

РЕШЕНИЕ

№ 5489

гр. София, 28.09.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 10.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **14200** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] чрез Р. Ю., в качеството на управител, срещу ревизионен акт /РА/ №Р-22221017006952-091-001/12.06.2018 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията.
Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е неправилен и незаконосъобразен. Изложено е несъгласие с констатациите на органа по приходите и се твърди, че задълженията с обжалвания РА са определени при допуснати нарушения на материалния и процесуалния закони. В жалбата са посочени конкретни съображения по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури. Исква съдът да отмени оспорения ревизионен акт в обжалваната част. Претендира присъждане на съдебно-деловодни разноски.
В открито съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован не изпраща представител.
Ответникът по жалбата - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител – юрк. Н., оспорва жалбата, като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.
Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи

служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221017006952-020-001 от 12.10.2017 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по реда на ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2016 г. до 31.08.2017 г. Последната е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 27.10.2017 г. и съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 27.01.2018 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221017006952-020-002 от 16.11.2017 г. е разширен обхватът на ревизията, като е включено установяването на задължения по реда на ЗКПО за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. Срокът на ревизията е продължен до 27.03.2018 г. със заповед № Р-22221017006952-020-003 от 26.01.2018 г. Всички посочени заповеди са издадени от Х. Б. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221017006952-092-001/27.04.2018 г., връчен по електронен път на 14.05.2018 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение срещу констатациите в доклада, което било прието за неоснователно.

След преценка на извършените при ревизията действия, на установените факти и обстоятелства, органите по приходите са постановили процесния РА № Р-22221017006952-091-001/12.06.2018 г., от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

В хода на ревизионното производство, органите по приходите са извършили процесуални действия по реда на ДОПК, резултатите от които са приложени като доказателства към РД, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от РА и приетата от съда административна преписка. Установено е следното:

Не е спорно, че основната дейност на [фирма] през процесния период е да извършва доставки на туристически услуги, в качеството си на туроператор, а именно – предоставяне на туристически пакети, услуги по хотелско настаняване, туристически обиколки на клиенти на чуждестранни партньори /други туристически компании без регистрация по българското законодателство/, продажба на самолетни билети, посещения на музеи и др. За осъществяване на дейността си жалбоподателят притежава Удостоверение за регистрация на туристическа дейност-туроператор №Р.-01-6268 от 12.12.2008 г., издадено от Държавната агенция по туризъм на Република България.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. В отговор на 07.12.2017 г. и на 01.03.2018 г. са представени документи и писмени обяснения подробно описани в констативната част на РД.

На основание чл. 47 от ДОПК с протокол №Р-22221017006952-П.-001 от 22.03.2018 г.

са присъединени доказателства, събрани в хода друго контролно производство с УИН №П-22221017160879.

След анализ на представената от жалбоподателя счетоводна и търговска документация и събраните в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите са приели, че са налице основания за коригиране на декларациите от дружеството задължения и за начисляване на лихви, както следва:

I. В частта по ЗКПО

Ревизиращият екип е извършил анализ на движенията по счетоводните сметки за ревизирувания период, при което е установил, че по дебита на счетоводна сметка 609 „други разходи” на оборотната ведомост за 2016 г. са отразени суми в размер на 55 761,08 лв. В тази връзка с ИПДПОЗЛ №Р-22221017006952-040-002/14.02.2018 г. са изискани всички първични документи, в т.ч. фактури, парагони, мемориални ордери и др., от които е формирано салдото по сметка 609. След анализ на представените документи, ревизиращите са установили, че за отчетените разходи в размер на 30 946,07 лв. са налице ограниченията предвидени в разпоредбата на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, предвид следното:

По отношение на осчетоводен разход в размер на 4 147,00 лв. от ревизираното дружество е представена фактура № 01000000035/07.06.2016 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] на [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Ревизиращите са приели, че процесния разход не е свързан с дейността на ревизираното лице, тъй като фактурата е издадена на друго данъчно задължено лице, поради което на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО, не е признат за данъчни цели и с него е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на [фирма] за 2016 г.

По отношение на осчетоводената по дебита на сметка 609 сума в размер 26 799,07 лв. от страна на ревизираното дружество не са представени първични счетоводни документи, които да обосновават, че цитирания разход е документално обоснован съгласно чл. 10 от ЗКПО. От представените аналитични регистри за периода, органите по приходите са установили, че се касае за осчетоводени три броя мемориални ордери, които не са представени от [фирма], поради което на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО със същите е преобразуван счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г.

Във връзка с установеното е определен нов данъчен финансов резултат за 2016 г. данъчна печалба в размер на 94 160,93 лв., при деклариран от дружеството данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 63 214,86 лв. Посочените корекции са резултат от извършеното от органите по приходите преобразуване на счетоводни финансов резултат на [фирма] по реда на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО със сума в размер на 30 946,07 лв. Така с РА е определен дължим корпоративен данък за 2016 г. в размер на 9 416,09 лв. при деклариран от [фирма] корпоративен данък в размер на 6 321,49 лв., както и са начислени лихви за забава в размер на 376,54 лв.

II. В частта по ЗДДС

През ревизирувания период от дружеството са отчетени покупки на услуги във връзка с предоставяните туроператорски услуги. За доставките на услуги, от които пътуващите лица са се възползвали пряко, за периода от 01.12.2016 г. до 31.12.2016 г. [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68 от ЗДДС и това е признато от ревизиращия екип.

Последният обаче, незаконосъобразно не е признал правото на приспадане на данъчен кредит на за периода от 01.01.2017 г. до 31.08.2017 г. дружеството е включило 562

фактури в дневниците си за покупки, с предмет „покупка“. В отговор на връчено искане за представяне на документи ревизираното лице е представило горесцитираните фактури. След анализ на представените документи ревизиращият екип е обособил две групи данъчни документи. За едните – изброени на стр. 12-13 е посочено, че са налице условията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за ползване правото на приспадане на данъчен кредит. За фактури и протоколи по чл. 117 от ЗДДС посочени от стр. 15 до стр. 31 от РД е констатирано, че дружеството не е следвало да ползва право на приспадане на данъчен кредит, съгласно изискванията на чл. 141 от ЗДДС предвид обстоятелството, че същите са с предмет „хотелско настаняване“, „авансово плащане за хотелско настаняване“, „нощувки“, „авансово плащане сезон 2017 г.“, т.е. стоки и услуги, от които пътуващите лица са се възползвали пряко.

При така установената фактическа обстановка и във връзка с чл. 141 и чл. 136, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за периода от 01.01.2017 г. до 31.08.2017 г. на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 121 668,85 лв. по 254 фактури, подробно описани в констативната част на РД и е начислена лихва за неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 7 548,60 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба с вх.№ 53-06-4726 от 30.07.2018 г., пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 24 от 07.01.2019 г. директорът на дирекция „ОДОП“ е потвърдил частично обжалвания пред него РА, като събраните доказателства решаващият орган е отнесъл в подкрепа на изводите на приходните органи, изложени в РА. Потвърден е РА в частта в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 02.2017 г. до м. 08.2017 г. /вкл./, както и в частта на допълнително определените задължения по ЗКПО за 2016 г., ведно с начислените лихви.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза. От заключението на експерта се установява, че не са налични доказателства и не може ясно и категорично да се отговори на въпроса документиран ли е и по какъв начин в счетоводството на дружеството разходът по три броя мемориални ордера на обща стойност 26 799.07лв, т.к. на първо място не са представени самите мемориални ордери, нито първичните счетоводни документи /като фактури, платежни документи, договори и др./, въз основа на които те са съставени Единствено налични са оборотни ведомости и счетоводни справки, които са вторични счетоводни документи. Във връзка с установеното, експертът е приел, че отчетените разходите по сметка 609 „Други разходи“ на стойност 26 799.07лв. не следва да се направи заключение относно тяхното документиране.

Съдът кредитира заключението на вещото лице в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните.

От правна страна:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА, доколкото се установи, че решение № 24 от 07.01.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП е връчено по електронен път на жалбоподателя на 04.11.2019 г., а жалбата до съда е постъпила чрез органа на 15.11.2019 г.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно заповед издадена от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия, както и заповедта за нейното изменение са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път, а срокът на ревизията е спазен.

Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на началник сектор „Ревизии“ – ТД на НАП - С., която е подписала и цитираните заповеди за възлагане на ревизия.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД №Р-22221017006952-092-001/27.04.2018 г. при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА № Р-22221017006952-091-001/12.06.2018 г., от органа по приходите. РА е връчен на управител на дружеството. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. При

издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали реално са извършени услугите по издадени фактури, респ. има ли право оспорващото дружество да приспадне данъчния кредит по тях, както и дали правомерно е определен за довносяне корпоративен данък.

I. Относно определените задължения по ЗКПО.

Срещу констатациите и вменените с РА задължения по ЗКПО жалбоподателят е изложил възражения за незаконосъобразност поради неправилно приложение на ЗКПО. На основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО за 2016 г. е преобразуван счетоводният финансов резултат в увеличение с разходите, несвързани с дейността, по фактури, издадени от [фирма] на [фирма] общо за 4 147,00 лв.

Съдът намира за неправилен извода на органите по приходите по отношение на осчетоводената по дебита на сметка 609 сума в размер на 26 799,07 лв.

Видно от допълнителното заключение по изслушаната в с.з. на 10.05.2021г. ССЕ, неоспорено от страните, което съдът кредитира изцяло, от приложената по делото справка – „Счетоводни записи за м. Декември 2016г. по условие вид документ-Мемориални ордери“ се установява, че по дебита на сметка 609 „Други разходи“ са осчетоводени разходи по 3 броя мемориални ордери с № 3, № 59 и № 100 от дата 31.12.2016г.

От направен сравнителен анализ и изчисления, вещото лице е направило извод, че процесната сума от 26 799.07лв., е формирана от сбора на суми, отразени като разходи по сметка 609 в мемориални ордери с номера 100 и 59, а именно: (4889.57+8105.50+13804.00).

С оглед горното и по-специално предвид заключението на вещото лице, неправилно ревизиращият екип е достигнал до извода, че за отчетените разходи на външни услуги не е доказано реалното изпълнение на стопански операции, което предполага наличието и на разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, според който не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон /в случая не са представени първичните счетоводни документи – мемориални ордери/. Изготвената и приета експертиза след анализ на всички представени по делото доказателства, описва подробно счетоводните операции във връзка с трите броя мемориални ордера. Според вещото лице, касателно записванията в мемориален ордер МО № 3 от 31.12.2016г., от движението в аналитичен регистър по с-ка 401 с контрагент [фирма], се установява, че за период 25.07.2016г. - 31.12.2016г. от [фирма] е платена на [фирма] обща сума в размер на 1098.00лв., съответно е осчетоводена фактура № [ЕГН]/25.07.2016г. на стойност - 558.00лв. Остава предплатен остатък в размер на 540.00лв. Сумата е осчетоводена по дебита на с-ка 609 с мемориален ордер № 3/31.12.2016г. с основание софтуерни услуги. Копие от цитираната фактура Ф-ра № [ЕГН]/25.07.2016г. е представено с предмет „софтуерни услуги“ на стойност 558.00лв., тип на плащане по банков път.

От движението в аналитичен регистър по с-ка 401 с контрагент [фирма], се установява, че на 28.07.2016г. от [фирма] е платено на [фирма] сума в размер на 3000.00лв. Сумата е осчетоводена по дебита на с-ка 609 с мемориален ордер № 3/31.12.2016г. с основание – дипляни. Копие от Ф-ра № 1066/28.07.2016г. е представено с предмет „отпечатване на брошури „ на стойност 3000.00лв., тип на плащане по банков път.

От движението в аналитичен регистър по с-ка 401 с контрагент [фирма], се установява, че на 07.01.2016г. е платено на [фирма] сума в размер на 335.68лв. Сумата е осчетоводена по дебита на с-ка 609 с мемориален ордер № 3/31.12.2016г.

Относно записванията в мемориален ордер МО № 100 от 31.12.2016г., експерта установява следното: „Във връзка с отчетения разход на стойност 8105.50лв. бе дадено обяснение от страна на жалбоподателя и по-точно от Р. Ю. – управител, че през 2014г. „А. тур“ има сключен договор за наем с хотел в Р.. В същият хотел на рецепция се предлагат напитки- вода, безалкохолно и пакетирани храни. През 2014г. с-ка 304 „Стоки“ се приключва със салдо 8105.50лв. Стоките не са изписани и остават като налично салдо. През 2016г. при годишно приключване се изчиства салдото по сметка 304 , т.к стоките вече не са налични и договора с хотела е приключил. Относно заприходения в същия ордер № 100 разход на стойност 4889.57лв., е представено копие на Ф-ра № 561/04.11.2015г., издадена от [фирма] на [фирма] с предмет „гаранция по договор за наем“ на обща стойност 4889.57лв., тип на плащане по банков път.

По отношение на записванията в мемориален ордер МО № 59 от 31.12.2016г., от движението в аналитичен регистър по с-ка 401 с контрагент [фирма], вещото лице установява, че за период 11.07.2016г. - 31.12.2016г. от [фирма] е платена на [фирма] обща сума в размер на 53352.00лв., съответно са осчетоводени фактури на обща стойност - 39548.00лв. Остава предплатен остатък в размер на 13804.00лв. , който е осчетоводен като разход по с-ка 609 „Други разходи“ в мемориален ордер № 59/31.12.2016г. Представени са копия на фактурите, издадени от [фирма], а именно

Фактура № [ЕГН]/22.07.2016г. с предмет „организиране на посещение на А. П. – входна такса“ на стойност 8288.00лв., тип на плащане по банков път; фактура № [ЕГН]/22.08.2016г. с предмет „организиране на посещение на А. П. – входна такса“ на стойност 9504.00лв., тип на плащане по банков път и фактура №[ЕГН]/16.09.2016г. с предмет „организиране на посещение на А. П. – входна такса“ на стойност 7252.00лв., тип на плащане по банков път.

Налични са оборотни ведомости и счетоводни справки, които са вторични счетоводни документи и се базират именно на първичните документи, подробно описани в котнстативно-съоблразителната мчаст на ССЕ.

Следователно, съдът приема, че незаконосъобразно в случая е приложена нормата на чл. 26, т.1 и т. 2 от ЗКПО, поради което РА в тази му част следва да бъде отменен.

II. Относно определените задължения по ЗДДС.

Приходният орган е отказал приспадне на данъчния кредит по чл. 141 и чл. 136, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за периода от 01.01.2017 г. до 31.08.2017 г. на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 121 668,85 лв. по 254 фактури за авансови плащания, за получените услуги от хотелите, където е извършено настаняване на пътуващи лица, с доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и др, които са подробно описани в констативната част на РД и е начислена лихва за неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 7 548,60 лв.

С определеното по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от ревизираното лице задължения за ДДС.

Съдът намира за неправилен извода на приходната администрация, че съгласно изменението на чл. 136, ал.3 ЗДДС, туроператорите са изключени от обхвата на лицата, които не прилагат разпоредбите на глава шестнадесета – Туристически

услуги, а същите формират марж при определяне на данъчната основа на доставката на обща туристическа услуга. Не споделя и извода, че съгласно чл. 141 от ЗДДС „Т. няма право да приспадне данъчен кредит за доставки на стоки и услуги, получени от други данъчно задължени лица.

В Глава шестнадесета на ЗДДС е предвиден специален ред на облагане на туристическите услуги, който регламентира данъчното третиране на „обща туристическа услуга“, по която доставчик е туроператор.

Понятието „доставка на обща туристическа услуга“ е дефинирано за целите на ДДС в чл. 136, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС). Според посочената законова разпоредба това е съвкупност от предоставяни от името на туроператор (или туристически агент) стоки или услуги във връзка с пътуване на турист, за осъществяването на което се използват стоки или услуги, от които туристът се възползва пряко. В такива случаи се приема, че е налице една доставка на обща туристическа услуга (ОТУ), а не множество изпълнени отделни сделки, за всяка една от които да се прави самостоятелна преценка за облагаемост и да бъдат отделно определяни нейните данъчни елементи.

С чл. 136-142 ЗДДС (глава 16 от закона) за извършваните от туроператорите доставки на ОТУ се въвеждат особени правила за определяне на повечето от основните данъчни категории, на които се базира облагането на сделките с ДДС. Това важи най-вече по отношение мястото на изпълнение на доставката, данъчната основа и правото на данъчен кредит; а също така за датата на настъпване на събитието и изискуемостта на ДДС за него.

Аналогично третиране на общата туристическа услуга на това в нашия закон съществува и в чл. 26, параграф 1 от Шеста директива на Съвета на ЕИО от 1977 г., съответно - в чл. 306-310 от заменилата я Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС.

Според практиката на Съда на Европейските общности - С. (сега Съд на Европейския съюз - СЕС), с чл. 26, параграф 1 от Шеста директива (респ. с чл. 306, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО) се пояснява, че предвиденият в тази разпоредба специален режим се прилага за сделките на туристически агенти и туроператори, когато те действат от свое име по отношение на пътуващото лице и при предоставяне на туристическата услуга използват стоки и услуги, получени от други данъчно задължени лица. Следователно от самия текст на посочената разпоредба следва, че предвиденият в нея специален режим може да се приложи по отношение на предоставяната от туристически агент услуга, ако същата е свързана с дадено пътуване (т. 14 и 15 от решение на Съда на Европейския съюз (СЕС) от 9 декември 2010 г. по дело С-31/10 - М. К. Г.), което в случая не е установено, видно от доказателствата по делото и по-специално наличието на фактури само и единствено за авансово плащане в мястото на настаняване без данни за последваща реализация на тази покупка.

На второ място, в същото свое решение СЕС напомня, че чл. 26 от Шеста директива предвижда изключение от общия режим на данъчната основа за някои сделки на туристически агенти и туроператори; и по тази причина упоменатият член трябва да се прилага само доколкото това е необходимо за постигане на целта на директивата (така е и според решение от 22 октомври 1998 г. по дело С-308/96 - М. и В.).

Според СЕС (С.), целта на предвидения в чл. 26 от Шеста директива (респективно в чл. 306 - 310 от Директива 2006/112/ЕО) специален режим е приложимите правни норми да бъдат съобразени с особения характер на дейността на туроператорите и туристическите агенти (действащи от свое име). От съдебната практика следва, че тази дейност най-често се състои от доставката на различни услуги - по-специално транспортни услуги и услуги по настаняване, извършвани както извън, така и на

територията на държавата - членка, където предприятието е установило своята икономическа дейност (или има постоянен обект). Прилагането на общите разпоредби относно мястото на данъчно облагане, данъчната основа и приспадането на заплатения ДДС по получени доставки би довело, поради големия брой услуги и местата на извършените доставки, до практически трудности за предприятията, съответно до възпрепятстване на тяхната дейност (решение на СЕС от 9 декември 2010 г. по дело М. К. Г. - т. 18, и решение от 22 октомври 1998 г. по дело М. и В.).

Съгласно чл. 136, ал. 1 от ЗДДС, когато туроператор предоставя от свое име стоки или услуги във връзка с пътуването на пътуващо лице, за осъществяването на което се използват стоки или услуги, от които пътуващото лице се възползва пряко, смята се, че се извършва една доставка на обща туристическа услуга. „Пътуващо лице” е всяко лице получател на обща туристическа услуга, която не е придобита с цел последваща продажба (т. 37а от § 1 на ДР на ЗДДС). В този смисъл специалният ред на облагане на туристическите услуги се прилага по отношение на доставка на обща туристическа услуга към всяко лице, включително данъчно задължено лице, което е краен получател на услугата, закупило я за собствено ползване, а не с цел последваща продажба.

С разпоредбата на чл. 136, ал. 3 от ЗДДС (изм. ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) действително е заличено изричното изключване от прилагане на специалния ред за облагане на туристическите услуги по отношение на доставките от туроператор към туроператор, но това изключение не следва да се приема безусловно, а по метода на тълкуването да се изведе извод за какъв тип услуга става дума респ. за статута на лицето, което предлага съответната услуга/и.

Съгласно определението на т.37 от & 1 на ДР на ЗДДС за туроператор или туристически агент се счита всяко данъчно задължено лице, извършващо туроператорска дейности/или туристическа агентска дейност по смисъла на Закона за туризма, независимо дали лицето е регистрирано по реда на същия закон. Предвид това статутът на лицето, осъществяващо услугата, е правно ирелевантен при определяне на данъчното третиране на доставката. В тези случаи единствено естеството на предоставяната услуга е определящо за данъчното третиране на доставката. В този смисъл, когато данъчно задължено лице предоставя от името и за сметка на друго лице доставки на стоки и услуги във връзка с пътуване на пътуващо лице, от които пътуващото лице ще се възползва пряко, е приложима именно разпоредбата на чл.136, ал.3 от ЗДДС (изм. ДВ, бр.97 от 2016г., в сила от 01.01.2017г. т.е. това данъчно задължено лице не е доставчик на обща туристическа услуга, която да бъде обложена по реда на Глава XVI на ЗДДС, а същото действа като посредник. В този случай за целите на ЗДДС са налице две доставки:

- Между доверителя и третото лице;
- Между посредника и доверителя.

Предвид изложеното, определящо в случая е от чие име действа лицето, което предоставя услугата на третото лице – от свое име, или от името на първия туроператор (контрагент на жалбоподателя в случая, а именно този който е получил стоките и услугите от другите данъчно задължени лица- хотелиер, ресторантьор, дружество, извършващо транспортна дейност и т.н.) Само в случая, че предоставя услугата от свое име, ще следва да се приложи режима на чл.136, ал.1 ЗДДС, а ако я предоставя от името на другия туроператор-ще следва да се приложи чл.136, ал.1 ДЗДДС.

Именно това обстоятелство не е обсъдено и анализирано в оспорения ревизионен акт, какъв е вида и от чие име и за чия сметка са извършени предоставените от жалбоподателя услуги, във връзка със спорните фактури за доставка.

Както бе отбелязано по –горе, по аргумент от разпоредбите на чл. 136, ал.1 и ал.3 от

ЗДДС, за да се счита, че туристическият агент извършва туристически услуги, следва същия да предоставя услугата от свое име. Според ал.3, разпоредбите на Глава XVI, не се прилагат по отношение на доставките от туристически агенти, когато те действат от името и за сметка на друго лице. Според защитна теза на дружеството именно в такова качество е действало при получаване на процесното плащане, тъй като туристическата услуга се предоставя от друго лице.

По тези съображения настоящият съдебен състав намира, че атакувания РА и в тази му част касателно определените задължения по ЗДДС следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Във връзка с гореизложеното, Административен съд София град, III отделение, 7 –ми състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез Р. Ю., в качеството на управител, РЕВИЗИОНЕН АКТ /РА/ №Р-22221017006952-091-001/12.06.2018 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., с който на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 121 668,85 лв. по 254 фактури, подробно описани в констативната част на РД и е начислена лихва за неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 7 548,60 лв., както и е пределян дължим корпоративен данък за 2016 г. в размер на 9 416,09 лв. при деклариран от дружеството в размер на 6 321,49 лв., и са начислени лихви за забава в размер на 376,54 лв., потвърден с решение № 24/07.01.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, като незаконосъобразен.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четирнадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: