

РЕШЕНИЕ

№ 11458

гр. София, 03.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 05.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Снежана Тодорова, като разгледа дело номер **10040** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221023006060-091-001/13.05.2024 г., издаден от Г. М. В.- Н.- орган, възложил ревизията и С. А. К.- ръководител на ревизията, в потвърдената част с Решение № 1047/31.07.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Релевират се доводи, че по Договор за поръчка, консултации и представителство от 20.09.2022 г., сключен между „Теменуга 2019“ ЕООД и „Тех инвестмънт“ ЕООД, изменен с Анекс № 1 от 08.11.2022 г., са издадени от дружеството- жалбоподател две фактури - № 1 от 01.10.2022 г. и № 2 от 15.11.2022 г., в които общо начисленият ДДС възлиза на 30 723.70 лв. (върху данъчна основа от 153 618.50 лв.). Твърди се, че поради цялостна невъзможност за изпълнение на договора от страна на „Теменуга 2019“ ЕООД е изпратено до контрагента Уведомление за едностранно прекратяване на договор, с дата 29.06.2023 г. Във връзка с уведомлението от „Теменуга 2019“ ЕООД са издадени кредитни известия № 15 и 16 от 30.06.2023 г., чиято данъчна основа (и съответно- ДДС) е равна на тази по фактури № 1/01.10.2022 г. и № 2/15.11.2022 г. И на същата дата- 30.06.2023 г. са издадени две опростени фактури- № 17 на стойност 59 280 лв., № 18 на стойност 94 338.50 лв., като общата сума възлиза на 153 618.50 лв.- реално получените плащания по прекратения договор. Според

жалбоподателя, клиентът е информиран, че се задържат тези авансово платени по договора суми като обезщетение (неустойка) за претърпените от „Теменуга 2019“ ЕООД вреди във връзка с изпълнението на сделката. Оспорва се извода на приходните органи, че „Теменуга 2019“ ЕООД няма право да издаде кредитни известия. Според жалбоподателя, връщане на суми по сделката няма да има, тъй като преведените 153 618.50 лв. са задържани от дружеството и не подлежат на връщане на „Тех инвестмънт“ ЕООД. Причината, която се изтъква е, че „Теменуга 2019“ ЕООД има право да получи обезщетение /неустойка/, на основание чл. 6, т. 5 от подписания между дружествата договор за поръчка от 20.09.2022 г. Т.е. тезата на жалбоподателя е, че въпреки посоченото в чл.6, т.5 от договора „възнаграждение“, дължимата сума по тази договорна клауза не е с възнаградителен характер, а с обезщетителен. Позовава се на разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, а именно, че задържаната сума от „Теменуга 2019“ ЕООД по своята същност не формира данъчна основа на извършена доставка от лицето, задържащо сумата и съответно за нея не се дължи ДДС. Моли съда да отмени РА в частта на установеното задължение по ЗДДС за данъчен период юни 2023 г., ведно с начислените лихви. Претендират се разноски. В съдебно заседание, жалбоподателят, чрез процесуален представител поддържа жалбата.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“. [населено място] при Централно управление на НАП, чрез процесуален представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли по съображения изложени в решението на Директора на ДОДОП. Позовава се и на ССЧЕ. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП не взе становище по жалбата.

Административен съд София – град, 73- състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа страна следното:

Ревизията е образувана със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221023006060-020-001/16.10.2023 г., връчена електронно на 16.10.2023 г., изменена със Заповеди №Р-22221023006060-020-002/07.12.2023 г. и №Р-22221023006060-020-003/11.01.2024 г., издадени от Г. М. В.- Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП- С., с която е възложено извършването на ревизия на „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД за определяне на задълженията за ДДС за периодите от м. 10.2022 г. до м. 03.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221023006060-092-001 /28.03.2024 г., връчен електронно на 28.03.2024 г.. срещу който не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство РА №Р-22221023006060-091 -001 /13.05.2024 г., издаден от Г. М. В.- Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С.- орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията, връчен електронно на 13.05.2024 г.

Извършените в хода на ревизията процесуални действия, събраните доказателства и формираните въз основа на тях изводи от органите по приходите са подробно описани в ревизионния доклад.

Констатирано е, че „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД не е извършвало дейност от датата на вписване в Търговския регистър /30.05.2019 г./ до м. 08.2022 г. През

периодите, попадащи в обхвата на ревизията не е разполагало с дълготрайни материални активи и няма въведени в експлоатация фискални устройства. Не са деклариран данни за наети лица на трудови договори и за платени възнаграждения на физически лица по извънтрудови правоотношения за 2022 г. и 2023 г. Регистрирано е по ЗДДС считано от 11.06.2019 г. и deregистрирано на 06.04.2023 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от закона. Повторно е регистрирано по ЗДДС считано от 27.06.2023 г.

В хода на ревизията е установено, че Теменуга Й. С.- едноличен собственик на капитала и управител на „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД е сключила Договор за абонаментна адвокатска услуга №202209030017/03.09.2022 г. и Договор №202209030017.2 от 25.11.2022 г.

Установено е, че „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД /Доверител/ е сключило Договор за поръчка, консултации и представителство от 20.09.2022 г. с „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД /Довереник/, със следния предмет: 1.1. При условията на изключителност, Доверителят възлага, а Довереникът приема и се задължава, срещу възнаграждение, от името и за сметка на доверителя, да извършва представителство, логистична подкрепа и консултации за: намиране на подходящ банков експерт, откриване и реализиране на гаранционен, финансов или друг инструмент, подходящ за нуждите на Доверителя за доставка на горива, съобразно условия СИФ К. Румъния /или друго уговорено пристанище/ и сключени от Доверителя Договор/и за покупко- продажба на гориво; също- да извърши договорености и представяване на Доверителя пред финансовите институции в Р България, ЕС и/или Трети страни, за издаване на банкова гаранция или друг вид обезпечение, за изпълнение на задълженията на Доверителя, по неговия Договор за покупко- продажба на гориво; да организира и участва в срещи и преговори с бизнес партньори, да извършва, чрез свои служители или наети от Довереника консултанти, юристи, преводачи и др., писмени и устни услуги, във връзка с предмета на възложената работа.

Съгласно чл. 3. б. „а“ от договора от 20.09.2022 г. доверителят „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД дължи на довереника „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД 1% от стойността на съответно сключения договор за покупко- продажба на гориво; За основа към датата на сключването му е взет предвид сключен договор за покупко-продажба, на гориво с и чрез „СМАРТ ИНВЕСТМЪНТ ЕНД ЛОДЖИСТИК“ ЕООД и е договорена сума от 30 000,00 USD като част от тази цена.

Съгласно чл.6, т.5 Договорът се прекратява с изтичане на неговия срок или при следните условия: С едностранно предизвестие от страна на Довереника, при непредставяне от Доверителя на информация, данни, документи и материали, свързани с изпълнение на Договора, което прави невъзможно изпълнението на Договора. В този случай възнаграждение, ведно с натрупаните лихви, се дължи, независимо от прекратяването.

С Анекс № 1 от 8.11.2022 г. Договор за поръчка, консултации и представителство от 20.09.2022 г. Клауза т.1.1 се изменя: „При условията на изключителност, Доверителят възлага, а Довереникът приема и се задължава, срещу уговореното по- долу възнаграждение, от името и за сметка на доверителя, да извършва представителство, логистична подкрепа и консултации за: провеждане на преговори, сключване и изпълнение, но не само, на следното съглашение: Sale and Purchase Agreement For Diesel EN590/10PPM/:3000 MT x 12 Mont Port Constanta, R. /AS AN OPTION/ Contract No045/2G22, сключено на 22.10.2022 г. и други в срока на Договора; както и

представителство за евентуално откриване и реализация на гаранционен , финансов или друг инструмент, подходящ за нуждите на Доверителя за доставка на горива, съобразно условия СИФ К. Румъния /или друго уговорено пристанище/ и сключени от Доверителя Договор/и за покупко- продажба на гориво; също- да извърши договорености и представляване на Доверителя пред финансовите институции в Р България, ЕС и/или Трети страни, за издаване на документарен акредитив или друг вид обезпечение, за изпълнение на задълженията на Доверителя, по неговия Договор за покупко- продажба на гориво; да организира и участва в срещи и преговори с бизнес партньори, да извършва, чрез свои служители или наети от Довереника консултанти, юристи, преводачи и др., писмени и устни услуги, във връзка с предмета на възложената работа. Променена е и клауза 2 от договора, касаеща срока, а именно удължава се до 31.12.2023 г., като при продължено изпълнение на този Договор след неговия срок или при налични задължения на Доверителя към Довереника, срокът се удължава, докато съответните задължения не бъдат изпълнени. Клауза 3 от Договора се изменя: а) Доверителят се задължава да заплати на Довереника дължимото ДДС върху платените 30 000.00 USD и допълнително възнаграждение от 50 000,00 USD, заедно с дължимото ДДС.

Констатирано е, че за м. 10.2022 г., от „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД е декларирана в дневник продажби фактура №1/13.10.2022 г., с данъчна основа 59 280.00 лв. и ДДС 11 856.00 лв. и предмет на доставка „консултации и логистична подкрепа съгл. Договор - 30 000 USD без ДДС“. В дневник продажби за м. 12.2022 г, е включена фактура №2/20.11.2022 г., с данъчна основа 94 338.50 лв. и ДДС 18 867.70 лв. и предмет на доставка „консултантски услуги“, съгл. договор и анекс от 08.11.2022 г.“ Получател по фактурите е „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Получени са плащания по банков път от „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, както следва: по фактура №1/01.10.2022 г.- на 26.09.2022 г. в размер на 29 953,00 USD, с основание за превода „аванс“ и на 25.11.2022 г. в размер на 11 002,16 лв.; по фактура №2/15.11.2022 г.- на 14.11.2022 г. в размер на 49 953.00 USD, с основание аванс“.

В дневник продажби за м. 06.2023 г. са декларирани кредитни известия /КИ/ №15/30.06.2023 г. и №16/30.06.2023 г., с които е начислен данък в размер на /- 30 723,70 лв./ върху данъчна основа /- 153 618,50 лв./. В кредитните известия е посочено основание за издаване „едностранно прекратяване на договор от 20.09.2022 г.“.

В дневник продажби за м. 06.2023 г. са декларирани освободени доставки към „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД с фактури №17/30.06.2023 г. и №18/30.06.2023 г. в размер на 153 618.50 лв.- еквивалентна на сумата от данъчните основи на фактурите за консултантски услуги, към които е издало КИ. В тях е посочен предмет на доставка „Неустойка съгл. чл. 6. т. 5 от договор от 20.09.2022 г.“ Представени са копия на фактурите; кредитните известия; договор за поръчка, консултации и представителство от 20.09.2022 г. и анекс № 1 от 08.11.2022 г.

В писмени обяснения, дадени в хода на ревизионното производство, Теменуга Й. С. сочи, че с договор от 20.09.2022 г. дружеството поело задължение да осъществи необходимото представителство и логистична подкрепа на „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД пред българските финансови институции за осигуряване на подходящ финансов иди друг инструмент за изпълнение на сключен от него договор със „СМАРТ ИНВЕСТМЪНТ ЕНД ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД за покупко-продажба на горива. Дружеството обаче не е било в състояние да изпълни договора. Това наложило доставчикът на горива да бъде сменен. „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД е оказало

съдействие на „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД за подписване на ново споразумение за доставка на горива Sale and Purchase Agreement For Diesel EN590/10PPM/:3000 MT x 12 Mont Port Constanta, R. /AS AN OpTION/ Contract No045/2G22, сключено на 22.10.2022 г. Във връзка с новото споразумение е подписан анекс №1 от 08.11.2022 г., към договора от 20.09.2022 г., с което срокът му е удължен до 31.12.2023 г., за което са договорени допълнителни възнаграждения. Впоследствие се е оказало, че „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД не е било в състояние да осигури банкова гаранция, акредитив или друг вид обезпечение за изпълнение на новото споразумение за доставка на горива. Това е довело до невъзможност за окончателно изпълнение на договора от 20.09.2022 г. и „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД е предприело мерки за едностранно прекратяване на същия. По реда на чл. 87, ал. 1 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ на 30.06.2023 г. е връчило на „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД едностранно предизвестие за прекратяване на договора /при условията на отказ/, съгласно обратната разписка от куриер. На основание чл. 6, т. 5 от договора, се е възползвало от правото си да задържи всички получени суми от „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД като обезщетение за причинени вреди. За развалянето на договора са издадени кредитни известия, а за полученото обезщетение при прекратяването му- опростени фактури, в които за основание за начисляване на данък е посочен чл. 84 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/.

Извършена е насрещна проверка на „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, документирана с Протокол МП-22221023223123-141-001/03.01.2024 г. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС считано от 07.06.2022 г. и deregистрирано на 04.04.2023 г. по инициатива на органите по приходите. Не е декларирало в дневник покупки издадените фактури и кредитни известия от „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД. Представило е копия на фактури №1/01.10.2022 г. и №2/20.11.2022 г., кредитни известия №15/30.06.2023 г. и №16/30.06.2023 г. и писмо от 06.07.2023 г. от „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД. В писмени обяснения М. Архипенко- управител на „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД декларирал, че през м. 10.2022 г. и м. 11.2022 г. дружеството е получило фактури №1/01.10.2022 г. и №2/20.11.2022 г., издадени от „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД. Не ги е отразило в счетоводството, тъй като не е получило договорената за изпълнение услуга от издателя им. На 07.07.2023 г. чрез куриер е получило кредитни известия №15/30.06.2023 г. и №16/30.06.2023 г. и писмо от „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД, в което са описани опростени фактури №17/30.06.2023 г. и №18/30.06.2023 г., без те да се съдържат в пратката. Поради това няма възможност да представи опростените фактури.

При тези данни, приходните органи приели, че фактури №1 от 01.10.2022 г. и №2 от 15.11.2022 г., издадени от „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД с получател „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, документират реализиран облагаем оборот по смисъла на ЗДДС. Извели извод, че „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД неправилно е издало кредитни известия към „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, позовавайки се на разпоредбата на чл. 115, ал. 2 от ЗДДС. В случая ревизираното дружество не е възстановило получените аванси от „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД във връзка, с които е издало кредитните известия, въз основа на уведомление за едностранно прекратяване на договора от 20.09.2022 г., което не е реално получено от „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД. Жалбоподателят е задържал получените плащания като неустойки и обезщетение за причинени вреди, каквито не са предвидени в чл. 6, т. 5 от договора. Направено е

заключение, че „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД е издало без основание кредитните известия и опростените фактури към „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД. На основание чл. 155 от ЗДДС те не са кредитирани. В резултат на това, с РА за м. 06.2023 г. е определен ДДС за внасяне в размер на 1 251.73 лв., при деклариран от дружеството ДДС за възстановяване 29 471, 97 лв. За невнасяне на данъка са определени лихви в размер на 141,80 лв.

В резултат на проведено въз основа на жалба на „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД задължителното оспорване по административен ред с Решение №1047/31.07.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП Ревизионен акт №Р-22221023006060-091-001/13.05.2024 г. е потвърден в оспорената част на установените задължения за ДДС за м. 06.2023 г., ведно със съответните лихви.

По делото е приета административната преписка и допълнително изисканите във връзка с експертното заключение писмени доказателства, представени от ТД на НАП-Офис „Център“.

По делото е допусната и приета Съдебно- счетоводна експертиза, неоспорена от страните, от заключението, на която е видно, че основанието за осчетоводяване в счетоводството на Теменуга 2019 ЕООД на издадените данъчни фактури № 1/01.10.2022г и № 2/15.11.2022г., кредитни известия №15 и №16 от 30.06.2023 и опростени фактури №17 и №18 от 30.06.2023 г., получател по които е „Тех Инвестмънт“ ЕООД е задължението на Теменуга 2019 да отрази в своите счетоводни регистри всички издадени документи, за всички стопански операции извършени от дружеството. Според вещото лице, ако контекста на въпроса е основанието вписано в документа, то основанията вписани във фактурите и кредитните известия са: Издадената данъчна фактура №1 /01.10.2022 г. има вписано основание“ консултации и логистична подкрепа съгл. договор“ и вписана дата на данъчно събитие 01.10.2022 г.; Издадената данъчна фактура №2/15.11.2022 г. има вписано основание „консултански услуги съгл. договор и Анекс от 08.11.2022; Издадено кредитно известие №15/30.06.2023 г. има вписано основание „Едностранно прекратяване на договор от 20.09.2022“; Издадено кредитно известие №16/30.06.2023 г. има вписано основание „Едностранно прекратяване по договор от 22.09.2022“ (договор от 22.09.2022— не е наличен и може би е техническа грешка при издаване на КИ); Издадена фактура без начисляване на данъчен кредит №17/30.06.2023 г. с основание „Неустойка съгл. чл. 6, т.5 от Договор 20.09.2022“ и вписано основание за нулева ставка на ДДС е чл.84 ППЗДДС; Издадена фактура без начисляване на данъчен кредит №18/30.06.2023г с основание „Неустойка съгл. Чл. 6, т.5 от Договор 20.09.2022“ и вписано основание за нулева ставка на ДДС е чл.84 ППЗДДС. В дневника за продажби за месец декември 2022 г. на Теменуга 2019 ЕООД е отразена фактура №2/20.11.2020, с данъчна основа 94338,50

в колона 9 и начисленият ДДС в размер на 18867,70 в колона 10, като издадената фактура в месец ноември е декларирана в дневник продажби един месец по-късно в месец 12.2022г. В дневник продажби за юни 2023г. са отразени и двете кредитни известия и тяхната данъчна основа също в колона 9 в дневника по ЗДДС със знак минус и със стойността на ДДС в колона 10 със знак минус. Издадените фактури в месец юни 2023 без ДДС са декларирани в колона 24 в дневник по ЗДДС, като необлагаема доставка. Начисленият данък по фактури №1 и №2 е със знак плюс, а в кредитните известия е със знак минус и предвид тяхното пълно равенство при издаването на кредитните известия общия размер на начисления данък става НУЛА. Получени плащания в банковите сметки на Теменуга 2019 ЕООД от Тех И. ЕООД са: на 26.09.2022- в размер на 29953 usd; на 14.11.2022- в размер на 49953 usd; на 25.11.2022- в размер на 11002,16 лева, което плащане не е осчетоводено. Видно от предоставените дневници покупки и справки декларации на Тех И. ЕООД, предоставени въз основа на СУ на 18.02.2025 г. фактура N 91/01.10.2022 г. не е отразена в дневник покупки от месец 10 2022- април 2023 г., дата на deregистрация на Тех И. ЕООД. Фактура №2/15.11.2022 г. не е отразена в дневник покупки от месец октомври 2022 до април 2023 дата на deregистрация на Тех И. ЕООД. Кредитните известия издадени от Теменуга 2019 ЕООД на Тех И. ЕООД не са отразени в приложените дневник покупки от октомври 2022 г. до април 2023 г.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, подадена е в срок, поради което се явява процесуално допустима.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или от изпълнителния директор

на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в

информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

С оглед изложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Предмет на оспорване са установените с РА спрямо „ТЕМЕНУГА 2019 г.“ ЕООД задължения по Закона за данък върху добавената стойност за м. 06.2023 г. в размер на 30723.70 лева, представляващ деклариран от жалбоподателя ДДС за възстановяване за периода в размер на 29471,97 и допълнително установен размер за внасяне 1251,73 лева, ведно със съответните лихви в размер на 141.80 лв.

В хода на ревизията безспорно е установено, че „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД /Доверител/ е сключило Договор за поръчка, консултации и представителство от 20.09.2022 г. с “ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД /Довереник/, с подробно описания по- горе предмет, изменен с Анекс № 1 от 8.11.2022 г.

Във връзка с договора е издадена от доставчик „Теменуга 2019“: Фактура №1/01.10.2022г., с Получател Тех И. ЕООД, с предмет: „Консултации и логистична подкрепа съгл.договор- 30000.00 USD без ДДС“, вписана дата на данъчно събитие 01.10.2022, с данъчна основа 59280 лева и дължим ДДС в размер на 11856 лева, обща стойност на фактурата 71136 лева. По фактура №1/01.10.2022 г. жалбоподателят е получил авансови плащания по банков път от „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД на 26.09.2022 г. в размер на 29 953,00 USD, с основание за превода „аванс“ и на 25.11.2022 г. в размер на 11 002,16 лв.

По правилата на чл. 25, ал 7 ЗДДС обаче при авансово плащане- цялостно или частично, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размер на плащането), издадената данъчна фактура №1/01.10.2022 г. е с вписана дата на данъчно събитие 01.10.2022, което е неправилно, защото парите постъпват на 26.09.2022г. Т.е. в случая Теменуга 2019 ЕООД е издала фактурата, не по правилото на получено плащане, а по правилото на извършена услуга.

Издадена е и още една Фактура №2/15.11.2022 г., с Получател Тех И. ЕООД, с предмет: „Консултански услуги съгл. договор и Анекс от 08.11.2022“, вписана дата на данъчно събитие 15.11.2022, с данъчна

основа 94338.50 лева и дължим ДДС в размер на 18867.70 лева, обща стойност на фактурата 113206.20 лева. По фактура №2/15.11.2022 г. жалбоподателят е получил авансово плащане по банков път от „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД на 14.11.2022 г. в размер на 49 953.00 USD, с основание аванс“.

На 30.06.2023 г., във връзка с едностранно прекратяване на договора от страна на „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД, са издадени от същото дружество две кредитни известия: КИ №15/30.06.2023г., с вписано основание: „Едностранно прекратяване на договор от 20.09.2022“, данъчна основа със знак минус: -59280 лева, ДДС - 11856 лева, сума за плащане- 71136 лева, начин на плащане: платежно нареждане; КИ №16/30.06.2023 г., с вписано основание „Едностранно прекратяване на договор от 22.09.2022“, данъчна основа със знак минус: -94338.50 лева, ДДС – 18867.70 лева, сума за плащане- 113206.20 лева, начин на плащане: платежно нареждане. Видно от заключението на ССЧЕ, което се кредитира от съда като компетентно изготвена, при използване на специални знания начисленият данък по фактури №1 и №2 е със знак плюс, а в кредитните известия е със знак минус и предвид тяхното пълно равенство при издаването на кредитните известия общия размер на начисления данък става нула.

По делото не се оспорва, че дружеството- жалбоподател не е възстановило получените по договора суми на „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД.

В тази връзка на същата дата, на която са издадени посочените по- горе КИ- 30.06.2023 г., са издадени от „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД две фактури: Фактура №17/30.06.2023 г. с основание „Неустойка съгл. чл. 6, т.5 от Договор 20.09.2022“, дата на данъчно събитие: 01.10.2022 г., данъчна основа: 59289.00, ДДС: 0.00 лева и вписано основание за нулева ставка или неначисляване на ДДС: Неначислен ДДС, съгласно чл.84 ППЗДДС; Фактура без начисляване на данъчен кредит №18/30.06.2023 г. с основание „Неустойка съгл. чл. 6, т.5 от Договор 20.09.2022“, дата на данъчно събитие: 15.11.2022 г., данъчна основа: 94338.50, ДДС: 0.00 лева и вписано основание за нулева ставка или неначисляване на ДДС: Неначислен ДДС, съгласно чл.84 ППЗДДС.

Видно от ССЧЕ, в протокол за насрещна проверка № П-22221023223123-141-001/03.01.2024г. извършена на Тех инвестмънт ЕООД е описана извършената служебна проверка в дневниците за продажби по ЗДДС на Теменуга 2019 ЕООД по отношение на издадените данъчни фактури и кредитни известия, както и че същите са включени при определяне на резултата за внасяне/възстановяване за съответния

данъчен период. Описано е, че в периода 10.2022г е декларирана продажба в дневника по ЗДДС на фактура №1/13.10.2022г с получател Тех И. ЕООД и че в месец 12.2022г (не в месеца на издаване, а в следващ месец) е декларирана продажба с фактура №2/20.11.2022г. със същия получател. В месец юни 2023 г. са включени в дневник продажби: КИ №15/30.06.2023г към фактура № 1/13.10.2022г с получател Тех И. ЕООД и данъчна основа минус 59280 лева и ДДС в размер на минус 11856 лева; КИ №16/30.06.2023г към фактура № 2/20.10.2022г с получател Тех И. ЕООД и данъчна основа минус 94338,50 лева и ДДС в размер на минус 18867,7 лева. В същия месец е видно деклариране и на фактури 17/30.06.2023 и на фактура 18/30.06.2023г.

От приложена Справка на осчетоводяванията на Клиента Тех И. експертът е установил, че по партидата на клиента Тех Инвест ЕООД са осчетоводени само две от трите постъпили суми, а именно: сумата 59280 лева, която постъпва във валутната сметка на Теменуга 2019 ЕООД с валутно количество 29953 USD на дата 26.09.2022. Валутен курс по фиксинг на БНБ за 26.09.2022 е 2,02761 лева за 1 долар. При договорено възнаграждение 30000 usd и превод от 29953 usd, т.е. има удържана банкова такса 47 usd. Издадената фактура на 01.10.2022 г. с данъчна основа 59280 лева и ДДС в размер на 11856 има обща стойност 71136 лева, което през курса на дата на издаване на фактурата (курс на БНБ на 30.09.2022 2,00639 лева за 1 долар) има равностойност във валута 35454,72 usd, което не е равно на 36 000 usd (30 000 основа и 6000 ДДС). Констатирано е от вещото лице неприлагане на Счетоводен стандарт 21 Ефекти от промените във валутните курсове и по точно при осчетоводяване на сделки в чуждестранна валута. В случая фактурата в лева не е издадена при съответен валутен курс на БНБ, както и не са осчетоводени удържани банкови такси при валутен превод, въпреки че видно от постъпилите долари са удържани такси, вкл. при получен превод в лева. Втората постъпила сума във валутната банкова сметка на Теменуга 2019 ЕООД е 49953 usd на дата 14.11.2022г., при договорен размер 50 000 USD (банкова такса 47) и курс на долара на БНБ за 14.11.2022 е 1,89537 лева за 1 долар, което е 94 768,50 лева. Издадената фактура №2/15.11.2022 е с данъчна основа в лева 94338,50 лева и начислен ДДС 18867,70 лева. Издадените фактури имат обща стойност 184342,20 лева. Постъпилите пари от Тех инвестмънт ЕООД са на стойност 60828,30 лева на 26.09.2022 и 94768,50 лева и 11002,16 лева, общо- 166598,96 лева. Неплатен размер на двете фактури е 17743,24 лева. Според вещото лице, постъпилите пари от Тех И. ЕООД, не са осчетоводени в целия си размер като постъпили от клиента Тех

Инвестмът ЕООД, а само сумата 153 618,50 лева, което е сбор от 59280 лева и 94338,50 лева. Тези 11002,16 постъпили в левовата сметка на дружеството не са осчетоводени в сметка 411 и партидата на клиента Тех И.. Видно от справка по хронология на сметка 411 за 2022 и оборотна ведомост за 2022 г. е, че е отчетен приход от услуги в размер на 153 618,50 лева.

Предвид това е правилен извода на решаващия орган, че фактури №1/13.10.2022 г. и №2/20.11.2022 г., издадени от „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД не кореспондират с договореностите с „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД и реално получените суми от последното, но това не влече щета за фиска.

В процесния казус получените по банков път суми от „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД са въз основа на сключен договор и са с характер на авансови плащания, като за тях е начислен данък.

Както бе посочено по-горе безспорно договора с „ТЕХ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД е прекратен едностранно от страна на жалбоподателя в настоящото производство на основание чл.6, т.5 от същия, като в тази клауза е визирано, че възнаграждението, ведно с натрупаните лихви, се дължи, независимо от прекратяването. Конкретната клауза обаче не е за неустойка. Всъщност, никъде в договора не е предвидена клауза за неустойки при частично или пълно неизпълнение, респ. прекратяване на договора.

В случая, след прекратяване на договора, жалбоподателят на една и същата дата 30.06.2023 г. издава две кредитни известия №15/30.06.2023г. и №16/30.06.2023 г. и две фактури №17/30.06.2023г. и №18/30.06.2023 г., за сумите по КИ. И в двете фактури като основание е посочено „Неустойка съгл. чл. 6, т.5 от Договор 20.09.2022“ и вписано основание за нулева ставка или неначисляване на ДДС: Неначислен ДДС, съгласно чл.84 ППЗДДС.

Уредбата на неустойката в търговското право се изчерпва с установената забрана по чл. 309 от ТЗ за намаляване поради прекомерност на неустойка, дължима по търговска сделка, сключена между търговци. В частта за функциите на неустойката, елементите от фактическия състав на отговорността на длъжника и възможността на кредитора да претендира обезщетение за по-големи вреди от размера на неустойката, отношенията между търговците се регулират от ЗЗД. Съгласно чл.92 ЗЗД неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват. Кредиторът може да иска обезщетение и за по-големи вреди. Правилото на чл. 92 ЗЗД е диспозитивно и при липса на противна уговорка между страните

обезщетителната функция на неустойката се проявява чрез освобождаване на изправната страна от необходимостта да доказва вредите от неизпълнението, но чрез уговорката за неустойката не се ограничава размерът на обезвредата на кредитора. Правилата на чл. 92, чл. 82 и чл. 86 от ЗЗД регламентират дължимостта и размера на неустойка и обезщетение по даден договор. Според Тълкувателно решение от 13 ноември 2014 г. по тълкувателно дело №7/2013 г, на общото събрание на гражданска и търговска колегии при Върховния касационен съд, те настъпват при различен фактически състав. Всяка неустойка съдържа иманентно в себе си и други елементи– обезпечителни, наказателни и санкционни. За да се претендира такава, тя следва да е изрично договорена между страните. В процесния казус това не е налице. На следващо място, следва да се отбележи, че законодателят е уредил отговорността за вреди от неизпълнение на договорно задължение в разпоредбите на чл. 82 и чл. 86, ал. 1 от ЗЗД. На обезщетяване по чл. 82 и чл. 86, ал. 1 от ЗЗД подлежат вреди, чието настъпване и размер следва да е доказано.

Данъчното третиране на лихвите и неустойките е регламентирано с разпоредбите на чл. 26, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност и чл. 84 от Правилника за неговото прилагане. Съгласно чл. 26, ал.1 ЗДДС данъчна основа по смисъла на този закон е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът в зависимост от това, дали доставката е облагаема, или освободена. Според чл. 26, ал. 2 ЗДДС данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. В нормата на чл. 84 от ППЗДДС изрично е визирано, че за документирането на неустойките и лихвите с обезщетителен характер не се издава данъчен документ (вкл. и фактура), а същите се документират с издаване на документ, удостоверяващ плащането им. Т.е. разпоредбата на чл. 84 от ППЗДДС регламентира неустойката на плоскостта на данък добавена стойност и от нея може да бъде направен извод, че при неустойка не се начислява ДДС и не се издава данъчна фактура по смисъла на ЗДДС (Решение № 7829 от 4.06.2012 г. на ВАС по адм. д. № 2504/2012 г., I о и др.). В случаите на разваляне на конкретния договор, уговорените между страните неустойки не са основа за начисляване на данък върху добавената стойност по смисъла на чл. 26, ал. 1 от Закона, тъй като не е налице доставка по смисъла на чл. 6/9 от същия закон. В

този смисъл е и решение на Съда на ЕО (сега СЕС) по дело C-277/05 от 18.07.2007 г., според което чистите парични потоци, каквито представляват лихвите и неустойките внесени по договор, като обезщетение, не са пряко свързани с извършване на възмездна облагаема доставка на стока или услуга, респективно не подлежат на облагане по ЗДДС и не формират добавена стойност.

Съдът намира обаче, че клаузата на чл.6, т.5 от Договора, послужила като основание за издаване на двете КИ и фактури 17/30.06.2023 г. и №18/30.06.2023 г. не визира дължима неустойка при прекратяване на договора, противно на тезата на жалбоподателя.

В тази връзка следва да се отбележи и констатацията на приходните органи, че в обратната ведомост на ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД за периодите от 01.01.2023 г. до 31.08.2023 г. не са посочени получени приходи от обезщетения и неустойки.

Съгласно чл.115, ал.2 ЗДДС Известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1, а когато се издава за доставка, за която е издадена фактура с начислен данък за получено авансово плащане, в 5- дневен срок от датата на връщането, прихващането или уреждането по друг възмезден начин на авансово преведената сума за размера на върнатата, прихваната или уредената по друг възмезден начин сума, което не е налице.

Предвид това е правилен извода на приходните органи, че „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД при разваляне на договора е издало без основание кредитни известия и съответно без основание за платените аванси са издадени двете фактури с предмет на доставката неустойка по договора доколкото такава не е предвидена в договора, при което и неправомерно дружеството е декларирало данък за възстановяване.

Съдът на ЕС е последователен в разбирането си, че борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е призната и насърчавана от тази директива цел и че принципът на недопускане на злоупотребата с право, който намира приложение в областта на ДДС, води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство (решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU: C: 2015: 832, т. 35 и цитираната съдебна практика).

По изложените съображения, настоящият съдебен състав намира, че оспорването на „Теменуга 2019“ ЕООД срещу РА, в частта, в която са установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност за м. 06.2023 г. в размер на 30723.70 лева, представляващ деклариран от

жалбоподателя ДДС за възстановяване за периода в размер на 29471,97 и допълнително установен размер за внасяне 1251,73 лева, ведно със съответните лихви в размер на 141.80 лв., следва да се отхвърли като неоснователно.

При този изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника дължимото се юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 119.24 лева, на основание чл.8, ал.1, вр. чл. 7, ал.2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа (Загл. изм. – ДВ, бр. 14 от 2025 г.).

Мотивиран от горното, Съдът

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221023006060-091-001/13.05.2024 г., издаден от Г. М. В.- Н.- орган, възложил ревизията и С. А. К.– ръководител на ревизията, в потвърдената част с Решение № 1047/31.07.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност за м. 06.2023 г. в размер на 30723.70 лева, ведно с установените лихви в размер на 141.80 лв.

ОСЪЖДА ТЕМЕНУГА 2019“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 119.24 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14– дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ: