

РЕШЕНИЕ

№ 303

гр. София, 15.01.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 13 състав, в публично заседание на 03.12.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева и при участието на прокурора ТАФРОВ, като разгледа дело номер **6089** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 226 от АПК.

С решение по адм. дело № 14747/ 2011 г. на Петчленен състав I колегия на ВАС са отменени решение № 4017/ 06.12.2010 г. на АССГ, I отделение 2 състав по адм. дело № 4426/ 2010 г. и оставящото го в сила решение № 10 506/ 13.07.2011г. на ВАС, I отделение по адм. дело № 1021/ 2011 г. и делото е върнато за ново разглеждане от АССГ. В отменителното решение е прието, че спорът между приходната администрация и ревизираното акционерно дружество се свежда до тълкуването на Наредба № 3/ 18.06.1999 г. относно нормативната регулация на трансферните отношения и състезателните права на спортистите, респ. дали същите попадат в определението на Н. 38, във връзка с което административният съд и касационната инстанция установяват, че липсва правилник на Б. за 2002 г., въз основа на което са формирани решаващи изводи относно спорния предмет. Прието е, че към данъчен период 2002 г. съществува Правилник за състезателните права на футболистите, който не е бил публикуван и който няма данни да е сведен до знанието на молителя. Писменото доказателство станало достояние на [фирма] едва на 04.10.2011 г. В производството пред съда и в двете инстанции е констатирано, че такъв правилник не е издаван, поради което съдилищата не са съобразили разпоредбите му. Формиран е извод, че е налице ново доказателство за нови обстоятелства от значение за делото, които при решаването му не са могли да бъдат известни на страната. С решение по адм. дело № 2318/2012год по описа на АССГ след обсъждане на въпросното новоузнато писмено доказателство, съдът е отхвърлил жалбата на П. Л. АД. С решение

№ 8031/11,06,2013год на ВАС VIII отд по адм. дело№ 13872/2012год решението на АССГ по адм. дело е отменено и делото е върнато на друг състав на съда за ново разглеждане,при което е указано при новото разглеждане на спора да се осъди приетото, като неоспорено заключение на назначената в рамките на производството ССЕ,с останалите доказателства по делото.

В жалбата, въз основа на която е образувано съдебното производство, се поддържа материална незаконосъобразност на Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 08.02.2010 г., издаден от Г. Т., главен инспектор по приходите в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” - С., потвърден с решение № 704/14.05.2010 г на директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” /накратко Д./ С. при ЦУ на НАП поради материалната му незаконосъобразност.

Подателят на оспорването поддържа, че органът по приходите е приложил неправилно чл. 23, ал. 2, т. 13 ЗКПО (отм.) относно увеличението на финансовия резултат на клуба със сумата от 3 475 630,47 лв, разходвани за „покупка на състезателни права върху футболисти”. Изразено е несъгласие с тезата, че промяната на клубната принадлежност и състезателните права на спортистите е „трансфер на спортист” по смисъла на § 1, т. 4 от ДР на Закона за физическото възпитание и спорта (ЗФВС) и закупените състезателни права представляват нематериални активи по смисъла на Н. 38, както и тълкуването на разпоредбите на Наредба № 3 от 18.06.1999 г. Според жалбоподателя за ревизирия период липсва нормативна регулация на трансферните отношения и състезателните права на спортистите не попадат в определението на Н. 38 за контролиран от дружеството нематериален актив, тъй като не отговарят на изискването на чл.14, ал.1 ЗСч икономическата изгода от тях да се черпи през период, по – дълъг от дванадесет месеца. Освен това не е налице изискването за контрол върху нематериалния актив, тъй като разпореждането с него може да стане само с изричното съгласие на съответния спортист. Оспорва увеличението на финансовия резултат със сумата от 8 871,59 лв на основание чл.23, ал.2, т.17 ЗКПО (отм.), на основание чл.23, ал.2, т.4 ЗКПО (отм.) със сумата от 43 175 лв.Искането до съда, аргументирано подробно в писмено становище по чл. 149, ал. 3 ГПК, е за отмяна на РА и за присъждане на разноски.

Ответникът, директорът на ДОДОП С. счита жалбата за неоснователна по развити в писмени бележки доводи. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП дава заключение за законосъобразност на ревизионния акт.

От фактическа страна се установява:

Със заповед за възлагане на ревизия № 900328/24.09.2009 г., издадена от името на П. Б., началник отдел „Данъчно осигурителен контрол” на ТД на НАП „ГДО” [населено място], е възложена ревизия спрямо [фирма] от екип в състав Г. Т., С. Т. и Н. Б.. Обхватът ѝ са задължения на дружеството по ЗКПО (отм.) за данъчен период 01.01.2002 г. – 31.12.2002 г., в срок до 28.12.2009 г. ЗВР е издадена въз основа на решение № 921/ 10.07.2009г. на ответника, с което е отменен РА № ЦУ-102 от 10.04.2009 г. и преписката е върната на органа за извършване на нова ревизия. ЗВР е връчена на представител на РЛ съобразно чл. 113, ал. 2 ДОПК. Компетентността на органа, възложил ревизията произтича от заповед на директор на ТД на НАП „ГДО” С. № 03 от 03.01.2006 г., с която на органа по приходите началник отдел “Д.” е възложено издаване на ЗВР на основание чл.113 ДОПК, както и заповед за заместване № 092/10.09.2009 г. на директора на ТД „ГДО” [населено място] и заповед за ползване

на отпуск в периода 11.09. – 26.09.2009 г. от началник отдел “Д.”.

В съставения на 11.01.2010 г. ревизионен доклад са залегнали три констатации, които се оспорват от [фирма]:

1. извършена е данъчна регулация на счетоводния финансов резултат на дружеството на основание чл. 23, ал. 2, т.13 ЗКПО (отм.) в посока увеличение със сумата от 3 475 630,47 лв, заплатена от клуба през 2002 г. за покупка на състезателни права на футболисти по съображения, че промяната на клубната принадлежност и състезателните права на футболистите са „трансфер на спортист” по смисъла на § 1, т. 4 от ДР на ЗФВС, като закупените състезателни права представляват дълготрайни нематериални активи по смисъла на т. 2 от Н. 38. Прието е, че състезателните права на футболистите са придобити и контролирани от футболния клуб, във връзка с което органите по приходите се позовават на Наредба № 3/ 18 юни 1999 г. за статута на лицата, участващи в тренировъчната и спортно - състезателната дейност, и за трансфер на състезателните права (Наредба № 3). Доколкото дружеството е отчело сумата като текущ разход по счетоводна сметка 609, на основание чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО (отм.) счетоводният резултат е преобразуван в посока увеличение.

2. От страна на ревизираното дружество са предоставени заеми на З. С., Ф. клуб, Д. И. и [фирма] в размер на 191 350 лв като договорената лихва е в нарушение на чл.15, ал.3, т.3 ЗКПО, поради което на основание чл.23, ал.2, т.17 ЗКПО (отм.) е увеличен финансовият резултат със сумата от 8 871,59 лв.

3. Третата спорна констатация в РД касае увеличението на финансовия резултат на клуба със сумата 43 175 лв, представляваща персонални глоби на играчите, възприети от органите по приходите като разходи, които не са свързани с дейността на дружеството.

Срещу връчения на представител на РЛ съобразно чл.117, ал.4 ДОПК на 12.01.2010 г. РД са депозирирани подробни възражения вх. № 26 П 939 от 25.01.2010 г. З. № К 900328/ 14.01.2010 г. определя Г. Т. за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт.

С РА № 2900 900328 от 08.02.2010 г. са възприети изцяло констатациите и изводите от ревизионния доклад.

С. на представител на жалбоподателя на 16.02.2010 г. РА е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК на 01.03.2010 г. Сключено е споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК за удължаването на срока за произнасяне на административния орган до 14.05.2010 г. С решение № 704/ 14.05.2010 г. на директора на Д. С., съобщено на [фирма] на 25.05.2010 г., РА е потвърден в разглежданата част. Жалбата, въз основа на която е образувано делото, е депозирана на 02.06.2010 г., преди да е изтекъл срокът по чл. 156, ал.1 ДОПК.

С писмо от 04.10.2011 г. изпълнителният директор на Българския футболен съюз уведомил жалбоподателя, че Б. поддържа документален архив от 2005 г. За периода 2002 г. по принцип не са налични организирани в архив документи, издавани от организацията. Допълнителното проучване по подадената същия ден молба довело до откриване на Правилник за състезателните права на футболистите, който е бил в сила и действащ към 2002 година, и който е бил задължителен за футболните клубове в системата на Б..

В неговия раздел I Общи положения чл. 1 определя, че получаването на състезателни права разрешава на футболиста да се състезава в определено първенство от името на определен футболен клуб. Съгласно чл. 2 принадлежността към определен футболен

клуб не дава автоматически състезателни права на футболиста от името на този клуб, а според чл. 3 състезателните права се разрешават по реда на Правилника. Притежанието на състезателните права се удостоверява чрез футболен паспорт, издаден от съответния администриращ орган към Б. – чл.4; Състезателните права важат само за една спортно – състезателна година. Те могат да бъдат отнемани за определен период от време или завинаги от съответните органи на Б. /чл. 5/.Съгласно чл.19 основно изискване за получаване на състезателни права от футболист-професионалист е наличието на сключен и действащ професионален трудов договор с професионален футболен клуб.Алинея първа на същата разпоредба предвижда,че състезателни права се получават след депозирането на професионален трудов договор в администриращия орган и включването му в щата на П. и съответното му номериране. Състезателни права получават само лицензирани футболисти въз основа на сключен между тях и Б. лицензионен договор. /чл. 19.2/.Съгласно чл.20 от същия правилник футболисти професионалисти могат да получат състезателни права като такива и в друг П. ,при спазване на условията,изискващи се от настоящия правилник,Трансферния правилник и в определените трансферни периоди.

В изпълнение на указание за представяне на акт на компетентен според Устава на Б. и ЗЮЛНЦ орган, с който е приет цитирания правилник, писмо изх. № I 5 616/ 03.09.2012 г. изпълнителният директор на Б. сочи, че действащият за 2002 г. Правилник за състезателните права на футболистите е включен в сборник документи издание на Б. за 2002 г., в който е посочено, че са утвърдени с решение № 2, протокол № 10/ 25.07.2002 г. на Изпълнителния комитет на Б. и влизат в сила от деня на приемането им. Към писмото е приложено незаверено копие на Устав на Българския футболен съюз [населено място], май 2001 г., според чл. 54, ал. 2 от който статутът, състезателните и трансферните права на играчите се определят с вътрешни актове утвърждавани от ИК – чл. 36, т. 11 от Устава.

От назначената в рамките на първото разглеждане на делото ССЕ,прието в с.з. на 23,09,2010год с вещо лице Т. С. се установява,че по смисъла на Н. 38 ,разходите направени във връзка с покупката на състезателни права не се покриват изцяло по своето съдържание през процесния период 01,01,2002-31,12,2002 с регламентираното в стандарта изискване да отговарят на определението за нематериален актив от гледна точка на това,че не е отчетен моментът за краткосрочност,предид чл.3 от Наредба № 3/18,06,1999год. Покупната цена по своя характер няма характер на надежна оценка.Платена е свободно договорена сума за две права.Икономическите изгоди са в краткосрочен план предвид констатацията,че едва с картотекирането на съответния футболист се постигат критериите за признаване на състезателни права като дълготраен нематериален актив,а картотекирането по реда на Наредбата е за срок от една спортно състезателна година.Икономическата изгода ,която се очаква по ред ан ат.3,1 от Н. 38 във връзка с третирането на въпроса за нейното доказване е предприятието да получи очакваните икономически изгоди краткосрочно.По реда чл.14 ал.1 от ЗСч /отм/но в редакцията действаща към 2002/,когато очакваната икономическа изгода се черпи еднократно или в рамките на 12месеца,актива е с характер на краткотраен.Предид ясната диференцираност на видовете краткотрайни активи и обстоятелството ,че

платените суми за покупка на състезателни права не са разходвани за придобиване на краткотрайни материални активи, които да представляват материално имущество на предприятието, което да е предназначено за продажба, за използване в основната или спомагателната дейност или за други стопански нужди през процесния ревизиран период при спазване на счетоводното законодателство, разходите са отчетени с използването на с/ка 609-Други разходи, която се използва за отчитане на разходите, които нямат самостоятелно икономическо съдържание и съгл. ЗСч разходите са отчетени по икономически елементи. Разходите са съвкупност от пренесени и създадени стойности, като пренесените са адекватни на амортизацията на дълготрайни материални и нематериални активи и на стойността на изразходваните материали и получените услуги. Създадените стойности се измерват с начислените суми за заплати и социални осигуровки. През ревизирания период по реда на ЗСч, изразходваните средства за покупка на състезателни права не могат да се класифицират като дълготраен нематериален актив, предвид обвързването на правата с картотекирането на състезателите по реда на Наредбата, поради което и за вярно и честно представяне на информацията сумите са отчетени като текущ разход по икономически елементи. Информацията е използвана за попълване на отчета за приходите и разходите, като по този начин е осигурена отчетно вярна икономическа информация. Отчета към 31.12.2002 год. дава вярна и честна представа за имущественото и финансово състояние, както и за получения финансов резултат за годината, което е констатирано и при извършения одит. Диференциация и конкретизация на състезателни права като съвкупност от правото на спортиста да участва в тренировъчната и състезателна дейност на спортния клуб, както и свързаните с това участие трансферни права като съвкупност от правото да се договаря промяна на клубната принадлежност на спортист и правото да се получава трансферна цена е изпълнено по реда на ЗФВС едва през 2008 год. Плащанията са изпълнявани в различно време, като за някои от футболистите има и авансови плащания, а някои и са изпълнени през 2003 г. За целите на ЗКПО, ако се установи намаление на финансовия резултат, произтичащо от неспазване на счетоводните нормативни актове/регламентиращи отчетането на разходи/ се извършва преобразуване при определяне на облагаема печалба по реда на чл. 23 ал. 2 т. 13, но водещ е принципа на съпоставимост на приходите и разходите съгл. чл. 4 ал. 2 т. 2 от ЗСч във вр. чл. 23 ал. 10 от ЗКПО. Този принцип е спазен при П. Л. За процесния период 01.01.2002-31.12.2002 няма счетоводно основание покупката на състезателни права на футболисти за 2002 по смисъла на Наредба № 3/18.06.1999 г. и на § 1 т. 4 от ДР на ЗФВС да се определи и класифицира като дълготраен нематериален актив. През процесния период избраният приходно разходен подход е правилно приложен, като отчитането на платените суми като текущ разход не е в нарушение на счетоводните изисквания и правила. Състезателните и трансферни права, предмет на процесните договори не са дълготраен нематериален актив, поради следните причини-съгласно чл. 3 от Наредба 3/1999 г. едва с картотекирането се постигат критериите за признаване на състезателни права като ДНМА; продажната цена е компонент от цена за прехвърлени трансферни и състезателни права

без ясна диференциация;общата стойност платена по договорите е определена свободно и поради неяснотата дали е платено само за състезателно или за трансферно право-понятия без регулация по чл.35 ЗКПО,поради което и не може да се говори за надежна оценка на съответното право;икономическите изгоди по реда на Наредбата са в краткосрочен план.До момента на картотекиране от П. Л. няма разходи ,които да се извършени във връзка с нематериален актив за футболистите от детско-юношеската школа на отбора-лица,които за първи път се картотекират в клуба.Едва с картотекирането на съответния футболист се постигат критериите за признаване на състезателните права като дълготраен нематериален актив.По отношение на състезателите с първи професионален договор-юношите навършили 18 год възраст,футболисти от детско-юношеската школа на отбора,които за първи път се картотекират в клуба,състезателните права покриват критерия за нематериален актив едва в момента на картотекирането им.От този момент нататък ще бъдат извършени разходи за този ДНМА-и ще формират неговата цена-цена на придобиване,,защото тези състезателни права са с характер на вътрешно създадени нематериални активи.Те съгласно т.5 от Н. 38 се оценяват на база сбора от разходите,извършени от момента ,в който нематериалния актив е постигнал критериите за признаване.Тук няма трансфер и трансферни права и разходи за покупка на такива.По отношение на футболистите, с които П. Л. е сключил договор в качеството им на свободни агенти-т.е няма валиден договор със спортен клуб и не е картотекирано,но може самостоятелно да договаря условията за придобиване на състезателни права към определен спортен клуб.При сключването на такива договори обаче не се заплаща цена за придобиване на спортните права и в тази връзка не може да се изпълни едно от условията по т.3.1 от Н. 38,поради което и при този род отношения не може да има и третиране на правата като нематериален актив. Няма стойност и доколкото се изисква наличието на стойност на нефинансов ресурс този род права не могат да се определят като дълготраен нематериален актив.При тези два вида договора няма разходи за трансфер и сума на разходи,с която да се увеличи финансовия резултат.Съдът кредитира заключението като компетентно изготвено,съответстващо на приетите по делото доказателства и неоспорено от старните.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

РА е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Спазена е предвидената от закона форма - чл. 120 от ДОПК, като съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно - неразделна част от него е и ревизионният доклад, съдържащ съображенията на екипа. Не се установяват съществени нарушения на процесуалните правила за издаване на акта, които да опорочават фактическите изводи на органа по приходите. Доказателствата, послужили за издаването му, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не е нарушена забраната на чл. 109, ал.1 от ДОПК за образуване на производство за установяване на задълженията за данъци за 2002г. Ревизията е започнала със ЗВР № 800079/ 20.03.2008 г., към която дата

предвиденият в чл. 109, ал.1 от ДОПК 5-годишен срок от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, т. е. от 01.01.2004 г. не е изтекъл. РА № ЦУ 102/ 10.04.2009 г. е отменен в частта му относно установените задължения по ЗКПО за 2002г. и преписката на основание чл. 155, ал.4 от ДОПК е върната на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт. В тази хипотеза не започва нова ревизия, а се възстановява висящността на ревизионното производство по отменения РА – арг. чл. 155, ал. 6 ДОПК. В случая е прогласена нищожността на РА № ЦУ 102/ 10.04.2009 г. само в частта му на определените задължения по ЗКПО и ЗДДФЛ за 2007 г., доколкото за този вид задължения не е било възложено ревизионното производство.

1. Относно определените задължения съобразно чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.). Жалбоподателят възражава срещу извода, че не е налице документална обосновааност на отчетените разходи, свързани с "покупка на състезателни права върху футболисти" по смисъла на определението в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО (отм.), както и срещу позоваването на чл. 3, ал. 3 от Наредба № 3 от 18.06.1999г., която следва да се счита отменена от 30.06.2000г., когато влиза в сила изменението чл. 35, ал. 1 от ЗФВС с оглед отпадане на компетентността за издаване на Наредба № 3. Поддържа, че с дефинирането на института "състезателни права" с новия чл. 35в от ЗФВС (обн. в ДВ, бр. 50/ 2008г.), състезателните права не могат да се третират като права, принадлежащи на съответната спортна организация по отношение на дадено физическо лице, а напротив, като права принадлежащи единствено на съответния спортист - физическо лице. Състезателните права не представляват амортизируем актив, защото те са лични права на трето за дружеството физическо лице и не могат да бъдат придобити, съответно прехвърлени от страна на дружеството, за да бъдат класифицирани като амортизируеми активи, които са "придобити и контролирани от предприятието" съгласно изискванията на счетоводните стандарти. Като ДНМА, придобит и контролиран от дружеството, могат да бъдат разглеждани единствено "трансферните права", като "съвкупност от правото да се договаря промяна на клубната принадлежност на спортист и правото да се получи трансферна цена", определени с чл. 35в ЗФВС, но едва след въвеждането на тази разпоредба. Процесуалния представител на [фирма] подчертава, че съгласно чл. 3, ал. 2 от Наредба № 3 с удостоверение за картотекиране се установява правото на лицето за участие в тренировъчната и спортно - състезателната дейност, а съгласно чл. 3, ал. 1 от Наредба № 3 картотекирането има срок за една спортно - състезателна година, съответно съгласно чл. 7, т. 3 същата правата за участие в спортно - състезателната и тренировъчната дейност се прекратяват с изтичане на срока на картотекиране. Следователно не може да се говори за ДНМА по смисъла на чл. 14, ал. 1 от ЗСч в редакцията му към ревизирания период, съгласно който "активите са дълготрайни (дългосрочни), когато очакваната от тях икономическа изгода се черпи през повече от дванадесетмесечен период, както и по смисъла на §1, т. 54 от ЗР на ЗКПО (отм.), съгласно който "Дълготрайни нематериални активи" са придобити нефинансови ресурси,

които се използват през повече от 12-месечен период.

По делото липсва спор относно заплащането от [фирма] на сумата 3 475 630,47 лв разходи за покупка на състезателни права върху футболисти през 2002 г. в хипотеза на прехвърляне на състезателните права на спортист между две спортни организации (договори за трансфер на състезатели), като се прехвърлят трансферните и състезателните права на изброените играчи за П. Л. срещу определена цена – сумите, обобщено посочени в РА и поотделно за футболистите на стр. 7 от ССЕ. Не се спори, че вследствие на закупуването е променена клубната принадлежност на състезателите и състезателните им права са закупени от дружеството жалбоподател, както и правата да ги трансферира от своя страна.

Спорът между старните е за правното основание за увеличение на финансовия резултат:

Съгласно на чл.23, ал.2, т.13 от ЗКПО (ред. ДВ бр. 110 от 2001 г., в сила от 01.01.2002 г.) финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се увеличава с разходите, довели до намаляване на финансовия резултат (счетоводната печалба/загуба), които данъчно задължените лица не могат да докажат документално по реда, определен в съответните нормативни актове, с първични документи, включително придружени с фискален бон от електронни касови апарати с фискална памет и от електронни системи с фискална памет или отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Доколкото отчитането на сумите като текущи разходи е довело до намаляване на финансовия резултат на дружеството и сумите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство (не като ДНМА, а като текущ разход, както се сочи, че е изискването на счетоводния стандарт), би било налице соченото правно основание за корекция на финансовия резултат в посока увеличение.

В съдебната практика по приложение на ЗКПО /отм./ е възприето разбирането, че т. нар. трансферни права представляват закупените от един футболен клуб състезателни права на футболисти, които този клуб след като придобива правата им наема по трудов договор да се състезават като професионални футболисти за клуба и които /футболния клуб/ би могъл от своя страна да прехвърли/преотстъпи възмездно за временно ползване на друг клуб. Спорът по делото е правен и налага преценка на въпроса покрива ли понятието трансферни права изискванията на чл. 3.1 от Н. 38 понастоящем отменен, но в сила до 01.01.2005 г.

Изискванията за признаване и отчитане на нематериалните активи са дадени в чл. 3.1 от Н. 38 (отм., действащ до 01.01.2005г.), а именно да

а) отговарят на определението за нематериален актив: Съгласно т.2 на Н. 38 установими нефинансови ресурси, придобити и контролирани от предприятието, които: а) нямат физическа субстанция, въпреки че: - могат да се съдържат във физическа субстанция, или - носителят им може да има физическа субстанция; б) са със съществено значение при употребата им; в) от използването им се очаква икономическа изгода. Състезателните права на футболен състезател, закупени от един футболен клуб, за който този състезател ще се състезава и които той може да прехвърли/преотстъпи възмездно на друга спортна организация покриват цитираното определение.

б) при придобиването им може надлежно да бъдат оценени: Съгласно т.4 от Н. 38 външно-създадените нематериални активи при придобиването им се оценяват по цена на придобиване, която включва покупната цена (в случая това е цената за закупуване на тези състезателни права, отчетена като текущ разход) и всички преки разходи за подготовката на актива за използването му по предназначение (например разходите по картотекиране на състезателя).

в) от използването им се очакват икономически изгоди: Като титуляр на състезателните и трансферни права на футболния състезател, спортният клуб има правото да кумулира всички приходи от спортно-състезателната му дейност, която той може да упражнява само за клуба, притежаващ състезателните му права и този клуб ще има правото да получи приход под формата на трансферна цена или приход при временно преотстъпване за упражняване на спортна дейност в друг клуб.

Едногодишното действие на картотекирането като административно регистриране в съответната лицензирана спортна федерация на състезателите, участващи в тренировъчната и спортно-състезателната дейност на съответния спортен клуб, не означава, че по отношението на закупените състезателни права е изключено изпълнение на условието по §1, т.54, б в) от ДР на ЗКПО за класифицирането им като ДНМА – условието активът да се използва през повече от 12 месечен период. Следва да се прави разлика между акта на картотекиране, който дава право на състезателя да извършва тренировъчна и спортно-състезателна дейност и който е акт на съответната спортна федерация, и покупката на състезателни и трансферни права - договор между два спортни клуба, с който се променя клубната принадлежност на даден спортист и той упражнява състезателните права от името на клуба, който придобива тези права – спортистът да тренира и да се състезава за него. Картотекирането, което се извършва всяка година, и след което спортната федерация издава на спортиста удостоверение, с което той се легитимира относно правото си на участие в тренировъчната и спортно-състезателната дейност на клуба, е една административна дейност, която се извършва ежегодно. Докато при трансфер на спортисти договорът прехвърля права между два спортни клуба и при липса на друга уговорка няма срочен характер и представлява договор за покупко-продажба на нематериални права. Така § 1, т.4. от ДР на ЗФВС и чл.22 от Наредба № 3 от 18.06.1999 г. за статута на лицата, участващи в тренировъчната и спортно - състезателната дейност и за трансфера на състезателни права. „Трансфер на спортисти” е нормативно регулиран акт за промяна в клубната принадлежност и състезателните права на спортистите. Срочността на картотекирането било по Наредба № 3 от 1999, било по друг нормативно регулиран акт, не се отразява на определянето на спорните активи като дългосрочни, респ. краткосрочни с оглед фиксирания 12 месечен срок за използването им.

Преценката за продължителността на използване на един актив се извършва към момента на придобиване на актива, а не на база реалния период на използването му. Ето защо относим е срокът, за който от РЛ са придобити състезателните права въз основа на трансфер от други клубове (в случая без данни за уговорен срок, безсрочност на придобитите права), а не реалният период на използване на закупените състезателни права. В този смисъл като

ДНМА следва да се третират и закупените от жалбоподателя състезателни права на футболисти и с по кратък от 12 месеца период на използване на състезателните им права, при положение, че ги е придобил безсрочно. В случая не се спори, че правата са закупени като безсрочни, съответно с договорите за трансфер съответните спортисти са сменили трайно, дългосрочно, за постоянно своята клубна принадлежност, върху която смяна не влияе и едногодишната срочност на картотекирането както се посочи по-горе.

Според настоящият състав неоснователен е доводът, че Наредба № 3 от 1999г. следва да се счита отменена от 30.06.2000г., когато е изменен чл.35, ал.1 от ЗФВС. Промяната на компетентността за издаване на съответния нормативен акт в един по-късен на издаването му, овластяването на друг орган с компетентността да регулира правоотношенията не означава, че приетата от компетентния по - рано орган нормативна регламентация автоматично отпада. До извършването на нова регулация от новия компетентен орган старата регулация се прилага. Нещо повече по време на действие на редакцията на чл.35 ал.1 от ЗФВС от 2008година до сега множество са издадените правилници от съответните спортни федерации, но въпреки това Наредба № 3/18,06,1999год не е отменена по предвидения за това ред, а отделно от това според настоящия състав разпоредбите на Наредбата се доразвиват от разпоредбите на Правилниците на отделните спортни федерации в областта на прехвърлянето на състезателни и трансфери права. С изменението на чл. 35, ал.1 от ЗФВС (ДВ, бр. 53/30.06.2000г.) е предвидено, че тренировъчната и състезателна дейност се осъществява от спортисти аматьори и спортисти професионалисти, чийто статут се определя с правилници на българските спортни федерации, утвърдени от председателя на Държавната агенция за младежта и спорта.

Всъщност основният спор по делото касае именно обстоятелството, че с процесните договори П. Л. през 2002год е получил състезателни и трансферни права на съответните футболисти срещу определена цена. Според настоящият състав на съда още към 1999год с приемането на Наредба № 3/18,06,1999год законодателят е съобразил, че предмет на прехвърляне между спортните клубове са както състезателните права, така и трансферните права на спортистите/чл.3 ал.3 и чл.24 от Наредбата/. Съгласно чл. 13, т. 2 от ЗФВС (ред. ДВ, бр. 53/2000г.), спортните клубове имат право да извършват трансфер на спортисти. Както бе посочено, съгласно § 1, т.4 от ДР на ЗФВС, "трансфер на спортисти" е нормативно регулиран акт за промяна на клубната принадлежност на състезателните права на спортистите. А съгласно чл.13 т.1 от ЗФВС спортните клубове имат право да предлагат на съответните спортни федерации предоставянето, прекратяването и отнемането на състезателните права на спортистите; Нормативната база по отношение на състезателните права за 2002 г. е Наредба № 3 от 18 юни 1999г. за статута на лицата, участващи в тренировъчната и спортно-състезателната дейност и за трансфер на състезателните права, както и Правилника за състезателните права на футболистите, приет от Б. на 25,07,2002год. В същия този правилник е предвидено, че футболисти професионалисти могат да получат състезателни права като такива и в друг П. ,при спазване на

условията,изискващи се от настоящия правилник,Трансферния правилник и в определените трансферни периоди/чл.20/.Т.е още към 2002год в регулацията на състезателните права и трансферните права в българския футбол Б. е създал както Правилник за състезателните права ,така и Трансферен правилник. Всъщност именно при уреждане на статута на състезателните и трансферните правила са текстовете на чл.22 до 26 от Правилника за състезателните права.С него на първо място се въвежда количествено ограничение –чл.22.1-състезателни права в П. могат да получат не повече от 30 футболисти с професионални трудови договори и до 7 броя чуждестранни футболисти/чл.22.2/.Това количествено ограничение показва,че ако в един професионален футболен клуб има повече от 30 футболисти,не от собствената детско юношеска школа,то всеки един футболист над 30-тия регистриран със състезателни права следва да изчака следващата каландарна година,и ако някой от преди него регистрираните 30 футболиста бъде прехвърлен на друг клуб по правилата на чл.23-26 от същия правилник,едва тогава да се регистрират неговите състезателни права.Това прехвърляне/или преотстъпване както е терминологията на Правилника/ не може да бъде за срок по малък от 6 месеца и става единствено в трансферните периоди /чл.23/.Регламентацията на преотстъпванията и техните усложнения/ по взаимно съгласие,по вина,с участие на двата клуба,при изваждане или преустановяване на участието на П. във футболното първенство/ е посочено ,че става отново само в трансферните периоди.Тъй като по делото липсва Трансферния правилник на Б. ,действал за 2002год, конкретното определяне на трансферните периоди не може да се установи.Този вид трансферни периоди обаче са обикновено по време на почивката между полусезони в държавното футболно първенство-, съгласно последния действащ и обявен на сайта на Б. Трансферен правилник това са периодите-между първи юли и тридесет и първи август и месец февруари футболистите сменят принадлежността на клубовете,към които принадлежат и започват своята спортно състезателна дейност към новия П..

Според приетия като доказателство Правилник за състезателните права съгласно чл. 2 от същия принадлежността към определен футболен клуб не дава автоматически състезателни права на футболиста от името на този клуб. Състезателните права важат само за определена спортно – състезателна година – чл. 5, а по силата на чл. 19 основно изискване за получаване на състезателни права от футболиста – професионалист е наличие на сключени действащ професионален трудов договор с професионален футболен клуб.

Съществено в случая е не наличието на действаща нормативна регламентация на статута на спортистите професионалисти, в това число условията и реда за придобиване и прекратяване на състезателните права и условията и правата им при извършване на трансфер, а фактът на придобиване на състезателните и трансферните права за тях от даден спортен клуб и счетоводното им третиране, доколкото нормите на счетоводното законодателство дават дефиниция на ДНМА, а данъчното законодателство изисква регулиране на финансовия резултат с неправилно отчетени активи. Настоящият състав на съда намира,че следва да кредитира заключението на вещото лице по ССЕ,доколкото същото съответства на

приетия като доказателство Правилник за състезателните права. Според съда за процесния период 01.01.2002-31.12.2002 няма счетоводно основание покупката на състезателни права на футболисти за 2002 по смисъла на Наредба № 3/18.06.1999г и на §1 т.4 от ДР на ЗФВС да се определи и класифицира като дълготраен нематериален актив. През процесния период избраният приходно разходен подод е правилно приложен, като отчитането на платените суми като текущ разход не е в нарушение на счетоводните изисквания и правила. Състезателните и трансферни права, предмет на процесните договори не са дълготраен нематериален актив, поради следните причини-съгласно чл.3 от Наредба 3/1999г едва с картотекирането се постигат критериите за признаване на състезателни права като ДНМА; продажната цена е компонент от цена за прехвърлени трансферни и състезателни права без ясна диференциация; общата стойност платена по договорите е определена свободно и поради неяснотата дали е платено само за състезателно или за трансферно право-понятия без регулация по чл.35 ЗКПО, поради което и не може да се говори за надежна оценка на съответното право; икономическите изгоди по реда на Наредбата са в краткосрочен план. В тази част жалбата на дружеството се явява основателна и доказана и ревизионния акт ще следва да бъде отменен.

Досежно предоставените от страна на ревизираното дружество заеми на З. С., Ф. клуб, Д. И. и [фирма] в размер на 191 350 лв като договорената и начислена от жалбоподателя лихва /5705,07 лв/ при положение че лихва в размер на основния лихвен процент на БНБ би била 19 435,55 лв - в нарушение на чл.15, ал.3, т.3 ЗКПО, поради което на основание чл.23, ал.2, т.17 ЗКПО (отм.) е увеличен финансовият резултат със сумата от 8 871,59 лв. Съгласно чл. 15, ал. 3, т.3 от ЗКПО (отм.), в редакцията ѝ към ревизирания период разпоредбата на ал. 2, предвиждаща увеличение на финансовия резултат със суми, произтичащи от определени търговски и финансови взаимоотношения или сделки като тези по чл. 13 и 14, и се прилага и при търговски и икономически взаимоотношения, при които са предоставени кредити с лихвен процент, отличаващ се с повече или по-малко от 1/4 от законната лихва към момента на сключване на сделката. В хипотезата на чл. 15, ал.3, т.3 от ЗКПО (отм.) не е предвидено изискване за свързаност. Размерът на предоставените кредити и на начислената от жалбоподателя лихва определят приложението на чл.15 ал.3 т.3 от ЗКПО/отм./Ето защо и в тази му част ревизионния акт е законосъобразен и следва жалбата срещу него да се отхвърли.

Третата спорна констатация в оспорения акт касае увеличението на финансовия резултат на клуба със сумата 43 175 лв, представляваща персонални глоби на играчите, възприети от органите по приходите като разходи, които не са свързани с дейността на дружеството. Според настоящия състав на съда глобата има личен характер и се понася от санкционираното лице, съставлявайки санкция за поведението му. Свързана е с извършени нарушения по повод спортно - състезателната дейност на футболисти с оглед на тяхната личност при изпълнение на задълженията си като такива. Глобите не подлежат на заплащане от футболния клуб, което не позволява отразяването им като разходи на ревизираното дружество. Обратният извод не

може да бъде обоснован с разпоредбата в чл.43, ал.1, б. „б“ от Д. правилник на Б., според която при незаплащане на глобите от съответните футболисти, се спират състезателните им права, и това се отразявало на футболния клуб. След като глобите се налагат конкретно на футболистите и тяхно е задължението за заплащането им, не може неизпълнението на това задължение от футболисти да се свързва като разход за дейността на футболния клуб. Негатативният ефект върху клуба при спиране на състезателните права на отделни футболисти, които не са внесли наложените им глоби, не ги превръща в разходи за дейността на клуба. Ето защо и в тази му част ревизионният акт е законосъобразен и следва жалбата срещу него да се отхвърли.

С оглед изхода на спора и при направено искане на всяка от страните за присъждане на разноски на ответника се дължат разноски в размер на 1490,93лв,а на жалбоподателя в размер на платената държавна такса по реда на чл.226 от АПК и депозит за експертиза-900лв.Липсват представени доказателства за платено адвокатско възнаграждение ,поради което и съдът не присъжда такова на жалбоподателя.

Мотивиран от гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма] ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор К. Б. Ревизионен акт № [ЕГН] от 08.02.2010 г., издаден от Г. Т., главен инспектор по приходите в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ - С., потвърден с Решение № 704/ 14.05.2010 г на директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” С. при ЦУ на НАП,в частта му,при което на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 ЗКПО (отм.) е увеличен на финансовия резултат на клуба със сумата от 3 475 630,47 лв, разходвани за „покупка на състезателни права върху футболисти”,като ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата ѝ част досежно увеличението на финансовия резултат със сумата от 8 871,59 лв на основание чл.23, ал.2, т.17 ЗКПО (отм.) и на основание чл.23, ал.2, т.4 ЗКПО (отм.) със сумата от 43 175 лв като неоснователна.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика” – С. да заплати на [фирма] ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор К. Б. сумата от 900лева разноски по делото

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор К. Б. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика” – С. сумата 1490,93 лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН

СЪДИЯ:

