

# РЕШЕНИЕ

№ 7243

гр. София, 24.11.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав**, в публично заседание на 25.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **8551** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „КОНСУЛТ ТРЕЙДИНГ 2019“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя Г. П. П., против ревизионен акт (РА) № Р-22002222004598-091-001 / 27.03.2023 г., издаден от Началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 978/13.07.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството за ревизирания данъчен период от 13.01.2020 г. до 31.12.2020 г. са установени задължения за корпоративен данък над декларираните по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), в размер на 223 285,94 лв. и лихви в размер на 40 144,89 лв.

В жалбата са развити доводи за незаконосъобразност на ревизионния акт, поради противоречие с материалноправни разпоредби. В нея се сочи, че счетоводството на дружеството е водено съгласно изискванията на Закона за счетоводството (ЗСч); че притежава първични счетоводни документи – фактури, както и вторични такива – отразяването им в счетоводните записвания. Жалбоподателят твърди, че е представил документи, включително при първата ревизия, но същите не са приобщени. Соци, че развива търговската си дейност в Китай и е представил доказателства за наем на склад. Счита, че след като са му признати приходи от дейността, следвало е да му

бъдат признати и съответните разходи. По същество се иска отмяна на ревизионния акт. Не претендира разноси.

В съдебно заседание, чрез процесуалния си представител, жалбоподателят поддържа жалбата, представя превод на български език на документи, представени пред органите по приходите. Моли за отмяна на ревизионния акт.

Ответната страна, чрез пълномощника си заявява становище за неоснователност на жалбата. Представя административната преписка, както и писмените доказателства, събрани при първата ревизия на жалбоподателя. Моли за отхвърляне на жалбата. Претендира разноси.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в оспорената част на установения резултат за корпоративен данък за 2020г. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

С ревизионния акт, предмет на съдебната проверка за законосъобразност, е увеличен, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО, декларираният от дружеството счетоводен финансов резултат с осчетоводените разходи за услуги по сметка 602 в размер на 2 232 859,20 лв. След извършената корекция е установен данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 2349738,01 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 234 973,80 лв., от които дължим корпоративен данък над декларирания, в размер на 223 285,94 лв.

Ревизията е повторна, след като с Решение №1338 от 23.08.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА №Р-22002321005864-091-001 от 03.05.2022г., преписката е върната за провеждане на нова ревизия със задължителни указания.

Декларираната от дружеството основна дейност е покупко-продажба на стоки /шевни, плетачни и бродиращи машини, хардуер за компютри, декодери за телевизия, ел. нагревателни кърпи и други/, както и доставка на услуги /консултантски, рекламни, маркетингови, транспортни, софтуерни, преводачески/. В писмено обяснение, дадено в хода на ревизията, е посочено, че дейността се осъществява на територията на Китай, за което се ползва търговски представител, а за търговията със стоки се ползват услугите на логистично дружество с наименование SHANTOU I. CONTAINER TERMINALS L., съгласно сключено Споразумение за отговорно съхранение от 02.03.2020г., с адрес на складовото помещение: Zhongshan E Rd, Longhu, Shantou, Guangdong, China 20000

В хода на ревизионното производство е установено, че за 2020 г. „КОНСУЛТ ТРЕЙДИНГ 2019“ ЕООД е подало годишна данъчна декларация (ГДД) по ЗКПО с вх. №2211И0087032 от 25.06.2020 г. Деклариран са счетоводен и данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 116 878,61 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 11687,86 лв.

На ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22002222004598-040-001 от 21.09.2022 г. и №Р-22002222004598-040-002 от 05.12.2022 г. Изискани са първични и вторични счетоводни документи, търговска и счетоводна документация за ревизираните периоди и е посочено изрично, че документите на чужд език следва да се представят в превод на български език.

С Протокол №Р-22002222004598-П.-001 от 23.09.2022 г., Протокол №Р-22002222004598-П.-002 от 18.01.2023 г. и Протокол №Р-22002222004598-П.-003 от 18.01.2023 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на първата за процесния период ревизия. С Протокол №Р-22221121006014-П.-001 от 24.03.2022 г. и Протокол №Р-22221121006014-П.-002 от 24.03.2022 г. са приобщени документи, събрани при извършени на дружеството проверки за установяване на факти и обстоятелства, приключили с Протокол №П-22221020072194-073-001 от 19.04.2021 г. и Протокол №П-22221121022369-073-001 от 16.09.2021 г.

Ревизиращите са посетили счетоводния офис, обслужващ „КОНСУЛТ ТРЕЙДИНГ 2019“ ЕООД, „СЧЕТОВОДНА КЪЩА ЕКСПЕРТ-М“ ЕООД, за което е съставен Протокол №1676188 от 01.02.2023 г. При проверката са представени 21 издадени на жалбоподателя фактури без съпътстващи документи. Допълнително са представени 17 фактури с превод на български език. Фактурите са с предмет на доставка – услуги, включително транспорт на контейнер от О. до Л. и от Е. до У., определяне на конкурентноспособността, стратегическо планиране, търсене на партньор, вътрешно и международно управление, управление на износ и внос, плащане за обучение, софтуер за бродирание и за монограмиране, разработване и изпълнение, интеграция на периодични плащания, комплексно изпълнение на форум, функционалност на точките за наградите, бизнес анализ, разработка, осигуряване на качество, корпоративен сървър за малък бизнес, консултантски услуги по мениджмънт, такси общезитие, пощенски разходи, правни, преводачески и експертни услуги.

След проверка на счетоводната документация на жалбоподателя е констатирано, че по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“, са отчетени суми в размер на 2239780,53 лв., от които 6 612,11 лв. по фактури, издадени от български данъчнозадължени лица за предоставяне на счетоводни, куриерски и преводачески услуги и разходи за телефон, и 2232859,20 лв. по фактури, издадени от чуждестранни контрагенти за консултантски, експертни, маркетингови, транспортни и софтуерни услуги, такси за резервиране, бордни такси и други. Сумите са осчетоводени от жалбоподателя като задължения към доставчиците по сметка 401 „Доставчици“ - в размер на 1 176 943,61 лв. и разчет по сметка 498 „Други дебитори“ - в размер на 1 062 527,70 лв. В края на отчетния период разходите за външни услуги са отнесени като разходи за дейността по сметка 611 „Разходи за основната дейност“ и е установено, че са участвали при формиране на финансовия резултат за 2020 г.

В изпълнение на указанията, дадени от директора на дирекция “ОДОП”-С. органите по приходите са указали на дружеството да представи всички първични счетоводни документи, във връзка с които са осчетоводени разходи в размер на 2 232 859,20 лв., както и съпътстващите ги оферти, договори, споразумения, приемо-предавателни протоколи, водена с доставчиците кореспонденция, доказателства за плащане, както и да даде писмени обяснения относно място на извършване и начин на получаване на резултатите от фактурираните услуги. Указано му е, че на основание чл. 55, ал. 1 от ДОПК документите, съставени на чужд език, следва да бъдат представени с

легализиран превод на български език.

На 07.10.2022 г. дружеството е представило хронологичен опис за 2020г. на сметка 602 и писмено обяснение, в което е посочено, че всички документи са предадени на преводаческа агенция и ще бъдат готови и представени в рамките на една седмица.

На 21.12.2022 г. жалбоподателят е представил писмено обяснение, хронологичен опис на сметка 602 и извлечения от банкови сметки.

След като не са били представени съпътстващи фактурите документи, органите по приходите са приели, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно ЗСч. или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителни осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред. На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на 07.12.2022 г. на електронния адрес на жалбоподателя е връчено Уведомление №Р-22002222004598-113-001 от 05.12.2022 г. Предоставен е 14-дневен срок за представяне на доказателства и вземане на становище.

Независимо от наличието на проведена процедура по чл. 122 и сл. от ДОПК, преобразуването на счетоводния финансов резултат е направено на основание на материалния закон. Ревизиращият екип е приложил разпоредбите на чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО и с обжалвания РА е преобразуван (увеличен) декларираният от дружеството счетоводен финансов резултат с осчетоводените разходи за услуги по сметка 602 в размер на 2 232 859,20 лв. След извършената корекция е установен данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 2 349 738,01 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 234 973,80 лв., от които дължим корпоративен данък над декларирания, в размер на 223 285,94 лв.

Финансовият резултат е преобразуван в увеличение със сумата от 2 232859,40 лв., представляваща отчетените през периода разходи по сч. сметка 602 “Разходи за външни услуги” по фактури на следните чуждестранни контрагенти:

Фактура 17869 99 от 22.1.2020, издадена от Klokkerholm Karosseridele A/S, на стойност 5586,33 Е. (10925, 91 лв.) с предмет транспорт контейнер от О. до Л. (л.286).

Фактура 0302/ 2020 от 12.2.2020, издадена от Phuket Grande Resort L., на стойност 21000 тайландски бати (41072,43 лв.) с предмет на доставката “консултантски услуги, анализ на пазара – проучване на пазара и адаптиране на фирмата към пазарните стандарти” (л.266).

Фактура 510 от 14.2.2020, издадена от WENZHOU LOFFREY SANITARY WARE, на стойност 135504 Е. (265022,79 лв.), с предмет “определяне на конкурентноспособността, организационна структура и развитие, стратегическо планиране, търсене на партньор, вътрешно и международно управление, управление на износ и внос” (л.263).

Фактура от 24.2.2020, издадена от AS RIGAS AERONVIGACIJAS INSTITUTS, на стойност 5150 Е. (10072, 52 лв. ) с предмет плащане за обучение за 2- ри семестър (л.260).

Фактура 6211 от 25.2.2020, издадена от GUCHENG COUNTRY JIAZE FUR PROD, на стойност 87 000\$ (156971,49 лв.) с предмет софтуер за бродирание и за монограмиране (л.257).

Фактура 108 от 11.2.2020, издадена от ZETA U. L., на стойност 34807 \$ (62449, 68 лв.), с предмет разработване и изпълнение, интеграция на периодични плащания, комплексно изпълнение на форум, функционалност на точките за наградите (л. 254).

Фактура 9 от 20.2.2020, издаден от QINGDAO YITUOSIYANG I., на стойност 75934 \$ (137640,25 лв.), с предмет транспорт контейнер от Е. до Украйна (л.252).

Фактура 99 от 20.2.2020, издадена от QINGDAO YITUOSIYANG I., на стойност 83460.52 \$ (163234,58 лв.), с предмет транспорт на контейнер от Е. до У. (л.217).

Фактура 948 от 20.02.2020г., издадена от CHANGSHU ZHANYUE WEAVING CO, на стойност 80031,00 \$ (145066,59 лв.), с предмет корпоративен сървър за малък бизнес (л.237).

Фактура D-4 от 14.02.2020г., издадена от BALANSYS KFT със стойност 762 Е. 1490,34 лв. с предмет аванс за счетоводна такса (л.250).

Фактура 94 от 26.5.2020г., издадена от ENERCON DWC-L., на стойност 34300,00 \$ (61125,34 лв.), с предмет предоставяне на консултантски услуги. (л.241).

Фактура EN009 от 16.7.2020, издадена от ENERCON DWC-L., със стойност 33399,10 Е. (65324,72 лв.) с предмет консултантски услуги по мениджмънт съгласно договор от 16.07.2020 г. (л.219).

Фактура 03-06/11.06.2020, издадена от FARIXOL L., със стойност 450 Е. (880,12 лв.) и предмет “услуги на номинален дректор” (л.244).

Фактура 04-06/11.06.2020г., издадена от FARIXOL L., със стойност 2845 Е. (5564,34 лв.) и с предмет ”услуги на номинален директор” (л.258).

Фактура 25 от 21.5.2020г., издадена от GORDONSTOUN S. 22236,29 Е. (43490,40 лв.), с предмет такси общежитие/пансионни такси, пощенски разходи - пролетни семестри (л.215).

Фактура 25 от 21.05.2020г., издадена от GORDONSTOUN S., на стойност 43490, 40 лв., с предмет бордни такси.

Фактура 1/1 от 20.07.2020г., издадена от Mikhail Smirnov, на стойност 1460 Е. (2855,51 лв.), с предмет правни услуги (л.249).

Фактура 1 от 9.9.2020г., издадена от NATALIQ SEMYONOVA, на стойност 1200 английски лири (2573,09 лв.), с предмет такса за преводачески услуги (л.246).

Фактура 12 от 11.11.2020г., издадена от GORDONSTOUN S., на стойност 96000 Е. (187759,68 лв.), с предмет експертни услуги (л.225) .

Фактура 34 от 22.12.2020г., издадена от ZHEJIANG SPRINGAIR G., на стойност 61400 Е. (120087,96 лв.), с предмет товарен маршрут Шанхай - Новоросийск товарен маршрут Шанхай - О. (л.233).

Фактура 121 от 4.12.2020г., издадена от CRAIN MARKETING I., на стойност 193500 Е. (37845 3,11 лв.), с предмет – маркетингови услуги, консултантски услуги (л.222).

Фактура PGR -NV- 1612/ 2020 от 16.12.2020г., издадена от Phuket Grande Resort L., на стойност 67100 тайлански бати (131236,19 лв.), с предмет консултантски услуги-анализ на пазара- проучване на пазара и адаптиране на фирмата към пазарните стандарти (л.230).

Фактура 2112/2020 от 21.12.2020г., издадена от Phuket Grande Resort L., на стойност 100250 тайландски бати (196071,96 лв.), с предмет анализ на пазара – проучване на пазара и адаптиране на фирмата към пазарните условия (л.227).

От хронологичните описи на операциите Дт. с/ка 504 на Кт с/ка 411 и Дт. с/ка 401 на Кт с/ка 504 ревизиращите са установили, че осчетоводяване на плащане има само по две от фактурите - Фактура 94 от 26.5.2020г. и Фактура EN009 от 16.7.2020, издадени

от ENERCON DWC-L..

Ревизиращите са установили, че при ревизията не се съдържат: оферти, договори, споразумения, калкулации, актове, приемо-предавателни протоколи, разменена с доставчиците кореспонденция, включително по електронен път и други, от които да е видно вида на договорената услуга, етапите на изпълнението, условията за получаването ѝ, параметрите и конкретни данни за измерването - индивидуализиращи данни за мярка, количество, вложени ресурси, надлежно оценяване на разхода; документи очертаващи параметрите на услугите – място на извършване на услугите, конкретни видове дейности, характеризиращи услугите и необходимо присъщи за дейността на ревизираното дружество; плащане на услугите; както и всички други документи относими към доказване на доставките. Приели са, че представените в хода на ревизионното производство доказателства не доказват по безспорен начин реално получени услуги и свързаните с тях изгоди за дейността на ревизираното дружество. Направили са извод, че е нарушен принципът на съпоставимост между приходи и разходи - разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване; предимство на съдържанието пред формата - сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма; както и чл. 9, т. 2 от ЗС "Не се допуска счетоводно отчитане на фиктивни или недостатъчно идентифицирани сделки, несъществуващи разходи".

Констатациите на приходния орган са отразени в Ревизионен доклад №Р-22002222004598-092-001 от 01.03.2023 г., връчен електронно ведно с доказателствата на 01.03.2023 г. на жалбоподателя, който не е депозирал възражение в предоставения му срок. Въз основа на ревизионния доклад е издаден оспореният ревизионен акт №Р-22002222004598-091-001 от 27.03.2023 г., връчен електронно на 28.03.2023.

Срещу РА е подадена жалба вх. №3754 от 10.04.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-574 от 13.04.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С писмо вх. №23-22-574#4 от 17.05.2023 г. е представено допълнение към жалбата. С допълнението към жалбата пред директора на дирекция "ОДОП" – С. от жалбоподателя са представени, без превод на български език, фактури, приемо-предавателни протоколи и споразумения /договори/. Решаващият орган е констатирал наличие на несъответствия в представената документация, че липсват доказателства, от които да е видно къде са подписвани договорите и приложенията към фактурите приемо-предавателни протоколи, как е разменяна между страните търговска кореспонденция. По отношение на консултантските, софтуерни услуги правни, преводачески и експертни услуги в решението на директора на дирекция "ОДОП" - С. е прието, че не е видно какъв е конкретният предмет и обем и касаят ли дейността на жалбоподателя. Относно разходите за плащане на такси за общежитие няма документи, от които да е видно, че са свързани с дейността на задълженото лице

В заключение решаващият орган е заключил, че предвид липсата на доказателства за фактически извършени услуги от страна на доставчиците в полза на жалбоподателя, обективиращите тези разходи фактури не могат да се третират като първични счетоводни документи, отразяващи вярно стопанските операции, съответно не е доказана документална обосновааност на разходите, което е предпоставка за прилагане на чл. 26, т. 2 от ЗКПО. За част от разходите не е доказано и да са свързани с дейността на жалбоподателя, с което е осъществена хипотезата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО. Позовал се е и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, според който за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. С Решение № 978/13.07.2023г. директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- С. при Централно управление на Националната агенция за приходите е потвърдил РА № Р-22002222004598-091-001 / 27.03.2023 г., издаден от Началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите ръководител на ревизията.

В хода на съдебното производство са представени в превод на български писмените доказателства, представени от жалбоподателя с допълнението към жалбата пред директора на дирекция “ОДОП” – С..

Въпреки разпределението на доказателствената тежест между страните и дадените от съда в тази връзка указания с определението за настрочване на делото, че жалбоподателят носи доказателствена тежест за установяване на твърдените от него факти и обстоятелства, включително и чрез назначаване на съдебно-счетоводна експертиза, в съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя изрично заявява, че няма спор по фактите и не желае допускане на съдебно-счетоводна експертиза.

Предвид гореизложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК, в т. ч. фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в РА, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

При извършената служебна проверка съдът не констатира нарушения на административнопроизводствени правила. Ревизираното лице е надлежно уведомено за ревизията, възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002222004598-020-001 от 09.09.2022 г., издадена от Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП В. Т., оправомощена, на основание чл. 12, ал. 6 и

чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, и на основание чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), със Заповед №3-ЦУ-1599 от 09.09.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП З. Г., Заповед №3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП П. Д. и Заповед №РД-01-864 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С. Е. Н.. Заповедта е връчена по електронен път на 15.09.2022 г. При условията на чл. 114, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 15.02.2023 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002222004598-020-002 от 13.12.2022 г., надлежно връчени на жалбоподателя по електронен път. Спазени са сроковете за провеждане на ревизията. Ревизионният доклад е издаден в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК. Ревизионният акт е издаден в срока по чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

В хода на ревизионното производство е предоставена на задълженото лице възможност да представи писмени обяснения и доказателства, отнасящи се до обстоятелствата, подлежащи на установяване в ревизионното производство. Събрани са допълнителни доказателства за изясняване на релевантните обстоятелства. Присъединени са документи от предходната ревизия на „КОНСУЛТ ТРЕЙДИНГ 2019“ ЕООД, противно на твърденията в жалбата. В решението на директора на дирекция „ОДОП“ С. са обсъдени и представените с допълнителната жалба писмени доказателства, макар че не е представен превод, а такъв е представен едва пред съда.

Относно съответствието на РА с материалния закон, съдът намира следното:

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон, а 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. За да се приеме, че счетоводният разход е документално обоснован по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, е необходимо да е издаден първичен счетоводен документ, който съответства на изискванията на ЗС и отразява реално извършена доставка именно от лицето, издало този документ. Според нормата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, които не са реално извършени, представлява отклонение от данъчното облагане.

По делото не е спорно, а и се установява от приложените писмени доказателства, че дружеството жалбоподател е отчело по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“, 2 232 859,20 лв. по фактури, издадени от чуждестранни контрагенти за консултантски, експертни, маркетингови, транспортни и софтуерни услуги, такси за резервиране,



бордни такси и други. Сумите са осчетоводени от жалбоподателя като задължения към доставчиците по сметка 401 „Доставчици“ - в размер на 1 176 943,61 лв. и разчет по сметка 498 „Други дебитори“ - в размер на 1 062 527,70 лв. В края на отчетния период разходите за външни услуги са отнесени като разходи за дейността по сметка 611 „Разходи за основната дейност“ и е установено, че са участвали при формиране на финансовия резултат за 2020 г.

По делото са представени фактурите, с допълнение към жалбата срещу РА са представени и съпътстващите фактурите документи – приемо-предавателни протоколи за извършени услуги към всяка от тях; договори и споразумения към част от фактурите. Превод на тези документи е представен едва при обжалването на РА по съдебен ред. Въпреки това обаче в решението на директора на дирекция “ОДОП” те са обсъдени.

При анализ на представените документи се установява, че представените приемо-предавателни протоколи не установяват предмета на предоставените услуги, доколкото той преповтаря описаното във фактурата и е твърде общо определен. Не се установява и къде е предадена и предоставена услугата и какъв е резултатът от нея. От голяма част от споразуменията също не би могъл да се установи предметът на фактурираните услуги.

Относно Фактура 0302/ 2020 от 12.2.2020, Фактура PGR -NV- 1612/ 2020 от 16.12.2020г. и Фактура 2112/2020 от 21.12.2020г., издадена от Phuket Grande Resort L., с предмет на доставката “консултантски услуги, анализ на пазара – проучване на пазара и адаптиране на фирмата към пазарните стандарти” са представени три приемателни протоколи за извършени услуги, от 3.3.2020г., 30.12.2020г. и 30.12.2020г., (л 183-185), в които е повторен предметът на фактурите. Не е представен резултат от тези анализи, не става ясно къде е доставен този анализ и за кой пазар се отнася. Към тази фактури не е представен договор или други съпътстващи документи.

Това се отнася и до Фактура 03-06/11.06.2020 г. и Фактура 04-06/11.06.2020г, издадени от FARIXOL L., предмет “услуги на номинален директор”. В представените приемателни протоколи е споменато, че услугите са завършени и доставени, но не е посочено в какво се изразяват те, поради което не може да се установи на първо място дали действително са извършени и на следващо място дали са използвани в дейността на жалбоподателя.

Горното важи и за Фактура 1/1 от 20.07.2020г., издадена от Mikhail Smirnov, с предмет правни услуги и Фактура 1 от 9.9.2020г., издадена от NATALIQ SEMYONOVA, с предмет такса за преводачески услуги, към които има представени приемателни протоколи съответно от 25.06.2020г. и 14.09.2020г., без да е посочено в какво се изразяват тези

услуги, какъв е техният обем, единична цена, какво включват, дали са били предоставени устно или писмено, поради което не би могло да се установи къде и в каква връзка са предоставени и съответно свързани ли са с дейността на жалбоподателя.

Относно фактура D-4 от 14.02.2020г., издадена от BALANSYS KFT с предмет аванс за счетоводна такса е представено споразумение (л. 205-208) за предоставяне на услуги в областта на счетоводството и данъчното отчитане, като в т. 3.4. от него е предвидено, че за изпълнението се изготвя декларация за услугите. Такава не е представена. Предмет на фактурата е аванс, но липсват и доказателства за извършено плащане. В хода на ревизията е установено, а и не се оспорва, че от представени хронологични описи на операциите Дт. с/ка 504 на Кт с/ка 411 и Дт. с/ка 401 на Кт с/ка 504, се установява осчетоводяване на плащане само по две от фактурите, като фактурата от BALANSYS KFT с предмет аванс не е сред тях.

Към Фактура 510 от 14.2.2020, издадена от WENZHOU LOFFREY SANITARY WARE, с предмет “определяне на конкурентоспособността, организационна структура и развитие, стратегическо планиране, търсене на партньор, вътрешно и международно управление, управление на износ и внос” също е представен приемателен протокол, който буквално повтаря описанието във фактурата (л.264). За конкретни резултати от услугата не са представени доказателства, в какво се е изразявало търсенето на партньор, намерен ли е такъв, каква е определената структура или стратегически план, не се установява, кога и от кого се е осъществявало фактурираното вътрешно и международно управление, управление на износ и внос и какъв е бил обектът на услугите по управление. Тези факти не се изясняват и от представеното споразумение (л.211), според което предметът включва разработване на стратегии, цялостен стратегически план, изготвяне на анализи и пр., които не са представени.

Към Фактура 121 от 4.12.2020г., издадена от CRAIN MARKETING I., с предмет – маркетингови услуги, консултантски услуги, също е представен договор (л.197), според който също следва да бъде изготвен анализ, но такъв не е представен. От споразумението прави впечатление също, че договореният анализ е “с цел да предостави ценни прозрения и препоръки за туристическите фирми”, като няма данни жалбоподателят да се е занимавал с туристическа дейност. В приложения приемателен протокол от 23.12.2020г. (л.223) отново се установява, че договорените услуги включват анализ относно туристическия сектор. Освен това, в предмета на фактурата са изписан две услуги: маркетингови услуги с единична цена в евро 193 500,00, обща сума в евро 193500,00 и консултантски услуги със същата единична и обща цена в евро, като общата сума в евро по фактурата

също е в размер 193500,00 евро, което внася допълнителна неяснота за предмета и стойността на услугите.

С предмет предоставяне на консултантски услуги са и Фактура 94 от 26.5.2020г и Фактура EN009 от 16.7.2020, издадени от ENERCON DWC-L.. Според приемо-предавателните протоколи към тях (л.221 и л. 243) услугата включва предоставяне на задълбочен курс по законодателството на О. у определяне на бизнес средата, като отново липсва всякаква информация, къде е предоставена услугата, от кого, кога. Представен е договор между страните от 16.07.2020г. (л.202-205), който е цитиран в предмета на първата фактура, според който задълженията на консултанта е да предоставя консултации за операциите и логистиката, тръжни процеси, пазарни колебания, да съветва нови стратегии за проучване на нов пазар, че може да подписва всички търговски договори за и от името на компанията. Доказателства за изпълнението на тези и услуги не са предоставени. Въпреки изричните указания от ревизиращите липсва кореспонденция между страните или други обективни факти, от които може да се установи, че услугата е извършена. В чл. 6.6. страните са се споразумели редовно да извършват добросъвестен преглед на работата на консултанта по споразумението, за да определят хонорарите, които трябва да му бъдат платени. Доказателства за такъв преглед не са представени. Напротив, в договорения в споразумението предмет не е включен курс по законодателството на О..

Към Фактура №1786999 от 22.01.2020 г., издаден от KLOKKERHOLM KAROSSERIDELE A/S, с предмет транспортна услуга на контейнери от О. до Л., е представен приемателен протокол (л.270), съгласно който услугата е извършена на 03.02.2020 г. Във фактурата не е отбелязано, че е за авансово плащане, нито са представени доказателства такова да е направено. Представен е сключен между страните договор (л.271), в който е посочена дестинация от О. до Л., но няма конкретни данни за местонахождението на обектите, между които е следвало да се извърши транспортът. Освен това в т. 2 от договора е посочено, че транспортната услуга ще се фактурира след завършване на транспортирането, което е в противоречие с датата на представения протокол. Както за транспортната услуга по тази фактура, така и за услугата по Фактура 9 от 20.2.2020 г. и Фактура 99 от 20.2.2020 г., издадени от QINGDAO YITUOSIYANG I., с предмет транспорт контейнер от Е. до Украйна, липсват транспортни документи, които да съдържат данни за начална и крайна точка на превоза, вид на товара, данни за изпращач, получател и превозвач. Посоченото се отнася и до Фактура 34 от 22.12.2020г., издадена от ZHEJIANG SPRINGAIR G., с предмет товарен маршрут Шанхай - Новоросийск товарен маршрут Шанхай - О.. Към фактурите са представени приемателни протоколи за извършени

услуги (л. 253, л. 270), както и договори за услуги (л.271, л.198), но липсват доказателства за изпълнението им.

Предмет на Фактура от 24.2.2020, издадена от AS RIGAS AERONVIGACIJAS INSTITUTS, е плащане за обучение за 2-ри семестър. Приложен е приемателен протокол (л.261), който повтаря предмета на фактурата и договор (л.212-214) с предмет обучение по програма 1 семестър дистанционно обучение за 2020г. "Мениджмънт на международния кариерен бизнес". Други доказателства не са представени. От така представените доказателства не се установява каква е връзката на обучението с дейността на дружеството, както и кой се е обучавал, след като страна по договора е дружеството КОНСУЛТ Т. 2019" ЕООД.

Изложеното се отнася и за фактура 25 от 21.5.2020г., фактура 25 от 21.05.2020г, издадени от GORDONSTOUN S. 22236,29 Е. (43490,40 лв.) такси общежитие/пансионни такси, пощенски разходи - пролетни семестри. Към тях са приложени приемателни протоколи от 17.06.2020г. и 02.06.2020г. и споразумение (л.192-197) за набор от образователни услуги, лични услуги и онлайн услуги за клиента Н. М. Г.. От споразумението следва, че обучението е присъствено, а услугите включват задълбочено изучаване на английски език. Освен, че не са представени други доказателства във връзка с реалното изпълнение на услугите, липсват и доказателства, че тези услуги са свързани с дейността на дружеството.

Към Фактура 12 от 11.11.2020г., издадена от GORDONSTOUN S., с предмет експертни услуги, нито от представения приемателен протокол от 27.11.2020г., нито от споразумението може да се установи какво включват тези експертни услуги, за да се формират по-нататъшни изводи за тяхната реалност или връзката им с дейността на дружеството.

Относно Фактура 6211 от 25.2.2020, издадена от GUCHENG COUNTRY JIAZE FUR PROD, с предмет софтуер за бродирание и за монограмиране е представен договор за продажба на софтуер, според който се закупуват определен брой лицензи за софтуер, договорено е продавачът да достави софтуера за продиране на купувача по договора, като предостави връзка към папка на Dropbrx.com, съдържащ софтуера за бродирание, като купувачът носи отговорност за изтеглянето му. Няма данни и доказателства, че този линк е изпратен, че софтуерът е изготвен, че линкът е изпратен или че се използва от жалбоподателя. В слъчай, че договорените услуги са били извършени реално, то жалбоподателят би разполагал с доказателства в тази връзка, като кореспонденция между страните, в която да е изпратен линк и пр.

Фактура 108 от 11.2.2020, издадена от ZETA U. L., с предмет разработване и изпълнение, интеграция на периодични плащания,

комплексно изпълнение на форум, функционалност на точките за наградите е придружена от приемателен протокол за извършени услуги (л.255) повтарящ предмета на фактурата и споразумение от 15.12.2020г., според което услугите са описани в декларация за работа ("SOW"), но не са представени доказателства, че такива са извършени или използвани в дейността на жалбоподателя. Резултатът от договорените услуги, така както са описани в споразумението, би следвало да съществува в електронна среда, но доказателства в тази връзка не са представени.

Към Фактура 948 от 20.02.2020г., издадена от CHANGSHU ZHANYUE WEAVING CO, с предмет корпоративен сървър за малък бизнес отново е представен приемателен протокол за извършени услуги (л. 186), повтарящ съдържанието на фактурата, в който не е конкретизиран точно предметът на доставката. От споразумението (л. 200-202) се установява, че плащанията се дължат авансово, но в случая плащания не се установяват в счетоводството на жалбоподателя, като от неговото съдържание не може да се установи точният предмет на услугите и как е формирана цената им.

Като цяло за нито една от фактурите, няма доказателства, от които да е видно къде са подписвани договорите и приложените приемо-предавателни протоколи, как е разменяна между страните търговска кореспонденция, как са договаряни услугите. Като частни документи, така съставените приемо-предавателни протоколи се ползват с доказателствена сила само досежно факта, че изявленията са направени от лицата, които са ги подписали, но не удостоверяват датата на обективизираното изявление. Те не се ползват и с материална доказателствена сила относно благоприятните за издателите им факти, а верността на изявленията, отразени в тях, следва да се преценява наред с останалите доказателства по делото. Предпоставка за реалното извършване на услугите е материалната, кадровата и техническа обезпеченост на доставчиците, а нейното наличие не се установява от събраните доказателства. Плащането по фактурите не е пряко доказателство за реалността на фактурираните услуги, но липсата на доказателства в тази насока е индиция, че те не са реално доставени. Поради това съдът приема, че не е установено по делото реалното предоставяне на услугите от тези лица, както и връзката на част от фактурираните услуги с дейността на жалбоподателя

Горният извод не се променя от данните за извършвана от дружеството дейност, реализираните продажби и отчетени приходи. Само по себе си извършването на продажби не може да обоснове извод за реалност на спорните доставки, доколкото в хода на ревизията е установено, и не се оспорва, че основните приходи на дружеството са от продажба на шевни, плетачни, бродиращи машини, хардуер за компютри, сървъри,

декодери за телевизия, ел. намотки, осветление, ел. нагревателни кърпи и др. машини, доставка на услуги /консултантски, рекламни, маркетингови, транспортни, софтуерни и др./ към чуждестранни контрагенти – трети страни /САЩ, Великобритания, Х. К., Тайван, Китай, Русия, Тайланд, С./ и страни членки от ЕС /Полша, К., У., Х., Германия, Л./. Разходите на дружеството, са свързани с покупката на разнородни стоки /платове, кожи; дрехи – палта, тениски, панталони, якета, ръкавици, чорапи, колани, пижами, поли; конци; мрежи; хладилници; фризери; кабели; парфюми; козметика; дискове; мотори за машини, ксенонови лампи; снаксове, др. хранителни продукти; мраморни блокове и др. Стоките са закупени от контрагенти от Китай, Я., Х. К., Великобритания, Франция, САЩ, С., Е., Италия, К., Гърция, С. А., И. и О.. От събраните доказателства не би могъл да се направи извод, че ако не се признаят процесните разходи за обучението по английски или за анализ на пазара, консултантски или маркетингови услуги, жалбоподателят не би могъл да извърши отчетените продажби, също и защото предметът на по-голямата част от получените услуги остава неизяснен.

От друга страна, при наличие на законовите основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат на ревизираното лице не е дължимо различно данъчно третиране и на осчетоводените приходи, което следва по аргумент за противното от разпоредбата на чл. 27, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, с приходите, възникнали по повод на непризнати разходи по чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, не се преобразува счетоводният финансов резултат.

Доказателствената тежест за установяване на относимите за спора факти при условията на пълно и главно доказване, които го ползват и от които черпи права, е на “КОНСУЛТ ТРЕЙДИНГ 2019“ ЕООД. Макар да е заявил намерение да определи данъчната основа за облагане с корпоративен данък по реда на чл. 122 от ДОПК ревизиращият екип е извършил корекция на документално необоснованите разходи на основание на материалния закон. Въпреки, че доказателствената тежест е указана на жалбоподателя по делото не са представени годни доказателства, удостоверяващи по убедителен начин действителното изпълнение на проверените в хода на ревизията стопански операции. Реалността на доставките не може да бъде потвърдена и от счетоводните записвания на ревизираното лице относно които страните изрично заявяват, че не спорят. Осчетоводяването на фактурите при получателя само по себе си не доказва реалното извършване на услугата, защото представлява удостоверяване на това получаване от самото лице, което черпи благоприятни правни последици от осъществяването на твърдения факт. За целите на данъчното облагане е от значение има ли достатъчно данни за осъществената стопанска

операция, на която то се позовава.

В обобщение, приобщените по делото доказателства, обсъдени в тяхната съвкупност са недостатъчни, за да създадат сигурно убеждение за реалността на процесните доставки.

От изложеното следва, че спорните фактури не отразяват вярно описаната в тях стопанска операция. По делото не е установено реалното осъществяване на доставките на консултански и IT услуги от посочените субекти по фактурите, предмет на разглеждане. Този извод следва от съвкупната преценка на представените доказателства и отчитане на значимите обстоятелства, които останаха недоказани и те са свързани най-вече с липсата на доказателства за начина, по който са осъществени доставките и съществуващите съществени неясноти относно предмета на някои от услугите. Поради това неоснователно и неправилно са осчетоводени процесните разходи – при липсата на документална обосновааност.

Съдът споделя изводите на приходната администрация, че със спорните фактури е извършено формално документиране на сделки и "движение на документи" без да е налице фактическо изпълнение на доставката. В този смисъл незаконосъобразно е извършеното от "КОНСУЛТ ТРЕЙДИНГ 2019" ЕООД въз основа на тях намаляването на задълженията за пряк данък за ревизирания период. Притежаването на фактури от ревизираното лице не сочи на извод, че те отразяват действителна стопанска операция, респективно начисляването на разход по тях.

Поради изложеното, правилно с РА са установените задължения по ЗКПО за ревизираните периоди в резултат на увеличение на декларирания финансов резултат със сумата на непризнатите разходи по спорните фактури. Изводите на приходните органи, че по посочените фактури са отчетени разходи, които не са документално обосновани чрез първичен счетоводен документ, отразяващ вярно стопанската операция, са останали непровергани в хода на съдебното производство. Липсата на реални стопански операции по фактурите, издадени от посочените доставчици, правилно е квалифицирана от приходните органи и съда като основание по чл. 10, ал. 1, във вр. с чл. 26, т. 2 ЗКПО за коригиране на финансовия резултат. Правилна е и преценката, че с процесните фактури са документираны сделки, с цел отклонение от данъчно облагане, поради което данъчната основа следва да се определи без да се вземат под внимание тези сделки – тоест, налице е и хипотезата на чл. 16, ал. 1, във вр. с ал. 2, т. 4 ЗКПО. В този смисъл е и практиката на ВАС в редица решения (Решение № 8397 от 16.08.2023 г. на ВАС по адм. д. № 11779/2022 г., Io.; Решение № 8293 от 7.08.2023 г. на ВАС по адм. д. № 679/2023 г., I o. и др.)

С оглед формирания извод за неоснователност на жалбата и

своевременно направеното искане, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се присъдят на ответната страна разноски по делото в размер на 15187,23 лева- възнаграждение за юрисконсулт.

Мотивиран от горното, съдът

### **Р Е Ш И:**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „КОНСУЛТ ТРЕЙДИНГ 2019“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], против Ревизионен акт № Р-22002222004598-091-001 / 27.03.2023 г., издаден от Началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 978/13.07.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството за ревизирания данъчен период от 13.01.2020 г. до 31.12.2020 г. са установени задължения за корпоративен данък над декларираните по Закона за корпоративното подоходно облагане в размер на 223 285,94 лв. и лихви в размер на 40 144,89 лв.

ОСЪЖДА „КОНСУЛТ ТРЕЙДИНГ 2019“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място] да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 15187,23 лв. (петнадесет хиляди сто осемдесет и седем лева и двадесет и три ст.)

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на съобщението.

СЪДИЯ: