

РЕШЕНИЕ

№ 3849

гр. София, 26.11.2010 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 06.10.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Силвиана Шишкова, като разгледа дело номер **5156** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

22

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК. Образувано е по жалба от „П. Б.” Е., като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № */11.03.2010 г., издаден от орган по приходите в ТД на Н. „Големи данъкоплатци и осигурители”. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт като незаконосъобразен и необоснован, издаден в нарушение на ЗДДС и ЗКПО. В жалбата са изложени подробни съображения относно констатациите във връзка с определените данъчни задължения за ДДС в размер на 159 298, 42 лв. за данъчен период м. 12.2006 г., както и определените задължения за корпоративен данък за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. По подробно изложени в жалбата мотиви се претендира незаконосъобразност на обжалвания акт. Искане се отмяната на ревизионния акт, потвърден с решението на директора на Д. „О.” в ЦУ на Н.. Претендират се разноски. Ответникът – директорът на Д. „О.” в ЦУ на Н. оспорва жалбата, като по същество моли съдът да постанови съдебно решение, с което да я отхвърли

като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното: Със Заповед за възлагане на ревизия № 900371/05.02.2010 г., издадена от П Д Б – началник на отдел „ДОК” в ТД на Н. „Големи данъкоплатци и осигурители” е възложено извършването на ревизия на „П. Б.” Е., като ревизията обхваща определянето на данъчни задължения по ЗДДС да отделни данъчни периоди от 01.10.2006 г. до 30.09.2009 г., по ЗКПО за периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2008 г., както и задълженията за данък по чл. 36 и чл. 38 от ЗОДФЛ за периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2006 г. и по чл. 42, чл. 48 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2008 г. Със заповедта за възлагане на данъчна ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията, който в съответствие с чл. 114, ал. 1 от ДОПК е определен като тримесечен и тече от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия, ревизираният период, както и вида на ревизираните задължения за данъци. На проверявания данъчен субект, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия.

Изготвен е ревизионен доклад № 900371/05.02.2010 г., връчен на управителя на ревизираното лице на 10.02.2010 г. В хода на ревизионното производство е установено, че дружеството „П. Б.” Е. е получател по доставки на услуги, извършени от „Мелроуз Рисорсиз” Рс – В в изпълнение на договор за обслужване от 01.01.2004 г. Посоченият е договор е приет като доказателство по спора, страните не спорят относно обстоятелството на реалното извършване на услугите, за което са издадени и инвойс № 013/31.12.2006 г. и инвойс № 014/31.12.2006 г. Ревизиращите органи са приели, че дружеството в нарушение на чл. 61 от ЗДДС (отм.) не е начислило дължимия данък за получените услуги. Ревизиращите органи са приели, че са налице и четирите условия за приложимостта на чл. 61 от ЗДДС (отм.), а именно че получателят е следвало да начисли данък върху данъчната основа на доставката, което същият не е сторил. Като доказателства по спора са приети като посоченият договор за обслужване, така и анекси, свързани с изменението на определени негови клаузи. След анализ на договора ревизиращите органи са обосנוвали приложимост на чл. 61 от ЗДДС (отм.) и с ревизионния акт е начислен допълнително ДДС в размер на 159 298, 42 лв.

В хода на ревизионното производство е извършено и преобразуване на финансовия резултат за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. на основание чл. 23, ал. 2,

т. 13, вр. чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.) и чл. 16, ал. 2, т. 1 от ЗКПО със сумите съответно в размер на 113 959, 06 лв., 111 867, 16 лв. и 70 897, 75 лв., представляващи част от амортизации на нематериални дълготрайни активи. Ревизиращите органи са приели, че посочените суми представляват част от амортизации на нематериални дълготрайни активи, заведени в счетоводна сметка 219 – „Права на ползване”, които са в полза на трето лице, а именно „Мелроуз Рисорсиз” ООД с предишно наименование П. С.А.Р.Л. Не се спори между страните, че посочените нематериални активи представляват възмездни права на ползване върху площи от държавен и общински горски фонд, през които е положен газопровод от находище „Г” до компресорна станция „П”. Ревизиращите органи са установили, че от страна на ревизираното дружество са отчетени като разходи суми по сметка 603 „Разходи за амортизации”, както следва: за 2006 г. – 235 793, 64 лв., за 2007 г. – 231 465, 26 лв. и за 2008 г. – 146 695, 12 лв. Това е обстоятелство, по което страните не спорят и което се установява от представените по делото доказателства. Като са взели предвид чл. 5 от концесионния договор за разработване и добив на природен газ от поле „Г”, български шелф, сключен между Министерския съвет, от една страна, и П. С.А.Р.Л. (сега „Мелроуз Рисорсиз” ООД) и „П. Б.” Е., от друга страна, съгласно който правата и задълженията между „П. Б.” Е. и „Мелроуз Рисорсиз” се делят в съотношение 51 и 2/3 към 48 и 1/3 ревизиращите органи са приели, че 48 и 1/3 от отчетените разходи за амортизации следва да бъдат за сметка на „Мелроуз Рисорсиз” ООД и отчетени от това дружество, а не от ревизираното лице, предвид което със сумите в размер съответно на 113 595, 06 лв., 111 867, 16 лв. и 70 897, 75 лв. са увеличили финансовия резултат съответно за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. Като доказателства по спора в тази насока са приети и договор за учредяване на право на ползване върху земя от държавния горски фонд от 01.10.2002 г., договор за учредяване на право на ползване върху земя от горски фонд – общинска собственост от 30.10.2002 г., договор за учредяване на право на ползване върху земя от държавния горски фонд от 20.12.2002 г., , договор за учредяване на право на ползване върху земя от държавния горски фонд от 11.11.2002 г., договор № 60 от 09.12.2003 г., договор за учредяване на право на ползване върху земя от горски фонд – общинска собственост от 01.04.2008 г.

Ревизиращите органи са увеличили финансовия резултат на дружеството за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (отм.), вр. чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.) и чл. 16, ал. 2, т. 1 от ЗКПО със суми, съответно в размер на 492 675, 12 лв., 660 851, 73 лв. и 597 679, 06 лв., представляващи част от разходите за заплати и осигуровки на персонала,

отнесени в счетоводна сметка 604 „Разходи за заплати” и 605 „Разходи за социални осигуровки и надбавки”. В хода на ревизионното производство е било установено, а и това е обстоятелство, по което страните не спорят, че персоналет е бил нает от „П. Б.” Е., но е свързан с дейността по добив на газ. Също така не се спори между страните, че разходите, свързани с персонала са отчетени изцяло в счетоводството на ревизираното дружество, като са осчетоводени разходи да заплати както следва: за 2006 г. – 877 895, 61 лв., за 2007 г. – 1 212 958, 534 лв. и за 2008 г. – 1 094 997, 69 лв. и разходи за осигуровки съответно за 2006 г. – 141 502, 52 лв., 2007 г. – 154 415, 20 лв. и 2008 г. – 141 664, 96 лв. Тези изводи ревизиращите органи са направили отново след анализ на сключения договор за концесия, като са приели, че част от разходите, равна на частта на „Мелроуз Рисорсиз” ООД – 48 и 1/3 е следвало да бъдат префактурирани от жалбоподателя, доколкото същите представляват разходи, свързани с постигането на общата стопанска цел.

В хода на ревизионното производство ревизиращите органи на основание чл. 23, ал. 2, т. 13, вр. чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО (отм.) и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО са извършили преобразуване на финансовия резултат на дружеството за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. със сумите съответно в размер на 2 130 871, 80 лв., 4 114 096, 81 лв. и 7 080 869, 41 лв., представляващи неотчетени лихви, в резултат на олихвяване на вземания с изтекъл срок за погасяване през годината. В хода на ревизионното производство е установено, а и това е обстоятелство, по което страните не спорят, че приходите от продажба на газ в ревизираното дружество се обуславят от дяловото му участие в общите продажби, фактурирани от оператора „Мелроуз Рисорсиз” ООД към трети лица – „Булгаргаз” ЕАД и „Дексия Б.” Е.. В качеството си на оператор по смисъла на Закона за подземните богатства „Мелроуз рисорсиз” ООД фактурира продажбата на газ на трети лица на 100% от добития газ, а впоследствие „П. Б.” Е. фактурира на оператора своите приходи от продажба на газ съгласно дяловото си участие, фактурирани от оператора към третите лица („Булгаргаз” ЕАД и „Дексия Б.” Е.). По този начин и в двете дружества съконцесионери по концесионния договор остават чисти приходи от продажби, съответстващи на дяловото им участие, съгласно концесионния договор. В хода на ревизионното производство са били анализирани фактурите, издавани от „Мелроуз рисорсиз” ООД на „Булгаргаз” ЕАД и „Дексия Б.” Е. и плащанията по тях за периода 01.01.2006 г. – 31.12.2008 г., като е установено, че плащанията са получени в сроковете, определени в съответните договори с „Булгаргаз” ЕАД и „Дексия Б.” Е.. П. ревизията също така е изготвена справка за движението на вземанията на „П. Б.” Е.

от свързани лица – „Мелроуз Рисорсиз” Плс – В и „Мелроуз Рисорсиз” ООД за периода от 01.01.2006 г. – 31.12.2008 г., която включва информация за издадените на „Булгаргаз” ЕАД и „Дексия Б.” Е. фактури и получените плащания по тях. В хода на ревизионното производство е установено, а и това е обстоятелство, по което страните не спорят, че салдото на ревизираното дружество по счетоводна сметка 411 „Клиенти” към 01.01.2006 г. е 21 798 034, 13 лв., а към 31.12.2006 г. възлиза на 42 870 153, 73 лв., към 01.01.2007 г. е 42 870 153, 79 лв., а към 31.12.2007 г. – 57 188 753, 32 лв., към 01.01.2008 г. е 57 188 753, 32 лв., а към 31.12.2008 г. 72 521 169, 28 лв. За 2006 г. „Мелроуз Рисорсиз” ООД реализира приходи в размер на 112 602 682, 99 лв. от продажбата на придобиваните количества газ на „Булгаргаз” ЕАД и „Дексия Б.” Е., за 2007 г. – 72 641 342, 68 лв., за 2008 г. – 62 402 049, 99 лв. Установено е, че единствен клиент по отношение на газа на ревизираното дружество е „Мелроуз Рисорсиз” ООД, като за 2006 г. плащанията от негова страна се отнасят изцяло за начисления ДДС и частично – 20,83% от стойността на данъчната основа, което представлява платени 9 898 517, 87 лв. от дължими 47 530 8012, 60 лв., за 2007 г. са постъпили плащания в размер на 106 012, 42 лв., от дължими 37 440 775, 76 лв., за 2008 г. са постъпили плащания в размер на 1 584 073, 03 лв. П. дължими 32 243 139, 25 лв. Ревизиращите органи са констатирани, че неплащането от страна на „Мелроуз Рисорсиз” ООД към ревизираното лице по издадените фактури е системно - независимо че сумите за закупения от клиентите „Булгаргаз” ЕАД и „Дексия Б.” Е. газ се изплащат редовно, без забавяне и в цялост на „Мелроуз Рисорсиз” ООД. В тази връзка ревизиращите органи са направили извода, че в случая е налице предоставяне на средства от страна на ревизираното лице към „Мелроуз Рисорсиз” ООД, което са определили като кредитиране. Приели са, че е налице намаление на резултата за отчетния период вследствие на неотчетени приходи от лихви. За 2006 г. е прието, че е осъществена хипотезата на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО (отм.), а именно получаване или предоставяне на кредит с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, поради което са обосנוвали приложимост на чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.). За 2007 г. и 2008 г. е прието, че са налице условията по чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, вр. чл. 15 от ЗКПО. За посочените години органите по приходите са приели като пазарна лихва размерът на лихвите по статистически данни на БНБ за кредити в лева. Определени са лихви в размер на 2 130 871, 80 лв. за 2006 г., 4 114 096, 81 лв. за 2007 г. и 7 080 869, 41 лв. за 2008 г. за олихвяване на вземанията с изтекъл срок за погасяване през годината, съгласно изготвена справка. Като дата на изискуемост на вземанията е приета датата на плащане от

страна на клиентите „Булгаргаз“ ЕАД и „Дексия Б.“ Е..

В хода на ревизионното производство на основание чл. 23, ал. 2, т. 20 от ЗКПО (отм.) и чл. 67 от ЗКПО е извършено преобразуване на финансовия резултат на дружеството със суми както следва за 2006 г. – 2 142 330, 95 лв., за 2007 г. – 4 101 638, 96 лв. и за 2008 г. – 2 963 231, 86 лв., представляващи разходи, отчетени като текущи съгласно счетоводната политика на ревизираното лице, когато са извършени за придобиването на амортизируем актив по смисъла на ЗКПО. В хода на ревизионното производство е било установено, че през 2006 г. по дебита на сметка 613 – „Разходи за бъдещи периоди“ са осчетоводени разходи за придобиване на „компресор 2“ на стойност 7 885 057, 89 лв., като от тях в себестойността на продадения природен газ през 2006 г. са отчетени 2 142 330, 95 лв., през 2007 г. – 4 101 638, 96 лв., а за 2008 г. – 2 963 231, 86 лв. Органите по приходите са констатирани, че осчетоводените суми по дебита на сметка 613 представляват натрупани разходи за изграждане на актив, който е пуснат в експлоатация след 72-часови проби съгласно протокол от 19.08.2007 г. В хода на ревизионното производство са представени писмени обяснения от ревизираното лице, като съгласно същите „компресор 2“ не е заведен като актив, тъй като същият е заложен в цялостната първоначална схема на изграждането на съоръженията за находище „Г“, доколкото необходимостта му се обуславя от нормалните процеси на изчерпване на газта в находището и спадането на първоначалното налягане с увеличаването темпа на добив. Посочено е също така, че липсата му означава невъзможност за добив. Съгласно също така дадените обяснения разходите за придобиване на „компресор 2“ са обичайни и трябва да се третират като разходи за разработка, а отгук и като разходи за бъдещи периоди. Органите по приходите са приели, че разходите за придобиването на „компресор 2“ не могат да се квалифицират като разходи за разработка, тъй като същите не са направени преди постоянния добив и не съответстват на определението по § 1, т. 27 от Допълнителните разпоредби на Закона за подземните богатства. Органите по приходите са приели, че разходите за придобиване на „компресор 2“ формират дълготраен материален актив по смисъла на МСС 16 и същият следва да бъде заведен като данъчен амортизируем актив в данъчния амортизационен план след пускането му в експлоатация и да пренася своята стойност чрез намислените амортизации. Изготвена е и справка за стойността на газта за периода 2006 г. 2008 г., в която е елиминирано влиянието на разходите за „компресор 2“ от разходите за бъдещи периоди. Направена е съпоставка на себестойността за единица куб. хм., отчетена от дружеството и себестойността, формирана от ревизиращия екип.

Установена е разлика за 2006 г. – 2 142 330 95 лв., за 2007 г. – 4 101 638, 96 лв. и за 2008 г. – 2 963 231, 86 лв.

Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който са потвърдени констатациите от ревизионния доклад. Осъществено е обжалването на ревизионния акт по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на Д. „О.” в ЦУ на Н. е потвърдил ревизионния акт в обжалваната му част.

П. така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК и е процесуално допустима. По същество същата е неоснователна, като данъчният ревизионен акт следва да бъде потвърден, като предвид обстоятелството, че съдът решава спора по същество ревизионният акт може да бъде потвърден на основание, различно от изложеното от ревизиращите органи, с каквото правомощие съдът разполага в съответствие с тълкувателно решение № 5/14.07.2004 г. на общото събрание на съдиите от Върховния административния съд. Оплакванията, съдържащи се в жалбата ще се разгледат от съда хронологично в реда, по който са отразени в жалбата.

На 1 януари 2004 г. се сключва договор за обслужване между „П. Б.” Е. и „Мелроуз Рисорсиз плс” (със седалище във В) по силата, на който „П. Б.” Е. (наричана компанията) ще възлага, а „Мелроуз” ще предоставя услуги в областите, изброени изчерпателно в т. 3.1. от договора. Услугите, които ще се предоставят са инженерни и технически услуги (описани в раздел 3.5 от договора), помощ в организацията на търгове, разглеждане на документация и сключване на договори с квалифицирани изпълнители и доставчици (определени в раздел 3.6 от договора), финансово управление (определено в раздел 3.7 от договора) и счетоводни услуги (определени в раздел 3.8. от договора). Страните не спорят относно обстоятелството на реалното извършване на услугите, за което са издадени и инвойс № 013/31.12.2006 г. и инвойс № 014/31.12.2006 г. (приети като доказателства по спора). Спорът между страните е относно приложимостта на чл. 61 от ЗДДС (отм.) (в тази връзка ревизиращите органи в ревизионния акт са обосновали приложимостта на текста с обстоятелството, че получените услуги са с място на изпълнение на територията на страната съгласно чл. 22, ал. 1, т. 5, б. „в” от ЗДДС и са предмет на облагаеми доставки). Подобни са изводите на решаващия административен орган, като същият

мотивиращо решението си с приложимостта на чл. 22, ал. 1, т. 5, б. „в” от ЗДДС и с мястото на изпълнение на същите на територията на страната. В тази връзка не са налице различни правни изводи в ревизионния акт и в решението на решаващия административен орган, каквото оплакване се съдържа в жалбата. Това са изводите на ревизиращите органи и не може да се сподели оплакването, съдържащо се в жалбата, че решаващите изводи са формирани от обстоятелството във връзка с позоваването на становище № 03-42/2237/18.04.2006 г. на ТД на Н. В. В. относно приложимост на СИДДО, още повече, че в решението на решаващия административен орган, който се произнася включително и по законосъобразността на обжалвания ревизионен акт посоченото становище не се коментира по никакъв начин. Ревизиращите органи са приели, че дружеството в нарушение на чл. 61 от ЗДДС (отм.) не е начислило дължимия данък за получените услуги. Ревизиращите органи са приели, че са налице и четирите условия за приложимостта на чл. 61 от ЗДДС (отм.), а именно че получателят е следвало да начисли данък върху данъчната основа на доставката, което същият не е сторил и по този начин с ревизионния акт е начислен допълнително ДДС в размер на 159 298, 42 лв. Така направените изводи са в съответствие със закона. Чл. 61 от ЗДДС (отм.) регламентира специфичен случай на начисляване на данък, когато регистрирано лице получи услуга в страната от лице, чието седалище е извън страната и няма обект по смисъла на чл. 20, т. 4 на територията на страната. В този случай получателят начислява данък върху данъчната основа на доставката, когато са налице едновременно следните условия: доставката е с място на изпълнение на територията на страната, получената услуга е предмет на облагаема доставка, получената услуга се използва за извършване и на освободени доставки и чуждестранното лице не е регистрирано по този закон. Не се спори между страните относно обстоятелството, че чуждестранното лице не е регистрирано по българския ЗДДС, не се спори също така между тях, че получената услуга е предмет на облагаема доставка (констатации в този смисъл се съдържат както в ревизионния акт, така и в решението на решаващия административен орган). Това, което определя предмета на спора между страните е обстоятелството дали доставката е с място на изпълнение на територията на страната и в тази връзка и обстоятелството дали получената услуга е предмет на облагаема доставка по чл. 22, ал. 1, т. 5, б. „в” от ЗДДС. Съгласно посочения текст мястото на изпълнение на доставката на услуга за целите на данъчното облагане по този закон е мястото, където се намира седалището или обектът на получателя, откъдето той извършва своята независима икономическа дейност, П. посочените услуги, като по б. „в” това са

извършване на консултантски услуги от консултанти, инженери, счетоводители, адвокати, юристи и други, както и извършени от консултантски офис – предприятие. Следователно, определящо за приложимостта на чл. 61 от ЗДДС (отм.) във връзка с неговата предпоставка доставката да е с място на изпълнение на територията на страната е вида на услугата, както и правилно е приел решаващият административен орган и това е така, защото съобразно посочения текст на чл. 22, ал. 1, т. 5, б. „в” мястото на изпълнение е мястото, където се намира седалището или обектът на получателя, откъдето той извършва своята независима икономическа дейност, но само П. определени видове услуги, изрично посочени в текста. Аргумент в тази насока е обстоятелството, че за останалите видове услуги, непосочени в текста на чл. 22, ал. 1 намира приложение чл. 22, ал. 2 от ЗДДС – съгласно посочения текст извън случаите по ал. 1 място на изпълнение на доставката на услуга, включително отдаването под наем на транспортно средство, е мястото, където доставчикът постоянно осъществява независимата си икономическа дейност или има обект, от който се извършва изпълнението. Видно от клаузите на договора услугите, които ще се предоставят са инженерни и технически услуги (описани в раздел 3.5 от договора), помощ в организацията на търгове, разглеждане на документация и сключване на договори с квалифицирани изпълнители и доставчици (определени в раздел 3.6 от договора), финансово управление (определено в раздел 3.7 от договора) и счетоводни услуги (определени в раздел 3.8. от договора). Като доказателство по спора е представен и протокол за услугите, предоставени от „Мелроуз Рисорсиз ПЛС” на „П. Б.” Е. за период, завършващ на 31 декември 2006 г. В същия се съдържа описание на извършените услуги, като същите включват предоставяне на консултантски услуги във връзка с текущите проучвателни дейности в Б. и преглед на другите блокове в Черноморския регион, преглед на изискването за второ компресорно съоръжение в бреговата компресорна станция, преглед на резервите в находище „Г”, помощ в подготовката на формуляри за СИДДО и събиране на доказателствена документация да представяне пред българските данъчни органи, счетоводни, одиторски и правни услуги. Или общо услугите са разделени на няколко категории – технически и инженерни услуги, администрация, счетоводство, одиторски услуги, правни въпроси и финансови въпроси. Определени като такива именно в договора същите попадат сред категорията услуги по чл. 22, ал. 1, т. 5, б. „в” от ЗДДС и се определят като консултантски услуги от консултанти, инженери, счетоводители, адвокати, юристи и други. П. този извод съдът съобразява и обстоятелството, че посоченият текст, определен

като приложим в процесния случай – чл. 22, ал. 1, т. 5, б. „в” от ЗДДС не се отнася до самите професии като например тези на адвоката, консултанта, счетоводителя или пък инженера, а до самите извършени услуги, а както в договора, така и в цитирания протокол същите са определени като такива имащи пълните характеристики да попаднат в приложното поле на чл. 22, ал. 1, т. 5, б. „в” от ЗДДС. В тази връзка правилно ревизиращите органи са обосновавали приложимостта на чл. 61 от ЗДДС (отм.) и по този начин с ревизионния акт правилно е начислен допълнително ДДС общо в размер на 159 298, 42 лв. Посоченото тълкуване е в съответствие и с целите и правилата на функциониране на режима на ДДС, доколкото то осигурява, че крайният потребител на доставката на услуги понася крайната стойност на дължимия ДДС.

В хода на ревизионното производство е извършено и преобразуване на финансовия резултат за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 13, вр. чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.) и чл. 16, ал. 2, т. 1 от ЗКПО със сумите съответно в размер на 113 959, 06 лв., 111 867, 16 лв. и 70 897, 75 лв., представляващи част от амортизации на нематериални дълготрайни активи. Ревизиращите органи са установили, че от страна на ревизираното дружество са отчетени като разходи суми по сметка 603 „Разходи за амортизации”, както следва: за 2006 г. – 235 793, 64 лв., за 2007 г. – 231 465, 26 лв. и за 2008 г. – 146 695, 12 лв. Това е обстоятелство, по което страните не спорят и което се установява от представените по делото доказателства. Ревизиращите органи са приели, а и това е обстоятелство, по което също така страните не спорят, че посочените суми представляват част от амортизации на нематериални дълготрайни активи, заведени в счетоводна сметка 219 – „права на ползване”. Не се спори също така между страните, че посочените нематериални активи представляват възмездни права на ползване върху площи от държавен и общински горски фонд, през които е положен газопровод от находище „Г” до компресорна станция „П”. Учреденото право на ползване се доказва от представените по делото писмени доказателства – договор за учредяване на право на ползване върху земя от държавния горски фонд от 01.10.2002 г., договор за учредяване на право на ползване върху земя от горски фонд – общинска собственост от 30.10.2002 г., договор за учредяване на право на ползване върху земя от държавния горски фонд от 20.12.2002 г., договор за учредяване на право на ползване върху земя от държавния горски фонд от 11.11.2002 г., договор № 60 от 09.12.2003 г., договор за учредяване на право на ползване върху земя от горски фонд – общинска собственост от 01.04.2008 г. По всичките договори за учредяване на право на ползване правото на ползване е учредено в полза на българското юридическо лице

по договора за концесия, а именно „П. Б.” Е.. Възмездното право на строеж по договор № 60 от 09.12.2003 г. също така е учредено в полза на „П. Б.” Е.. Видно от договора за учредяване на право на ползване върху земя от държавния горски фонд площта от горския фонд е необходима за полагане на газопровод от находище „Галата” до компресорна станция Провадия, същата клауза е предвидена и в договора от 30.10.2002 г., договора от 20.12.2002 г., договора от 11.11.2002 г., в договор № 41 от 01.04.2008 г. Идентична клауза се съдържа и в договора за учредяване на право на строеж от 09.12.2003 г. – същото се учредява за изграждане на компресорна станция „Г”. Видно от представените по делото доказателства на 16 май 2001 г. е сключен договор между Министерския съвет на Република Б., в качеството му на концедент, от една страна, и П. С.А.Р.Л. (Л) и „П. Б.” Е., в качеството им на концесионер, от друга страна. Предметът на договора, съгласно чл. 2.1 от същия е осъществяване на добив на природен газ от поле „Г” в рамките на концесионната площ, включително и транспорта и продажбата на добития природен газ, П. ред и условия, посочени в договора. Дяловото участие на страните в правата и задълженията по концесията е регламентирано в чл. 5 от договора, като участието на П. С.А.Р.Л. е 48 и 1/3%, а на „П. Б.” Е. е 51 и 2/3%, като съгласно чл. 6 от договора отговорностите и задълженията за концесионерите са солидарна отговорност на тези концесионери. След анализ на посочените текстове от концесионния договор и във връзка и с текстовете, съдържащи се в договорите за учредяване право на ползване и договора за учредяване на право на строеж, в които е посочено изрично, че площта е необходима за полагане на газопровод от находище „Г” до компресорна станция П следва и извода, че придобиването на нематериалните дълготрайни активи, представляващи съответно учреденото право на ползване върху земи от държавния горски фонд и учреденото право на строеж е във връзка с предмета на концесионния договор и това е обстоятелство, по което страните не спорят – оспорване в тази насока не се съдържа и в жалбата. В тази връзка и на стр. 6 от жалбата изрично се посочва, че за полагането на газопровода е учредено отделно вещно право на ползване, както и е учредено вещно право на строеж. В тази връзка са правилни изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган, че икономическата изгода от правото на ползване върху площи от държавния горски фонд и общинския фонд е и за двете лица, които са страни по концесионния договор. Така направеният извод не се отрича от обстоятелството, че действително вещното право на ползване, като и правото на строеж са учредени само в полза на една от страните на концесионера по концесионния договор, а именно „П. Б.” Е..

Не се отрича също така обстоятелството, че веднъж учредено в полза на едно юридическо лице, правото на ползване не може да се прехвърля в полза на друго лице предвид обстоятелството, че същото е непрехвърлимо. Посочените обстоятелства са без значение за настоящия спор, доколкото за данъчни цели се разглеждат самите разходи за амортизации на посочения актив, които са осчетоводени като текущи само и единствено в счетоводството на жалбоподателя. Икономическата полза от учреденото право на ползване на ползване и от учреденото право на строеж, както се посочи по-горе възниква и за двете търговски дружества, и за двамата концесионери и в тази връзка са правилни изводите на ревизиращите органи, че една част от разходите от амортизации следва да бъдат за сметка и на другия концесионер по концесионния договор, а именно „Мелроуз Рисорсиз“ ООД. В тази връзка съдът не споделя съдържащите се в жалбата оплаквания за нарушения на закона, макар, че за пълнота на изложеното следва да се посочи, че в жалбата не са посочени кои законови разпоредби са нарушили ревизиращите органи и решаващият административен орган. Без значение за спора и неотнормимо е обстоятелството, че правото на ползване е учредено в полза само на една от лицата по концесионния договор, че това право е непрехвърлимо, че едно от лицата е чуждестранно юридическо лице. Това, което е от значение за спора е обстоятелството, че правото на ползване и правото на строеж са учредени във връзка с концесионния договор и необходими за неговото изпълнение и че икономическата изгода от дълготрайните нематериални активи в този смисъл е и за двете търговски дружества, и амортизации за тези активи в този смисъл следва да се начислят и от двете търговски дружества, което и обуславя правилния извод на ревизиращите органи и на решаващия административен орган. В тази връзка и в счетоводната политика на „П. Б.“ Е., стр. 16 от същата изрично е посочено, че всички дълготрайни активи на предприятието се използват в процеса на разработка на находище „Г“. За пълнота на правните изводи следва да се посочи, че както в ревизионния акт, така и в решението на решаващия административен орган не се съдържа извод, че следва да е налице префактуриране на разходите за амортизации от страна на „П. Б.“ Е. към „Мелроуз Рисорсиз“ ООД. Констатациите, съдържащи се в ревизионния доклад, а след това установяванията в ревизионния акт са, че определена част от разходите в съответствие с концесионния договор следва да бъдат за сметка на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД, респективно отчетени от него, а не от „П. Б.“ Е.. Що се отнася до съдържащото се в жалбата оплакване, че т.нар „префактуриране“ от едното дружество в полза на другото би съставлявало нарушение на закона, вероятно жалбоподателят има предвид

обстоятелството, че за да извърши подобно „префактуриране“ следва да е налице наличие на доставка между двете търговски дружества, а именно от страна на „П. Б.“ Е. към „Мелроуз Рисорсиз“ ООД, и то във връзка с учреденото право на ползване и учреденото право на строеж, каквато доставка не би могла да бъде обоснована именно във връзка с така учредените ограничени вещни права. Това, обаче са отношения между двете юридически лица, които следва да бъдат уредени между същите и те не са предмет на настоящия правен спор. За пълнота на изложението също така следва да се посочи, че подобно „префактуриране“ от страна на „П. Б.“ Е. към „Мелроуз рисорсиз“ ООД е извършено във връзка със сключените с тези дружества договори за доставка на природен газ с „Булгаргаз“ ЕАД и „Дексия Б.“ Е., като същото е извършено само на основание чл. 5 от концесионния договор, без между страните да е налице допълнително споразумение в тази насока. В съответствие с изложеното, правилно ревизиращите органи са преобразували финансовия резултат за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 13, вр. чл. 15, ал. 2 от ЗКПО (отм.) със сумите, съответно в размер на 113 959, 06 лв., 111 867, 16 лв. и 70 897, 75 лв., представляващи част от амортизации на посочените нематериални дълготрайни активи (учредено право на ползване и учредено право на строеж) в съотношението, посочено в концесионния договор. Като са взели предвид чл. 5 от концесионния договор за разработване и добив на природен газ от поле „Г“, български шелф, сключен между Министерския съвет, от една страна, и П. С.А.Р.Л. (сега „Мерлоуз Рисорсиз“ ООД) и „П. Б.“ Е., от друга страна, съгласно който правата и задълженията между „П. Б.“ Е. и „Мелроуз Рисорсиз“ се делят в съотношение 51 и 2/3 към 48 и 1/3 ревизиращите органи са приели, че 48 и 1/3 от отчетените разходи следва да бъдат за сметка на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД и отчетени от това дружество, а не от ревизираното лице, предвид което със сумите в размер съответно на 113 595, 06 лв., 111 867, 16 лв. и 70 897, 75 лв. са увеличили финансовия резултат съответно за 2006 г., 2007 г. и 2008 г.

В хода на ревизионното производство ревизиращите органи са увеличили финансовия резултат на дружеството за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО, вр. чл. 15, ал. 2 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 1 от ЗКПО със суми, съответно в размер на 492 675, 12 лв., 660 851, 73 лв. и 597 679, 06 лв., представляващи част от разходите за заплати и осигуровки на персонала, отнесени в счетоводна сметка 604 „Разходи за заплати“ и 605 „Разходи за социални осигуровки и надбавки“. Не се спори между страните, че персоналят е бил нает от „П. Б.“ Е., но е свързан с дейността по добив на газ. Също така не се спори между страните, че

разходите, свързани с персонала са отчетени изцяло в счетоводството на ревизираното дружество, като са осчетоводени разходи да заплати както следва: за 2006 г. – 877 895, 61 лв., за 2007 г. – 1 212 958, 534 лв. и за 2008 г. – 1 094 997, 69 лв. и разходи за осигуровки съответно за 2006 г. – 141 502, 52 лв., 2007 г. – 154 415, 20 лв. и 2008 г. – 141 664, 96 лв. Предвид обстоятелството, че лицата са били наети от работодателя в случая „П. Б.” Е. във връзка с дейността по добива на газ и като се има предвид обстоятелството, че добивът на природен газ от поле „Г” се извършва от жалбоподателя по силата на сключен концесионен договор, по което на страната на концесионера са две юридически лица, а именно „П. Б.” Е. и П. С.А.Р.Л., то обосноваван е изводът на ревизиращите органи, че икономическата изгода в процесния случай е и за двете юридически лица. Действително, също така страните не спорят по въпроса, че работниците и служителите са били наети именно от „П. Б.” Е.. Следва, обаче да се отчетат действително както обстоятелството, че икономическата изгода е за двете юридически лица на страната на концесионера, така и разпоредбите на самия концесионен договор, а именно чл. 2.6 от договора, съгласно който концесионерите трябва да осигурят работната сила, необходима за извършването на дейностите по договора и което задължение на концесионерите за осигуряване на работна сила е отговорност и на двете страни на страната на концесионера по концесионния договор. Освен това съгласно счетоводен стандарт 19 „Доходи на персонала” стандартът изисква предприятието да признава разход за доход на персонала, когато предприятието консумира икономическа изгода възникнала вследствие на изработеното от персонала. Предвид обстоятелството, че дейността на наетите работници и служители е свързана с дейностите по добив на газ, то следва извода, че икономическата изгода е не само за жалбоподателя по спора, като страна по концесионния договор, но и за другия концесионер по договора. Именно и поради това правилно ревизиращите органи са приели, че една част от разходите за заплати и социални осигуровки следва да бъде за сметка на „Мелроуз Рисорсиз” ООД. С оглед липсата на специфична уговорка между страните относно размера и П. наличието на изрична клауза за съотношението в концесионния договор, правилно ревизиращите органи са приели, че това съотношение следва да бъде 51 и 2/3 срещу 48 1/3. По отношение на правното основание и по специално по отношение на приложимостта на чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО (за периода 2006 г.) и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО (за периода 2007 г. и 2008 г.) – съгласно чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО финансовият резултат за данъчни цели се увеличава с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно

глава първа, раздел IV. Посочените разпоредби регламентират хипотезите на предотвратяване на отклонението от данъчно облагане и резултатите от това. Съгласно чл. 15, ал. 2 в случаите по чл. 13 и 14, когато резултатът за отчетния период на данъчно задължените лица е намален или е отчетена загуба, П. определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчното преобразуване със сумите, произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки. В процесния случай от страна на жалбоподателя са отчетени разходи в сметка 604 разходи за заплати и в сметка 605 разходи за осигуровки, които като размер не е следвало да бъдат отчетени в посочените стойности, а в едната им част е следвало да бъдат отчетени за сметка на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД, което е довело до отклонение от данъчно облагане. В тази връзка правилно е приложена разпоредбата на чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО за периода 2006 г. За данъчните периоди 2007 г. и 2008 г. е приложим чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Съгласно посочения текст, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени П. условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила П. извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В процесния случай от страна на жалбоподателя са отчетени разходи в сметка 604 разходи за заплати и в сметка 605 разходи за осигуровки, които като размер не е следвало да бъдат отчетени в посочените стойности, а в едната им част е следвало да бъдат отчетени за сметка на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД, и именно това е обстоятелството, което е довело до отклонение от данъчно облагане.

В хода на ревизионното производство ревизиращите органи на основание чл. 23, ал. 2, т. 13, вр. чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО (отм.) и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО са извършили преобразуване на финансовия резултат за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. със сумите съответно в размер на 2 130 871, 80 лв., 4 114 096, 81 лв. и 7 080 869, 41 лв., представляващи неотчетени лихви, в резултат на олихвяване на вземания с изтекъл срок за погасяване през годината. В хода на ревизионното производство е установено, а и това е обстоятелство, по което страните не спорят, че приходите от продажба на газ в ревизираното дружество се обуславят от дяловото му участие в общите продажби, фактурирани от оператора „Мелроуз Рисорсиз“ ООД към трети лица – „Булгаргаз“ ЕАД и „Дексия Бългаия“ Е.. Като

доказателства по спора са представени договори за покупко-продажба на природен газ сключени между „Мелроуз Рисорсиз“ ООД (с предишно наименование П. С.А.Р.Л.) и „П. Б.“ Е., заедно наричани „добивно предприятие“ и „Булгаргаз“ ЕАД, като купувач от 01.11.2001 г. и договор между „Мелроуз Рисорсиз“ ООД и „П. Б.“ Е., заедно наричани „добивно предприятие“ и „Дексия Б.“ Е., като купувач от 16.06.2004 г. В качеството си на оператор по смисъла на Закона за подземните богатства „Мелроуз Рисорсиз“ ООД фактурира продажбата на газ на трети лица на 100% от добития газ (представени като доказателства по спора фактури с доставчик „Мелроуз Рисорсиз“ ООД, а като получатели „Булгаргаз“ ЕАД и „Дексия Б.“ Е. №№ 35/31.12.2008 г., 34/01.12.2008 г., 33/03.11.2008 г., 32/01.10.2008 г., 31/01.09.2008 г., 30/01.08.2008 г., 29/01.07.2008 г., 28/02.06.2008 г., 27/02.06.2008 г., 26/02.05.2008 г., 25/01.04.2008 г., 24/01.04.2008 г., 23/04.03.2008 г., 22/04.03.2008 г., 21/01.02.2008 г., 20/01.02.2008 г., 16/04.01.2008 г., 15/31.12.2007 г., 14/06.12.2007 г., 13/01.11.2007 г., 12/05.10.2007 г., 11/04.09.2007 г., 10/01.08.2007 г., 9/03.07.2007 г., 8/03.07.2007 г., 7/02.07.2007 г., 6/01.06.2007 г., 5/03.05.2007 г., 4/02.05.2007 г., 3/02.04.2007 г., 2/05.03.2007 г., 1/05.02.2007 г., 95/31.12.2006 г., 94/31.12.2006 г., 93/04.12.2006 г., 92/04.12.2006 г., 91/07.11.2006 г., 90/02.11.2006 г., 89/03.10.2006 г., 88/03.10.2006 г., 87/08.09.2006 г., 86/04.09.2006 г., 85/02.08.2006 г., 84/02.08.2006 г., 81/03.07.2006 г., 80/03.07.2006 г., 79/02.06.2006 г., 78/01.06.2006 г., 77/08.05.2006 г., 76/03.05.2006 г., 74/04.04.2006 г., 73/03.04.2006 г., 72/08.03.2006 г., 71/02.03.2006 г., 70/07.02.2006 г., 69/02.02.2006 г., 67/03.01.2006 г.), а впоследствие „П. Б.“ Е. префактурира на оператора своите приходи от продажба на газ съгласно дяловото си участие, фактурирани от оператора към третите лица („Булгаргаз“ ЕАД и „Дексия Б.“ Е.). Това обстоятелство се доказва и от представените и приети като доказателства по спора фактури, издадени от „П. Б.“ Е. в качеството му на доставчик на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД в качеството му на получател (фактури №№ 75/31.12.2006 г., 74/31.12.2006 г., 73/31.12.2006 г., 72/04.12.2006 г., 71/04.12.2006 г., 70/07.11.2006 г., 69/02.11.2006 г., 68/03.10.2006 г., 67/03.10.2006 г., 66/08.09.2006 г., 65/04.09.2006 г., 64/02.08.2006 г., 63/02.08.2006 г., 62/03.07.2006 г., 61/03.07.2006 г., 60/02.06.2006 г., 59/01.06.2006 г., 58/08.05.2006 г., 57/03.05.2006 г., 56/04.04.2006 г., 55/03.04.2006 г., 54/08.03.2006 г., 53/02.03.2006 г., 52/07.02.2006 г., 51/02.02.2006 г., 50/03.01.2006 г., 48/31.12.2005 г., 13/31.12.2007 г., 12/06.12.2007 г., 11/01.11.2007 г., 10/05.10.2007 г., 9/04.09.2007 г., 8/01.08.2007 г., 7/02.07.2007 г., 6/01.06.2007 г., 5/03.05.2007 г., 4/02.05.2007 г., 3/02.04.2007 г., 2/05.03.2007 г., 1/05.02.2007 г., 30/31.12.2008 г.,

29/01.12.2008 г., 28/03.11.2008 г., 27/01.10.2008 г., 26/01.09.2008 г., 25/01.08.2008 г., 24/01.07.2008 г., 23/02.06.2008 г., 22/02.06.2008 г., 21/02.05.2008 г., 20/01.04.2008 г., 19/01.04.2008 г., 18/04.03.2008 г., 17/04.03.2008 г., 16/01.02.2008 г., 15/01.02.2008 г., 14/04.01.2008 г.) Видно от представените по делото доказателства в хода на ревизионното производство е отправено писмено искане до „Мелроуз Рисорсиз“ ООД, с което са поставени въпроси дали е налице договор или писмено споразумение между „Мелроуз Рисорсиз“ ООД и „П. Б.“ Е. относно издадените фактури и начина и условията за заплащане между двете търговски дружества. С писмо № 26-М-97/25.01.2010 г. е отговорено, че не съществува писмено споразумение между тях, а единственото основание е чл. 5 от концесионния договор от 2001 г. По този начин след като „П. Б.“ Е. префактурира приходите от продажба на газ на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД в последното дружеството остават чисти приходи от продажби, съответстващи на дяловото му участие в концесията съгласно концесионния договор, а именно 48 и 1/3%. В хода на ревизионното производство е била извършена проверка и направен анализ относно получените плащания по фактурите, издадени от „Мелроуз Рисорсиз“ ООД към клиентите „Булгаргаз“ ЕАД и „Дексия Б.“ Е., като е установено, че плащанията са постъпили в сроковете, посочени в договорите за покупки-продажба на природен газ. За периода 01.01.2006 г. 31.12.2008 г. не е налице забавяне в плащанията на клиентите за фактурирания природен газ и не са отчетени приходи от лихви за забава и неустойки. В хода на ревизионното производство, обаче е констатирано неплащане за ревизираните периоди 2006 г., 2007 г. и 2008 г. по отношение на издадените фактури от страна на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД към „П. Б.“ Е., като за 2006 г. неплатените суми възлизат в размер на 42 870 153, 79 лв. (обстоятелство, по което страните не спорят, както и относно обстоятелството, че посочените суми са издължени реално през 2008 г.), за 2007 г. неплатените суми възлизат в размер на 57 188 753, 32 лв. (обстоятелство, по което страните не спорят, както и относно обстоятелството, че посочените суми са издължени частично в по-късен период през 2008 г., 2009 г. и 2010 г.), за 2008 г. неплатените суми възлизат в размер на 72 521 169, 28 лв. (обстоятелство, по което страните не спорят). Основният въпрос, по който спорят страните и който определя предмета на спора е дали за периода на неплащане от страна на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД към „П. Б.“ Е. е налице кредитиране от страна на „П. Б.“ Е. с оглед на обстоятелството, че за периода на неплащане „П. Б.“ Е. е следвало да отчете приходи от лихви, което, ако беше сторило финансовият резултат на дружеството би се увеличил, което би довело до

формирани на различна данъчна основа за облагане с корпоративен данък. Спорният между страните въпрос следва да се изследва с оглед приложимостта на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО (приложима разпоредба за 2006 г.) и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО (приложима разпоредба за 2007 г. и 2008 г.). От правна страна, съгласно чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО, в редакцията приложима за 2006 г. финансовият резултат за данъчни цели се увеличава с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV. Раздел IV регламентира предотвратяване на отклонението от данъчно облагане, като чл. 13 регламентира последиците, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения П. условия, които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите, отличаващи се от условията между несвързани лица, а чл. 14 регламентира последиците, възникващи, когато една или повече сделки са сключени П. условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 15, ал. 2 в случаите по чл. 13 и 14, когато резултатът за отчетния период на данъчно задължените лица е намален или е отчетена загуба, П. определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчното преобразуване със сумите, произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки, а съгласно чл. 15, ал. 3, т. 3 (редакция към 2006 г.) разпоредбата по ал. 2 се отнася и П. прилагането на трансферни цени, търговски и икономически отношения, когато е налице получаване или предоставяне на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, както и опрощаване на кредити или изплащане за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. Следователно, докато чл. 13 и чл. 14 имат за предмет регламентирането на случаите, П. които е налице отклонение от данъчното облагане, то самият ред, по който следва да се определя дължимият данък П. изпълнение на фактическия състав на чл. 13 и чл. 14 е посочен в чл. 15, ал. 1 – за лицата, които не формират финансов резултат и в ал. 2 за тези, длъжни да формират такъв. Като се вземе предвид и чл. 15, ал. 3 следва извода, че посочените в чл. 15, ал. 3 условия имат характера на самостоятелни материално-правни предпоставки водещи до отклонение от данъчно облагане. Приложимостта на чл. 15, ал. 3 от ЗКПО не се обуславя от изпълнението на някое от условията по чл. 13 или пък по чл. 14. Когато чл. 15, ал. 3 предвижда, че разпоредбата на ал. 2 се отнася и П. прилагането на трансферни цени, търговски и икономически взаимоотношения, когато е налице някое от условията по т. 1-7 има предвид именно обстоятелството, че П. наличието на условията, посочени в т. 1-7 П. определяне на дължимия данък се увеличава финансовия

резултат преди данъчното преобразуване. Следователно, хипотезите по чл. 13, чл. 14 и чл. 15, ал. 3 от ЗКПО са самостоятелни, затова за да се извърши преобразуване на финансовия резултат поради наличие на основание по чл. 15, ал. 3 ЗКПО не е необходимо да се изследва наличието и на предпоставките по чл. 13 и чл. 14 от ЗКПО. По смисъла на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО разпоредбата по ал. 2 се отнася и П. прилагането на трансферни цени, търговски и икономически отношения, когато е налице получаване или предоставяне на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, както и опрощаване на кредити или изплащане за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. От тук следва и извода, че правнорелевантен по отношение на определянето на данъчните задължения на „П. Б.” Е.” е въпроса дали е налице предоставяне на кредит от страна на „П. Б.” Е. към „Мелроуз Рисорсиз” ООД с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката или пък е налице опрощаване на кредити или изплащане за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. В разпоредбите на ЗКПО, Закона за счетоводството или друг общ данъчен закон не се съдържа легално определение за понятието "получаване или предоставяне на кредит" или за "кредит", което да е приложимо за целите на данъчното облагане по ЗКПО и съответно за преобразуване на финансовия резултат П. приложение на чл. 15, ал. 3, т. 3 ЗКПО. Несъмнено е също така, че разпоредбата няма предвид само банкови кредити, тъй като в противен случай това би било изрично посочено, доколкото банковите кредити се отличават по редица признаци от останалите случаи на предоставяне на парични средства. Настоящият състав на съда приема, че под "получаване или предоставяне на кредити" в разпоредбата на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО се имат предвид всички случаи на предоставяне или получаване на парични средства от едно дружество на друго дружество, срещу уговорена лихва и П. задължение за връщане в срок или без конкретно уговорен такъв. Разпоредбата на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО създава едно по-общо понятие за предоставяне и получаване на парични средства под формата на кредити. Общото понятие за кредит е идентично с това за заем и се изразява в предоставянето на парични средства от едно лице на друго, срещу задължение за връщане, П. заплащане на лихва или без заплащане на такава. За целите на данъчното облагане по ЗКПО е предвидено, че П. получаване или предоставяне на парични средства П. лихва, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, както и опрощаване на кредити или изплащане за своя сметка на кредити, несвързани с дейността, се извършва преобразуване на финансовия резултат със сумите, произтичащи от тези сделки. В

конкретния случай е налице забава в плащанията от страна на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД към „П. Б.“ Е. по посочениет по-горе фактури, като за тази забава в плащанията не е начислена лихва. Лихва между търговци се дължи задължително по силата на чл. 294 от Търговския закон, освен ако е уговорено друго. Подобно друго, а именно недължимост на лихва между страните не е уговорена. По този начин като не е събрало реално вземанията си в срок ревизираното лице е кредитирало за определен период „Мелроуз Рисорсиз“ ООД. За този период дружеството е следвало да отчете приходи от лихви и като не е отчетло такива приходи, то правилно ревизиращите орагни са приели, че е налице отклонение от данъчно облагане. Неоснователни са оплакванията, съдържащи се в жалбата, че П. направените изводи за отклонение от данъчно облагане ревизиращите органи не са взели предвид сключен договор за кредит с Банк ъв С, по който „П. Б.“ Е. и „Мелроуз Рисорсиз ООД са длъжници на посочената банка, както и съдържащата се в него клауза за подчиненост на задълженията, по силата на която Мелроуз Рисорсиз ООД няма правото да извършва плащания по търговски доставки към съдлъжника „П. Б.“ Е. преди да извърши съответните плащания към банката. Посоченият договор е анализиран от ревизиращите органи, като същите правилно са приели неговата неотнсимост към натоящия спор. Защото обстоятелството на забава в плащанията по процесните фактури е факт, П. наличието на който следва да се начислят и съответните лихви. Аналогични са изводите П. извършеното преобразуване на финансовия резултат на дружеството за 2007 г. и 2008 г. За процесните периоди ревизиращите органи са обосновали приложимост на чл. 16, ал. 2 от ЗКПО. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята и получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. Правилно в процесния случай ревизиращите органи са разгледали взаимоотношенията между двете лица – „П. Б.“ Е. и „Мелроуз Рисорсиз“ ООД. В процесния случай е налице отклонение от данъчно облагане предвид обстоятелството, че „П. Б.“ Е. не е отчетело приходи от лихви, възникнали в резултат на несвоевременно плащане на задълженията от страна на „Мелроуз Рисорсиз“ ООД по фактури, издадени от „П. Б.“ Е.. В конкретния случай, с предоставения на практика безлихвен кредит, ревизираното лице е сключило сделка по смисъла на цитираната разпоредба на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, предоставянето на кредитите се третира като сделка без лихвен процент, т. е.

същия се отличава то законната лихва с пълния размер на същата.

По изложените по-горе съображения, разпоредбата на чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО намира приложение в случая, както и намира приложение и разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО и затова с ревизионния акт правилно е извършено увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2006 г. със сумата от 2 130 871, 80 лв., 2007 г. със сумата от 4 114 096, 81 лв. и 2008 г. със сумата от 7 080 869, 41 лв. (неотчетени лихви в резултат на олихвяване на вземанията с изтекъл срок за погасяване през годината) по чл. 15, ал. 3, т. 3 от ЗКПО и по чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО.

В хода на ревизионното производство на основание чл. 23, ал. 2, т. 20 от ЗКПО (отм.) и чл. 67 от ЗКПО е извършено преобразуване на финансовия резултат на дружеството със суми както следва за 2006 г. – 2 142 330, 95 лв., за 2007 г. – 4 101 638, 96 лв. и за 2008 г. – 2 963 231, 86 лв., представляващи разходи, отчетени като текущи съгласно счетоводната политика на предприятието, когато са извършени за придобиването на амортизируем актив по смисъла на ЗКПО. В хода на ревизионното производство е било установено, че през 2006 г. по дебита на сметка 613 – „Разходи за бъдещи периоди” са осчетоводени разходи за придобиване на „компресор 2” на стойност 7 885 057, 89 лв. Разходите за придобиване на компресор 2 са отчетени от ревизираното лице като разходи за разработка. Това е и спорният въпрос между страните, дали разходите за придобиване на компресор 2 могат да се опеделят като разходи за разработка, а отгук и като разходи за бъдещи периоди или пък същите формират дълготраен материален актив по смисъла на МСС 16 и следва да бъде заведен като амортизируем актив в данъчния амортизационен план след пускането му в експлоатация и да пренася своята стойност чрез начислените амортизации. Съдът намира за правилни изводите на ревизиращите органи, че компресор 2 не може да се квалифицира като разходи за разработка предвид обстоятелството, че същите не са направени преди постоянния добив. Обстоятелството, че посочените разходи не са направени преди постоянния добив не се оспорва от жалбоподателя. Изводите на ревизиращите органи съдът намира за правилни и с оглед на обстоятелството, че съгласно цялостния план за разработване на находище „Г” се предвижда след подължителност на добива от 15 до 24 месеца да се използват компресорни утройства и именно тогана на сушата ще бъдат инсталирани компресори. Съгласно т. 4.3.4.2 компресорите ще бъдат инсталирани, ако и когато е необходимо. Като доказателство по спора е представен и протокол за проведена 72-часова проба П. експлоатационни условия на компресор 2. Следователно, не може да се приеме, че разходите за компресор 2 представляват разходи за разработка предвид

обстоятелството, че същите не са направени преди постоянния добив. Така направените изводи не се отричат от § 1, т. 27 от Допълнителните разпоредби на Закона за подземните богатства, съгласно който разходи за разработка са разходите, разноските и задълженията, направени от концесионера П. разработката на находището преди преминаване към постоянен добив. Видно и от цялостния план за разработване на находище „Г” компресорните устройства ще се използват след продължителност на добива от 15 до 24 месец, т.е след като вече е започнал добива, но не и преди него. В тази смисъл, след като посочените разходи не могат да се определят като разходи за разработка на находището, то това обуславя и неприложимостта на чл. 64, ал. 2 от Закона за подземните богатства. Съгласно посочения текст разходите за разработка на находище се признават за фактически разходи и в тази връзка съгласно ал. 2 на чл. 64 разходите по ал. 1 и 2, формирани като финансови загуби, започват да се приспадат от годината, в която започне добивът, последователно през следващите пет години. П. формиране на нови загуби по време на експлоатация на находището възстановяването им започва от момента на възникването им и за всяка загуба важи петгодишният срок за погасяване. След като разходите за придобиването на посочения актив не могат да бъдат определени като разходи за разработка на находището, то не може да се обоснове и приложимост на чл. 64, ал. 2, съответно ал. 3 от Закона за подземните богатства. В тази връзка правилно ревизиращите органи са извършили допълнително преобразуване на финансовия резултат на дружеството съответно за 2006 г., 2007 г. и 2008 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 20 от ЗКПО със сума в размер на 2 142 330, 95 лв. за 2006 г. с разходи отчетени като текущи съгласно счетоводната политика на предприятието, когато са извършени за придобиване на амортизируем актив по смисъла на този закон., за 2007 г. по реда на чл. 67 от ЗКПО съ сума в размер на 4 1010 638, 96 лв. - с разходи отчетени като текущи съгласно счетоводната политика на предприятието, когато са извършени за придобиване на амротизируем актив по смисъла на този закон, за 2008 г. по реда на чл. 67 от ЗКПО съ сума в размер на 2 963 231, 86 лв. - с разходи отчетени като текущи съгласно счетоводната политика на предприятието, когато са извършени за придобиване на амортизируем актив по смисъла на този закон. В резултат на изложеното, ревизионният акт в тази му част следва да потвърди, а жалбата да се осави без уважение като неоснователна. Съдът счита, че оспореният акт е издаден и от компетентен орган същият е определен като компетентен орган по издаването на ревизионен акт със Заповед за определяне на компетентен орган № К 900371/05.02.2010 г., издадена от П Д Б, началник отдел в Д. „ДОК” в ТД на Н. С. град. От

компетентен орган е издадена и заповедта за възлагане на ревизия – издадена е от П Д Б, началник на отдел в Д. „ДОК” в ТД на Н. С. град. Съгласно Заповед № 03/03.01.2006 г. на директора на ТД на Н. „големи данъкоплатци и осигурители” на органите по приходите, заемащи длъжността началник на отдел в Д. „ДОК” е възложено правомощието да издават заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл. 112, ал. 1 от ДОПК и да издават заповеди за определяне на компетентен орган по реда на чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

С оглед на тези съображения, съдът счита, че обжалваният ревизионен акт е постановен от компетентен орган, в нужната форма, П. спазване на процесуалните разпоредби, но в частта му по отношение на определените допълнителни задължения по ЗОДФЛ за 2003 г., 2004 г., 2005 г. и 2006 г. е материалнонезаконосъобразен.

Искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е направено от страна на ответника по спора, което с оглед изхода на спора съдът намира за основателно. На основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК, вр. чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, издадена от Висшия съдебен съвет, в полза на Н. следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 49611, 76 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „П. Б.” Е. срещу ревизионен акт */11.03.2010 г., издаден от орган по приходите в ТД на Н. „Големи данъкоплатци и осигурители”, като неоснователна.

ОСЪЖДА „П. Б.” Е. да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 49611, 76 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: