно предоставяне на услуги. По време на проведената ревизия е посочено, че от страна на ревизираното дружество са представени одитирани финансови отчети за 2015 г. в превод. В отчет на ръководството за финансовата година към 31.12.2015 г. е установено, че е записано „ръководството е взело решение да изготви финансовите си отчети в съответствие с действащото законодателство и счетоводните стандарти на О. кралство“. Прието е, че след като в хода на ревизията са събрани безспорни доказателства, които обосновават място на стопанска дейност в България, то чуждестранното юридическо лице е задължено лице по смисъла на чл. 2, ал. 1, т. 2 от ЗКПО и същото следва да се счита за „предприятие“ по смисъла на чл. 2, т. 7 от ЗСч и като такова е длъжно да води счетоводна отчетност по българското законодателство. С оглед факта, че чуждестранното дружество не е водило счетоводна отчетност за извършваната стопанска дейност в Република България по правилата на българското законодателство и не е отчело получените приходи, както и не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. и Г., ревизията е направила извод, че са налице обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК, поради което данъчната основа за облагане с корпоративен данък е определена по реда на ал. 2 от същата норма. Ревизиращите органи са посочили, че не може да се твърди, че така декларираните приходи в дневниците за продажби за 2015 г. са укрити, но същите не са декларирани от страна на ревизираното дружество. Ревизията е установила, че за 2015 г. от

Дневник за продажби на „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания, под служебен № [ЕГН] са установени приходи в размер на 8 309 888.87 лв., които не са декларирани в ГДД, и същите са подробно посочени на стр. 5 – 11 от РА.

В резултат на така изградената констатация, към определената по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК данъчна основа, ревизиращите органи са приложили ставката за корпоративен данък по ЗКПО и са определили задължения за корпоративен данък за 2015 г. в размер на 697 538.22 лв. и лихви за забава в размер на 192 244.95 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирувания субект до Директор на Дирекция ОДОП [населено място] е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № К-10Д78/09.12.2020 г. по регистъра на ТД на НАП [населено място], Офис Я., като със същата ревизионният акт е оспорен изцяло. В жалбата са релевирани доводи, че ревизионният акт е издаден в нарушение на материално-правните разпоредби, административно-производствените правила и при несъобразяване с фактите и събраните в хода на ревизията доказателства. Изложени са твърдения за нарушение на чл. 5, ал. 1 и ал. 3 от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И., както и на чл. 122 и чл. 124 от ДОПК.

С Решение № 31/15.02.2021 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП [населено място], оспореният ревизионен акт е потвърден в цялост.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като писмени доказателства:

1. Представени от жалбоподателя:

1.1. С молба от 10.11.2021 г. /л.89, обособени в Приложение, 1 бр. бяла папка/ - заверени копия от дневни отчети за обекта, подписани между „П. Индъкшън Х. Л.“ – Великобритания и „Сайпем S.P.A“ – клон България;

1.2. С молба от 19.04.2022 г., доказателства под опис, счетоводни регистри и други счетоводни документи /л.95-143/;

1.3. С молба от 06.07.2022 г., доказателства под опис и в превод на български език /л.154, приложени на задна корица на делото/

2. Представени от ответника:

2.1. С молба вх. №18170/26.05.2021 г. /л.29-31/;

2.2. С молба вх. № 20276/10.06.2021 г. /л.32-44/;

2.3. С молба от 11.06.2021 г. /л.45-58/;

3. Представени от трети неучастващи в процеса лица:

3.1. Писмо - искане от Окръжна прокуратура [населено място] /л.150/

В хода на съдебното производство беше допусната съдебно-техническа експертиза с вещи лица доцент д-р М. М. Б. и д-р инж. В. Й. Д..

Видно от заключението на вещите лица, което съдът възприема като добросъвестно и компетентно и неоспорено от страните, отработените дни,

съгласно приложенияте по административната преписка, заверени от „Сайпем“ дневни отчети за изпълнените дейности от служители на „П. Индъкшън Х. Л.“ /ПИХ/ на територията на Република България по Договор № 947201/16.06.2014 г. със „Сайпем С.п.А“ – клон България са както следва:

- през 2014 г. персонал и подизпълнители на ПИХ са работили общо 61 дни на площадката на Главния изпълнител, който период включва и инсталирането на оборудването, тестването, приемането на тестовете от „Сайпем“, както и работа по покрития на тръбите.

- за периода на действие на договора със „Сайпем“, през 2015 г. персонал и подизпълнители на ПИХ са работили 27 дни на площадката на Главния изпълнител, който период включва и тестването, приемането на тестовете от „Сайпем“, работа по полагане на покрития по тръбите, както и престой за изчакване инструкции от „Сайпем“. Тъй като договорът със „Сайпем“ е прекратен на 13.07.2015 г., след тази дата не са извършвани работи по полагане на покрития по тръби. След прекратяване действието на договора, през 2015 г., персонал и подизпълнители на ПИХ са работили още 18 дни на площадката на Главния изпълнител за демобилизация и изнасяне на оборудването.

- през 2015 г. персонал и подизпълнители на ПИХ са работили общо 45 дни на площадката на Главния изпълнител.

Конкретните дати на дните, през които персонал и подизпълнители на ПИХ са работили на площадката на главния изпълнител са представени в приложенияте три броя справки;

В заключението се сочи още, че строителството по морски газопроводи е отговорна инженерингова дейност, включваща подготовка на трасето, подготовка на тръбите /елементи на газопровода/, полагане и монтиране на тръбните секции по трасето и изпълнението на процедури по въвеждане в експлоатация. Компанията ПИХ е била наета за осъществяване на дейностите по полагане на външното покритие върху тръбите, които са част от технологичния процес по подготовката на газопровода преди монтирането му по трасето. Предвид техническите спецификации и естеството на проекта, съгласно изискванията на местните и международни стандарти, както и изискванията на добрата инженерна практика, полагането на тръбите в морската акватория трябва да бъде извършено, като задължително предварително се изпълняват дейностите, извършени от жалбоподателя по полагане на покрития по тръбите. Полагането на протекторна защита, както и допълнително външното покритие, изработено от трислоен полипропилен /3LPP/, имат за цел защита на тръбопроводите от корозия и удължаване срокът на безопасна експлоатация. Тази технологична част е неизбежна при технологиите за строителство не само на морски, но и при сухоземни газопроводи.

В този смисъл, вещите лица приемат, че може обосновано да се потвърди, че дейностите, извършвани от жалбоподателя „П. Индъкшън Х. Л.“ на площадката на главния изпълнител „Сайпем - клон“, находяща се на

Пристанище „Б.“, с оглед на тяхното техническото естество и характер, представляват част от необходимите и присъщи дейности за процеса на полагане на тръби за проекта Газопровод „Ю. поток“ – морска част, в морската акватория.

Горните изводи експертите са направили въз основа на проверените по делото документи и въз основа на дневните отчети, които са утвърдени и подписани от главния изпълнител „Сайпем“. На база на същите, са извършени съответните фактуриране и плащания на дейностите, като това е практиката на всички обекти. Всички други действия по отношение на мобилизация, доставки – това са други съпътстващи дейности, които вероятно попадат в обхвата на тази част, която дружеството изпълнява със своите служители във Великобритания. Първите тестови изпитания за полагането на покритията се извършват при тях. Целта на по-нататъшните тестови изпитания е да се види годността, квалификацията на този персонал, с който разполага и местните климатични условия. Това са неизбежни тестови изпитания, за да се спазят процедурите по изпълнение на строително-монтажните дейности. Практиката е такава, че в обектите се дава т. нар. ЕРС контракт – проектирането, доставки и строителството. В случая главният изпълнител извършва всички тези дейности, като част от дейности по полагането на корозионните покрития, възложени на ПИХ. Вещите лица заявяват, че при изготвяне на заключението са използвали само заверените отчети за фактическо изработено време от персонала и вложените материали. Там е описано какви материали са влагани. От тези отчети е видно, че първите четири дни са инсталирали оборудването, след това е извършено тестване, след това се изчакват резултатите от изпитванията и започва нормална работа. Това са метални тръби, самите покрития се полагат във фабрични условия при производителя. Задачата на жалбоподателя се е състояла в това да покрие тази част, която остава фабрично непокрита, за да се извършват заварки. Това изисква висока температура, която би покрила тези полимерни покрития, за това тази част и съответните аноди се свързват и се покриват площадките. Тръбите са по 12 метра, свързват се по четири, става 48 метра и тогава вече се свързват с пускащата платформа и се полагат на дъното на морето. Без да се обработят тези участъци и да се свържат анодите не може да се гарантира галваничен елемент. Трябва да се получи спойката, анод с тръбата и това да се защити. Тази сборка от четири тръби, според вещите лица се предполага, че е извършвана на бургаското пристанище. Тъй като тръбата е километри, свързването не може да стане на пристанището, това трябва да стане на самата платформа, която полага тръбите.

В хода на съдебното производство беше допусната съдебно-счетоводна експертиза.

Видно от заключението на вещото лице, което съдът кредитира изцяло, като компетентно и добросъвестно, счетоводните приходи за 2015 г. на „П. Индъкшън Х. Л.“, произтичащи от дейности, извършвани в България по Проект „Ю. поток“ – морска част, определени в съответствие с приложимите

счетоводни стандарти са били в размер на 2 966 931.49 лв.; Счетоводните разходи за 2015 г. на „П. Индъкшън Х. Л.“, произтичащи от дейности в Република България по същия проект, определени в съответствие с приложимите счетоводни стандарти/включително и разходите за вътрешни трансфери на стоки, услуги и временно ползвани активи, признавани по себестойност в съответствие с чл. 156 и чл. 157 от ЗКПО, в приложимата му редакция за 2015 г., както и съответния дял от общите и управленски разходи за твърдяното място на стопанска дейност/ са били в размер на 2 518 271.14 лв.; Анализирани в констативната част на заключението приходи и разходи на „П. Индъкшън Х. Л.“ за дейностите по проекта „Ю. поток“ – морска част, извършвани през 2015 г. в България са били отчетени счетоводно от дружеството; Въз основа на извършения анализ на счетоводните приходи и разходи на „П. Индъкшън Х. Л.“, експертизата установява данъчна печалба на дружеството за 2015 г. в размер на 448 660.35 лв. В тази връзка вещото лице е посочило, че при тази сума следва корпоративен данък /10 %/ в размер на 44 866.04 лв. и лихви за просрочие в размер на 12 365.30 лв. или общо задължение в размер на 57 231.34 лв.

В хода на извършване на експертизата е установено, че дружеството-жалбоподател използва единна система S.- международна интегрирана система за счетоводно осчетоводяване, която система има специфичен начин за предоставяне и оформяне на справките. Експертното заключение е изготвено въз основа на първични счетоводни документи, предвид, че всички фактури са описани в Дневници за продажби. В тази връзка вещото лице пояснява, че „приход“ и „продажба“ не е едно и също нещо в счетоводната практика. Относно създадения сметкоплан за „Ю. поток“, вещото лице посочва, че това не е в системата на българския сметкоплан и той няма как да съвпадне с евентуалния вид на един сметкоплан на българско дружество, тъй като работи по различен начин. В случая, дружеството-жалбоподател е създадо сметкоплан за нуждите на счетоводството си. Счетоводството на дружеството по това време се е водило във Великобритания /няма на територията на България счетоводство към този момент/ и са били пускани само Дневници за целите на ДДС, само Дневници за продажби и покупки. В тази връзка, вещото лице отново акцентира, че продажбите не означават винаги реализирани приходи, както и че покупките не означават винаги разходи. Вещото лице заявява, че констатираната разлика от данъчните органи вероятно се дължи на това, че същите са взели всички продажби като 100 % приходи и отделно само покупки – като 100 % разходи. Всъщност вещото лице посочва, че има разходи, които не се описват в Дневника за покупки. Тези разходи са изчислени на база общите приходи и разходи на цялото дружество, и са отнесени към това, което е извършено в България.

При така установената фактическа обстановка, съдът стигна до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и

обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

В хода на настоящето съдебно производство се установи, че в случая ревизията се явява повторна, в изпълнение на отменителното Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място], с което е отменен РА № Р-02000219002223-091-001/17.02.2020 г. В този смисъл, следва да се има предвид, че при повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл. 155, ал. 6 от ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановения РА (л.125). Втората заповед за възлагане на ревизия по чл. 155, ал. 6 от ДОПК не изменя обстоятелството, че производството е висящо.

Съобразявайки горните факти, при извършената от настоящия съдебен състав служебна проверка относно материалната компетентност на органите, постановили оспорения ревизионен акт се установява, че същият не е издаден в нарушение на § 35 от ПЗР на ЗИД на ДОПК /в сила от 01.01.2013 г./.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Същият е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен. Актът е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Същият съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на срока

по чл. 109 от ДОПК.

В случая правният спор се свежда до формирало ли е ревизираното дружество място на стопанска дейност в Република България, респективно подлежи ли на облагане по реда на ЗКПО и в тази връзка законосъобразно ли са определени с обжалвания ревизионен акт публични задължения за „П. Индъкшън Х. Л.“. В хода на настоящето съдебно производство предметът на правния спор е разширен, като при условията на алтернативност е поставен за разрешаване и въпросът, в случай че се приеме, че ревизираното дружество е формирало място на стопанска дейност в Република България, то правилно ли приходната администрация е определила размерът на дължимия корпоративен данък, ведно с дължимата законна лихва с обжалвания ревизионен акт.

Не е спорно между страните в производството, че през ревизирания период „П. Индъкшън Х. Л.“ е било регистрирано като чуждестранно лице без място на стопанска дейност в Република България със служебен данъчен номер [ЕГН], както и че дружеството е било регистрирано за целите на ДДС при условията на доброволна регистрация по чл. 100 от ЗДДС, с оглед обстоятелството, че е получавало от български дружества-доставчици доставки на стоки и услуги с местоизпълнение – Република България, за които му е начисляван ДДС, и във връзка, с които дружеството е приспадало данъчен кредит.

Не е спорно и обстоятелството, че ревизираното дружество през 2015 г. е било един от подизпълнителите на Главния изпълнител на строителни и монтажни работи по международния проект Газопровод „Ю. поток“ Морска част – „Сайпем – клон“, за част от дейностите, свързани с полагане на антикорозионни покрития на тръбите на газопровода за целите на инсталирането им. Не се спори, че през 2018 г., три години след прекратяване на проект „Ю. поток“, ревизираното дружество е сключило друг договор за услуги за друг проект и с друг български възложител – „Ес Ти Ел Ойл енд Газ Сървисиз“ ООД, по повод на който през 2018 г., „П. Индъкшън Х. Л.“ е регистрирало място на стопанска дейност в Република България, като регистрацията е била извършена на 19.12.2018 г. с ЕИК по Булстат:[ЕИК].

Както се посочи по-горе, ревизията е повторна, във връзка с отменен РА № Р-02000219002223-091-001/17.02.2020 г. Съгласно отменителното решение на Директор на Дирекция ОДОП – [населено място], ЦУ на НАП и отменения ревизионен акт със същото, е прието, че през 2014 година, ревизираното дружество не е имало място на стопанска дейност в Република България, а именно: „П. Индъкшън Х. Л.“ за периода 2014 г. няма място на стопанска дейност в Република България, поради което не следва да бъде облагано за доходите/печалбите си от България – няма подадена декларация по ЗКПО. Тези констатации са направени в издадения РД по време на първата ревизия, като видно от същия е, че е имало направените констатации за липса на място на стопанска дейност за 2016 г. и 2017 г.

За спорния данъчен период 2015 г., в първоначално извършената ревизия, видно от издадения РД от страна на приходната администрация е прието, че ревизираното дружество е формирало място на стопанска дейност на основание чл. 5, ал. 3 от СИДДО с Великобритания – а, именно, че „П. Индъкшън Х. Л.“ е имало строителен или монтажен обект, продължаващ от строителна или инсталационна площадка в България за период от повече от дванадесет месеца. Тези констатации са възприети и в издадения през първоначалната ревизия ревизионен акт, отменен с Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП – [населено място], ЦУ на НАП. Дадени са указания при извършване на новата ревизия да бъдат установени конкретните фактически дати на започване на работата, респективно нейното приключване, включително чрез документите за приемане на работата от главния изпълнител на Проект „Ю. поток“ - „Сайпем – клон“, като е посочено, че за установяване на фактическите дати за започване и извършване на дейностите не са от значение датите на издаване на фактурите, както и дали ревизираното дружество е формирало място на стопанска дейност, за да се обоснове извод, че същото е данъчно задължено лице по смисъла на чл. 2, ал. 1, т. 2 от ЗКПО и едва след изясняване на тези факти, ревизиращите органи да преценят налице ли са обстоятелствата, визирани в чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

Както се посочи по-горе, в хода на повторната ревизия, във връзка с дадените задължителни указания, са извършени насрещни проверки на главния изпълнител „Сайпем – клон“ и на „Селект Груп Сълюшънс“ ООД, в хода на които са събрани доказателства и писмени обяснения, свързани са датите на започване на дейностите и тяхното прекратяване, включително и част от дневните отчети, а от страна на българското дружество – договор за осигуряване на услуги на ревизираното лице, чрез предоставяне на общи работници и координатори по безопасност и здраве.

Безспорно по делото се установи, че възложител на строително-монтажния проект Газопровод „Ю. поток“ е нидерландското дружество „С. С. Транспорт“ БВ /в превод на български „Ю. поток Транспорт“ Б.В/, а главен изпълнител за всички строително монтажни работи италианското дружество „Сайпем СПА“, осъществяващо дейност на територията на Република България чрез регистриран клон - „Сайпем – клон“. Главният изпълнител на проекта „Сайпем – клон“ сключва с ревизираното лице Договор № 947201/16.06.2014 г., с който на жалбоподателя е възложено изпълнение на част от строителните и инсталационни дейности, включени в обхвата на работата на главния изпълнител, включително и дейностите по обработка на тръбите и тяхното обвиване /полагане на антикорозионно покритие/ на място на площадката на „Сайпем“ – клон в [населено място]. В тази връзка, настоящият съдебен състав приема, че ревизираното дружество е един от подизпълнителите на главния изпълнител - „Сайпем – клон“, за част от обхвата на строителния и инсталационен проект.

Тези факти се установяват безспорно от представените в хода на ревизията и съдебното производство доказателства, включително и от писмените обяснения от дружеството главен изпълнител на проекта - „Сайпем – клон“. Дружеството „Сайпем - клон“ има предмет на дейност строеж на газопроводи и е главният изпълнител на строително-монтажните работи по проект „Ю. поток – Морска част“. Установява се още, че възложител на този проект е „С. С. Транспорт“ БВ и че с него „Сайпем – клон“ е имало сключен договор като главен изпълнител. Във връзка с дейността по изграждане на газопровода „Сайпем – клон“ сключва договор с „П. Индъкшън Х. Л.“, като подизпълнител за част от дейностите, включени в обхвата на строежа на газопровода.

От събраните в хода на ревизията и съдебното производство доказателства, включително и от приетата, неоспорена от страните СТЕ, безспорно се установи техническото естество на дейностите, възложени на ревизираното дружество в качеството му на подизпълнител. Съгласно експертното заключение, изготвено въз основа на доказателствения материал по делото, извършваните от ревизираното дружество дейности са се състояли в полагането на външното антикорозионно покритие на тръбите на газопровода, като такова е следвало да бъде положено по цялото протежение на тръбите на газопровода, преди тяхното монтиране на морското дъно. Според вещите лица, нормативните изисквания за строеж на газопроводи, регламентират задължителното полагане на такова покритие, което трябва да отговаря на точно определени показатели /якост, еластичност, адхезия и др./. Съгласно СТЕ, противокорозионните системи на тръбите при строителството на газопроводи са нормативно регламентирани. Според вещите лица полагането на антикорозионните покрития на тръбите е необходима технологична част от строителството както на морски, така и на сухопътни газопроводи, която е неизбежна при тяхното строителство. Видно от СТЕ, вещите лица са стигнали до извод, че извършваните на площадката на главния изпълнител дейности от ревизираното дружество по полагане на антикорозионните покрития, представляват необходима и присъща част от процеса на инсталиране и полагане на тръбите в морската акватория.

Настоящият съдебен състав намира, експертното заключение за компетентно изготвено и кореспондиращо с доказателствения материал по делото – представения договор, дневни отчети за фактически извършена работа, писмените обяснения на главния изпълнител по проекта - „Сайпем – клон“.

Относно другият спорен момент по делото и имащ значение за процесния случай – продължителността на дейностите /работите/ по договора, местоизвършването на същите /в Република България и Великобритания/, техните фази и фактическата продължителност /броят на дните в България/, съдът намира следното:

Видно от представения договор, сключен между ревизираното

дружество и „Сайпем - клон“ се установява, че заложените дейности е предвидено да преминат през следните фази:

- Фаза1. във Великобритания, изразяваща се в проектиране и изработване на необходимото оборудване за дейностите /чл. 4.2.A.1/ и неговото тестване за съответствие от главния изпълнител /чл. 4.2.A.2/. В клаузата на чл. 2.3, параграф втори от сключения договор е определено, че тези дейности се извършват в помещенията на ревизираното дружество в Бърнли, Великобритания. Изработването и предварителното тестване на оборудването е извършено фактически в централния офис на ревизираното лице във Великобритания, предвид клаузата на чл. 6.1.1. „а“ от договора, завършването на тази фаза, изцяло осъществявана във Великобритания се удостоверява със Сертификат за предварително тестване за съответствие /PQT certificate/. Този сертификат е представен както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство, а именно Сертификат за мобилизация PQT /Предварителни изисквания за съответствие с техническите изисквания/, от който се установява, че ревизираното дружество е осигурило необходимото оборудване и персонал за работите по проекта и същите са били мобилизирани в базата във Великобритания. От същия сертификат се установява, че тази фаза на проекта е приключила на 27.07.2014 г. Тук следва да се отбележи, че между страните не е спорно, че тези дейности са били осъществени изцяло във Великобритания и че същите не са предмет на констатациите на процесния ревизионен акт;

- Фаза 1. в Република България. В тази фаза предварителното тестване на оборудването за полагане на антикорозионно покритие на площадката/бреговата база на главния изпълнител в Пристанище Б. /чл. 4.2.A.3 от договора/. Съгласно разпоредбата на чл. 6.1.1. „б“ от сключения договор, готовността на оборудването за започване на дейностите по полагане на антикорозионни покрития на площадката в Б. се приема от главния изпълнител със Сертификат РРТ, подписан от главния изпълнител. Съгласно договора, тази фаза започва след получаване на инструкция от главния изпълнител за започването и. През тази фаза персоналет на ревизираното дружество инсталира оборудването на площадката на Главния изпълнител и извършва тестване и настройване, като представя резултатите от него на главния изпълнител.

Относно продължителността на дейностите, съдът намира за установено следното: С уведомление от 20.08.2014 г., главният изпълнител „Сайпем – клон“ е дал инструкции на ревизираното лице, че следва да започне дейности по предварително тестване в Република България от 05.09.2014 г. Това обстоятелство се установи както от представеното по делото уведомление, така и от писмените обяснения на главния изпълнител в хода на извършената му насрещна проверка. Видно от представените писмени доказателства, а именно Фактура № 3...2396 за хотелско настаняване на служители на ревизираното дружество, издадена от туроператор – „Пропелор“ ЕООД, за нощувките на служителите на дружеството-жалбоподател през периода от

06.09.2014 г. до 01.11.2014 г., се установява, че първата нощувка на тези служители в [населено място] е на 06.09.2014 г. От представените по делото и ревизията дневни отчети за отработено време за м. Септември 2014 г. се установи, че служителите на ревизираното дружество са започнали за първи път фактически работа на площадката на главния изпълнител в [населено място] на 08.09.2014 г. Съгласно приетата по делото СТЕ, вещите лица са стигнали до извод, че първата дата, на която са започнали дейности по инсталиране на оборудването и неговото тестване на площадката на главния изпълнител на 08.09.2014 г. От друга страна, българското дружество „Селект Груп Сълюшънс“ ООД потвърждава този факт, с оглед обстоятелството, че негови работници, работещи на площадката като общи работници и координатори по безопасност и здраве, са започнали работа на площадката на 09.09.2014 г. Отделно от това, съдът намира, че от извършената насрещна проверка на „Сайпем – клон“ е установено безспорно, че дейностите по настройване на оборудването и неговото тестване са били възложени на персонала на ревизираното дружество на 17.09.2017 г.

Краят на тази предварителна фаза на дейностите в Република България, видно от събраните по делото доказателства, е настъпил с подписването на Сертификат за предпроизводствено изпитване /PQT сертификат/ от главния изпълнител „Сайпем – клон“ на 30.09.2014 г., който факт не се оспорва и от ревизиращите органи. Установи се, че със същия този сертификат и съгласно чл. 6.1.1. „б“ от договора, главният изпълнител е констатирал, че оборудването е инсталирано, настроено и тествано, и в готовност за започване на дейностите по полагане на антикорозионни покрития по тръбите на газопровода. Предвид така установеното и въз основа на събрания по делото доказателствен материал, съдът приема, че по делото безспорно се доказва, че фазата на инсталиране на оборудването на ревизираното лице Република България, неговото настройване и предварителното тестване е започнала на 08.09.2014 г. и е завършила съгласно представения сертификат на 30.09.2014 г.

- Фаза 2. в България: Първа фаза на полагане на покритията на тръбите /чл. 4.2. Б, първо тире/. Съгласно тази клауза, след приключването на инсталирането на оборудването, неговото тестване и настройване, и след приемането на тази фаза от главния изпълнител, ревизираното дружество е започнало дейности по полагане на антикорозионни покрития по тръбите. От събраните по делото доказателства се установи, че тази фаза е започнала от 01.10.2014 г. и е приключила през периода 05.11 – 14.11.2014 г.

Видно от представените дневни отчети за отработено време за периода 01.10.2014 г. – 04.11.2014 г., включително и от СТЕ се установява, че през този период са полагани антикорозионни покрития на тръбите на газопровода. Във връзка с предвиденото в договора, че след първата фаза на полагане на покрития по тръбите, персоналетът на ревизираното дружество следва да бъде демобилизиран и да напусне Република България, от 05.11.2014 г., работите са преустановени и е извършена демобилизация на оборудването и

персонала. Видно от Справка за 2014 г., която е приложена към експертното заключение, тази демобилизация е извършена през 05.11.2014 г. – 11.11.2014 г. Вещите лица по приетата СТЕ са установили, че считано от 11.11.2014 г., персоналът и оборудването са били демобилизирани. От представените самолетни билети за отпътуване на инженерния персонал от Република България поетапно през периода 04.11.2014 г. – 11.11.2014 г., персоналът е напуснал страната, а един член на същия, извършващ административната дейност през периода 09.11-11.11.2014 г., съгласно СТЕ е напуснал на 14.11.2014 г.

При така установеното, настоящият съдебен състав, намира, че тези две фази, извършвани в Република България през 2014 г. са продължили съвкупно от 08.09.2014 г. до 11.11.2014 г., а съгласно СТЕ общата продължителност на всички дейности в Република България през 2014 г. е 61 дни.

- Фаза 2. във Великобритания: Видно от сключения договор между ревизираното лице и главния изпълнител е, че е предвидено така наречената „фаза на готовност /stand –by фаза“, в която персоналът на ревизираното лице напуска Република България, не извършва дейности на площадката и се връща във Великобритания /чл. 4.2.Б, втори тире от договора/. Съгласно сключения договор, тази фаза е с продължителност 36 дни. От доказателствата по делото се установи, че тази фаза е започнала на 12.11.2014 г., след приключване на фаза 2. в Република България. Безспорно се установява, че персоналът на ревизираното лице действително е напуснал територията на Република България, и не се намирал на площадката, считано от 12.11.2014 г.

По време на фазата на готовност, провеждана във Великобритания, изпълнението на проекта „Ю. поток“ е било преустановено в резултат на институционални действия на Европейската комисия и на действия на правителството на Руската федерация. Проектът „Ю. поток“ е бил междуправителствен проект, във връзка, с който е сключено Споразумението между правителството на Република България и правителството на Руската федерация за сътрудничество при създаването на газопровод за транзит на природен газ през територията на Република България. Във връзка със започналата наказателна процедура на Европейската комисия срещу Република България 2014/2176 на 01.12.2014 г., правителството на Руската федерация е отправило изявление за намерение на руската страна да изостави напълно проекта „Ю. поток“. В тази връзка като доказателство в хода на ревизията и в хода на делото е представено прессъобщение на 02.12.2014 г., публикувано на интернет страницата на Министерски съвет на Република България, с изявление на правителството на Република България „по повод информацията за намеренията на Русия да изостави мащабния проект за доставка на природен газ за Европа“. С оглед тези обстоятелства, с писмо от 05.12.2014 г., ревизираното дружество е поискало инструкции от „Сайпем – клон“ относно това, дали може да възобнови дейностите си по проекта. С

писмо от „Сайпем – клон“ от 22.12.2014 г., главният изпълнител е уведомил ревизираното лице, че Проект „Ю. поток“ е преустановен от Възложителя и е наредено на ревизирания субект да преустанови всички и всякакви дейности до 31.12.2014 г., като до тази дата ще бъдат дадени допълнителни инструкции. С нови писмо от „Сайпем – клон“ до ревизираното лице от 31.12.2014 г., главният изпълнител е уведомил ревизираното лице за удължаване на срока за преустановяване на всички дейности по проекта, до следващото нареждане на главния изпълнител. Следователно безспорно се установява по делото, че във фазата на готовност, провеждана във Великобритания, изпълнението на работите по проекта „Ю. поток“ е било преустановено вследствие на гореописаните и общественоизвестни държавни и институционални действия, до получаването на ново последващо нареждане от страна на главния изпълнител.

Такова последващо нареждане е получено с Писмо – уведомление от 14.05.2015 г., изпратено от „Сайпем – клон“ до ревизираното дружество с искане за възобновяване на дейностите по полагане на покрития на тръбите през м. Юни 2015 г. Със същото писмо от 14.05.2015 г., главният изпълнител дава инструкции на ревизираното дружество да изпрати персонала и оборудването си до площадката на главния изпълнител в Пристанище „Б.“, за възобновяване на работите по полагане на покрития по тръбите около 25.06.2015 г.

- Фаза в Република България. Следваща фаза на полагане на покритие върху тръбите. Съгласно чл. 4.2.Б, трето тире, след приключване на фазата на готовност, провеждана във Великобритания, следва да бъде извършена фаза по полагане на покрития върху тръбите. Договорът е предвиждал същата тази дейност да продължи 176 дни.

С оглед получените инструкции от главния изпълнител в писмо от 14.05.2015 г., ревизираното дружество е мобилизирано повторно персонала и оборудването си и ги е изпратило на площадката в Република България. От представени по делото писмени доказателства – отчети за отработено време за м. юли 2015 г., както и от заключението на СТЕ /Справка към задача 2 относно дните за работа през 2015 г./, след възобновяване на работата, персоналет на ревизираното лице е започнало работа на площадката на 17.06.2015 г. Съобразно описанията на работата в отчетите за отработено време и според становището на вещите лица, през периода 17.06.2015 г. – 19.06.2015 г., персоналет е извършил монтажа, настройването и тестването на оборудването, а от 20.06.2015 г. е започнала работата по полагане на покрития на тръбите. В хода на извършените насрещна проверка от страна на „Сайпем – клон“ е потвърдено, ревизираното дружество е възобновило своята работа на 17.06.2015 г. От представените доказателства от българското дружество „Селект Груп Сълъшънс“ ООД, се установява, че неговият персонал – общи работници и координатори по безопасност и здраве не са осъществявали никакви дейности на площадката през периода 05.11.2014 г. – 17.06.2014 г. В тази връзка следва извод, че доколкото ревизираното лице е

ползвало услугите на българското дружество за спомагателни дейности на площадката, то тези дейности са извършвани от 17.06.2015 г.

В хода на съдебното производство се установи, че на 09.07.2015 г., основният договор между възложителя на проекта „Ю. поток“, „С. С. Транспорт“ БВ /„Ю. Поток Транспорт“ Б.В/ и главният изпълнител „Сайпем“ е бил прекратен. В тази връзка в ревизионното производство и в хода на делото е представено съобщението на „Сайпем“, с което последният уведомява, че на 08.07.2015 г., главният изпълнител е получил съобщение за едностранно прекратяване на договора си с „Ю. Поток Транспорт Б.В“, въз основа на предвидена договорна клауза за едностранно предсрочно прекратяване. С писмо от 13.07.2015 г., получено от ревизираното дружество на 14.07.2015 г., „Сайпем – клон“ е уведомило ревизираното дружество за прекратяването на основния договор на 08.07.2015 г. и е изискал незабавно да преустанови всички работи и да демобилизира своя персонал и оборудване. От дневните отчети за отработено време, включително от заключението на СТЕ се установява, че на 13.07.2015 г. всички дейности на ревизираното дружество по договора са прекратени. От същите отчети, както и от експертното заключение, Справка 3 относно извършените след прекратяване на Договора, дейности по демобилизация по делото се установява, че през периода от 14.07.2015 г. до 31.07.2015 г., персоналят е бил демобилизиран и оборудването е било разглобено, съответно изпратено извън страната. От доказателствата, събрани в хода на насрещната проверка по отношение на „Селект Груп Сълъшънс“ ООД, се установява, че трудовите договори на неговите служители – общи работници и координатори по безопасност и здраве /въз основа, на които те са предоставяли преди това услуги на ревизирания субект във връзка с проекта/, са прекратени, считано от 21.07.2015 г. От това следва изводът, че българското дружество-доставчик, не е предоставяло услуги, свързани с работа на общи работници и на координатори по безопасност и здраве от 21.07.2015 г.

При така установеното, настоящият съдебен състав, при съвкупна преценка на обсъдените доказателства, счита за безспорно доказано, че през 2015 г., дейностите на ревизираното лице в Република България са започнали на 17.06.2015 г. и са продължили до 13.07.2015 г., като съгласно приетото по делото заключение по СТЕ, общата продължителност на всички такива дейности на площадката през 2015 г. е 27 дни. След прекратяване на проекта, ревизираното дружество е разполагало с ограничен персонал, извършил дейностите по демобилизация на оборудването и неговото изпращане извън Република България, за които дейности по делото се установи безспорно, че са приключили на 31.07.2015 г. Следователно и с оглед СТЕ общата продължителност на всички дейности в Република България през 2015 г. е общо 45 календарни дни.

Относно сключеното споразумение за уреждане на отношенията между „Сайпем“ и ревизираното лице, съдът намира следното:

В хода на съдебното производство се установи, че договорът между главния изпълнител и ревизираното дружество е бил прекратен предсрочно във връзка с прекратяване на Проект „Ю. поток“, преди същият да бъде изпълнен. Поради това обстоятелство, ревизираното дружество и „Сайпем“ са провели преговори за уреждане на отношенията, произтичащи от предсрочното прекратяване на договора. В хода на ревизията, респективно -съдебното производство, е представено споразумително писмо от 09.11.2015 г., видно от което страните са постигнали спогодба относно извършените от ревизираното дружество дейности по договора /във Великобритания и Република България/, респективно тяхната стойност, както и относно дължими обезщетения за спирането на дейностите по договора през м. декември 2015 г. /във фазата на готовност, провеждана във Великобритания/ и предсрочното прекратяване на договора. По делото от страна на жалбоподателя се представи и Споразумителен протокол от проведена в централния офис на „Сайпем“ в Италия среща на 5 и 6 ноември 2015 г., съдържащ информация за постигнатите договорености, общата цена за всички приети от „Сайпем“ работи по договора /извършени както в Република България, така и във Великобритания за 2014 г. и 2015 г./ в размер на 5 915 700 евро /като в тази сума са включени и задържани гаранционни суми/. Установи се, че страните са споразумели още, че главният изпълнител следва да заплати определени обезщетения на ревизираното дружество, с които да бъдат компенсирани разходите на ПИХ, произтичащи от спирането на работите във фазата на готовност /размер на обезщетение 1 525 300 евро/, както и поради предсрочното прекратяване на договора /1 559 000 евро/. В тази връзка и въз основа на постигнатата спогодба, ревизираното дружество на 10.11.2015 г. издава кредитни известия към предходни фактури /от 2014 г. и 2015 г./ за работи/дейности, които не са били приети от „Сайпем“ или изобщо не са били приети в пълен обем, и не са подлежали на плащане, както и нови фактури за одобрени и още нефактурирани работи, а също и фактури за дължими обезщетения и компенсации за разходи, произтичащи от спирането на работите през периода от 05.12.2014 г. – 14.05.2015 г. и за предсрочното прекратяване на договора, респективно за освобождаването на задържани суми по гаранции. Съгласно приетото по делото ССЧЕ, от страна на вещото лице е установено, че Фактури № № 0...36/10.11.2015 г., 0...37/10.11.2015 г. и 0...38/10.11.2015 г. са издадени за дължими на ревизираното дружество обезщетения за разходи за спиране на проекта във фазата на готовност, за разходи във връзка с прекратяването на договора и освобождаване на удръжки по гаранции. Издадените на 10.11.2015 г. са отразени в обжалвания ревизионен акт.

При така обсъдените доказателства в съвкупност и поотделно, включително и от двете експертни заключения, настоящият съдебен състав, намира за безспорно установено, че ревизираното дружество е бил подизпълнител на главния изпълнител „Сайпем“ за част от работите/дейностите по проекта за построяване на Газопровод „Ю. поток“, включени в обхвата на строителството. Дейностите на ревизираното дружество на площадката на главния изпълнител в Република България са започнали на 08.09.2014 г.. През 2014 г. те са

продължили общо 61 дни, през периода 08.09-11.11.2014 г. След това персоналът на ревизираното лице е напуснал Република България и не се е намирал на площадката. Работите са били възобновени през 2015 г. по инструкция на главния изпълнител на 17.06.2015 г. и са продължили през 2015 г. за общ период от 27 дни до 13.07.2015 г., на която дата ревизираното лице е уведомено от главния изпълнител за окончателното прекратяване на Проект „Ю. поток“ на 09.07.2015 г. След окончателното прекратяване на проекта, ревизираното дружество е демобилизирано персонала и оборудването си, като тази дейност е приключила до 31.07.2015 г., или дейностите са продължили общо 45 календарни дни през 2015 г. Общо през 2014 г. и 2015 г., дейностите по площадката са продължили 88 дни /61 дни през 2014 г. и 27 дни през 2015 г./, без да бъде включван периодът на прекратяването на проекта на 13.07.2015 г., използван за демобилизация на оборудването. При включване на този период, общо дейностите са продължили 106 дни – 61 дни през 2014 г. и 45 дни през 2015 г.

По първия спорен въпрос – формирало ли е ревизираното дружество място на стопанска дейност в Република България през 2015 г., съдът намира изводите на органите по приходите за неправилни и незаконосъобразни, поради следното:

Във връзка с установените обстоятелства и факти, подкрепени със съответните доказателства, следва извод, че извършваните от ревизираното лице дейности в Република България не са формирали и не могат да формират място на стопанска дейност в Република България нито на основание чл. 5, ал. 3 от приложимата СИДДО, нито на основание чл. 5, ал. 1 от приложимата СИДДО. Това е така, тъй като за ревизирания период 2015 г. е била приложима СИДДО с Великобритания, обн. ДВ., бр. 8 от 29.01.1988 г., попр., бр. 12 от 12.02.1988 г. Тази СИДДО е отменена с нова СИДДО с Великобритания, ратифицирана със закон, прието от 43-то Народно събрание на 08.10.2015 г. – ДВ, бр. 81/20.10.2015 г., издадена от Национална агенция по приходите, обн., ДВ, бр. 10/05.02.2015 г., в сила от 15.12.2015 г. Съгласно чл. 28, ал. 1, б. „а“ от новата СИДДО, същата се прилага, считано от 1 януари на годината, следваща годината на влизането и в сила, т.е от 01.01.2016 г. От същата дата старата СИДДО преустановява своето действие. Следователно приложимата в случая СИДДО е тази от 1988 г.

Съгласно разпоредбата на чл. 5, ал. 3 от СИДДО – „строителен или монтажен обект представлява място на стопанска дейност само ако работата продължава повече от 12 месеца“. Изхождайки от тази норма следва, че ако дейността на ревизираното дружество представлява дейност на подизпълнител, извършвана на строителен или монтажен обект, то тази дейност може да формира място на стопанска дейност, само и единствено, ако същата тази дейност е продължила повече от 12 месеца. Тези заложен изисквания следва да са кумулативно изпълнени.

С оглед доказателствата по делото, включително и СТЕ, по делото се

установи наличие на първата предпоставка, визирана в чл. 5, ал. 3 от СИДДО между Република България и Великобритания, ревизираното дружество е извършвало дейност по строителен и монтажен обект – строителство на Газопровод „Ю. поток – Морска част“ в акваторията на Черно море. Този проект, както се установи представлява строителен обект.

Съгласно § 5, т. 31 от ДР на Закон за устройство на територията /ЗУТ/ - „техническа инфраструктура е система от сгради, съоръжения и линейни инженерни мрежи на транспорта, водоснабдяването и канализацията, електроснабдяването, топлоснабдяването, газоснабдяването, електронните съобщения, хидромелиорациите, третирането на отпадъците и геозащитната дейност“, от тази разпоредба следва извод, че газопроводите са именно елемент от техническата инфраструктура. Освен това, тяхното проектиране, изграждане и въвеждане в експлоатация се урежда със специални законови разпоредби за проектиране и изграждане на съоръжения за пренос на газ, предвидени в Наредба № 6/25.11.2004 г. за технически правила и нормативи за проектиране, изграждане и ползване на обектите и съоръженията за пренос, съхранение, разпределение и доставка на природен газ. Безспорно, както се посочи, дейността на ревизирания субект, извършвана в ревизирания период е във връзка със строителен и монтажен проект – проект за строеж на Газопровод „Ю. поток – Морска част“, осъществяван в акваторията на Черно море и който е бил предвиден да свърже руската газопреносна система със сухоземната част на газопровода „Ю. поток“.

Според § 17 от Коментар на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /О./, даден по отношение на чл. 5, ал. 3 от Модела – Спогодба /коментар, приет от българската съдебна практика като средство за тълкуване на СИДДО/, „изразът „строителна площадка, строителен или монтажен обект“, включва освен строителството на сгради, също и на пътища, мостове, канали, ремонтване на сгради, пътища, мостове или канали, полагането на тръби, изкопни работи и драгиране /на дъна/. От анализ на цитирания коментар, следва извод, че обектите, които се състоят в полагане на тръби, представляват строителни и монтажни проекти по смисъла на чл. 5, ал. 3 от СИДДО. Всички дейности, свързани с такъв проект, включени в обхвата на строителството, включително проектирането и надзорните дейности по строителството, ако се извършват от обекта, са обхванати от клаузата на чл. 5, ал. 3 от СИДДО. Следователно, въпросните дейности, формират място на стопанска дейност, само ако продължават повече от 12 месеца.

Дейностите, извършвани от ревизираното дружество са извършвани безспорно на строителната площадка на главния изпълнител „Сайпем - клон“, представляваща бреговата база на този изпълнител, находяща се в Пристанище „Б.“, от която тръбите на газопровода се полагат на дъното на Черно море, с трасе от Руската федерация към България. Това обстоятелство се установи безспорно по делото с представеното в хода на ревизията извлечение от Уведомление, направено от Възложителя на Проект „Ю. Поток Транспорт“ БВ до Министър на околната среда и водите за инвестиционно предложение за изграждане на „Морски газопровод – Ю. поток – Български

участък“ № О. 229/20.02.2013 г., включено като Приложение 5.1 към ревизионния доклад. Видно от това уведомление, бреговата база със складовите и техническите съоръжения и помещения, е част от площадката на строителния и инсталационен проект – Морски участък на Газопровод „Ю. поток“, както и че за изграждането на обекта се предвижда да има една или повече брегови бази на морския флот, използван за полагане на тръбопровода в морето. Именно бреговата база на главния изпълнител в Пристанище „Б.“, както се доказва са извършвани дейностите от страна на ревизираното дружество.

С оглед специфичните особености на проекта, представляващ морски газопровод, полаган по дъното на Черно море, няма как дейностите по полагане на антикорозионно покритие върху тръбите да бъдат извършвани на дъното на морето, тъй като тръбата е километри, свързването не може да стане на пристанището, това следва да бъде извършено на самата платформа, която полага тръбите /съгласно изявление на вещите лица по СТЕ/. Този факт се доказва и от клаузите на договора, сключен между ревизираното дружество и главния изпълнител „Сайпем-клон“, съгласно които работите по полагане на покрития на тръбите на място /на терен/ следва да се извърши от „обекта на изпълнителя на брега“ /чл. 2.3, чл. 2.6 и др. от договора/. Клаузата на чл. 4, параграф последен от договора указва, че обектът на изпълнителя се намира на Пристанище „Б.“.

В тази връзка следва да се има предвид, че според § 20 от Коментара на О. – „същността на един строителен или монтажен обект може да бъде такава, че да задължи изпълнителя да премества обекта непрекъснато или от време на време, в зависимост от напредването на работите. Така ще бъде например при строителството на канал, почистване дъното на река или полагане на тръби. Аналогично, когато отделни части от една голяма конструкция – напр. плаваща платформа, се сглобяват на различни места в една държава и после се придвижват до мястото на окончателното им сглобяване и монтиране в същата държава – всички тези елементи ще представляват части от един цял обект“. В процесния случай Проект „Ю. поток“ предполага полагане на тръби на дъното на Черно море, което полагане се извършва от бреговата база в Република България. При това, всички територии, в рамките на територията на Република България /включително сушата и в морската акватория на страната/, представляват части от един общ строителен обект. В тази връзка, съдът намира за основателни възраженията на ревизираното лице, че е без значение обстоятелството, че не полага антикорозионни покрития на дъното на Черно море – предвид особеностите на проекта, това е невъзможно. Дейността на ревизираното лице, както се установи и от СТЕ, се извършва изцяло върху площадката, която е част от строителния обект, съобразно горепосоченото.

Според §16 от Коментара на О., ако на строителния обект или на част от него има офис или работилница, същите се считат за част от този строителен проект и са обхванати от разпоредбата на чл. 5, ал. 3 от СИДДО, ако те са

свързани със строителството. Този параграф определя, че в обхвата на чл. 5, ал. 3 от СИДДО, попадат и всички дейности по планиране и надзор на строителството, извършвани от обекта, макар че те очевидно не са строителство в тесен смисъл. Параграф 19 от същия коментар определя, че в случаите, в които главният изпълнител е възложил част от дейностите си на подизпълнители, то „всеки подизпълнител ще има място на стопанска дейност, ако дейността му на строителния обект надхвърли дванадесет месеца“. В този смисъл е константната съдебна практика на ВАС, съгласно която в обхвата на разпоредбата на чл. 5, ал. 3 от съответната СИДДО /строителен или монтажен обект/ се включват всички дейности, свързани със строителството или инсталирането /Решение № 9409/27.06.2011 г., постановено по административно дело № 8852/2010 г.; Решение № 10385/12.08.2009 г., постановено по административно дело № 15316/2008 г. по описа на ВАС/. Съгласно цитираната практика, според § 17 от Коментара на О., ако държавите-членки искат да изключат определени дейности, свързани със строителството от обхвата на клаузата на чл. 5, ал. 3, то те следва да го направят с изрична клауза в съответната СИДДО. Такава клауза в приложимата СИДДО с Великобритания няма, при което всички необходими за строителството или инсталирането дейности, включени в обхвата на работата на главния изпълнител, и изпълнявани от подизпълнители, формират място на стопанска дейност, само в случай, че дейността на съответния подизпълнител на площадката, продължава повече от 12 месеца.

Следователно дейностите на ревизираното лице по Проект „Ю. поток“, попадат именно в обхвата на чл. 5, ал. 3 от СИДДО – дейности на подизпълнители на строителен проект, включени са в обхвата на работата по строителството на газопровода, представляват необходим и нормативно изискван елемент от строителството на газопроводи и се извършват от място, което представлява част от строителна площадка на газопровода. В тази връзка тези дейности/работи биха могли да формират „място на стопанска дейност“, но само ако са продължили повече от 12 месеца от строителната площадка в Република България. По делото безспорно се установи от доказателствата и СТЕ, че конкретно за ревизирания период – 2015 г. извършените дейности са със значително кратка продължителност.

Безспорно от събраните по делото доказателства се установява, че работите/дейностите на ревизираното лице, включително подготвителните работи по инсталиране, настройване и пускане на оборудването му в обекта на главния изпълнител в [населено място] са започнали на 08.09.2014 г. и са продължили до 11.11.2014 г., след което оборудването е било демобилизирано и персоналът е напуснал Република България. Докато този персонал е бил на територията на Великобритания, проектът „Ю. поток“ е бил преустановен вследствие на институционални и международни действия. Това преустановяване е продължило през периода м. Декември 2014 г. – 14.05.2015 г., на която дата както се установи по делото, главният изпълнител е поискал от ревизираното лице да извърши нова мобилизация на персонала и оборудването в Република България, респективно да възобнови

дейностите/работите около 25.06.2015 г. Безспорно дейностите са били възобновени за кратко време, считано от 17.06.2015 г., а Проект „Ю. поток“ е окончателно прекратен на 09.07.2015 г., като резултат от прекратяването на основания договор между Възложителя на проекта и главния изпълнител. Ревизираното лице е уведомено за това на 13.07.2015 г. от „Сайпем – клон“, и от която дата като подизпълнител окончателно преустановява дейности/работи по проекта. В тази връзка дори да бъде изключено преустановяването на дейностите/работите по проекта вследствие на междудържавни и институционални действия през периода от 05.12.2014 г. – 17.06.2015 г., то дейностите/работите на ревизираното лице са продължили по-малко от 12 месеца. Както се посочи, дейностите са започнали на 08.09.2014 г. и са приключили най-късно на 13.07.2015 г., на която дата ревизираното лице преустановява дейност, след уведомяването му от „Сайпем – клон“ за окончателно прекратяване на Проект „Ю. поток“. Това води до несъмнен извод, че ревизираното лице не е формирало място на стопанска дейност в Република България. От страна на органите по приходите, не се представиха доказателства, които да удостоверят продължителност на дейностите/ работите повече от 12 месеца.

При така установеното, настоящият съдебен състав счита, че ревизираното дружество за ревизирания период 2015 г. не е формирало място на стопанска дейност по смисъла на чл. 5, ал. 3 от СИДДО, с оглед факта, че дейностите са продължили по-малко от 12 месеца. В тази връзка формираните доходи на ревизираното лице във връзка със сключения договор подлежат на облагане само в държавата, за която то е местно лице –Великобритания, в съответствие с разпоредбата на чл. 7, ал. 1, изр. първо от приложимата в случая СИДДО, съгласно която: печалбите на предприятие на едната договаряща се държава се облагат само в тази държава, освен ако предприятието извършва стопанска дейност в другата договаряща се държава посредством намиращо се там място на стопанска дейност“.

Съдът, намира, че ревизираното дружество не е формирало и място на стопанска дейност съгласно общата норма на чл. 5, ал. 1 от СИДДО, поради следните съображения:

Видно от ревизионния доклад, въз основа на който е изготвен отменения ревизионен акт по първата ревизия, приходната администрация е приела, че ревизираното дружество има място на стопанска дейност на основание чл. 5, ал. 3 от СИДДО – строителен или монтажен обект, с дейност продължаваща повече от 12 месеца, без да е конкретизирано на коя дата е възникнал този обект за ревизираното лице, нито на коя дата е прекратен. В процесния ревизионен акт са изложени твърдения на приходната администрация, че извършваната дейност от ПИХ не се извършвала от строителен или монтажен обект, а е формирано място на стопанска дейност на основание чл. 5, ал. 1 от приложимата СИДДО. Тази норма е обща клауза за формиране на място на стопанска дейност /в хипотези, различни от тези на строителен или монтажен обект по чл. 5, ал. 3 и на ползването на зависим агент по чл. 5, ал. 5 от

СИДДО/.

Дружеството-жалбоподател няма и не би могло да формира място на стопанска дейност на основание чл. 5, ал. 1 от СИДДО. Както се посочи тази клауза е обща за „място на стопанска дейност“. Съгласно легалната дефиниция, „място на стопанска дейност“, означава – определено място, посредством, което се извършва цялостно или частично стопанската дейност на едно предприятие. Съгласно Коментара на О. относно чл. 5, ал. 1 от СИДДО и константната съдебна практика на ВАС по тълкуване и прилагане на СИДДО, за да бъде налице място на стопанска дейност на основание чл. 5, ал. 1 от СИДДО, следва да се установят кумулативно следните предпоставки:

- да е налице определено, фиксирано място в Република България, от което чуждестранното лице да осъществява изцяло или частично дейност в страната;

- дейността да се осъществява от това място чрез персонала или други зависими от чуждестранното лице, лица;

- дейността трябва да бъде стопанска дейност и да няма спомагателен или подготвителен характер;

- дейността, извършвана от това място, трябва да е достатъчно продължителна и да няма временен характер /Решение № 10043/09.07.2012г. по административно дело № 774/2012 г.; Решение № 10835/12.08.2009 г. по административно дело № 15316/2008 г.; Решение № 5922/28.04.2011 г. по административно дело № 13060/2010 г. и Решение № 8177/09.06.2011 г. по административно дело № 14238/2010 г., всички по описа на ВАС/.

Следователно, за да бъде налице формирано място на стопанска дейност на основание чл. 5, ал. 1 от СИДДО, то дейността на чуждестранното лице от това място, чрез персонал или другите зависими лица, работещи там, следва да превишава шест месеца. Когато тази продължителност и съответните посещения на персонала не превишават шест месеца, то дейността на чуждестранното лице е спорадична, краткотрайна и не формира място на стопанска дейност. Константната съдебна практика е изцяло в синхрон с указанията за тълкуване на чл. 5, ал. 1 от приложимата в случая в СИДДО, дадени с Коментара на О., според които обикновено се счита, че дейността не е извършена чрез място на стопанска дейност, ако дейността е извършвана чрез съответното място за период по-малък от шест месеца.

В конкретния случай се установи, че работите, извършени от ревизираното лице в Република България са продължили общо 88 дни /61 дни през 2014 г. и 27 дни през 2015 г./, а с включване на периода след окончателното прекратяване на проекта на 13.07.2015 г. – 106 дни. Следователно този период е много по-кратък от установения в Коментара и практиката на ВАС – шест месеца или 183 дни. Това води до извод, че ревизираното дружество не е формирало място на стопанска дейност на основание чл. 5, ал. 1 от приложимата СИДДО – дружеството, не е ползвало това място за извършване на дейността си за период от шест месеца или повече в рамките, на който и да е било 365 – дневен период. В частност за ревизирания период 2015 г., ревизираното дружество е ползвало въпросната площадка за извършване на

дейността си за 27 дни – за период от 17.06.2015 г. до 13.07.2015 г. и не е формирало място на стопанска дейност в Република България.

Сключеният договор между ревизираното дружество и „Сайпем-клон“ предвижда изпълнение на дейностите/работите на няколко отделни фази, една част провеждани във Великобритания, а друга в Република България, т.е. периодично използване на площадката на главния изпълнител за извършване на работите. Видно от Решение № 3991/13.04.2020 г., постановено по административно дело № 9867/2019 г. по описа на ВАС, когато дейностите имат периодичен характер /т.е. те не се извършват постоянно от съответното място, а периодично чрез него/, то срокът следва да бъде броен на база периода от време, през който е използвано определено място, съпоставено в комбинация с броя пъти на използването му за място на стопанска дейност. Във всички случаи, според тази практика, ако кумулативните периоди на използване на мястото са по-малки от шест месеца /в случаите на чл. 5, ал. 1 от приложимата СИДДО/ или 12 месеца /в случаите по чл. 5, ал. 3 от приложимата СИДДО/ в рамките на съответния 365-дневен период, не е налице място на стопанска дейност. В настоящия случай, обектът на „Сайпем-клон“ в Пристанище „Б.“ е бил използван само два пъти от ревизирания субект – през 2014 г. за 61 дни и през 2015 г. – 27 дни. Кумулативният период от време на използването му, както се установи е значително по-малък от шест месеца /хипотезата на чл. 5, ал. 1 от СИДДО/ и по-малък от 12 месеца /хипотезата на чл. 5, ал. 3 от СИДДО/. И съгласно цитираното по-горе съдебно решение на ВАС по сходен случай, не е налице формирано място на стопанска дейност. Следва да се има предвид, че съгласно трайната съдебна практика на ВАС, се приема, че от продължителността на срока на дейностите /служещ за преценка на това, дали е формирано място на стопанска дейност/ във всички случаи следва да бъдат изключени прекъсванията на работата, които нямат временен характер по смисъла на Коментара на О. – „не се касае нито до сезонни прекъсвания, свързани с лошо време, нито пък се дължат на липса на материали или затруднение във връзка с работната ръка, не се дължат /конкретно цитираните по-горе и коментирани прекъсвания, установени от експерта/, включително и на технологична необходимост ...“. В частност, видно от последното цитирано решение на ВАС, прекъсвания, свързани с демобилизация на персонала и оборудването /каквото е характер има прекъсването на работите през фазата на готовност/, нямат временен характер и се изключват при броенето на сроковете за формиране на място на стопанска дейност. Няма временен характер и прекъсването на работата, наложило се поради спирането на Проект „Ю. поток“ през периода 05.12.2014 г. – 14.05.2014 г., вследствие на развитието в процедурата по нарушение, заведена от Европейската комисия, и като резултат от направеното на 02.12.2014 г., изявление на руското правителство за намерение да изостави окончателно проекта – тези обстоятелства в случая следва да се приемат като непредвидими обстоятелства, както за главния изпълнител, така и за ревизираното лице, и същите, съдът намира, че не съставляват временни или сезонни прекъсвания на работите.

При така изложеното, настоящият съдебен състав намира, че дружеството-жалбоподател не е формирало място на стопанска дейност в Република България през 2015 г. нито на основание чл. 5, ал. 3 от приложимата СИДДО, нито на основание чл. 5, ал. 1 от приложимата СИДДО. Извършената дейност/работи от ревизираното дружество се установи, че е 27 дни, а при добавяне на периода на дейности по демобилизация след прекратяване на договорните отношения на 13.07.2015 г., то този период е 45 дни. И в двата случая продължителността на краткотрайна и не покрива времевите критерии за постоянност на дейности/работи нито по чл. 5, ал. 3 от приложимата СИДДО, нито на основание чл. 5, ал. 1 от приложимата СИДДО. Следователно при липса на формирано място на стопанска дейност в Република България от страна на ревизираното дружество в съответствие с нормата на чл. 7 от приложимата СИДДО, доходите по договора с главния изпълнител не са подлежали на облагане в Република България. В тази връзка изводите на приходната администрация са незаконосъобразни и неправилни.

По втория спорен въпрос, свързан с приложението на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – налице са данни за укрити приходи или доходи, съдът намира изводите на органите по приходите за незаконосъобразни и неправилни, по следните съображения:

Съгласно дадените указания с отменителното Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ на НАП, ревизиращите органи в хода на повторната ревизия е следвало: да извършат процесуални действия по изясняване точния предмет на дейност на дружеството в България и периода на извършване на дейността във връзка с преценка, формирало ли е същото място на стопанска дейност в Република България и на кое основание от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И.; да бъде изяснено точно в какво се състои дейността на ПИХ по сключен Договор № 947201/16.06.2014 г. със „Сайпем S.P.A“ – клон България и къде конкретно дружеството предоставя услугите; да изясни дали самата дейност на ПИХ представлява „монтаж“ и следва ли да се разглежда като отделен монтажен обект на дружеството. След правилното изясняване на тези факти, органите по приходите да определят коректно в коя точно хипотеза на чл. 5 от СИДДО между България и Обединено кралство Великобритания и С. И. попада дейността на ПИХ. След изясняване приложимата за ревизираното лице норма, с Решение № 84/08.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място], е указано да бъде изяснен периодът, в който чуждестранното дружество е предоставяло услуги по почистване и обновяване на тръби – предварителна обработка на сушата на „Сайпем S.P.A“ – клон България, респективно да бъдат събрани безспорни доказателства, удостоверяващи, че ревизираното дружество е формирало място на стопанска дейност в България и да бъде обоснован извод, че чуждестранното лице е данъчно задължено лице по смисъла на чл. 2, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. След изясняване на тези факти, на ревизиращите органи е указано

да се извърши преценка дали са обстоятелствата, предвидени в чл. 122, ал. 1 от ДОПК за извършване на ревизия по този специален ред, предвиден в ДОПК и за определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като бъдат приложени правилно процесуалните изисквания за извършване на ревизия по този особен ред, предвиден в ДОПК.

Съдът намира за основателно отправеното възражение за неправилно приложение на чл.122 от ДОПК. Както се установи, от изложеното във фактическата част на настоящето съдебно решение, приходната администрация въз основа на събраните доказателства в хода на ревизията е приела за безспорно, че ревизираното лице е формирало място на стопанска дейност в Република България. В тази връзка е прието, че чуждестранното дружество на основание чл. 2, ал. 1, т. 2 от ЗКПО е данъчно задължено лице. От страна на органите по приходите е прието, че след като ревизираното дружество е упражнявало стопанска дейност в Република България, то същото следва да води счетоводна отчетност в съответствие с българското законодателство, като има за задължение да подава ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Предвид, че същото не е водило счетоводна отчетност за извършваната от него дейност в Република България по правилата на българското законодателство, не е отчитало своите приходи, не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. и Г., ревизията е проведена по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК и данъчната основа за облагане с корпоративен данък е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

Разпоредбите на чл. 122 – 124а от ДОПК, уреждат специфичен процесуален ред за извършване на ревизионно производство по ДОПК за установяване размера на дължимите данъци и задължителни осигурителни вноски. Съгласно нормата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Следователно в производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 от ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е с провеждане на пълно обратно доказване, което да обори презумпцията за вярност на фактическите констатации, обективирани в акта.

За да бъде приложена, обаче презумпцията по чл. 124, ал. 2 от ДОПК, фактическите констатации, на които се позовават органите по приходите, следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирания субект. Основанията за извършване на ревизия по особения ред са

изчерпателно изброени от закона в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1-8 от ДОПК.

Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размерът на последните, са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК, законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. За целта, основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти обосноваващи някоя от хипотезите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

В хода на съдебното производство безспорно се доказва, че ревизираното дружество не е формирало място на стопанска дейност в Република България, поради което същото не е данъчно задължено лице за данъци по смисъла на ЗКПО за реализираните печалби /чл. 2, т. 2 и чл. 4 от ЗКПО/, не е задължено по смисъла на чл. 92 от ЗКПО, за да подаде ГДД за 2015 г., нито годишен отчет за своята дейност.

Съгласно чл. 1 от Закон за счетоводството /ЗСч/, предмет на уреждане на този закон, са изискванията за счетоводно и финансово отчитане на предприятията. Нормата на чл. 2, т. 7 от ЗСч, определя, че предприятията, които са чуждестранни лица в обхвата на този закон, само ако те са формирали място на стопанска дейност. Безспорно се доказва, че ревизираното дружество не е формирало място на стопанска дейност през ревизирания период, което се установи от събраните по делото доказателства, включително от двете експертни заключения.

Съдът намира за незаконосъобразни изводите на приходната администрация, че след като счетоводната отчетност на ревизираното дружество не е водена по реда на българското законодателство, а по действащото законодателство и счетоводни стандарти на Обединено кралство това означава, че не е водено надлежно счетоводство. Противно на тези изводи и констатации в РД и РА, и потвърждаващото го решение на административния орган, съдът въз основа на събраните по делото доказателства /представени и в хода на ревизията/, включително и от приетата по делото ССЧЕ, намира че ревизираното дружество е водило своето счетоводство коректно и правилно. Вещото лице по приетата по делото ССЧЕ след извършена проверка на всички документи е установило, че от страна на ревизираното дружество е представен Годишен доклад и финансов отчет за финансовата година към 31.12.2015 г. Тези документи са заверени без забележки и резерви от УНУ Hacker Y. Manchester LLP, експерт счетоводители и законни одитори. На годишния доклад и отчета, вещото лице е установило положен печат и баркод за публикуването му в регистъра на компаниите във Великобритания. Заключениеето е установило още, че в отчета се съдържа оповестяване за

съществените политики, в т.ч счетоводната политика на признаване на приходите от услуги и от проекти. Съгласно Нота 1.3 от оповестителните сведения към финансовите отчети за 2015 г.: „приходът от договор за предоставяне на услуги се признава през счетоводните периоди, през които са извършени услугите, в зависимост от етапа на завършеност на договора, когато са изпълнени всички условия по долу – сумата на приходите може да бъде надлежно оценена; вероятно е предприятието да получи дължимото възнаграждение по договора; етапът на завършеност на договора е края на отчетния период може да бъде надеждно оценен и направените разходи и разходите за довършване на договора могат да бъдат надеждно оценени“. Съгласно Счетоводен стандарт 18 /СС18/ - Приходи, който определя счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване: „7.1. Приходът, свързан със сделката за извършване на услуги, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на съставянето на счетоводния баланс, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно и 7.2. Резултатът от сделката за извършване на сделката за извършване на услуги се оценява надеждно, когато са изпълнени едновременно следните условия: а/ сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена; б/ предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката; в/ етапът на завършеност на сделката за извършване на услуги към датата на съставянето на счетоводния баланс може надеждно да се определи и г/ разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат надеждно да бъдат измерени“.

Съгласно СС11 – Договори за строителство, който определя реда за счетоводно отчитане на приходите и разходите, свързани с договорите за строителство, които обхващат най-малко два отчетни периода: „б.1. когато резултатът от един договор за строителство може да бъде надеждно предвиден, приходите и разходите, свързани с него, следва да бъдат признати за приходи и разходи чрез съпоставяне на етапа на изпълнение по договорната дейност спрямо датата на съставяне на финансовия отчет“. В тази връзка вещото лице е формирало извод, че счетоводната политика на ревизираното лице, оповестена в одитирания му финансов отчет за 2015 г. е аналогична на тази, предвидена в съответните български счетоводни стандарти СС18 и СС11, които изискват приходите от услуги, в т.ч и по строителни договори, да бъдат признавани към края на всеки отчетен период в съответствие с етапа/процента на завършеност по договора.

От представените счетоводни документи през 2015 г. на ревизираното дружество, вещото лице установява, че то използва интегрирана система за управление със счетоводни модули S.. Всеки проект и съществен договор за услуги се определя в тази система като отделен приходен и разходен център, и така всички приходи и разходи се отчитат към този център. Този подход позволява да се определят приходите и преките разходи по всеки проект, както и финансовия резултат от проекта. Съгласно ССЧЕ, договорът на ревизираното лице със „Сайпем-клон“ е бил определен в счетоводната

система на ПИХ като отделен приходено-разходен център със счетоводен номер Р-0006046 – наименование – S. S. /Ю. Поток/. Създаден е сметкоплан за този център на аналитично ниво, с поднива. Със счетоводен код Р-0006046-04 са отчитани разходите и плащанията във връзка с мобилизация и демобилизация на персонала и оборудването. Със счетоводен код Р-0006046-05 са отчитани приходите, разходите, материалите и оборудването за услугите по полагане на покрития на тръби на място. Със счетоводен код Р-0006046-06 са отчитани разходите, оборудването и материалите за предпроизводствените изпитвания във Великобритания. Със счетоводен код Р-0006046-07 са отчитани разходите по първоначалното инсталиране, тестване и пуск на оборудването за полагане на покрития по тръби в България и т.н. ССЧЕ установява, че сумите, фактурирани на 10.11.2014 г., представляващи плащания за покриване на разходи, свързани със спирането на изпълнението на договора, с предсрочното му прекратяване и със задържани гаранционни суми, са отчитани отделно от останалите приходи със съответни кодове Р-0006046-10 – вариации и промени, Р-0006046-11 – плащания за прекратяване и Р-0006046-08 – задържани суми. За всяко аналитично ниво има подкодове за аналитични записвания на различните счетоводни компоненти, респективно приходи, разходи, материали и оборудване, относими към съответната дейност на проекта. Вещото лице подробно е изследвало проектният център и сметкоплан на проекта, подробно е описало съдържащата се в него счетоводна справка, видно от констативно-съобразителната част на ССЧЕ. Съгласно таблично изложеното, вещото лице установява, че приходите и разходите в този център, се кредитират и дебитират по аналитична сметка за печалби и загуби[ЕИК]. По този приходно-разходен център, ССЧЕ, посочва, че се отчитат както приходите, така и разходите от дейности в Република България, така и тези от дейности във Великобритания. Отделното отчитане по аналитични кодове и периодът на извършване на дейността в България, позволява да се отграничат основните преки разходи, материали и оборудване, относими към дейностите в Република България през 2015 г. ССЧЕ въз основа на извършения анализ на всички документи по делото и представени от ревизираното лице, в това число сметкоплан на жалбоподателя за ревизирания период, счетоводни справки – хронология на счетоводни записи, свързани с приходите и разходите на ПИХ за 2014 г. и 2015 г., годишен доклад и финансов отчет за финансовата година към 31.12.2015 г. на дружеството, е приела, че приходите и разходите на ПИХ за дейностите по Проект „Ю. поток – Морска част“, извършвани през 2015 г. в Република България са били счетоводно отразени.

Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, определя, че „органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: т. 4 - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или **воденото счетоводство** не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци

или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред“. Следователно, законът допуска водената счетоводна отчетност да не е по реда на ЗСч, а въз основа на други национални счетоводни правила, прилагани от чуждестранното дружество, като прилагането на особения ред за облагане в случая, съдът намира за недопустимо прилагане на особения ред за провеждане на ревизия, ако водената счетоводна отчетност, позволява да се установи основата за облагане.

Противно на изложените доводи от приходната администрация, ревизираното дружество е представило всички счетоводни документи, както в хода на първата ревизия, така и в хода на повторната ревизия, респективно допълнително по делото във връзка с изготвената ССЧЕ. Представено е извлечение от одитирания и заверен финансов отчет на ревизираното дружество във Великобритания, включително и в превод. При така установеното, безспорно се установява, че дружеството е водило правилно своето счетоводство, не е укривало приходи, респективно не е формирало място на стопанска дейност в Република България. През 2015 г., ревизираното дружество е било регистрирано по ЗДДС в България /в качеството на чуждестранно лице без място на стопанска дейност в страната/, като всички негови приходи, свързани с дейностите му в България по проекта са били надлежно фактурирани и отчетени в дневниците му за продажби и Справки-декларации по ЗДДС, които същото е подавало /установено е и от ССЧЕ и в хода на първата ревизия за същия данъчен период/. Именно всички фактури за продажби на територията на Република България, от които могат да бъдат генерирани приходи, са декларирани от ревизираното лице и същите са ползвани от органите по приходите за определяне на данъчната основа.

Предвид, че ревизираното дружество не е формирало място на стопанска дейност във визираните по-горе хипотези от приложимата СИДДО, то същото не притежава качеството на данъчно задължено лице по смисъла на българското законодателство, поради което неправилно органите по приходите са приложили нормите на чл. 122 от ДОПК.

Съгласно константната съдебна практика на ВАС, за да се приложи особения ред по чл. 122 и сл. от ДОПК, основанията по чл.122, ал. 1 от ДОПК следва да са безспорно установени и тежестта на доказването им е изцяло в тежест на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти, обосноваващи някоя от хипотезите на чл.122, ал. 1 от ДОПК. За да, се приложи реда на облагане по чл. 122 от ДОПК, следва да е налице особен случай, който препятства извършването на ревизията по общия ред. Тези особени случаи са уредени законово в разпоредбите на чл.122 от ДОПК и предпоставките за тяхното приложение следва да бъдат установени обективно от органите по приходите при условията на пълно и главно доказване. Следователно недопустимо е прилагане на особения ред за провеждане на ревизия при

предполагаемо наличие на основание по чл. 122 от ДОПК и прилагането на този ред не може да бъде основано на предположение. Установяването само на вероятност за неотчетени приходи не е достатъчно като аргумент за прилагане на особения ред /Решение № 14380/28.10.2019 г., постановено по административно дело № 5188/2019 г. по описа на ВАС и Решение № 14928/04.12.2018 г., постановено по административно дело № 8735/2018 г. по описа на ВАС/. В подкрепа на този извод е и обстоятелството, че от страна на приходните органи в хода на ревизията на са изисквани счетоводни документи, регистри или документи за счетоводни документи, видно от ИПДПОЗЛ.

От тук следва извод, че за да се премине към провеждане на ревизия по особения ред за облагане, това предполага органите по приходите да са установили наличието на наведените от тях основания при условията на пълно и главно доказване. В процесния случай, органите от приходите са посочили, че ревизирият субект не е подал данъчна декларация и не води счетоводна отчетност в Република България. Ревизиращите органи не са установили фактическата продължителност на работите на ПИХ на територията на Република България, включително фактическата дата, на която тези работи са започнали и крайната дата, на която те са приключили. Неправилно е прието, че продължителността на дейностите на дружеството е тринадесет месеца и седем дни, неправилно е прието, че началната дата на дейностите е 04.08.2014 г., а крайната – 11.09.2015 г.

Предвид установеното, че дейността на дружеството-жалбоподател в Република България е била краткотрайна, с продължителност общо 88 дни /61 дни през 2014 г. и 27 дни през 2015 г./, а с включване на периода след окончателното прекратяване на проекта на 13.07.2015 г. – 106 дни. Следователно като чуждестранно лице, осъществяващо дейност в страната без място на стопанска дейност, то ревизираното лице не е било задължено да подава Декларация по чл. 92 от ЗКПО, нито да води счетоводна отчетност съгласно българското законодателство.

В тази връзка следва да се отбележи, че дори и по делото да беше доказано, че дружеството е формирало място на стопанска дейност в Република България, това обстоятелство не е основание за провеждане на ревизията по особения ред по чл. 122 и следващите от ДОПК, предвид безспорно доказан факт, че ревизирият субект е водил своята счетоводна отчетност, отчитал е приходи и разходи, като това не е било пречка органите по приходите да определят финансовия му резултат въз основа на тази отчетност. Нещо повече, съгласно експертното заключение по допуснатата ССЧЕ, дори се установи, че данъчната основа и определения размер на дължимия корпоративен данък по обжалвания ревизионен акт е определен в нарушение на чл. 7, ал. 2 и ал. 3 от приложимата в случая СИДДО между Република България и Великобритания. В заключение вещото лице при обстоен анализ на счетоводната документация на жалбоподателя е установило, че данъчната печалба на твърдяното място на стопанска дейност за 2015 г. е в размер на 448 660.35 лв., а размерът на корпоративния подоходен данък за 2015 г. е 44

866.04 лв., а законната лихва, изчислена към 18.12.2018 г. /датата, на която според констатациите на РА е погасена главницата на задължението/ - в размер на 12 365.30 лв. Това води до извод, че от страна на ревизиращите действително дължимата сума е определена в нарушение на горецитираните норми от приложимата СИДДО, респективно в нарушение на нормите на ЗКПО. Съдът не следва да обсъжда подробно този въпрос, предвид че по делото се установи безспорно, че ревизираното лице не е формирало място на стопанска дейност, поради което същото не следва да бъде облагано по реда на ЗКПО.

Прилагането на правилата за провеждане на ревизия по особения ред – чл. 122 и следващите от ДОПК спрямо ревизираното дружество е нарушило правото на установяване, законно гарантирано в чл. 49 от Договора за функциониране на ЕС /ДФЕС/.

През ревизирания период 2015 г. Великобритания е била все още държава – член на ЕС, като търговските дружества, в това число и ревизираното дружество са се ползвали със свобода на установяване по ДФЕС. Съгласно Решение по дел С-250/95, Futura Participations по въпроса, доколко е съвместима с договорите на ЕС, практика на данъчните органи да изискват от лица, установени в една държава-членка на ЕС и извършващи операции посредством клон в друга държава-членка на ЕС, да водят счетоводната си отчетност, съгласно правилата на тази друга държава-членка, както и да съхраняват счетоводната си отчетност в тази друга държава. В частност, СЕС е разгледал случай, в който чуждестранното лице дори да е установено чрез клон, но не води счетоводството си, съгласно местното законодателство, а води това счетоводство в централата на предприятието. Съгласно т. 39 от цитираното решение на СЕС, ако лицето може точно и ясно да демонстрира формирането на финансовия си резултат, който определя и данъчните му задължения, данъчните органи не могат да изискват от лицето допълнително водене на счетоводство, съгласно местните правила в другата държава-членка на ЕС /където например е учреден неговия клон/, нито могат да изискват счетоводните му документи да бъдат съхранявани в тази държава. В т.40 от същото съдебно решение е посочено, че без значение по какъв начин данъчнозадълженото лице е демонстрирало това, че ясно и точно е отразило финансовия си резултат от извършваните операции. Според СЕС, при споменатите обстоятелства, постановяването на изискване за водене на счетоводна отчетност и съхранение на счетоводството на лицето в другата държава-членка на ЕС, в която лицето извършва операции /дори, ако има регистриран клон там/, съставлява нарушение на правото на установяване на лицата, което е гарантирано с нормата на чл. 49 от ДФЕС.

Следователно, в процесния случай, ревизираното дружество, което няма регистриран клон или място на стопанска дейност в Република България през 2015 г., е още един довод, че за същото не възниква задължение да води счетоводството си непременно в Република България. Предвид правото на установяване, гарантирано от правото на ЕС, не може да бъде подкрепен

изводът на приходната администрация за прилагане на особения ред за провеждане на ревизия по чл.122 от ДОПК – чуждестранното ревизирано лице води счетоводството си във Великобритания, издавани са финансови отчети там, същите са одитирани и за органите по приходите не е съществувала пречка да поискат конкретни счетоводни данни и информация, за да определят надлежно и законосъобразно данъчната основа и размер на данъка.

Съгласно т. 41 от горесцитираното решение на СЕС, в която се посочва, че органите по приходите могат да използват инструментариума на директивите за взаимно сътрудничество, чрез които да изискат необходимата им информация за целите на установяване на дължимите данъци от лицата в своята национална държава. Аналогично на това, в ДОПК е предвидено правото и задължението на органите по приходите да използват инструментите за взаимно сътрудничество с цел събиране на необходимата им счетоводна информация, съхранявана в друга държава-членка на ЕС, за целите на данъчното облагане и на определяне на дължимите данъци. При това, органите по приходите са могли в хода на ревизията да извършват обмен на информация с данъчната администрация на Великобритания по реда на чл. 143а и чл. 143б от ДОПК, в приложимата за 2015 г. редакция. Но, както се установи по делото, ревизиращите органи нито са изискали от ревизираното лице конкретна счетоводна информация, нито са поискали такава информация по реда на обмена на такава информация с Великобритания. В тази връзка необосновани и неправилни се явяват твърденията на ответника, че с оглед претендираното място на стопанска дейност, то ревизираното лице не може да приспада присъщите си разходи, поради липса на водено счетоводство в Република България, а при водено такова във Великобритания, и това следва пряко от практиката на СЕС, която не допуска различно данъчно третиране на дружества от други държави-членки или на техни места на стопанска дейност на основание на това, че те водят счетоводството си в държавата-членка, в която се намира централния офис на предприятието, и че съхраняват счетоводните си записи и документи там.

Следователно, в процесния случай не са били налице предпоставките за провеждане на ревизията по особения ред, регламентиран в чл. 122 и следващите от ДОПК. Наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК има за последица презумпцията по чл. 124, ал. 2 от ДОПК за достоверност на фактическите констатации в ревизионния акт до доказване на противното. Опровергаването на тези констатации следва да се осъществи при условията на пълно насрещно доказване. Както в хода на ревизионното производство, така и в настоящия съдебен процес, жалбоподателят ангажира доказателства, с които изцяло опроверга констатациите в обжалвания ревизионен акт.

В заключение, съдът счита, че ревизионният акт е материално незаконосъобразен, поради което следва да бъде отменен, а жалбата - уважена като основателна .

Изходът на спора определя като основателна заявената от жалбоподателя претенция за заплащане на разноски по делото.

Отправеното от ответника възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, съдът намира за неоснователно. Общият материален интерес по обжалвания ревизионен акт е 889 783.17 лв., от които главница в размер на 697 538.22 лв. и законна лихва в размер на 192 244.95 лв. Минималният размер на дължимото адвокатско възнаграждение по чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредба № 1/09.07.2004 г. е 36 343.49 лв. Видно от представения списък за разноски, жалбоподателят претендира адвокатско възнаграждение в размер на 17 370.83 лв., което е значително под минималния размер, съгласно наредбата.

Ето защо, на основание чл. 161 от ДОПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя претендираните от него съдебно-деловодни разноски в общ размер на 19 480.83 лв. /деветнадесет хиляди четиристотин и осемдесет лева и 83 стотинки/, от които 17 370.83 лв. за адвокатско възнаграждение, 50.00 лв. за заплатена държавна такса и 2 060 лв. за възнаграждение на вещи лица.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 18-ти състав на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК:

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „П. Индъкшън Х. Л.“, чуждестранно лице, ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], Пристанище Терминал „И.“, чрез адвокат Д. Й., Адвокатска колегия – С., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, Ревизионен акт № Р-02000220002671-091-001/25.11.2020 г., издаден от Д. И. В. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, орган възложил ревизията и Д. Ж. Й. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 31 от 15.02.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с които са установени задължения по ЗКПО за данъчен период от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. в размер на 889 783.17 лв., от които главница в размер на 697 538.22 лв. и законна лихва в размер на 192 244.95 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП, да заплати на „П. Индъкшън Х. Л.“, чуждестранно лице, ЕИК:[ЕИК], съдебно-деловодни разноски в общ размер на 19 480.83 лв. /деветнадесет хиляди четиристотин и осемдесет лева и 83 стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от

врѣчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: