

РЕШЕНИЕ

№ 9633

гр. София, 24.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 19.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **3889** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление [населено място],[жк], [улица], вх. А, чрез управителя А. Н. А., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221723002310-091-001 от 19.12.2023 г., издаден от Д. Д. Д. - орган, възложил ревизията, и М. П. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 376 от 25.03.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно непризнат данъчен кредит в размер на 48 000,00 лв. по фактури, издадени от „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД (предишно наименование „НЕБ КЪМПАНИ“ ЕООД) с ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди от м. 12.2017 г. до м. 11.2018 г., включително и м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г. и м. 11.2019 г. и в частта на допълнително установени задължения за корпоративен данък в размер на 18 308,14 лв. и лихви в размер на 10 039,91 лв. за 2017 г., 2018 г. и 2019 г., или общо в размер на 76 348.05 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради съществено нарушение на процесуалните правила и неправилно приложение на закона. Счита мотивите на ревизорите за липса на реални доставки на телемаркетинг услуги за почиващи на неотнормирани обстоятелства като липса на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчика, неоткриване на доставчика и непредставяне от негова страна на исканите документи. Твърди, че видът на услугите (провеждане на телефонни разговори и срещи-посещения) не предполага значителен кадрови ресурс и може да бъде изпълнен от управителя на

дружеството. Сочи, че изпълнението на процесните услуги не изисква материали, стоки, помещения, машини, инструменти или др. под., като тези обстоятелства били извън волята на получателя по доставките. Визира противоречие с практиката на Върховния административен съд (ВАС) и на Съда на Европейския съюз (СЕС), които не придават значение на подобни обстоятелства при отказ на правото на приспадане на данъчен кредит (ДК). Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките – споразумение от 03.01.2017 г., 64 броя фактури, 64 броя приемо-предавателни протоколи (ППП), месечни отчети за извършената работа и счетоводни справки относно отразяване на фактурите в счетоводството му, доказателства за плащане. Определянето на допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО било необосновано, немотивирано и изцяло незаконосъобразно поради неправилно приложение на закона. Изводите на приходните органи почивали на предположения при липса на твърдения за данъчна измама или злоупотреба. В хода по същество твърди, че спорните услуги са изпълнени и срещи са провеждани в обектите, посочени на стр.9 от РД, т.е. в наети обекти на следните адреси в [населено място]: [улица], пл. „Народно събрание“ №12, [улица], [улица], [улица] [улица], в които ревизираното дружество е осъществявало дейността си (прекратена към 20.10.2023 г.). Претендира за отмяна на РА и присъждане на разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. П.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221723002310-020-001 от 20.04.2023 г., издадена от Д. Д. Д. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД, от органи по приходите М. П. Б. (ръководител на ревизията) и А. А. Н. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2017 г. до 31.12.2021 г. и за корпоративен данък за 2017 г. – 2020 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 09.05.2023 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 09.08.2023 г.

Със ЗИД на ЗВР от 07.08.2023 г. и от 25.08.2023 г. е удължен срокът на ревизията общо с два месеца - до 09.10.2023 г. съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 11.02.2022 г. Издаването на ЗИД на ЗВР от 07.08.2023 г. от Й. Н. И. е при условията на заместване въз основа на Заповед № РД-84-2200-573 от 10.07.2023 г. и Заповед № РД-84-2200-733 от 07.08.2023 г. на директора на ТД на НАП С., с които на Й. Н. И. на основание чл.84, ал.2 от ЗДСл е наредено да изпълнява задълженията на Д. Д. Д. за длъжността „началник на сектор ревизии“ за периода от 10.07.2023 г. до 31.08.2023 г. ЗВР и ЗИД на ЗВР са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.2 на представена от ответника Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Д. Д. Д. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК. Със Заповед № РД-01-654 от 05.04.2023

г. директорът на ТД на НАП С. е възложил функции на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК на Й. Н. И..

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.76-89 от делото, както и на електронен носител на л.126 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р22221723002310-092-001/07.11.2023 г., срещу който не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221723002310-091-001/19.12.2023 г., издаден от Д. Д. Д. - орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Установено е при ревизията, че основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е управление на СПА обекти, фитнес и спортни дейности в наети обекти на следните адреси в [населено място]: [улица], пл. „Народно събрание“ №12, [улица], [улица], [улица], [улица]. Дружеството има регистриран един ЕКАФП от 20.09.2021 г. за обект - офис, находящ се в [населено място], [улица]. За ревизираните периоди декларира 54 лица на трудови договори, на длъжности масажист, спасител басейн, рецепционист, козметик, мениджър екип, организатор, чистач хигиенист. В о.с.з. на 19.06.2024 г. процесуалният представител на жалбоподателя уточнява, че наемните правоотношения касаят единствено СПА зоните на горепосочените обекти, наети от Пулс Фитнес.

На 15.05.2023 г., на основание чл. 37, ал. 3 и чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи №Р-22221723002310- 040-001/10.05.2023 г. Представени са копия на фактури, справки, декларации, счетоводни регистри, оборотни ведомости и др.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД, приключила с Протокол №П-22221923091466-141-001 от 06.10.2023 г. При проверката дружеството не е открито на адреса за кореспонденция, връчено му е ИПДПОЗЛ по ред на чл. 32 от ДОПК и не са представени изисканите документи.

На място, при ревизираното лице, е извършена проверка на счетоводна и търговска документация. Съгласно констатациите на РД представени са копия на фактури, издадени от „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД, заедно с протоколи, отчети за извършена работа и споразумение от 03.01.2017 г. Всички фактури са с една и съща данъчна основа (ДО), ДДС и предмет, а именно: „комисионна за извършени услуги“, ДО - 3 750,00 лв. и ДДС - 750,00 лв. Към всяка от фактурите има приемо-предавателен протокол с дата, съответстваща на датата на фактурата и с описание на следните услуги:

1. П. на потенциални клиенти според зададени критерии на възложителя.
2. Прозвъняване и водене на кореспонденция с потенциалните клиенти относно услугата „В. посещение на комплекс“, предлагано от възложителя.
3. Уреждане и организиране на 14 срещи с потенциални клиенти.

Ревизорите са констатирани, че със споразумение от 03.01.2017 г. „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД възлага на „НЕБ КЪМПАНИ“ ЕООД /сегашно „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД/ да извърши телемаркетинг услуги, включващи подбор и селекция на потенциални бъдещи клиенти на възложителя, организиране на изходящи

обаждания до селектираните потенциални клиенти на възложителя, водене на кореспонденция по имейл с цел предоставяне на подробна информация относно услугите, предоставяни от възложителя и управляваните от него фитнес - центрове, организиране на срещи, изготвяне на периодични отчети за реализирани изходящи обаждания или имейл комуникации с информация за потенциалните клиенти на възложителя и др.

Към фактурите от „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД /предишно „НЕБ КЪМПАНИ“ ЕООД/ са приложени фискални бонове за плащане в брой, но съгласно констатациите на РД не са представени доказателства за осчетоводени плащания. Фактурите са осчетоводени по сметка 602 „разходи за външни услуги“.

Според ревизорите „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД /предишно „Н. К.“/ не е представило доказателства за кадрови потенциал за извършване на доставките. Данни за кадрови потенциал не са установени и от информационната система на НАП. Спорният доставчик не е декларирал трудови договори. Не е подавал и справки по чл. 73 от Закон за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени доходи по извън трудови правоотношения. Регистрирал е ЕКАФП за обект офис - магазин. Подал е декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2017 г., 2018 г., 2019 г. с код на икономическа дейност 6190 „други далекосъобщителни дейности“. На „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД /предишно „Н. К.“/ е извършена ревизия по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.09.2014 г. до 30.04.2019 г., приключила с РА №Р-22220519003612-091-001/09.01.2020 г., с които са установени задължения.

При така установените факти ревизорите са обосנוвали извод, че фактурите от „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД /предишно „Н. К.“/ не документират реално извършени доставки. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС на „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД е отказано правото на данъчен кредит в размер на 48 000,00 лв. по фактурите с издател „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД /предишно „Н. К.“/.

С РА са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2017 г., 2018 г. и 2019 г., общо в размер на 18 308,14 лв., ведно с лихви в размер на 10 039,91 лв. Допълнително установените задължения са резултат от увеличение на счетоводния резултат на основание чл. 23, ал. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО с отчетените разходи по сметка 602 по фактурите, издадени от „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД /предишно „Н. К.“/. Органите по приходи са се позовали на констатациите от процесния РА в частта по ЗДДС и са обосנוвали, че фактурите от „ОИ КЪМПАНИ“ ЕООД /предишно „Н. К.“/ не документират реално извършени стопански операции.

Ревизионният акт е връчен електронно на 05.01.2024 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-523 от 18.01.2024 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 25.03.2024 г. В този срок е постановено Решение № 376 от 25.03.2024 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решаващият орган е споделил изложените в РА доводи, като е приел, че ползваният данъчен кредит е по фактури, които не документират реално извършени доставки. Анализирал е представените документи: споразумение от 03.01.2017 г., еднотипни протоколи към всяка от фактурите и отчети за извършена работа за едномесечен период. След като е извършил подробен анализ на тези документи е приел, че същите не следва да се кредитират. Съобразил е, че процесните фактури са 64 на брой,

издадени са в периодите от м. 11.2017 г. до м. 03.2019 г., като към всяка фактура е приложен протокол за по 14 срещи. Изчислил е, че при така посоченото следва 17 месеца да са организирани 896 срещи или следно по 52 срещи за месец. Формирал е извод, че подобна мащабна дейност освен, че не може да не остави материални следи, е необосновано да се твърди, че е извършена от дружество без кадрови потенциал - само от управителя на спорния доставчик. Липсвала нужната конкретна информация за фактическото изпълнение на доставките, с която и двете страни - ревизираното лице и неговия доставчик, би следвало да разполагат, с което е обоснован извод за липса на реално осъществени доставки на услуги.

Решение № 376 от 25.03.2024 г. е съобщено на 26.03.2024 г. Жалбата вх.№ 53-04-202 от 01.04.2024 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Противно на твърденията на жалбоподателя, в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. Не се установяват твърдените нарушения на чл.3, ал.2 и ал.3, чл.6, ал.3 и чл.37, ал.1 от ДОПК, които разпоредби установяват общите принципи на обективност, добросъвестност и служебно събиране на доказателства, които в случая не са накърнени. Спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на основания за отказ на претендираното право на ДК по чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС за отказ на правото на ДК и по чл.23, ал.2, вр. чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва пряко-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на

„обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали *самият издател* на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „Gabor Toth“).

Според предоставени от ревизираното дружество писмени обяснения в хода на ревизията, същото развива дейност в СПА обекти въз основа на договори за наем, като стопанисва и управлява СПА зоните на обектите.

Приложено е споразумение от 11.05.2016 г., с което Спортен клуб „Пулс“ – С. е възложил на „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД да предоставя на членовете на клуба услуги, свързани със спорта и физическото възпитание, както следва: финландска сауна (малка и голяма), арома сауна, парна баня (малка и голяма), римски басейн, арома парна баня (малка и голяма), термо лежанка, шокос басейн и плувен басейн. В договора е посочено, че се сключва чрез председателя на УС на Спортен клуб „Пулс“ П. Д. – от името и за сметка на всички членове на спорния клуб, изчерпателно посочени в списък – Приложение № 1 към договора, който списък подлежи на периодично

актуализиране. Договорено е месечно възнаграждение според броя на членовете, посочени в Приложение № 1, което се установява с протокол – Приложение № 2, но не по-малко от 15 000 лв.

В о.с.з. на 19.06.2024 г. жалбоподателят представи Приложения № 2 към споразумението за услуги от 11.05.2016 г., от които се установява, че такива документи са подписвани всеки месец и с тях е конкретизиран размер на месечното възнаграждение, изчислено според броя на членовете на спортния клуб, ползватели на услугите.

Пред съда жалбоподателят представи договор за наем от 01.06.2016 г., с който „Витоша инвестмънт“ ЕООД като наемодател му е отдал под наем помещение за спорт – СПА зона, находящо се на административен адрес [населено място], [улица], с площ от 900 кв.м.

Въз основа на споразумението от 11.05.2016 г. със Спортен клуб „Пулс“ – С. и дадените в хода на ревизията и пред съда обяснения от жалбоподателя съдът приема, че дейността на ревизираното дружество е ограничена до стопанисване и управление на СПА зоните на обектите на Спортен клуб „Пулс“ – С..

Със споразумение от 03.01.2017 г. „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД като възложител е възложило на „НЕБ КЪМПАНИ“ ЕООД, който като изпълнител е приел да предоставя следните услуги:

- подбор и селекция на потенциални бъдещи клиенти на възложителя;
- организиране на изходящи обаждания до селектираните потенциални клиенти на възложителя, в т.ч. и до съществуващи клиенти при необходимост с цел предоставяне на подробна информация относно услугите, предоставяни от възложителя в управляваните от него фитнес - центрове;
- водене на кореспонденция по имейл с потенциални клиенти на възложителя с цел предоставяне на подробна информация относно услугите, предоставяни от възложителя в управляваните от него фитнес – центрове;
- уреждане и организиране на срещи - посещения на потенциални клиента в управляваните от възложителя фитнес-клубове – „В. посещение на комплекс“;
- изготвяне на периодични отчети за реализирани изходящи обаждания или имейл комуникация с информация за адресатите - потенциални клиенти на възложителя;
- други услуги в сферата на телемаркетинг обслужване, които могат да бъдат допълнително договорени между страните по споразумението

Съдът приема, че предметът на споразумението от 03.01.2017 г. е недостатъчно конкретизиран, което пречатства установяването на точния вид на договорените услуги. На първо място, в споразумението е посочено, че „Аксис Комюникейшън“ ЕООД управлява и стопанисва фитнес центрове в [населено място] от търговската верига „Пулс“, което не съответства на предмета на наемните му правоотношения за тези обекти, тъй като жалбоподателят стопанисва единствено СПА зоните от тях. Предметът на услугите е договорен твърде общо „подбор и селекция“, „организиране на изходящи обаждания“, „водене на кореспонденция по имейл“, „уреждане и организиране на срещи – посещения“. По делото липсват доказателства за реалното изпълнение на тези услуги – данни на кои лица е проведен „подбор и селекция“, кога, до кого и с какъв резултат са „организирани изходящи

обаждания“, липсват доказателства за „водена кореспонденция по имейл“. Представените от ревизираното дружество отчети не съдържат такива данни, а единствено имена и телефони на физически лица. С оглед употребения в споразумението от 03.01.2017 г. съюз „или“ при „договарянето“ на услугите, предметът на отчетите *не съответства* на съдържанието на споразумението – не става ясно дали с посочените в отчетите физически лица са реализирани изходящи обаждания *или* имейл комуникация. Физическите лица не са подписали документи, т.е. съставената документация изхожда изцяло от лицата, за които тези обстоятелства са благоприятни. Отчетите са с предмет „съставил отчета“ за изпълнителя и „провел срещите – посещения“ за възложителя, които би следвало да са преведени от изпълнителя. Т.е. тяхното съдържание не съответства на предмета на споразумението от 03.01.2017 г., поради което правилно приходните органи не са кредитирали документите. Освен, че удостоверяват благоприятни за съставителите факти, те не доказват изпълнение на конкретен вид услуга, още повече, че срещите следва да са проведени от изпълнителя, а не от възложителя.

На следващо място, не става ясно какво означава „В. посещение на комплекс“, съобразно което в чл.2 от договора е договорен размер на възнаградението. Единственият начин за документиране изпълнението на договора е посочен в чл.2, пар.3 – при всяко организиране на 30 срещи – посещения с потенциални клиенти се съставя двустранно подписан протокол за предоставяне на услугата и отчет с конкретната информация относно лицата – потенциални клиенти, с които са организирани срещите. В чл.2, пар.2 от договора е посочено, че изпълнителят издава фактура за *всяко организиране на 30 срещи* - посещения, докато в чл.2, пар.1 възнаграждение е договорено за *всяко организиране на 14 срещи* – посещения с потенциални клиенти на възложителя – „В. посещение на комплекс“. За съда остава неясно как точно е договорено плащане, респ. фактуриране – за организиране на 14 или на 30 срещи.

По-нататък, процесните фактури са с еднакъв предмет „комисионна за извършени услуги“ на обща стойност 4500 лв., ДО от 3750.00 лв. и ДДС от 750.00 лв. Съдът приема, че този предмет не отговаря на изискванията на чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС и чл.226, т.6 от Директива 2006/115/ЕО, които уреждат изискване в предмета на фактурата да бъдат отбелязани вида, степента и естеството на предоставените услуги. Описанието „комисионна за извършени услуги“ не съдържа никаква конкретика за вида на услугите, нито предоставя възможност за обвързване на фактурата с други относими документи – напр. със споразумението от 03.01.2017 г. или с представените по делото отчети, тъй като те не са отбелязани в предмета на фактурите.

Към фактурите са приложени фискални бонове за осъществено плащане в брой. Всяка от тях е придружена с *протокол с датата на издаване на фактурата*, документиращ следните извършени услуги:

- 1.П. на потенциални клиенти според зададени от възложителя критерии;
- 2.Прозвъняване и водене на кореспонденция с потенциални клиенти относно услугата „В. посещение на комплекс“, предлагана от възложителя.
- 3.Уреждане и организиране на 14 срещи с потенциални клиенти.

Протоколите също са напълно идентични. Същите са подписани от

управителите на дружествата: Е. Б. са „НЕБ Къмпани“ ЕООД и А. Н. А. за „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД, но в преписката се съдържат и неподписани протоколи (л.381-387 от Приложение № 2), както и неподписани отчети (л.500 от Приложение № 2).

Така съставени приемо-предавателните протоколи противоречат на чл.2, пар.3 от договора, който предвижда съставяне на ППП при всяко организиране на 30 срещи – посещения с потенциални клиенти. Същевременно еднотипните ППП документират организиране на „14 срещи посещения“. Периодичността на издаване на фактурите противоречи на чл.2, пар.2 от договора, където е предвидено това да става на всеки 30 срещи – посещения с потенциални клиенти.

Относно предмета на споразумение от 03.01.2017 г. и документираното с ППП „П. и селекция на потенциални клиенти“ липсват всякакви доказателства, вкл. предварително зададени от възложителя критерии за този подбор (както е посочено в придружаващи фактурите ППП).

Не са ангажирани доказателства и по друга част от предмета на споразумението от 03.01.2017 г., а именно – водене на кореспонденция по имейл с потенциални клиенти. Липсват всякакви данни и доказателства за обективно състояли се и проведени на място в СПА зоните на Фитнес клубове „Пулс“ срещи – посещения с потенциални клиенти, както и данни за водена имейл-кореспонденция.

В тази връзка жалбоподателят се домогва да докаже реално изпълнение на срещи – посещения с потенциални клиенти чрез съставените ППП и отчети за извършена работа. Както се посочи, същите са с противоречиво на сключеното споразумение от 03.01.2017 г. съдържание. От друга страна съдът намира противоречие и между съдържанието на самите ППП и отчетите за извършена работа. ППП документират прозвъняване и водене на кореспонденция. Отчетите от своя страна съдържат единствено две имена на физически лица и техен телефонен номер. От отчетите не става ясно дали с посочените физически лица е проведено „прозвъняване“ или е водена кореспонденция по имейл съобразно предмета на споразумението от 03.01.2017 г. и съдържанието на ППП.

Отчетите са съставени за месечен период, поради което по никакъв начин не могат да се обвържат с фактурите и ППП към тях, които не са съставени на такъв период, а всеки месец са издавани няколко фактури. Напр. за м.ноември и м.декември 2017 г. има издадени по 4 фактури. За месец ноември 2017 г. всички фактури са издадени на 30.11.2017 г. За месец декември 2017 г. две фактури са издадени на 28.12.2017 г. и две фактури – на 29.12.2017 г. Напълно идентичното съдържание на фактурите и ППП и издаването им в един и същи ден изцяло препятства възможността за индивидуализиране на услугите и на тяхното реално изпълнение, което е релевантно за доказване на тяхната реалност. Напр. за м.ноември 2017 г. следва да са проведени 56 срещи с потенциални клиенти само на 30.11.2017 г. Договорената бройка на клиентите, необходима да се издаде фактура – 14, не е значителна, поради което е нелогично в ППП да не се отбележат имената на „потенциалните клиенти“.

По идентичен начин са издавани по няколко фактури и за другите процесни

данъчни периоди: м.януари, м. февруари, м.март, м. април, м. май, м. октомври, м. ноември и м.декември 2018 г., м. февруари 2019 г., м. март 2019 г., м.януари 2019г.

В преписката се съдържат по два месечни отчета за м.януари 2017 г. (л. 439-442 и л.443-446) и м.април 2019 г. (л.501-515 и л.519-533) с напълно идентично съдържание, за което няма логично обяснение, още по-малко може да се направи привръзка между тях и ППП към фактурите. Отчетите не съдържат наименование и вид на конкретно изпълнена услуга, а единствено две имена и телефонни номера на физически лица. Ето защо те по никакъв начин не могат да се обвържат както с предмета на споразумението от 03.01.2017 г., така и с предмета на ППП. Срещу подписите на подписаните ги лица в отчетите е отбелязано: „съставил отчета – „НЕБ Къмпани“ ЕООД и *провел срещите посещения* – „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД. Според предмета на споразумението от 03.01.2017 г. срещите трябва да са проведени от изпълнителя „НЕБ Къмпани“ ЕООД, а не от възложителя. Още повече, че отчетите не съдържат отбелязване *колко срещи посещения са проведени*, което е релевантно за издаването на фактура и ППП. Някои от отчетите (напр. за м.април 2019 г.) съдържат данни на около 1315 физически лица, за които остава неясно как физически са проведени такъв значителен брой посещения, както обосновано е отбелязано в решението на ДОДОП С.. Всъщност поради неяснота и липса на конкретизация в отчетите същите не могат да послужат за доказване на реално изпълнени услуги, тъй като в тях е документирано „съставяне на отчет“, а не „прозвъняване или кореспонденция по имейл“, без да е посочен броя на реално „проведените срещи посещения“.

Дължим е извод, че страните са уредили отношенията си единствено документално, на база на известната им информация по споразумение от 11.05.2016 г. между жалбоподателя и Спортен клуб „Пулс“ – С.. Както се установява от съдържанието на споразумението от 11.05.2016 г. при сключване на договор със Спортен клуб „Пулс“ неговите членове заплащат фиксирани такси съобразно избраното от тях и отбелязано в регистрационните им формуляри. Част от предоставените от Спортен клуб „Пулс“ услуги включва такива в СПА зона, наета от жалбоподателя. Членовете на Спортен клуб „Пулс“, *упълномощили председателя на УС на клуба да сключи споразумението от 11.05.2016 г., респ. имащи право да ползват услуги в СПА зоната, са посочени в Приложение № 1 към споразумението от 16.05.2016 г.* Жалбоподателят не изпълни дадените от съда с определение от 29.05.2024 г. указания за представяне на коментарираното Приложение № 1, което негово процесуално поведение е показателно предвид съдържащата се в приложението информация – списък на членовете на спортния клуб, които могат да ползват услугите на СПА зоната. Според съда именно този списък, съдържащ се в Приложение №1 към споразумението от 11.05.2016 г., *който периодично се актуализира*, е бил използван за съставяне на отчетите, съдържащи първо и фамилно име и телефонен номер на физически лица. Изложеното е указание, че страните по споразумението от 03.01.2017 г. са ползвали данните, известни им по повод на действителното правоотношение по споразумението от 11.05.2016 г. със Спортен клуб „Пулс“, но за да оформят отношенията си единствено

документално, без зад същите да са предоставени реални услуги – с конкретен предмет и чрез реална кореспонденция и срещи с конкретни физически лица.

Независимо, че по делото са ангажирани множество писмени доказателства, придружаващи спорните фактури, обсъдените по-горе противоречия между тях също навеждат на извод за съставяне на документи, на които не съответстват реално осъществили се правоотношения и реално изпълнени услуги. Сигурни указания в тази насока са: неконкретизирания предмет на фактурите „комисионна за извършени услуги“, абсолютно еднаквото, неконкретизирано и неподкрепено с доказателства съдържание на ППП, за които следва да се отбележи, че е променена единствено датата на съставяне, на някои места дори ръкописно добавена на оставено свободно място (т.е. на предварително изготвена бланка на ППП), наличието на неподписани ППП и отчети), както и пълната липса на съвпадение и кореспонденция между споразумението от 03.01.2017 г., ППП и отчетите към фактурите.

Съдът споделя изложените в Решение № 376 от 25.03.2024 г. аргументи относно установени несъответствия между коментиранията доказателства – споразумение от 03.01.2017 г., ППП и отчети към фактурите, които не следва да се преповтарят. Вярно е, че при уреждане на търговските отношения се съставят частни документи без обвързваща доказателствена сила. Приходните органи не са отрекли убеждаващото въздействие на представените от жалбоподателя доказателства единствено поради характера им на частни документи, а са изложили споделими съображения относно отделни несъответствия между тях, с което е удоетворено изискването за съвкупно обсъждане на всички събрани доказателства. При тази оценъчна дейност са достигнали до правилни и законосъобразни изводи за липса на реални доставки на услуги като предпоставка за признаване на претендираното право на ДК. Отказът не се основава единствено на липсата на кадрова и материална обезпеченост на доставчика, а на обективна и безпристрастна преценка на всички установени в хода на ревизията факти и обстоятелства. В потвърждаващото решение на ДОДОП С. са изложени правилни мотиви относно наличието на обективни данни за знание у жалбоподателя за наличие на данъчна измама, които се споделят от съдебната инстанция. Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност. Когато липсата на доставка произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, поради което не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба или измама с ДДС, както необосновано се поддържа в жалбата.

Следва да се сподели като правилно становището на приходните органи, че правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема доставка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура (т.30 от решение по дело С-642/11 Стройтранс).

В подкрепа на тези изводи е издаденият спрямо „НЕБ КЪМПАНИ“ ЕООД РА № Р-22220519003612-091-001 от 09.01.2020 г. на ТД на НАП С., с който са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2014 г. до 30.04.2019 г. в размер на 379 699.91 лв. главница и 80 534.24 лв. лихви за забава. В мотивите на РА на доставчика е посочено, че неговите доставчици са изкуствено създадени дружества с цел избягване на данъчни задължения. Установено е, че доставчиците на „НЕБ КЪМПАНИ“ ЕООД не декларират покупки, а продажбите им са изцяло към „НЕБ КЪМПАНИ“ ЕООД и/или БТК. По този начин ревизираното дружество избягвало внасянето на големи суми по ЗДДС. Тези констатации са в подкрепа на доводите, че доставчикът не извършва реална икономическа дейност, респ. не участва в създаването на „добавена стойност“.

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства и установените с тях обстоятелства навеждат на категоричен и несъмнен извод за липса на реални доставки на услуги по спорните фактури. Дължимо е отхвърляне на оспорването в частта по ЗДДС.

РА е законосъобразен и в частта по ЗКПО.

Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята начисляването на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени. Именно такава е хипотезата, установена от органа по приходите относно начислените разходи по спорните фактури. Според чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Документалната обоснованост позволява да се фиксират точно мястото и времето на протичане на стопанските операции, както и лицата участвали в стопанските операции. Единствено обаче тяхното счетоводно отразяване, без да е доказано, че това е вследствие на реално осъществена доставка, не води до извод, че доставките са получени, съответно разходите са действително извършени.

В конкретния случай след като от жалбоподателя и от доставчката му не са представени документи, обосноваващи категоричен извод за извършени реални доставки на услуги, и след като фактурите не отразяват реално извършени стопански операции, то не е налице документална обоснованост по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Отчетените разходи се явяват недоказани с произтичащите от това материално правни последици, а именно коригиране на финансовия резултат с недоказаните разходи за целите на ЗКПО.

По изложените съображения и съобразно изложените мотиви в частта по ЗДДС правилно органите по приходите са стигнали до извода, че отчетените разходи по спорните фактури не следва да се признават за данъчни цели при наличие на основание за увеличение на счетоводния резултат по чл. 23, ал. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, който урежда начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени, като отклонение от данъчно облагане, респ. основание същите да не бъдат съобразени за данъчни цели.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в частта по ЗКПО.

В идентичен смисъл са: Решение № 4125 от 04.04.2024 г. по адм. д. № 9209/2023 г. на ВАС, Първо отделение, Решение № 5161 от 24.04.2024 г. по адм. д. № 9637/2023 г. на ВАС, Първо отделение, Решение № 3870 от 01.04.2024 г. по адм. д. № 7964/2023 г. на ВАС, Първо отделение.

По изложените доводи и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо изцяло отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 76 348.05 лв. или възнаграждение в размер на 6757.85 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО жалбата на „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление [населено място],[жк], [улица], вх. А, чрез управителя А. Н. А., срещу Ревизионен акт №Р-22221723002310-091-001 от 19.12.2023 г., издаден от Д. Д. Д. - орган, възложил ревизията, и М. П. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 376 от 25.03.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно непризнат данъчен кредит в размер на 48 000,00 лв. и в частта на допълнително установени задължения за корпоративен данък в размер на 18 308,14 лв. и лихви в размер на 10 039,91 лв., или общо в размер на 76 348.05 лв.

ОСЪЖДА „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление [населено място],[жк], [улица], вх. А, да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 6757.85 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: