

РЕШЕНИЕ

№ 7354

гр. София, 07.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 01.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **1165** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДС и ЗКПО.

Образувано е по жалба от управителя на [фирма], против Ревизионен акт № Р-22220320001128-091-001/29.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 1922/17.12.2020 г.

В съдебното производство дружеството – жалбоподател е представлявано от адвокат, който: поддържа жалбата; ангажира заключение на съдебносчетоводна експертиза, което е прието без оспорване; претендира възстановяване на разноските за водене на делото, съгласно представен списък; представя и писмена защита.

Ответникът, чрез юрисконсулт оспорва жалбата, като счита, че и по време на съдебното производство не са опровергани заключенията на издателите на ревизионния акт, и тези на ответника. Заявява искане за юрисконсултско възнаграждение, като възразява за прекомерност на адвокатското.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура дава заключение за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема следното.

Ревизията е първа за процесните данъчни периоди: по ЗДДС – от 01.04.2018 г., до м. 12.2018 и за корпоративен данък по ЗКПО, за 2018 г. Възложена е с редовно издадена от компетентен орган по приходите заповед. Съставен е ревизионен доклад (л. 45 от делото), срещу който не е възразено и въз основа на който компетентни органи по

приходите са издали процесния РА № Р-22220320001128-091-001/29.09.2020 г. (л. 28). С ревизионния акт: 1. не е признато на дружеството – жалбоподател правото да приспадне данъчен кредит, в общ размер на 14 586, 16 лева, начислен в десет данъчни фактури с издател [фирма], като са начислени и лихви – 3 036, 31 лева; 2. в резултат на отказаното приспадане е коригиран финансовият резултат на дружеството за 2018 г., в посока увеличаването му, като е намален размерът на декларираната данъчна загуба, с 93 467, 05 лева, представляващи отчетени разходи за външни услуги, в резултат на което е приета данъчна загуба 24 143,69 лв., при декларирана такава, в размер на 117 610,74 лв.

Процесуалните действия на ревизиращите органи са описани подробно в доклада и са възприети изцяло от издателите на ревизионния акт. Резултатите от насрещната проверка на [фирма] и приобщените доказателства са дали основание на ответника, в производството по Глава осемнадесета ДОПК да приеме, че: не е доказано наличието на реални доставки по спорните фактури, съответно, непризнаването на разходите, във връзка с тези фактури обуславя законосъобразност на акта и в частта по ЗКПО.

Жалбата до Съда е процесуално допустима, а решението на ответника - Решение № 1922/17.12.2020 г. е валидно.

През ревизираните периоди [фирма] е извършвало консултантска дейност и строителство, чрез възлагане.

С ревизионния акт не е признато упражненото от [фирма] право да приспадне данъчен кредит, в общ размер на 14 586, 16 лева, начислен в десет фактури от [фирма], с предмет на доставките „търговско посредничество и управленски услуги“, с изключение на фактура № [ЕГН]/26.06.2018 г., в която е посочен предмет „посреднически услуги“ (РД, стр. 20, л. 54 от делото). Фактурите са във връзка с Договор за търговско посредничество и управленски услуги, от 01.07.2014 г.

За тези фактури ревизиращите органи са приели, че: отразяват „несъществуващи доставки“, „не се доказва възникнало данъчно събитие и ДДС не е станал изискуем“; предвид уговореното с договора и анекса към него заплащане, ревизиращите са приели, че предметът на договора е обвързан, не с облагаеми доставки, по смисъла на ЗДДС, а с осъществени дейности от физическо лице, по договор за управление и контрол. Тези изводи са мотивирани с фактите и заключенията, че: А/ се касае за доставки между свързани лица, понеже: управителят на [фирма] - Х. Х. Г. е управител и на [фирма]; Х. Х. Г. е едноличен собственик на капитала на [фирма], а през м. 03.2014 г. това дружество е закупило 50% от дяловете на [фирма]; седалището и адресът на управление на двете дружества съвпадат; Б/ [фирма] е декларирано основен предмет на дейност „управление на дялови участия в търговски дружества, както и всякакви незабранени от закона дейности“, като са представени Договор за търговско посредничество и управленски услуги, от 01.07.2014 г. с анекси към него и Договор за административни и счетоводно – консултантски услуги, от 01.01.2015 г. Според договора за търговско посредничество и управленски услуги, от 01.07.2014 г. [фирма] е възложило на [фирма] „да осъществява търговско представителство и управленски, организационни и консултантски дейности“, като възложителят има следните права: „да получава текуща информация за своето финансово, счетоводно и данъчно състояние; да контролира и дава мнения, относно дейността на изпълнителя; да получава комплексно търговско обслужване, включващо кореспонденция с клиенти, изготвяне на оферти и договори и съблюдаване на изпълнението им; да получава управленски и организационни услуги,

състоящи се в ръководство на дейността на фирмата, съгласно законите на Република България, учредителния акт и решенията на Общото събрание, както и контрол на дейността на всички свои работници и служители; да изисква компетентни консултации относно бъдещите си планове и проекти; да изисква компетентни консултации във връзка с трудово-правни въпроси“. Правата на изпълнителя [фирма] са: „да представлява възложителя в отношенията му с всички физически и юридически лица, както и с органите на държавната администрация и местното самоуправление; да изисква от възложителя информация за всичко, което счита, че е необходимо за изпълнението на договора; да изисква промяна на договореното възнаграждение, при значително увеличение на обема на работата или при промяна на клаузите в Дружествения договор“. Задълженията на изпълнителя: „да организира и ръководи дейността на възложителя, съгласно законите на Република България, европейското законодателство, учредителния акт и решенията на Общото събрание на съдружниците; да отговаря за редовното водене на търговските книги на възложителя; да контролира дейността на всички работници и служители на възложителя; да извършва комплексно търговско обслужване в полза на възложителя, състоящо се в търсене на нови клиенти, кореспонденция с тях, съставяне на оферти и договори и контрол на тяхното изпълнение; да се консултира с възложителя относно бъдещите му планове и проекти и при възникване на въпроси от всякакво естество, касаещи услугите по Договора; да опазва търговските тайни на възложителя“. По отношение на заплащането е уговорено следното: възложителят да заплаща на изпълнителя месечно възнаграждение, съгласно възнаграждението на управителя на [фирма], определено с договор за управление и ведомости за заплати, завишено с 3%, като е допусната разлика в дължимата сума, поради нарастващ процент „клас прослужено време“ и променящ се размер на дължимите данъци. С Анекс от 01.01.2015 г. е променено месечното възнаграждение по договора, като е фиксирано на 3 500 лв., без ДДС и е уговорено, в края на всяка календарна година, при изготвяне на годишните финансови отчети на [фирма], [фирма] и [фирма] да се взема сбор от финансовия резултат на същите и на изпълнителя да се изплаща възнаграждение от 4%, на база тази сума.

В подкрепа на изводите си, обобщени по – горе, ревизиращите органи по приходите са взели предвид и приложените „доклади за извършени дейности“, констатирайки, че: са еднотипни, като във всеки от тях услугите са разделени в групи: 1. „общи и повтаряеми дейности“; 2. „търговска кореспонденция с клиенти и доставчици, проверка и съгласуване на договори“; 3. „Проект Зайчар 113/обект „М.“ Е2 + 3“; 4. HR - „Човешки ресурси“; 5. „Прототип“ и 6. „Общи събрания и стратегии“; подписани са от Х. Г., в качеството му на управител и представляващ, едновременно възложителя и изпълнителя; в тях не се съдържат конкретни, индивидуализиращи извършените услуги данни; включени са дейности, не само към жалбоподателя, но и в интерес на трети лица – [фирма] и [фирма], чийто управител и представляващ също е Х. Г.. Установено е, че [фирма] е разполагало с назначени по трудови договори, общо 24 лица, от които: на длъжност „главен счетоводител“ – трима, ръководител Отдел „Човешки ресурси“, ръководител счетоводен отдел, юрисконсулт, системен администратор – трима, оперативен счетоводител, секретар – трима, финансов мениджър, архитект, специалист маркетинг и реклама. В същото време [фирма] е ползвало по трудови договори „асистент офис“, „технически сътрудник“, „търговски директор“ (управителя Х. Г.) и „ръководител проекти“ –В. П. Р., която е съпруга на

управителя Х. Г.. С оглед тези данни е направен извод, че дружеството – възложител е разполагало с достатъчно кадри и не е било необходимо да възлага описаните по – горе дейности на Г. мениджмънт“ Е., а процесните фактури са издадени „формално“. Относно облагането по ЗКПО.

С ГДД по чл. 92 ЗКПО за 2018 г. дружеството е декларирало положителен счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба, в размер на 893 900 ,29 лв., който, след преобразуване, в посока увеличение, общо в размер на 317 315, 64 лв. и в посока намаление – общо, в размер на 1 235 359, 62 лв. е формирал отрицателен данъчен финансов резултат – данъчна загуба 117 610, 74 лв. Основната част от извършените корекции, в посока намаление са формирани от разпределение на дивидент на местни физически лица, в размер над 1 000 000 лв.

Като са се позовали на вече обсъдения по – горе договор за търговско посредничество и управленски услуги с [фирма] и заключението си, че издадените в тази връзка фактури не отразяват действително осъществени стопански операции, ревизиращите органи са приели за неправомерно отчетените разходи по тези фактури, по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“, общо в размер на 93 467, 05 лв. На основание чл. 26, т. 2, вр. чл. 10, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО са извършили корекция, в посока увеличение, със сумата на данъчните основи по издадените от [фирма] фактури, в размер на 93 467, 05 лв. В резултат на така извършеното преобразуване с ревизионния акт е формиран данъчен финансов резултат за 2018 г. „данъчна загуба“, в размер на 24 143, 69 лв.

Съдът приема, че ревизиращите органи са изпълнили задължението си за обективно, пълно и всестранно изследване на всички, относими за случая факти и обстоятелства, като ясно и недвусмислено са дефинирали извода си за неосъществено данъчно събитие (липса на доставки), обоснован с конкретни факти, които не бяха опровергани от страна на дружеството – жалбоподател в съдебното производство. Заключението на приетата без оспорване съдебносчетоводна експертиза само потвърждава фактите, неотречени и от ревизиращите органи, за: съответно осчетоводяване от „доставчика“ [фирма] на процесните фактури в сметка 703 „Приходи от продажби“, в размер на 93 467, 05 лева, като е начислил ДДС, в общ размер на 18 693, 41 лева; счетоводно отразяване и при [фирма], като текущ разход по сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

Жалбата е неоснователна.

1. В частта по ЗДДС.

Не е спорно, понеже не се отрича с ревизионния акт, съответно – потвърждава се и от вещото лице – автор на неоспорената счетоводната експертиза, че в счетоводството на жалбоподателя спорните „доставки“ са били съответно отразени, за да може да предяви претенция за приспадане на данъчния кредит. Спорът по делото изцяло е за това, дали: [фирма], от чието име са издадени спорните данъчни фактури действително е осъществило документираните, в полза на [фирма] услуги - „търговско посредничество и управленски услуги“; получило ли е изобщо [фирма] доставки на такива услуги, за които се каза, че не са индивидуализирани конкретно в съпътстващите фактурите доклади.

За постигане ефекта от облагането с ДДС – само на добавената стойност, посредством еднократното му включване в крайната цена по конкретна доставка, съответно, за да бъдат изпълнени материалноправните изисквания за приспадането на косвения данък, на установяване неизменно подлежи, дали реално е била извършена доставка.

Процесът на изследване реалността на всяка отделна доставка е свързан, както с вида ѝ, така и с наличието на доказателства и обективни признаци, анализът на които да покаже, че е било практически възможно издателят на данъчната фактура да се справи със съответната задача. В тежест на посочения във фактура „получател“, който има претенция да получи начисления ДДС, е да установи реалното извършване на фактурираната доставка, в условията на пълно насрещно доказване. В тази връзка Съдът счита, че описаните и коментирани по-горе писмени доказателства подкрепят становището на ответника за потвърждаване на РА № Р-22220320001128-091-001/29.09.2020 г.

Една от тезите, защитавана от адвоката на жалбоподателя е за неправомерно облагодетелстване на Фиска от това, че [фирма] е внесло дължимият ДДС (твърдение, което остана недоказано), отчитайки фактурите като приход, но в същото време на [фирма] се отрича правото да приспадне данъчния кредит. Задълженията и условията за начисляване и внасяне на ДДС са регламентирани с Глава осма на специалния закон. От друга страна, законосъобразното упражняване правото на приспадане на данъка от лицето – получател на доставката изисква установяване и доказване на: получени реално стоки и/или услуги (чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС); изискуемост на данъка (чл. 25 ЗДДС) и правомерното му начисляване (арг. чл. 70, ал. 5 ЗДДС). При това, условието да е налична редовна данъчна фактура не е достатъчно. В процесния случай е установено безспорно, че: двете дружества са свързани лица, по смисъла на § 1, т. 3, б.б. „г“, „д“, „е“, „ж“ ДР ДОПК; [фирма], като възложител по процесния договор е разполагало с достатъчно и квалифициран персонал, който да „осъществява търговско представителство, управленски, организационни и консултантски дейности, и да контролира дейността на всички свои работници и служители...“.

Представените, като доказателство за извършени услуги месечни доклади, освен че не са датирани, съдържат информация, от която не е ясно, какви конкретни дейности за осъществени. От друга страна, както правилно отбелязва и ответникът в решението си, договорът за търговско посредничество (чл.чл. 49 – 51 от Търговския закон) изисква дължима фактическа дейност, изразяваща се в съдействие за сключване на определени сделки между съконтрагенти, което предполага наличие на писмени данни за: конкретизиране вида и предмета на посредническата дейност; размяна на релевантна информация, относно конкретни сделки; детайлизиране на точния резултат и договаряне на механизъм за контрол и отчет. Такива писмени данни не са представени от страна на оспорващото дружество. Доказателствената стойност на представените едва на вещото лице фото - копия на справки – приложения е дискредитирана от факта, че не са подписани от съставителя и не са представени оригиналите, от които са копирани, като не съдържат и информация, кога са изготвени. Описаните в докладите дейности в частите: „търговска кореспонденция с клиенти и доставчици, проверка и съгласуване на договори“, „Проект Зайчар 113/обект „М.“ Е1 обект Е2 + 3“ и част „Прототип“, не способстват да бъде установено и доказано по несъмнен начин извършване на „търговско посредничество“ от страна на [фирма]. Няма данни и доказателства за конкретните сделки, уредени от Х. Г., в качеството му на

управител на дружеството, което е поело функциите на посредник. Не доказано остана и извършването на документираните със спорните фактури „управленски услуги“. В докладите са описани и дейности, за извършването на които са необходими специални знания в областта на счетоводството, финансите, правото и управлението на човешките ресурси (контролиране на плащанията, проследяване на финансовите резултати и контрол на ликвидността, преглед и контрол на фактури и платежни документи към доставчици, следене на ликвидността на фирмената група, следене на приходи и разходи по отделни проекти, оторизиране на платежни нареждания към клиенти, персонал, държавни институции и др.). [фирма] обаче, не е разполагало с необходимия кадрови ресурс за извършване на така описаните в докладите дейности. Вярно е, че това основание, само по себе си не може да служи като довод да бъде отказано правото на приспадане на кредита, но фактите в тази насока представляват косвено доказателство, в подкрепа на извода за липса на реално осъществени доставки на услуги. В този ред на мисли, според горесцитирания договор от 01.01.2015 г. [фирма] (изпълнител по Договор за търговско посредничество и управленски услуги, от 01.07.2014 г.) от своя страна е възложило на [фирма] именно извършването на административни и счетоводно-консултантски услуги, каквито се твърди да е извършило в полза на дружеството - жалбоподател.

Твърдението на защитата на жалбоподателя, че арх. Х. Г. и неговият екип не са получавали възнаграждение от [фирма] или от други дружества от групата, а са получавали такова, като служители на [фирма], не може да служи като аргумент (косвено доказателство), в подкрепа на тезата за наличие на реални доставки по процесните фактури. В договора за търговско представителство и управленски услуги цената на доставката е обвързана с възнаграждението на Х. Г., като управител на [фирма] и с финансовите резултати на свързаните дружества. От този факт следва, че предметът на договора е обвързан, не с облагаеми доставки, по смисъла на ЗДДС, а с осъществяване на дейности от физическо лице, по договор за управление и контрол. Управителят на О./Е. организира и ръководи дейността на дружеството, и го представлява.

2. По ЗКПО.

Описаните по – горе и извършени с ревизионния акт корекции по ЗКПО са свързани с непризнаване правото на приспадане данъчен кредит по десетте фактури от [фирма], с оглед на което правилно не са признати за данъчни цели отчетените по тези фактури разходи по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Обосновано и мотивирано е прието, че финансовият резултат за 2018 г. следва да бъде коригиран в посока увеличение, със стойността на отчетените разходи по фактурите, издадени от [фирма], предвид наличието на хипотезата на чл. 26, т. 2, вр. чл. 10, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО.

За първи път с писмената си защита, представена двадесет и един дни след приключване на устните състезания по делото, адвокатът на [фирма] се позовава на друг, издаден на дружеството ревизионен акт - №

P-22220318002723-091-001/16.01.2019 г. и на това, че е бил предмет на оспорване по адм. дело № 6061/2019 г. на Административен съд София – град, 7^{-ми} състав, приключило с Решение № 5192/07.10.2020 г. (невлязло в сила, оспорено пред ВАС-адм. дело № 10387/2021 г.), отменящо акта. Призивът е, понеже се касае за „продължаващи доставки“ настоящият съдебен състав да приложи „еднакво закона в тези еднакви случаи...“. Настоящият състав обаче отчита, че в цитирания случай ревизионният акт отново не е в полза на [фирма], а отмяната му с невязло към настоящия момент съдебно решение не обвързва 14^{-ти} състав на Съда. Принципите за правна сигурност и за защита на легитимните правни очаквания изискват решаване на сходни случаи по идентичен начин, но обвързват само административния орган. Свободата на Съда да взема решенията си по вътрешно убеждение не може да бъде подчинена единствено и само на споменатите принципи.

В заключение - Ревизионен акт № P-22220320001128-091-001/29.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 1922/17.12.2020 г. е издаден от материално компетентни органи по приходите, в резултат на правилно прилагане на относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС и ЗКПО. Съобразен е с установените в ДОПК процесуални правила. Актът е законосъобразен и обоснован. Постановен е в съответствие с изискванията за форма. Жалбата подлежи на отхвърляне, поради което е основателна претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение. Съдът, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, при материален интерес от общо 111 089 лева (14 586 лева главница и лихви – 3 036 лева по ЗДДС; по ЗКПО – 93 467 лева – сумата, с която е намален размерът на декларираната загуба), определя юрисконсултското възнаграждение, в размер на 3 641 лева. Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от [фирма], против Ревизионен акт № P-22220320001128-091-001/29.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 1922/17.12.2020 г., относно: непризнато право на приспадане данъчен кредит, в общ размер на 14 586, 16 лева и лихви – 3 036, 31 лева; коригиране финансовия резултат за 2018 г., в посока увеличаването му, с намаляване размера на декларираната данъчна загуба, с 93 467, 05 лева, представляващи отчетени разходи за външни услуги.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 3 641 лв. (три хиляди, шестстотин и четиридесет и един лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: