

РЕШЕНИЕ

№ 4104

гр. София, 20.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 22.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **7584** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], чрез управителя А. С., оспорва Ревизионен акт/РА/№ Р-22221020002981-091-001 от 30.12.2020г., издаден от органи по приходите, потвърден изцяло с решение №972/28.06.2021г. на и.д. директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, с който са извършени корекции на декларираните резултати по ЗДДС и са установени задължения за ДДС в размер на 10 120,00лв. и са начислени лихви за забава в размер на 823,72 лв. за данъчни периоди м.11. 2019г. и м.02.2020г., извършени са корекции по ЗКПО за 2018г. и 2019г. и установен допълнително корпоративен данък/КД/ в размер на 125 233,13 лв. и начислени лихви за забава за 2019г. в размер на 6 366,77лв.

В жалбата са въведени оплаквания за незаконосъобразност на акта, аргументирани с твърдения за противоречие между изводите на приходните органи и действителната фактическа обстановка, с духа и целите на закона. Оспорват се констатациите на органите по приходите, като се твърди, че извършената корекция с отчетените разходи за финансови такси е неправилна и необоснована, поради което не се споделя направеното увеличение съгласно чл.26, т.1 ЗКПО на счетоводния финансов резултат. Необоснован е извода за липса на доказателства за реално осъществени доставки на услуги по смисъла на чл.9 от ЗДДС. Твърди, че полученото авансово плащане е основание по чл.25, ал.6 от ЗДДС за издаване на фактура и е свързано с реално извършена облагаема доставка на посредническа услуга по договор. Позовава се на

практика на ВАС и решение на СЕС по съединени дела С-95 и С-96, което не допуска лишаване от правото на приспадане на ДДС при прилагане режима на самоначисляване на данъка. Липсата на доставка води до непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит, но от своя страна води и до корекция в същия размер на начисления от лицето данък. Моли за отмяна на оспорения акт.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Ж., която моли жалбата да бъде уважена. Претендира за разноски съобразно представен списък. Представя писмени бележки.

Ответникът- директорът на Дирекция ”Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С., чрез процесуалния си представител, моли за отхвърляне на жалбата и присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, чрез прокурор Ц., взема становище за основателност на жалбата.

Административен съд София-град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е подадена в срок, от процесуално легитимирано лице, което има правен интерес да обжалва ревизионния акт, предвид установените с него данъчни задължения. По изложените съображения, жалбата е процесуално допустима.

Производството е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020002981-020-001 от 22.05.2020 г., връчена на 08.06.2020 г., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 16.11.2018 г. до 30.04.2020 г. и по ЗКПО за корпоративен данък от 21.06.2017 г. до 31.12.2019 г.

ЗВР е издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник, съгласно заповед №РД-84-2200-429 от 21.05.2020 г., на М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Със заповедта за възлагане на ревизията, съобразно изискванията на чл.113, ал.1 ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т.2-5 ДОПК, както и ревизиращите органи по приходите и срокът за извършване на ревизията.

За резултатите от ревизията, на основание чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020002981-092-001 от 27.11.2020 г., връчен на ревизираното лице. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. В срока по чл.117, ал.5 от ДОПК не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020002981-091-001 от 30.12.2020 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 04.01.2021 г.

С РА са извършени корекции на декларираните данни по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди м. 11.2019 г. и м. 02.2020 г. в резултат на което са установени задължения за ДДС в размер на 10 120,00 лв. и лихви в размер на 823,72 лв., както и извършени корекции по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2018 г. и 2019 г. и установен допълнително

корпоративен данък в размер на 125 233,13 лв. и лихви в размер на 6 366,77 лв. за 2019 г.

Видно от вписаното в търговския регистър, предметът на дейност на ревизираното лице през ревизирания период е: Консултантска дейност в сферата на финансите и бизнес управлението; Консултации и посредничество във връзка с инвестиции на чуждестранни физически и юридически лица; Търговско представителство и посредничество, както и всяка друга дейност, незабранена изрично от закона.

През ревизирания период ревизираното лице е извършвало дейността си на адрес [населено място], район Т., [улица], приземен етаж, офис б. О. се ползва съвместно с [фирма], съгласно представения договор за наем от 01.12.2017 г., сключен между [фирма] – наемодател и [фирма] – наемател.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221020002981-040- 001/15.07.2020 г. В отговор са представени писмени обяснения, оборотни ведомости, главни книги, банкови извлечения, фактури за продажби, фактури за покупки, договори, хронологичен регистър на стопанските операции, счетоводна политика и допълнително банкови извлечения за движението на паричните средства по банковите сметки на лицето. С второ ИПДПОЗЛ №Р-22221020002981-040-002/29.09.2020 г. са изискани допълнително документи, в отговор на което от ревизираното лице са представени с вх. №Р-22221020002981-ПРД-002-И/13.10.2020 г. документи и писмени обяснения, в това число изисканите самолетни билети, хотелско настаняване, договори за услуги, договор за заем и други посочени в искането документи.

Ревизираното дружество е декларирало, че е предоставило услуга по установяване на контакт, преговаряне на добри условия за доставка и цени между две чуждестранни дружества, които въз основа на тези услуги са сключили успешни договори за доставка на стоки и оборудване в К.. Дружеството е предоставило услугите извън страната /Република С. и Обединени Арабски Емирства /О./.

При ревизията е установено, че дружеството финансира дейността си със заемни средства, получени съгласно договор за заем от 28.06.2017 г. за сума в размер на 2 000 000,00 евро, сключен между „FAIRWAY“ L. – дружество, съществуващо по законите на О., като международна компания в свободната търговска зона на Р. Ал К., регистрационен номер IC/20121273 – заемодател и [фирма] /ново име [фирма]-заемател. По банков път са получени 1 290 000,00 евро, осчетоводени по дебита на счетоводна сметка 152 „Получени дългосрочни заеми“ и кредита на 5041 „Разплащателна сметка BG06“ и кредита на 5042 „Разплащателна сметка BG38“. По отношение прилагане разпоредбите на ЗКПО и определяне на корпоративен данък за ревизираните години, приходните органи са установили, че през 2017г. и 2018г. ревизираното лице не е извършвало стопанска дейност, поради което обосновава извод, че отчетените разходи не са свързани с дейността и същите не следва да се признават за данъчни цели. При ревизията приходните органи са констатирали, че за 2019 г. с подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО задълженото лице е декларирало финансов резултат печалба в размер на 249 672,85 лв. Установено е, че през 2019 г. [фирма] е отчетло общо приходи в размер на 1 505 989,10 лв. и общо разходи в размер на 1 254 618,07 лв.

През 2019 г. при същите фактически и правни основания /чл. 26, т. 1 от ЗКПО/ е извършено увеличение на финансовия резултат за 2019 г. с отчетените финансови

разходи в размер на 45 941,48 лв. по счетоводна сметка 621 „Разходи за лихви“. Предвид, че през 2017 г. и 2018 г. задълженото лице не е извършвало стопанска дейност е обоснован изводът, че отчетените разходи не са свързани с дейността и същите не се признават за данъчни цели.

Отчетените в оборотната ведомост приходи в размер на 1 505 989,10 лв. представляват приходи от продажби на услуги, за които ревизираното лице е издало фактура №1/12.05.2019 г. Получател е „ЕМ ТИ ТИ А. СИ ЕНД АР ТИ“ /М. АЕРО С&RT/ с предмет „авансово плащане по договор за бизнес подкрепа и възлагане на услуги от 27.12.2018г. „ и същите съответстват на тези, отразени в ГДД, статия „общо приходи“. Във връзка с декларираната от дружеството сделка за посреднически услуги, предоставени в С. и О., дружеството е документирало и услуги на две дружества, в качеството им на подизпълнители – [фирма] и „Д. Е.“ Л., за което са представени фактури, договори и банкови извлечения за плащания между страните. При извършения анализ на доказателствата, ревизиращите органи са приели, че ревизираното дружество не представя доказателства за реално осъществени доставки на услуги. Формирали са извод, че издадената фактура от [фирма] не отразява вярно сделките и събитията в съответствие с тяхното икономическо съдържание. Приели са, че плащанията от М. АЕРО С&RT са безвъзмездно получени и следва да бъдат отчетени като „друг извънреден приход“ по счетоводна сметка 799 „Друг извънреден приход“.

Органите по приходите не са признали разходи общо в размер на 1 205 077,98 лв., които са осчетоводени по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ по фактура №24/12.11.2019 г., на стойност 50 600,00 лв., и начислен ДДС в размер на 10 120,00 лв., издадена от [фирма] и отчетен разход по ф. №520282/15.10.2019 г. /337 985,00 щ. д./ и

ф. №520294/01.11.2019 г. /307 703,00 щ. д./, издадени от „Д. Е.“ Л., с предмет на доставки консултантски услуги по консултантски договор. Приели са, че с процесните фактури са документирани доставки, за които липсват доказателства, че са реално изпълнени от посочените доставчици. Счетено е, че отразените разходи не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО и Закона за счетоводството /ЗСч/ и не са признати като разходи за данъчни цели. Съобразно установеното на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10 от ЗКПО и чл. 4, ал. 3 от ЗСч е извършено увеличение с отчетените разходи в общ размер на 1 204 680,79 лв. по фактурите, издадени от [фирма] и „Д. Е.“ Л. Също така е установено, че задълженото лице е извършило приспадане на данъчна загуба през 2019 г. в размер на 1 698,18 лв., представляваща декларирана данъчна загуба през 2017 г., но предвид установения през 2017 г. положителен данъчен финансов резултат няма формирани данъчни загуби за пренасянето им в следващи отчетни периоди.

След извършените корекции е установен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 1 501 993,30 лв. Установен е корпоративен данък в размер на 150 199,33 лв., начислен и внесен в размер на 24 967,29 лв. на 30.06.2020 г., за начисляване и внасяне в размер на 125 232,04 лв.

По отношение прилагане на разпоредбите на ЗДДС, в хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е доставчик на услуги, а получател на услугите е лице, което не е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, като съобразно чл.21, ал.2 ЗДДС доставките не са с място на изпълнение на територията на страната, за което е издало ф. №1/12.05.2019 г., с вписан получател „ЕМ ТИ ТИ А. СИ ЕНД АР ТИ“ /М.

AERO C&RT/, и предмет на доставката „авансово плащане по договор за бизнес подкрепа и възлагане на услуги от 27.12.2018 г." В хода на ревизията е прието, че не са представени доказателства за реално осъществени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС в полза на сръбското дружество М. AERO C&RT. В своите обяснения, ревизираното лице е посочило, че са използвани услугите на две дружества, в качеството им на подизпълнители – [фирма] и „Д. Е.“ Л.-дружество, регистрирано по законите на О.. Във връзка с изпълнение на договора с [фирма] няма съставяни допълнителни документи, освен подписания между страните договор и фактура, издадена на това основание. Посочено е, че както „Д. Е.“ Л., така и МТТ AERO C&RT, отказват да дадат информация относно сключваните с тях договори, защото представляват държавна и търговска тайна и не засягат пряко дейността на [фирма].

По отношение на упражненото от ревизираното дружество право на данъчен кредит в размер на 10 120,00 лв. по ф. №024/12.11.2019 г., издадена от [фирма], с предмет на доставката са „консултантски услуги по договор за консултантски услуги е формирано заключение, че не е налице доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС в полза на ревизираното дружество, в резултат на което не е признато правото на данъчен кредит в размер на 10 120,00 лв. по ф. №24/12.11.2019 г., издадена от [фирма].

По отношение на доставките, по които ревизираното дружество е получател на услуги от данъчно задължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС в други държави-членки-„Д. Е.“ Л., са издадени 2 фактури на [фирма]. В качеството си на получател на услуги, ревизираното дружество е издало 2 протокола по чл. 117 от ЗДДС, съответно с №1/15.10.2019 г. и №2/01.11.2019 г., с начислен ДДС общо в размер на 230 816,16 лв., които са отразени в дневника за покупки и дневника за продажби за м. 02.2020 г. След анализ на доказателствата, приходните органи са приели, че документиранияте доставки на услуги не са реално осъществени и по отношение на същите не са изпълнени изискванията на чл. 25, ал. 2 и чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, съгласно които данъчното събитие при доставка на услуга възниква на датата, на която услугата е завършена и данъкът става изискуем на датата на възникване на данъчното събитие при спазване разпоредбите на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. Т. е. липсва основание за изискуемост на данък, което да води до задължение за ревизираното лице да го начисли по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Предвид така констатираното е формирано заключение, че начисленият данък от ревизираното лице в издадените протоколи по чл. 117 от ЗДДС, във връзка с издадените фактури от „Д. Е.“ Л., е начислен неправомерно. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит в размер на 230 816,16 лв. по включените в дневника за покупки протоколи за м. 02.2020 г. и е определена нулева данъчна основа по тези протоколи.

След обжалване на РА, в срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК, по административен ред е постановено Решение № 972/28.06.2021г. на и.д. директор на Д“ОДОП“, с което е потвърден оспорения РА. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 01.07.2021г. и е обжалвано в законоустановения срок пред АССГ.

Назначена е ССЧЕ, в която вещото лице, след проверка на относимата счетоводна, банкова и търговска документация, намираща се в счетоводството на жалбоподателя, посочва основанието за извършените преводи към „Д. Е.“ Л. в изготвена таблица, което е номера на фактурите-№520282/01.11.2019г. и № 520294/30.12.2019г. Вещото лице е

констатирало разминаване в сумата, посочена във фактурите и реално преведените: по № 520282 сумата в лева е 654 256,12лв., а платената сума е 608 867,36 лв.; по № 520294 сумата е 730 640,83 лв., а платената е 575 213,43 лв., като преводите са извършвани в евро. Приходът от фактура №1/12.05.2019 г., издадена от жалбоподателя на М. AERO C and RT е отразен в Отчета за приходи и разходи за 2019 г. и е деклариран в ГДД за 2019 г., както и е налице съответствие в данните. Посочената фактура е с нулева ставка по ДДС, на основание чл.3 от ЗДДС. Разплащането по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя и по тази, издадена от жалбоподателя на М. AERO C and RT са направени по банков път, като вещото лице констатира разминаване в основанията при плащане на фактурите. Фактурата издадена от П. България №00..24/12.11.2019г. е платена по банков път от евровата сметка на жалбоподателя., като е взета счетоводна котировка – Дебит смет.с-ка503“Разплащателна сметка в лева“ -60 720лв., на кредит сч.см. 411“Клиенти“ – 60 720лв. За периода 01.01.2019г. – 31.12.2-19г. са начислени общо приходи 528 920,99 лв., като част от тях е прихода от посочената фактура. Вещото лице е установило, че в счетоводството на дружеството не са отчитани разходи за пътуване до Д.. От приложената по делото кореспонденция не може да се установи начина на формиране на цената на услугата. Не е установено за данъчните периоди да са издавани фактури от други доставчици с идентичен предмет на процесните фактури.

Експертното заключение бе прието от съда като обективно и компетентно изготвено и неоспорено от страните.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Заповед № РД -01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С. установява компетентността на възложителя на ревизията. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

Относно извършените корекции по ЗКПО за 2018г. и 2019г. и установен допълнително корпоративен данък/КД/ в размер на 125 233,13 лв. и начислени лихви за забава за 2019г. в размер на 6 366,77лв., съдът приема следното:

При ревизията е установено, че дружеството финансира дейността си със заемни средства, получени съгласно договор за заем от 28.06.2017 г. за сума в размер на

2 000 000,00 евро, сключен между „FAIRWAY“ L. – дружество, съществуващо по законите на О. като международна компания в свободната търговска зона на Р. Ал К., регистрационен номер IC/20121273 – заемодател и [фирма]/ново име [фирма]-заемател като сумата е предназначена за финансиране инвестиционната политика на заемателя. По банков път са получени 1 290 000,00 евро на два транша – на 29.06.2017г.– 850 000,00 евро и на 05.07.2017 г. – 440 000,00 евро. Посочените суми са осчетоводени по дебита на счетоводна сметка 152 „Получени дългосрочни заеми“ и кредита на 5041 „Разплащателна сметка BG06“ и кредита на 5042 „Разплащателна сметка BG38“. По инструкции на „FAIRWAY“ L., са преведени парични суми в размер на 3 398 043,48 лв. на „Д. Е.“ Л. в периода 09.08.2017г.-15.03.2018г. Не е спорно, че през 2017г. и 2018г. ревизираното дружество не е осъществявало дейност, както не са ангажирани от жалбоподателя доказателства, че средствата за използвани за дейността на дружеството или са върнати на заемодателя. В подадена на 29.03.2019г. от управителя декларация по ЗСч/чл.38/ е деклариран, че през 2018г. дружеството не е осъществявало дейност. Получените с преводи от 29.06.2017г. до 31.01.2018г. заемни парични средства по договора за заем от 28.06.2017г. са за подпомагане инвестиционната програма на ревизираното лице, свързана с предмета на неговата дейност, но не са ангажирани доказателства за употребата им с такава цел, като е безспорно че дружеството не е осъществявало реална икономическа дейност. Непосредствено след получаването им, в периода от 09.08.2017г. до 15.03.2018г. са извършени осем превода към „Д. Е.“ Л. на стойност 3 398 043,48 лв. Както бе посочено, от ревизираното лице не са ангажирани доказателства, че средствата са използвани за икономическата дейност на дружеството и са донесли икономическа изгода, поради което правилен е изводът на приходните органи, че осчетоводените от дружеството банкови такси и комисионни в размер на 1 709,04 лв., свързани с осъществените парични трансфери, не са свързани с дейността на дружеството, поради което законосъобразно на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат на дружеството.

На същото основание правилно не са признати за данъчни цели отчетените приходи и разходи през 2018г., тъй като не се обосновава тяхното признаване за данъчни цели.

Органите по приходите са констатирани отчетени приходи в размер на 1 505 989,10 лв. от продажба на услуги, за които е издадена фактура №1/12.05.2019г. на стойност 1 505 989, 10 лв. с получател М. AERO C and RT, дружество от С., с предмет „авансово плащане по договор за бизнес подкрепа и възлагане на услуги от 27.12.2018г.“. Във връзка с тази сделка дружеството е декларирано като подизпълнители – [фирма] и „Д. Е.“ Л.. Осчетоводени са разходи за външни услуги в размер на 1 204 680,79 лв. по фактура № 0..24/12.11.2019г. от доставчика [фирма] на стойност 50 600,00лв. с предмет “консултантски услуги по договор за консултантски услуги от 08.01.2019г.“ и от доставчика „Д. Е.“ Л. две фактури: № DEL

520282/26.11.2019г. на стойност 54 213,43 лв. и №DEL 520294/30.12.2019г. за 60 887,36 лв., и двете с предмет – „по договор от 15.01.2019г.“.

С договора от 27.12.2018г., сключен с М. AERO C and RT, на дружеството жалбоподател, в качеството на агент, е възложено да осъществява бизнес подкрепа и възлагане на услуги, да улеснява бизнеса на съконтрахента, като в т.1.2. е договорено размерът на възнаграждението да бъде взаимно договарян в зависимост от характера на договора, управляваната услуга и свързаните с тях гарантирани подкрепа и консултантство. Страните са приели, че възнаграждението ще се договаря за всеки отделен случай. Същият начин на договаряне на възнаграждение е определено и в договорите с доставчиците „Д. Е.“ Л., дружество в О. – от 15.01.2019г. и с [фирма] – от 08.01.2019г. за бизнес подкрепа и възлагане на услуги, и за консултантски услуги. Видно от съдържанието на посочените договори липсва конкретика в предмета на договора и в цената на услугите, като такава конкретно не е договорена. Не са ангажирани доказателства за изпълнение на процесните услуги както и договаряне за всяка отделна услуга, като такива не се доказва да са извършвани, а доказването на това обстоятелство е в тежест на ревизираното лице.

В придружителното писмо от 12.10.2020г. от управителя на [фирма] Ж. Н. се твърди, че лично той е извършил консултантската услуга, като в качеството на свидетел заяви, че е уредил среща на жалбоподателя с Д. Е.“ Л., с която имал взаимоотношения от 5-6 години. Помогнал при сключването на договор между сръбската фирма и дружество в К. – „Д. корпорейшън“ за доставка на оборудване. Св. Н. е приятел от 30 години с управителя на ревизираното дружество, ползват общ офис, като заяви, че той е финансирал пътуванията до Д. за провеждане на бизнес срещите. Същевременно се установи от ССЧЕ, че от ревизираното дружество не са осчетоводени никакви разходи за извършените консултантски услуги.

Основният спорен въпрос между страните е за реалността на услугите по процесните фактури, което от своя страна е обосновоало извод за липса на документална обоснованост по смисъла на ЗКПО и ЗСч, както и незаконосъобразно упражняване на данъчен кредит от жалбоподателя. В тежест на ревизираното лице е да докаже фактът на извършване на услугите. Основание за това е чл.154 ГПК и практиката на СЕС – т.37 от решение от 18.07.2013г. по дело С-78/12 „Е. К“.

Съдът споделя изводът на приходните органи, след преценка на доказателствата и предвид дадените обяснения, че услугите, предмет на процесните договори не са реално извършени, поради което издадените фактури не отразяват вярно данъчните събития в съответствие с икономическото им съдържание. Правилно, преведената сума от М. AERO C and RT е приета като безвъзмездно получена, поради което следва да се отчете като „друг извънреден приход“, както и непризнаване за задъчни цели на осчетоводените „Разходи за външни услуги“ 1 205 077,98лв., тъй като не е доказано реалното извършване на услугите по смисъла на чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО, което мотивиран отклонение от данъчно облагане и съответно е направено увеличение на основание чл.26, т.2 ЗКПО с отчетените разходи.

Съгласно чл.26, т.2 ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни

разходи, които не са документално обосновани по смисъла на закона, а съобразно чл.10,ал.1 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Осчетоводените разходи за услуги в размер на 1 205 077,98 лв., извършени от П. България Е. и „Д. Е.“ Л., с предмет консултантски услуги, не касаят реално извършени такива, поради което тези разходи не са документално обосновани.

Реалността на доставките е основополагаща както за законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит, така и за документалното обосноваване на приходи и разходи при определянето на данъчен финансов резултат съгласно изискванията на ЗКПО. Тази предпоставка е от особена важност, предвид на това, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, то негово е задължението да докаже и притежава документи за реалното извършване на услугата.

Съгласно чл. 9 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга, а услуга по смисъла на чл. 8 от закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Нормата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обвързва възникването на правото на данъчен кредит от настъпването на данъчно събитие. По силата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС правопораждащият юридически факт за настъпване на данъчно събитие при доставките на стоки е прехвърлянето на правото на собственост върху стоката, а при доставките на услуги - извършването на услугите. Следователно, при спор за реалност на доставките на услуги - подлежат на доказване фактите относно фактическото им извършване. Тази проверка съгласно решение на СЕС по дело С-285/11 се извършва чрез допустимите от националния закон процесуални средства. От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, както и да бъде извършена преценка за документалната обоснованост на приходите и разходите.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само, ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 L. R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Ето защо при доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението.

За доказване извършването на услугите от ревизираното лице са представени

договори и фактури, които бяха описани по-горе и които са подробно обсъдени в ревизионното производство.

От представените доказателства не може да се установи, в какво се изразяват консултантските услуги и бизнес подкрепа, кога и от кого са извършени. Представените договори, съдържат почти идентични общи клаузи, като в тях не е индивидуализиран по никакъв начин предмета на предоставяната услуга. Няма данни за ценообразуването на процесните услуги, като в договорите бланкетно е посочено, че възнаграждението следва да се определя за всяка услуга, а такива доказателства не са ангажирани. Липсва договорена клауза, по какъв начин изпълнителят следва да предаде извършената услуга на възложителя. Невъзможността да се установи как са възложени и изпълнени процесните услуги, както и дали съответстват на резултата от същите, препятстват извод за реалностна на услугите.

Представянето на частни документи, каквито са горепосочените, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици, не е достатъчно да се приеме, че те обективират действително извършени услуги. Те следва да бъдат подкрепени от други доказателства, насочени към установяване на основната и водеща предпоставка за признаване право на данъчен кредит – извършване на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС от съответния доставчик, а такива не бяха ангажирани.

Процесните фактури не отговарят на изискването на чл.226, т.6 от Директива №2006/2006/112/ЕО и разпоредбата на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС - описанието на фактурите не съдържа релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията. В тази насока е решение на СЕС от 08.05.2013г. по дело С-271/12 постановено по преюдициално запитване, отнасящо се до тълкуването на директива 77/388/ЕИО на Съвета, с което е прието, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчно задължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.

В случая обаче, освен че фактурите са непълни, липсват доказателства за реалното осъществяване на доставките. Всички приложени по делото доказателства са частни диспозитивни документи, които не се ползват с материална доказателствена сила. Действително, такива са повечето документи, които ревизиращите органи и съдът изследват във връзка с реалността на доставките при преценката относно възникването на правото на данъчен кредит. Именно предвид характеристиката на тези документи, от съществено значение е обсъждането на доказателствения материал в неговата съвкупност. При положение, че се касае за документи без материална доказателствена сила, е необходимо те да са точни, конкретни, изчерпателни и да е налице пълно съответствие относно стопанските операции, отразени в тях, така че да може да бъде проследена по един несъмнен начин непрекъсваема верига от обстоятелства, водещи до единствено възможен извод за осъществяване на съответната доставка. Не се касае за формална преценка за реквизити на документи, а за изискване за

надлежно вярно документиране на всяка стопанска операция, така че да се елиминира всякакво съмнение относно нейното осъществяване.

С оглед на обстоятелствата по делото настоящият съд приема, че ангажираните от жалбоподателя доказателства не установяват реалност на извършените доставки на услуги, в това число и заключението на вещото лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза. Относно заключението съдът намира същото за обективно, безпристрастно и компетентно, но то не установява реалността на доставките, а единствено съществуването в обективната действителност на фактури по тях, които не са достатъчни, за да се установи, че дадена доставка или услуга е реално извършена. Касае се за услуги на изключително висока цена, за които противно на икономическата логика, не са съставени никакви документи, детайлизиращи тези услуги. Също така не са ангажирани доказателства за изпълнение на договора в К., за сключването на който е посредничил жалбоподателя, поради което получената авансово сума по договора от 27.12.2018г. с ЕМ ТИ ТИ А. СИ ЕНД АР ТИ не може да бъде приравнено на данъчно събитие. При липса на доставка въобще, следва да се преодолеят последиците от данъчното събитие – авансовото плащане, тъй като облагаеми са доставките, а не плащането.(т.26 от решение на СЕС по дело С-520/10).

Изводът на съда е, че извършените корекции по ЗКПО за 2018г. и 2019г. и установен допълнително корпоративен данък/КД/ в размер на 125 233,13 лв. и начислени лихви за забава за 2019г. в размер на 6 366,77лв. са правилно и законосъобразно извършени с оспорения акт.

С РА, също така, са извършени корекции на декларираните резултати по ЗДДС и са установени задължения за ДДС в размер на 10 120,00лв. и са начислени лихви за забава в размер на 823,72 лв. за данъчни периоди м.11. 2019г. и м.02.2020г. и е отказано право на данъчен кредит, свързан с посредническа дейност от П. България Е. и „Д. Е.“ Л.. Относно липсата на реалност на услугите, за които се твърди че са извършени от тези дружества, съдът обоснова извод по-горе, поради което без да повтаря изводите за липса на реалност на процесните услуги, приема че неправомерно е начислен ДДС от жалбоподателя в установения от приходните органи размер.

По отношение на релевираните услуги, извършени от

[фирма], ревизиращите органи правилно са отказали данъчния кредит на жалбоподателя, позовавайки се на неизпълнени изисквания на чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Както бе казано по-горе, тези норми са приложими в случая, защото доказателствата по преписката водят до извод, че фактурираните услуги не са извършени.

Относно услугите, за които се твърди, че са извършени от Д. Е. Л., жалбоподателят е издал протоколи по чл. 112 от ЗДДС, защото става въпрос за услуги, извършени от лице, което не е регистрирано по ЗДДС в ЕС. Съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, тоест България в конкретния случай. Жалбоподателят е включил въпросните протоколи както в дневниците за покупки, така и в дневниците за продажби по ЗДДС. Предвид извода, че сделките не са реално извършени, то данъчният кредит, посочен в

дневниците за покупки, правилно е отказан от ревизиращите органи. Също така обосновано приходните органи са преценили, че начисленият ДДС остава дължим на основание чл. 85 от ЗДДС. Тази норма гласи, че данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112.

Доводът на жалбоподателя, че не са налице условията за дължимост на данъка по чл.85 ЗДДС, са несподелими от настоящия съд. С издаването на протоколи по чл.117 ЗДДС, за неосъществени доставки на услуги ревизираното лице е начислило данък без основание по фактури, доставките, по които не са осъществени. Протоколите по чл.117 ЗДДС не са анулирани по реда на чл.116 ЗДДС, с което рискът от загуба на данъчни приходи не е отстранен. По този начин се оставя възможност осчетоводените разходи по неосъществени доставки да бъдат признати като разходи за дейността на ревизираното лице, което води до изкривяване на данъчните резултати по ЗКПО. В случая е приложима практиката на СЕС относно корекция на начислен без основание данък - в решението от 19.09.2000г. по дело С-454/98 и цитираното в него дело С-342/87, според които коригиране на неправилно начислен данък следва да се извършва, когато лицето, издало фактурата, докаже доборсъвестното си действие – т.56. В т.58 от същото решение съдът приема, че когато рискът от загуби на данъчни приходи е отстранен напълно от издателя на фактурата, принципът на неутралност на ДДС изисква неправилно фактурираният ДДС да може да бъде коригиран. По т.62 от решението по дело С-454/98 съдът е приел, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС като опит за данъчна измама. Изричното условие в решението по дело С-454/98 за корекция на неправилно начисления ДДС е да е отстранен напълно рискът от загуба на данъчни приходи. Цитираната практика е приложима за процесния случай, тъй като данъкът е изискуем и дължим от получателя на осн. чл.85 ЗДДС, който го е начислил в документ по чл.112 ЗДДС. По изложеното съдът намира за неприложима цитираната съдебна практика от жалбоподателя, постановена при различна фактическа обстановка.

С оглед изхода на спора и своевременното направено от ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, в съответствие с разпоредбата на чл.161 от ДОПК и чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения, на ответника следва да бъдат присъдени разноски в размер на 3 955 лв.

Воден от изложеното и на основание чл.160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], чрез управителя А. С., срещу Ревизионен акт/РА/№ Р-22221020002981-091-001 от 30.12.2020г., издаден от органи по приходите, потвърден изцяло с решение №972/28.06.2021г. на и.д. директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, с който са извършени корекции на декларираните резултати по ЗДДС и са установени задължения

за ДДС в размер на 10 120,00лв. и са начислени лихви за забава в размер на 823,72 лв. за данъчни периоди м.11. 2019г. и м.02.2020г., извършени са корекции по ЗКПО за 2018г. и 2019г. и установен допълнително корпоративен данък/КД/ в размер на 125 233,13 лв. и начислени лихви за забава за 2019г. в размер на 6 366,77лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 955лв.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва от страните пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението за изготвянето му.

СЪДИЯ: