

РЕШЕНИЕ

№ 6802

гр. София, 14.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 10.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **3667** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Е. К. ЦРТ“ Дружество регистрирано в У. срещу РА №Р-22002221001094-091-001/13.12.2021г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], изменен с Решение №351/07.03.2022г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя ревизионният акт е издаден в противоречие с разпоредбите на материалния закон, включително практиката на съдилищата и насоките за тълкуване на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие („О.“), допуснати са съществени процесуални нарушения и противоречия е целта на закона. Не са налице критериите за формиране място на стопанска дейност и България. За Е. липсва самостоятелна стопанска дейност. Не могат да формират място на стопанска дейност инцидентно оказваните консултантски услуги към клиенти, особено когато предметът на дейност на последните няма общо с консултации. Това не е дейност по самостоятелно опериране на българския пазар. Консултантската дейност на територията на България на Е. не би могла да се възприеме като независима стопанска дейност - такава, каквато по принцип би упражнявало едно дъщерно дружество с предмет на дейност оказване на консултантски услуги. Липсва фиксиран обект в страната, от който се извършва дейността.

Е. е декларирало още в хода на първата ревизия, че не разполага със собствени и/или наети обекти на територията на страната. Когато спорадично ползват помещения на

клиентите на Е., консултантите споделят тези помещения с персонала на конкретния клиент и не ги използват самостоятелно и непрекъснато. Липсва достатъчна трайност на дейността в страната. Според практиката на Върховния административен съд, установяването дали едно предприятие е имало присъствие от шест месеца се извършва чрез изчисляване на фактическите дни на престой или преминаване на съответния праг. (Решение № 5922 от 28.04.2011 г. по адм. д. № 13060/2010г.) Органите по приходите неправилно тълкуват изискването за наличие на период от шест последователни месеца и погрешно приемат, че независимите подизпълнители-консултанти са били в страната за такъв период от време в рамките на една календарна година. На самостоятелно основание Е. не може да формира място на стопанска дейност в страната чрез процесните услуги, тъй като не извършва услугите чрез свои служители, а чрез независими подизпълнители-консултанти. Не е налице персонал, чрез който Дружеството е извършвало услугите в страната.

Неправилно с изчислен размерът на установените допълнителни задължения. Макар да признават, че поначало Дружеството има право на приспадане на разходите, приходните органи необосновано отказват да кредитират надлежно представените от страна на Дружеството доказателства за подлежащите на приспадане разходи и не коригират съответно предложения резултат за ревизирия период. Преки разходи са възнагажденията относно превъзлагането на консултантските услуги, платени от Е. на независимите подизпълнители-консултанти. По повод на същите са издадени фактури от подизпълнителя-консултант („Л. България“ и RV С. SRO) към Е.. Част от фактурите включват и възнагаждения, които Е. е платило на същите подизпълнители-консултанти по други проекти извън България, за които ги е ангажирало.

И двете категории фактури включват не само уговореното възнагаждение, но и разносните, които подлежат на възстановяване съгласно съответния договор. Непреките разходи включват административни разходи, мениджърски възнагаждения, суми за застраховка за професионална и договорна отговорност, наемна цена за офиса на Е. в У., откъдето се предоставят част от услугите, възнагаждения за одит услуги, възнагаждения за адвокатски услуги и др.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Т., който поддържа жалбата и претендира присъждане на разноски в размер на 10254лв и 600лв. допълнителен депозит за вещо лице по представен списък.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. М., изразява становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, претендира присъждане на юрисконсултско възнагаждение.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР от 24.02.2021г., е възложено извършването на ревизия на Е. К. ЦРТ за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2017г. до 31.12.2018г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002221001094-092-001 от 07.10.2021г., възражението по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22002221001094-091-001 от 13.12.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Процесната ревизия е извършена в изпълнение на указания, дадени на

основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК с Решение №194 от 05.02.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен и върнат за нова ревизия Ревизионен акт №Р-22221019007611-091-001 от 16.11.2020 г.

Жалбоподателят е дружество, учредено и регистрирано по законите на Република У. със служебен номер за целите на СИДДО [ЕГН]. Извършваната от дружеството дейност е предоставяне на консултантски услуги. С цел събиране на доказателства и изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане, на обявения от лицето електронен адрес е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22002221001094-040-001 от 28.04.2021 г. В отговор са представени документи с писмо вх. №53-00-760-2 от 16.06.2021г. Извършени са насрещни проверки на клиенти на жалбоподателя. За резултата от проверката на „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД е съставен ПИНП №П-29002921078768-141-001 от 15.06.2021г. „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД е представило документи за 2018 г. Не са представени такива за данъчен период 2017г. Представени са приемо-предавателни протоколи за остойностяване на представените от жалбоподателя услуги, схема-календар и приложения за естеството на услугите и място на извършването им.

„Я. Д. Е. И.“ Б.В. е представило при насрещната проверка направени от клиента поръчки, издадени от Е. К. ЦРТ фактури, документи за плащане и счетоводни справки. С протоколи са присъединени документи от първата ревизия на жалбоподателя, както и от направени на дружеството проверки: проверка приключила с А. от 14.10.2019 г. и проверка, приключила с Протокол от 14.03.2018 г., инициирана във връзка с депозирано от дружеството Искане вх. №26-А-15621 от 14.12.2017 г. за прилагане на СИДДО между Република България и Република У..

Установено е, че е налице Рамков договор от месец септември 2016г., сключен между ревизирания субект като изпълнител и „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД, като възложител. Възложени са услуги, целящи повишаване на ефективността и рентабилността на производствените процеси на възложителя, конкретно за производството на завод, находящ се в [населено място]. За целта е изготвена експлоатационна програма. Договорено е предоставяне на стратегически и концептуални консултации, подкрепа на процесите по повишаване на ефективността на производството, обучение, тренировки и контрол. Установено е, че за предоставените услуги задълженото лице е издало на възложителя шест фактури през 2017 г. и четири фактури през 2018 г. Общо за двете години Е. К. ЦРТ е издало фактури на стойност 1 430 878,08 лв. Услугите са третирани от възложителя „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД като технически услуги от консултантско естество. На основание чл. 185, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 4 от ЗКПО дружеството е удържало данък в размер на 10% върху платеното на жалбоподателя възнаграждение.

Органите по приходите са приели, че в случая не се касае за възнаграждение за технически услуги, изплатени в полза на чуждестранно юридическо лице и подлежащи на облагане на основание чл. 12, ал. 5, т. 4 от ЗКПО, а за доходи, реализирани от жалбоподателя от място на стопанска дейност на територията на Република България. Позовали са се на представената от жалбоподателя оферта за услуги от 10.01.2017г., според която за извършване на услугите през 2017 г. задълженото лице е посочило, че ще са необходими 255 консултантски дни, като 80 % от тях ще са на територията на завода в [населено място]. Посочено е, че е налице трайно присъствие на консултантите С. Н. и Р. В. в завода на „АУРУБИС

БЪЛГАРИЯ“ АД в [населено място]. Прието е при ревизията, че жалбоподателят е формирал място на стопанска дейност на територията на България и подлежи на облагане с корпоративен данък на основание чл. 7, ал. 1, изр. второ от СИДДО, а не с данък при източника по чл. 195 от ЗКПО.

По смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ДОПК и чл. 5 от СИДДО с У., Е. К. ЦРТ, според РА е изпълнило критериите за предприятие, формиращо място на стопанска дейност на територията на България. Посочено е, че е налице определено място, от което се извършва дейността - завода на възложителя в [населено място], като спецификата на част от услугите изисква извършването им на място, в обекти на възложителя. Съгласно чл. 5 от договора възложителят следва да определи компетентното лице за контакт по изпълнението на проекта, да предостави на изпълнителя исканата информация и при необходимост да проведе инструктажи за безопасност, свързани с работата на територията на обектите на възложителя, както и да осигури подходящи работни помещения и зали за съвещания. От това е направен извод, че жалбоподателят е ползвал обекти на възложителя. В представените от „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД приемо-предавателни протоколи, подписани с жалбоподателя е посочено, че мястото на изпълнение на услугите е Република България. Посочено е, че дейността е със стопански характер, а не с допълнителен или спомагателен и е налице регулярност или продължителност, съответно дейността няма временен характер. Критерий за определяне на постоянния характер на дейността е периодът, през който е извършвана, а не конкретно броят на дните, през които са предоставяни консултации на възложителя. В подкрепа е цитиран Моделът на СИДДО на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /О./ и е посочено, че период от шест месеца е достатъчен срок, след изтичането на който критерият регулярност следва да се счита за изпълнен. Взето е предвид, че предоставяните от жалбоподателя услуги са част от обичайната му търговска дейност, осъществявана с цел реализиране на приходи. В заключение ревизиращите са посочили, че за да е изпълнено изискването за трайно извършване на търговски сделки с място на изпълнение на територията на Република България, не е необходимо физическите лица, ангажирани с предоставянето на услугите, да са обособили дейността си в обект на територията на страната или физически да са присъствали непрекъснато на тази територия.

Относно предоставените от жалбоподателя услуги на възложителя „Я. Д. Е. И.“ Б.В., е установено, че дружеството е издало на клиента три фактури за периода октомври – ноември 2018г., на обща стойност 67 972,53 лв. Предоставени са консултантски услуги във връзка с имплементиране /реализация, внедряване/ на интегрирана производствена система в цех на възложителя, находящ се в [населено място], [улица]. Услугите са извършвани от посочените по-горе лица - С. Н. и Р. В.. При повторната ревизия, в изпълнение на указанията, дадени с Решение №194 от 05.02.2021г. на директора на дирекция ОДОП, органите по приходите са изисквали от жалбоподателя да представи сключени договори със С. Н. и Р. В., както и документи за направените разходи във връзка с изпълнение на договорите с възложителите. В отговор ревизиращият субект е представил договори за услуги с подизпълнителите „АР ВИ КОНСУЛТ“ С.Р.О., С., VIN SK2021932330 и „ЛИЙН БЪЛГАРИЯ“ ООД. Дадено е обяснение, че същите са предоставяли консултантски услуги чрез С. Н. и Р. В.. С Договор от 01.02.2017г. и Договор от 02.01.2018г., сключени между жалбоподателя и „ЛИЙН БЪЛГАРИЯ“ ООД, е договорено „ЛИЙН БЪЛГАРИЯ“ ООД да предоставя услугите чрез консултанта С. Н.. Установено е, че за периодите от

14.03.2017г. до 03.01.2019г. „ЛИЙН БЪЛГАРИЯ“ ООД е издало на задълженото лице общо 24 фактури и едно кредитно известие, като фактура №164 от 13.03.2018 г. и кредитно известие №164 от 01.12.2018 г. не са представени от жалбоподателя. С договори от същите дати, сключени между ревизирия субект и „АР ВИ КОНСУЛТ“ С.Р.О., С. е договорено предоставяне на услуги чрез Р. В. - консултант.

Предвид констатираното изпълнение на задълженията на жалбоподателя посредством подизпълнители, ревизиращите са посочили, че наетите консултанти нямат статут на независими, тъй като се подчиняват на подробни инструкции и като цяло са под контрол на чуждестранното лице, и че дейността им е следвало да се извършва в рамките на договора, подписан между ревизирия субект и възложителите „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД и „Я. Д. Е. И.“ Б.В.

Във връзка с направените от жалбоподателя разходи ревизиращите са констатирани, че към всяка фактура е приложена таблица /протокол/. Ревизираното лице е обособило разходите в две групи – преки и непреки разходи. Към преките разходи са отнесени платени възнаграждения на подизпълнителите „АР ВИ КОНСУЛТ“ С. Р. О. и „ЛИЙН БЪЛГАРИЯ“ ООД, за което същите са издали фактури. Към непреките разходи са отнесени разходи за платен наем на офис на територията на У., платени възнаграждения за одит и адвокатски услуги, мениджърски възнаграждения, платени застраховки.

С връченото на жалбоподателя искане за представяне на документи органите по приходите са изискали всички документи за направените разходи и доказателства за относимостта им към реализираните приходи. В представени от дружеството фактури, издадени от „ЛИЙН БЪЛГАРИЯ“ ООД е установено, че са включени отработени часове и към други клиенти освен „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД и „Я. Д. Е. И.“ Б.В. В представените фактури и протоколи към тях, подписани с „АР ВИ КОНСУЛТ“ С. Р. О., не са посочени отработени часове и не са конкретизирани договорите или друго конкретно доказателство, насочващо към основанието за тяхното издаване. Установено е, че в приложените към всяка фактура таблици /протоколи/ няма данни на базата на какъв документ са съставени и във връзка с кои договори и клиенти. Относно предоставените от жалбоподателя данни за непреките разходи е направен извод, че липсват доказателства за определянето им. Ревизиращите са формирали заключение за липса на документална обосновааност на разходите, като е посочено, че освен това документите са изискани, но не са представени в превод на български език. Като са обосновавали тезата, че жалбоподателят подлежи на облагане с корпоративен данък на основание чл. 4, ал. 2 от ЗКПО и са цитирали разпоредбата на чл. 7, ал. 1, изр. второ от СИДДО с У. и като не са зачели по основание и размер представените от лицето в табличен вид разходи, органите по приходите са определили данъчна основа за облагане за 2017 г. в размер на 691 278,22 лв. Сумата представлява левова равностойност от сбора на фактурираните за периода суми за извършени услуги към клиента „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД. Посочено е, че на основание чл. 20 от ЗКПО върху тази данъчна основа дължимият корпоративен данък е в размер на 69 127,82 лв., ведно с лихви в размер на 25 982,62 лв.

За данъчен период 2018 г. е определена данъчна основа като сбор от приходите, реализирани от жалбоподателя във връзка с фактури, издадени към клиентите „АУРУБИС БЪЛГАРИЯ“ АД – общо 739 599,87 лв., и „Я. Д. Е. И.“ Б.В. – общо 67 972,53 лв. За същия период са приети за доказани извършени от ревизираното лице разходи в размер на 47 011,33 лв. по фактури №174 от 04.05.2018 г., №176 от

05.06.2018 г., №193 от 01.11.2018 г. и №203 от 03.12.2018 г., издадени от „ЛИЙН БЪЛГАРИЯ“ ООД. След като от сбора от установените приходи в размер общо на 807 572,40 лв. са приспаднати признатите разходи в размер на 47 011,33 лв., е определена данъчна основа за облагане в размер на 760 561,07 лв. и дължим данък в размер на 76 056,11 лв., ведно с лихви в размер на 20 874,85 лв.

С Решение №351/07.03.2022г. Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП ИЗМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22002221001094-091-001 от 13.12.2021г. в оспорената пред него част като: установения с РА корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2017г. в размер на 69 127,82 лв. определя на 67 789,57лв., ведно със съответните лихви; установения с РА корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2018 г. в размер на 76 056,11 лв. определям на 73 277,95 лв., ведно със съответните лихви. Административната инстанция е намерила за неоснователно възражението, касаещо място на стопанска дейност и за частично основателно възражението за признаване на разходи, във връзка с представени от жалбоподателя фактури.

В хода на съдебното производство е прието неоспорено от страните заключение на назначената по искане на жалбоподателя съдебно – икономическа експертиза. Според вещото лице, при повторната ревизия органите по приходите са изисквали от жалбоподателя да представи сключени договори със С. Н. и Р. В., както и документи за направените разходи във връзка с изпълнението на договорите с възложителите. В отговор жалбоподателят е представил договори за услуги с подизпълнителите Ар Ви консулт С.Р.О, С. от дата 02.01.2017г., находящ се на л.166 от приложение 3/3 на делото и договор от дата 02.01.2018г., находящ се на л.177 от приложение 3/3 на делото) и с Л. България ООД договор от 01.02.2017г., находящ се на л.187 от приложение 3/3 на делото и договор от 02.01.2018г., находящ се на л.197 от приложение 3/3 на делото). Дадено е обяснение, че същите са предоставили консултантски услуги чрез С. Н. и Р. В. (л.207 от приложение 3/3 на делото). Видно от обясненията, жалбоподателят е ангажирал независими консултанти-подизпълнители, чрез които да бъдат предоставени услугите по проектите на жалбоподателя в България през ревизирия период, а именно проектите с А. България АД и Я. Д. Е. О. БГ ЕООД. С договор от 01.02.2017г и договор от 02.01.2018г., сключени между жалбоподателя и Л. България ООД е договорено, че Л. България ООД ще предоставя услугите чрез консултанта С. Н.. Съответно за периодите от 14.03.2017г. до 03.01.2019г. Л. България ООД е издало на жалбоподателя общо 24 фактури и едно кредитно известие, като фактура No 164 от 13.03.2018г. и кредитно известие 164 от 01.12.2018г. не са представени от жалбоподателя. Издадените фактури от „Л. България“ към Е. са описани на стр. 34 от делото. С Договори от дати 01.02.2017г. и 02.01.2018г., сключени между жалбоподателя и Ар Ви Консулт С.Р.О., С. е договорено предоставяне на услуги чрез Р. В. - консултант.

Експертизата е направила обобщение на данните по делото, за да изчисли колко е общият брой дни за всяка от ревизираните години 2017г. и 2018г., в които подизпълнителите „Ар В и Консулт“ и „Лийн България“ООД са работили едновременно на място в България във връзка с процесните консултантски услуги на „Аурубис България“ АД. С. Н. е работил през 2018г. 109 дни на място в завода на А., а Р. В. е работил 55 дни. За 2017г. не са налични обобщени данни по делото, поради това експертизата е сумирала данните от приложените таблици по дни и месеци, но без да има конкретни данни къде са извършени посещенията. С. Н. е извършвал услуги 111 дни, Р. В. - 78 дни и Л. З. – 1 ден. С. Н. е работил самостоятелно за 2018г. 54 дни, а Р. В. самостоятелно не е работил на място в завода А. през 2018г. през 2017г. самостоятелните им дни са съответно 42 и 9 дни. На въпроса: Колко е общият

брой за всяка от ревизираните години /2017 г. и 2018 г./, в които подизпълнителите „Ар В и Консулт“ с.р.о. и „Лийн България“ ООД са работили едновременно на място в България във връзка с процесните консултантски услуги за „Якобс Дау Егбертс ОПС БГ“ ЕООД? Колко дни всеки един от двамата подизпълнители е работил самостоятелно на място за „Якобс Дау Егбертс ОПС БГ“ ЕООД за всяка от ревизираните години? Общо отработените дни са, както следва:

За 2017г. - няма данни; за 2017г. съответно 12 и 7 дни; а всеки един от двамата подизпълнители е работил самостоятелно на място за „Якобс Дау Егбертс ОПС БГ“ ЕООД за 2017г. - няма данни, аз за 2018г. – съответно 6 и 1 ден.

Видно от обяснението на жалбоподателя, което е представено на л.207 от приложение 3/3 на делото, разходите, които жалбоподателят е правил във връзка с предоставените услуги в полза на А. Б. и Я. БГ могат да се обособят в две групи - преки и непреки разходи:

ПРЕКИТЕ РАЗХОДИ - представляват възнагражденията относно превъзлагането на консултантските услуги, платени от жалбоподателя на независимите подизпълнители - консултанти. По повод тези разходи са издадени процесните фактури. Тези разходи включват не само уговореното възнаграждение, но и разноските, които подлежат на възстановяване, съгласно сключените договори. За определяне на сумите по фактурите са съставяни месечни отчети за изработените дни, т.нар. присъствени форми, от които експертизата е извлякла необходимата информация, за да даде отговор на поставените й въпроси.

НЕПРЕКИТЕ РАЗХОДИ - включват административни разходи, мениджърски възнаграждения, суми за застраховка за професионална и договорна отговорност, наемна цена за офиса на жалбоподателя в У., откъдето се предоставяли част от услугите, възнагражденията за одит услуги, възнаграждения за адвокатски услуги и др. подобни. Частта от разходите, която е относима за дейността в България през ревизирания период е определена на база на процентно съотношение между реализираната от жалбоподателя в България печалба към общо реализираната от цялостната дейност на Е. печалба. В обяснението на л.208 от приложение 3/3 на делото е посочено, че приходите и разходите са обвързани.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени съответните доказателства. Спазени са административно-производствените правила на ДОПК за извършване на ревизията, но неправилно е бил приложен материалният закон.

Понятието „място на стопанска дейност“ се съдържа в §1, т. 5 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК във връзка с §1, т. 2 от ДР на ЗКПО. Видно от б. „в“, „място на стопанска дейност“ е и трайно извършване на търговски сделки с място на изпълнение в страната, дори когато чуждестранното лице няма постоянен

представител или определено място.

Понятието „място на стопанска дейност“ е дефинирано и в чл. 5 от Модела на СИДДО на О. и чл. 5 от СИДДО между Р България и Р У.. Съгласно чл. 5, т. 1 от СИДДО, за целите на спогодбата „място на стопанска дейност“ означава определено място на дейност, чрез което се извършва цялостно или частично стопанската дейност на едно предприятие. С т. 2 и т. 3 от разпоредбата са конкретизирани обектите, които са включени в дефиницията за място на стопанска дейност /място на управление, клон, кантора, фабрика, работилница, мина, нефтен или газов кладенец, кариера и всяко друго място за добиване на природни богатства, както и строителна площадка, строителен или монтажен обект, на който работата продължава повече от 12 месеца/. Съгласно чл. 5, т. 5 от СИДДО, счита се, че предприятието има място на стопанска дейност и тогава, когато лице, което не е представител с независим статут /брокер, общо комисионер или друг/, действа от името на предприятието и има и обичайно упражнява в едната договаряща държава правото да сключва договори. В този случай се счита, че това предприятие има място на стопанска дейност в тази държава по отношение на всички дейности, които това лице извършва за предприятието.

В Коментара към Модела на О. е разяснено, че място на стопанска дейност е налице и когато липса постоянно помещение, оборудване или машини, собственост на предприятието или наети от него. Съгласно Коментара, достатъчно е наличие на пространство, в рамките на което може да осъществява дейността си, като не е необходимо правото на ползване на пространството да е оформено по законов ред, например с договор за наем или за ползване. Дейността следва да се извършва от лица, които са зависими от предприятието, а именно стопанската дейност да се осъществява от служители на предприятието или от лица, получаващи инструкции за действията си. Също така в Коментара, т. 5 относно дефиницията на място на стопанска дейност е посочено, че трябва да има връзка между мястото на дейност и определена географска точка.

Съгласно т. 32 от Коментара към Модела на О. лицата, чиято дейност може да представлява за предприятието „място на стопанска дейност“ са „зависимите представители/агенти“, т. е. лица, независимо дали са служители или не, които обаче не са независими. Тези лица могат да бъдат физически или юридически лица и не е необходимо да бъдат местни лица или да имат място на дейност в държавата, в която действат от името на предприятието.

Следващият критерий при определяне на място на стопанска дейност според Коментара е стопанската дейност да е с постоянен характер, съответно да не е извършвана за период по-малко от шест месеца. В тази връзка в коментара на чл. 5, т. 6.1 е посочено, че временните прекъсвания на дейностите не означават край на съществуването на мястото на стопанска дейност. Посочено е също, че когато определено място на дейност се използва за кратки периоди, но това става периодично и редовно в продължение на дълъг период от време, това място на дейност не бива да се счита, че има само временен характер.

С писмо вх. №53-00-808#2 от 26.06.2020г. от пълномощника на жалбоподателя е дадено обяснение относно конкретния вид на извършваните услуги, чиято цел е повишаване на ефективността и рентабилността на производствените процеси на възложителя. По-конкретно услугите са описани като предоставяне на стратегически и концептуални консултации, подкрепа на процесите по повишаване на ефективността на производството, обучение и тренировки, контрол, както и активна подкрепа по време на осъществяване на експлоатационната програма с пет стълба за производството в завода на възложителя в [населено място].

Според съда, не се доказва по делото, че ревизираното лице Е. К. ЦРТ е извършвало

дейност в България чрез „място на стопанска дейност“ по смисъла на §1, т. 5 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК във връзка с §1, т. 2 от ДР на ЗКПО. Също по смисъла на приложимата СИДДО между България и У. и Коментара на О., място на стопанска дейност се формира, когато чуждестранно лице осъществява икономическа дейност в страната чрез определено място, където трайно е разположено, налице е определена трайност във времето на това място и връзка между развиването на стопанската дейност и мястото. Тези критерии трябва да са дадени в кумулативност.

Безспорно е, че осъществяваната дейност от унгарското дружество е стопанска дейност и същата няма подготвителен или помощен характер. Дейността не е осъществявана от място на стопанска дейност, тъй като не е налице конкретно определено място, посредством което да се осъществява стопанската дейност в България. Самото присъствие на предприятието на определено място (в случая по единия от договорите, този с А. България е посочено място – завода в [населено място]) не означава, че предприятието разполага с това място. За да се приеме, че конкретно място (определено пространство), представлява място на стопанска дейност, е необходимо това място да бъде фиксирано, установено конкретно и да има постоянен характер.

Съгласно т. 29 от Коментарите към чл. 5, параграф 1 от Коментара на О., (версия 2017г.), „доколкото мястото на осъществяване на дейността трябва да е определено, също така следва, че място на стопанска дейност съществува, единствено ако мястото на дейността притежава определена степен на постоянство, т.е. не е с временен характер ... практиката е показала, че място на стопанска дейност не може да се търси в ситуации, при които дадена дейност е била извършвана в определена държава чрез място на дейността, поддържано за по-кратко от 6 месеца.“

От представените по делото писмени доказателства и приетата без възражения съдебно - икономическа експертиза се установява, че нито през 2017г., нито през 2018г. Е. К. ЦРТ не е имало присъствие в страната 6 месеца или 180 дни. Вещото лице е установило, че по проекта на А. България, Е. е имало присъствие от максимум 111 дни през 2017г. и 109 дни през 2018 г., а по проекта на Я. БГ не е имало присъствие през 2017г., а през 2018г. е имало присъствие от максимум 12 дни. Т.е., през нито една от ревизираните години консултантите не са присъствали в страната 180 дни. Съгласно практиката на ВАС (Решение № 5922 от 28.04.2011г. по адм. д. № 13060/2010г., Решение №10385 от 12.08.2009г. по адм. д. №15316/2008г.), установяването на присъствието се извършва чрез изчисляване на фактическите дни престой, без значение в рамките на колко месеца от една календарна година са тези дни. Това разбиране отговаря на използвания в коментара израз „поддържано за по-кратко от 6 месеца“, тъй като поддържано е място, когато дейността в рамките на 6 месеца е извършвана без прекъсване, какъвто настоящият случай не е. Ето защо, не могат да се възприемат доводите на органите по приходите, че е достатъчно дейността да се извършва в по-кратки интервали от време, но с определена повторемост в един по-дългосрочен период.

Липсата само на един от критериите е достатъчна за опровергаване на твърдението в РА за място на стопанска дейност. Но освен липсата на времевия критерий, в случая не може да се приеме, че проявените консултантски услуги от Е. К. ЦРТ представляват независима стопанска дейност. Консултантите, видно от съдържанието на договорите не са извършвали услугите от фиксирана материална база в страната (помещения, обекти), до която да са имали неограничен и независим достъп, както и са нямали определени работни места, услугите не са извършвани непременно на място в съответния завод/цех, а само при нужда консултантите са работили в помещения на клиентите на Е., а през останалата част - от офисите или

от домовете си, които освен в страната са и извън България. Отделно от това Е. не може да формира място на стопанска дейност в страната чрез процесните услуги, тъй като не ги извършва чрез свои служители, а чрез независими подизпълнители -консултанти. Статутът на независимия подизпълнител/агент е очертан в Коментара към модела на О. т.32, където са посочени белезите, на които трябва да отговаря. Консултантите, които Е. е ангажирало за процесните услуги „Лийн България“ ООД и „Ар ви Консулт“ С.Р.О. сами са организирали работния си процес, нямат фиксирано от възложителя работно време и работно място, ползват собствени лаптопи и мобилни телефони, в договорите не се урежда детайлно инструктиране и цялостен контрол от Е., нито търсене на одобрение или разрешение за начина на извършване на услугите от консултантите, няма ограничение да работят и по проекти, възложени от други лица, поради което не могат да се считат зависими.

Предвид изложеното РА, с който на дружеството жалбоподател са установени задължения за корпоративен данък над декларирания по ЗКПО за ревизираните данъчни периоди 2017г. и 2018г. и са определени съответни лихви се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на делото на жалбоподателя се дължи присъждане на направените разноски. Претендират се разноски общо 10254,24лева, но предвид направеното от юрк. М. възражение за прекомерност на претендирания адвокатски хонорар, съобразно материалния интерес, съдът определя разноски в размер на 4972 /четири хиляди деветстотин седемдесет и два/ лева.

Жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли изцяло. Следва на ответника да се присъди поисканото юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения във вр. с чл. 161, ал.3 ДОПК в размер на 1082/ хиляда и осемдесет и два/ лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК АССГ, 11 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Е. К. ЦРТ“ Дружество регистрирано в У. РА №Р-22002221001094-091-001/13.12.2021г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], изменен с Решение №351/07.03.2022г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с което е определен корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2017г. в размер на 67 789,57лв., а за данъчен период 2018 г. в размер на 73 277,95 лв.

ОСЪЖДА „Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП да заплати на „Е. К. ЦРТ“ Дружество регистрирано в У. разноски по делото в размер на 4972 /четири хиляди деветстотин седемдесет и два/ лева.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: