

# РЕШЕНИЕ

№ 11747

гр. София, 12.07.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 01.07.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Младен Семов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **12184** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „АРАСИК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представляван от управителя Л. Й. чрез адв. дружество „В., С. и Д.“ с посочен съдебен адрес: гр. София, [улица], ет. 7 против РА № Р-22221022007473-091-001 от 29.08.2023 г. издаден от Д. Д., в качеството на орган възложил ревизията и Й. И., потвърден с Решение № 2629/15.11.2023 г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-София, с който по отношение на дружеството са установени задължения по ЗКПО в размер на 16 694,22 лв.-главница и 2 176,89 лв – лихви.

Бланкетно се твърди неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на оспорваният акт, както и допуснато нарушение на процесуалните правила при постановяването му, поради което и иска отмяната му.

В хода на производството по административно обжалване процесният РА дружеството е изложило възражение, че във връзка със съществуващи правоотношения с неговият съконтрагент, респ. достигнат обем на сделки обосноваващ прилагане договорна отстъпка, то към издадените фактури е сключено споразумение за прихващане, за което са издадени и кредитни известия, което обосновава изменение данъчната основа.

С депозиранни впоследствие, в хода на настоящото производство, писмени бележки и изявления, жалбоподателят твърди, че е допусната фундаментална счетоводна грешка, в счетоводството на дружеството, фактурите са издадени без основание, същите неправилно са заведени в счетоводството му като удостоверяващи изпълнени доставки и приход от тези доставки от самото дружество, в която свързка следва да се издадат кредитни известия съобразно чл.115 ал.3 предл. второ ЗДДС. Твърди, че не е било изпълнител по договора от 23.06.2021г., а само е предоставило банковата си сметка за извършване част от плащанията на комисионно възнаграждение към Л. Й..

В рамките на проверката по чл.158 от АПК и след отстраняване констатираните нередовности, съдът е приел жалбата за редовна – подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения, както и за допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – София - в открито съдебно заседание и представени писмени бележки изразява становище за неоснователност на депозираната жалба.

Ревизионното производство е образувано със ЗВР №Р-22221022007473-020-001 от 08.12.2022 г., на Д. Д., началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”, ТД на НАП София, оправомощена съобразно чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК /виж Заповед №РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП София /, с която е възложено извършване на ревизия на „АРАСИК“ ЕООД за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г. На основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът на производството е продължен до 19.05.2023 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221022007473-020-002 от 13.03.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022007473-092-001 от 01.06.2023 г., връчен електронно на 01.06.2023 г., срещу който не е подадено възражение. Като следствие е постановен и процесно оспорваният Ревизионен акт №Р-22221022007473-091-001 от 29.08.2023 г., издаден от Д. Д. Д. - орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол” при ТД на НАП София - ръководител на ревизията.

Безспорно между страните е установено, че през ревизионния период извършваната от дружеството дейност е изготвяне на маркетингова и рекламна стратегия за популяризиране на различни марки.

В рамките на производството на РЛ е връчено ИПОДЗЛ от 20.12.2022 г. с представени в отговор документи по електронен път. Направена и проверка на място на счетоводната и търговска документация, съхранявана в обслужващия счетоводен офис, за резултата от което е съставен Протокол № 1814412 от 06.04.2023 г.

За 2021 г. жалбоподателят е подал годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която са декларирани нетни приходи от продажби в размер на 294 847,61 лв., разходи в размер на 294 903,20 лв., счетоводен и данъчен финансов резултат – загуба, в размер на 55,58 лв. Разходите са формирани основно от изплатени възнаграждения на управителя в размер на 286 500,00 лв. и работна заплата на служител, нает на 08.12.2021 г., в размер на 243,75 лв. Приходите са реализирани от сделки с клиента PUTMANN GmbH & CO. KG, VIN DE126228016, Германия, към което задълженото лице е издало общо 13 фактури и две кредитни известия. В резултат на издадените кредитни известия фактурираните приходи в размер на 461 852,37 лв. са редуцирани до размера 294 847,61 лв. Ревизираният субект е дал обяснение, че причина за издаване на кредитните известия, общо за сумата 167 004,76 лв., е договорена с чуждестранния клиент отстъпка, която отстъпка обаче ревизиращият екип е констатирал, че е не е върната на клиента.

В хода на ревизията задълженото лице е представило издадените фактури и сключен с контрагента договор от 23.06.2021 г. Договорено е принципалът/клиента/ да повери на агент/ревизираното лице/ на неизключителна основа представителството на продуктите, които са част от колекциите му и са предназначени за територията на Обединеното кралство. Задължение на принципала е да предостави безплатно на агента цялата изисквана документация и необходима информация. Страните са се споразумели комисионната /договореното възнаграждение/ да бъде в размер на 10% за всички директни трансакции и да се заплаща само по отношение на поръчки, които са приети и изпълнени от чуждестранното лице и изцяло платени от съответния клиент, а в случай че годишният оборот е 400 000,00 лв. или повече, агентът да предостави на принципала отстъпка в размер на 20%.

Ревизиращите са констатирали, че задълженото лице не е представило доказателства на какъв принцип е определен точният размер на отстъпката, нито документи, даващи основание за издаване на кредитните известия. Направен е извод, че същите са издадени без основание, поради което счетоводният финансов резултат на дружеството следва да се увеличи със стойността им в размер на 167 004,76 лв. По тези съображения и съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО и чл. 78 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е увеличен с посочената сума. След като е приспадната декларираната от дружеството загуба в размер на 55,58 лв., е определен данъчен финансов резултат печалба, в размер на 166 949,28 лв., дължим корпоративен данък в размер на 16 694,92 лв. и са начислени лихви в размер на 2 176,89 лв.

Настоящата жалба е неоснователна.

Процесният акт е постановен от компетентен орган, в съответствие с изискванията за форма и съдържание, резултат от редовно образувано ревизионно производство, проведено при спазване процесуалните правила.

Във връзка с материалната законосъобразност на акта, съдът съобрази и приема:

Действително и по силата на чл. 26 ал.5 т.1 от ЗДДС сумата на търговската отстъпка или намаление не се включват в размера на данъчната основа. Видно от изложеното от жалбоподателя в рамките на цялото административно производство/по издаване на РА и оспорването му пред ДОДОП/ - отстъпката е направена след достигане на определен оборот и че същата е прихваната от дължима от принципала сума за плащане съгласно Споразумение за прихващане от 01.12.2021 г.

Безспорно и по силата на представеният договор стандартното възнаграждение е 10%, като при достигнат от годишен оборот над 400 000,00 лв. може да се приложи отстъпка от 20% или повече

Съгласно чл. 7 от договора, всеки календарен месец, но не по-късно от последния ден на следващия месец принципалът следва да представя на агента справка за извършените, фактурирани и платени от клиента сделки. Съответно агентът трябва да представя фактура на принципала за дължимата комисионна след всяка напълно изпълнена поръчка.

Видно от представеният в хода на ревизията аналитичен регистър на „АРАСИК“ ЕООД по счетоводна сметка 411 „Клиенти“, - са описани издадените на принципала фактури и кредитни известия, както и видовете услуги. При оспорване РА по административен ред е представено подписано между страните споразумение за прихващане от 01.12.2021 г., в което са изброени издадените от ревизираното лице кредитни известия като негово задължение към чуждестранния контрагент и съответно издадени на последния фактури, по които е задължен към „АРАСИК“ ЕООД.

В този смисъл съществен за изхода от спора се явява въпроса относно наличието на основание за издаване на посочените кредитни известия.

Съгласно чл.115 ал. 1 ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата, а съгласно ал.3 предл второ на посочената разпоредба, при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки се издава кредитно известие.

За да бъде валидно издадено и да породи необходимите правни последици, нормата на чл.115 ал.4 ЗДДС изброява изрично реквизитите,които известието следва да съдържа,като освен всички реквизити по чл. 114 известието към фактурата следва да съдържа и номера и датата на фактурата, към която е издадено известието,както и основанието за издаване на известието.

В този смисъл правилно ревизиращия екип е установил,че независимо,че кредитните известия не са преведени на български, то към тях няма данни относно номер и дата на фактурите към които са издадени,липсва и основанието за издаването им.

Установената липса на представени ежемесечни справки относно изпълнени от принципала поръчки,в т.ч. и такива за които плащането е извършено изцяло от

клиента/съобразно изискването на чл.3 ал.2 от договора/ правилно е квалифицирано като допълнителна индикация относно липсата на основание да се приеме, че е налице осъществен от принципала годишен оборот в резултат на сключените от него сделки, за които е подпомогнат от агента съгласно договореното между страните по т. 2 от договора. В конкретният случай именно реализираният оборот със съдействието на агента, при това при заплатена от клиента сума е основание за прилагане на различна отстъпка и оттам – за издаване кредитно известие.

Посоченото обстоятелство не се установява и от представеното споразумение за прихващане, тъй като от него не може да се установи един от най-съществените елементи за прихващането, като правна сделка, а именно - момента в който е възникнала изискуемостта на съответната отстъпка, на плоскостта на настоящият казус – кога е достигнат посоченият в договора оборот, както и към кои клиенти са фактурирани доставките, съответно платени суми по реализирани сделки. Ясно следва да се посочи, че съгласно чл. 26, ал. 5, т. 1 от ЗДДС, данъчната основа не включва сумата на търговската отстъпка или намалението, ако те са предоставени след датата на възникване на данъчното събитие на доставката, респ. данъчната основа се намалява при предоставянето им. В този смисъл спазване посоченото изискване е съществен елемент от упражняване на правото, който следва да бъде, но не е доказан от ревизираното лице, видно от представените доказателства.

При липса на предпоставки за прилагане на чл.26 ал.5 т.1 ЗКПО ,правилно органите по приходите са пристъпили към чл.78 от с.з. и са корегирали СФО със сумата на приходите и разходите, които не са, но е следвало да бъдат отчетени през текущата година от ревизираният субект.

Предвид факта, че посочените фактури са в следствие на съществуващи договорни отношения, договорните отношения са съществен елемент от преценката за приложимост на посочената разпоредба, респ. следва да се съобрази и изпълнението на договорките съобразно съответствието с тяхната документална обоснованост и издадените фактури.

С оглед изложеното, настоящата съдебна инстанция приема, че не са изпълнени изискванията на чл. 115, ал. 3 от ЗДДС за издаване на КИ поради настъпване на обстоятелство, променящо с обратна сила данъчната основа /прилагане на различна отстъпка при достигане оборот при платени сделки, осъществени с помощта на агента/. Основанието за издаване на кредитно известие към фактурите е прилагане на по-висока отстъпка, следствие от достигнат оборот, което включва в себе си първоначалната договореност за параметрите на сделката, търговската кореспонденция във връзка с изпълнението ѝ, ежемесечно отчитане реализираните сделки и постигане на договореност за нейното разваляне/или наличие на условия за автоматичното прилагане на отстъпката, изброени по-горе/. В тежест на жалбоподателя е да установи наличието на предпоставките на чл. 115 от ЗДДС, но това не е сторено нито в ревизионното производство, нито пред настоящия съд.

В заключение следва да се посочи, че спазването на формални изисквания е принципно непротивопоставимо на правото, но доказване наличието на

обстоятелства, които следва да бъдат, но не са отразени и документирани е в тежест на жалбоподателя. При липса на доказателства, позволяващи установяване възникването на законово изискуемите обстоятелства, както и при липса на формално съответствие със законовите изисквания на издадените кредитни известия, вече следва да се приеме, че посочените кредитни известия не могат да бъдат легитимно ползвани за целите по чл.26 ал.5 т.1 от ЗДДС.

Всички тези обстоятелства в съвкупност обуславят и приложимостта на чл.16 ал.1 от ЗКПО по силата на която когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В този смисъл правилно органите по приходите са пристъпили към определяне на данъчна основа без в нея да се включат претендираните от жалбоподателя отстъпки.

Като продължение - още с определението си от 16.01.2024г. съдът, разпределяйки доказателствената тежест е указал на жалбоподателя да установи съществуването на основания посочени в жалбата си и по-конкретно – но не само – наличието на основание за издаване на кредитни известия въз основа на които са корегирани приходите по издадените към клиента фактури.

Видно от данните по делото – такива доказателства не са налице.

Наместо това и в хода на производството, жалбоподателят чрез допълнително депозиран писмени бележки и изявления въвежда последователно, различни твърдения, но което е по същество – не представя подкрепящи твърденията му доказателства. Така:

Твърди, че кредитните известия са издадени при допусната фундаментална счетоводна грешка, следствие от факта, че цялата услуга е извършена от управителката Л. Й. в качеството на физическо лице, на чиято е възложена агентската маркетингова работа, а не на представляваните от нея дружества.

В подкрепа на това твърдение доказателства не са представени, но за сметка на това от страна на ответника е депозирано писмо от ТД НАП София удостоверяващо факта, че г-жа Л. Й., в качеството си на физическо лице не е подала декларация по ЗДДФЛ нито е декларирала получени доходи във връзка с т.нар. агентска работа. В този смисъл позоваването от страна на жалбоподателя на посоченото основание е голословно и недоказано, но за сметка на това – опровергано от страна на ответника.

Във връзка с разпределената доказателствена тежест, от страна на жалбоподателя е поискана и допусната съдебно-счетоводна експертиза.

Видно от представеното заключение се установява, че жалбоподателят не е представил договор нито данни за друго правоотношение с единственият клиент за ревизирианият

период, което да послужи като основание за издаване процесните фактури, извън наличният вече по делото.

Успоредно с това – не са налице и основания за издаване на кредитните известия.

Доколкото заключението на вещото лице в тази му част е изведено на база представените и проверени данни, т.е. същото отразява фактическа преценка наличието на основания, то съдът е този, който следва да извърши правният анализ в която връзка следва да се посочи:

Сама по себе си, фактурата може да бъде приета като доказателство за възникнало договорно правоотношение по договор за продажба между страните доколкото в самата фактура фигурира описание на стоката/действието по вид, стойност, начин на плащане, наименованията на страните и време и място на издаване/виж решения № 166/26.10.2010г. по т.д. 991/09г. на ВКС, II т.о., решение №96/26.11.2009г по т.д. 380/2008г. на ВКС, I т.о., решение № 46 от 27.03.2009г. по т.д. №546/08г. на ВКС, II т.о., решение №42/19.04.2010г. по т.д. №593/09г. на ВКС, II т.о. и цялата последваща практика/. Само по себе си отразяването на фактурата в счетоводството на дружеството, включването ѝ в дневника за продажбите и прочее, представляват признание на задължението и доказват неговото съществуване. Безспорно и данните по ССЕ свидетелстват, че по посочените фактури е налице насрещно плащане. Прочетени съвместно – договора и самостоятелно издадените, т.е. без договор, фактури, свидетелстват за съществуващи търговски отношения между дружествата, в която хипотеза фактурите отразяващи всички елементи на сделката свидетелстват за съществуващо правоотношение между страните, а от своя страна, кредитните известия – като едностранен акт, следва да бъдат обосновани от позоваващата се на тях страна, респ. да бъде доказано основанието за издаването им, така, че същото да прояви правни последици.

Успоредно с това – липсват данни позволяващи да се приеме, че е налице допусканата счетоводна грешка. Безспорно неточният запис, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти представлява счетоводна грешка, но за да се приеме, че такава е налице следва да са представени конкретни данни обосноваващи и позволяващи да се установи причината за подобна грешка, т.е. на неправилното отразяване на кое, проявило се в търговската дейност обстоятелство се дължи т.нар. грешка. Липсата на подобни твърдения и подкрепящи ги доказателства прави възражението на жалбоподателя неоснователно. Т.е. липсата на установено и доказано основание за изменение данъчната основа и/или разваляне сделката прави ирелевантни и възраженията на жалбоподателя относно корекцията на допуснатата счетоводна грешка.

В тази връзка и по арг. от чл.115 ал.1 ЗДДС следва да се посочи, че едва след установени по размер и основание предпоставки за изменение на данъчната основа на доставка, респ. - разваляне на доставка, за която е издадена фактура, ще възникна въпросът по кой точно ред следва да бъде издадено кредитното известие.

С оглед всичко гореизложено процесната жалба е неоснователна и следва да се отхвърли.

В тази хипотеза, законоустановена, съобразно чл.161 ал.1 изр. второ ДОПК, се явява предявената от ответника претенцията за разноски, но същата е необоснована като размер. В този смисъл и предвид възражението за прекомерност от страна на жалбоподателя, съдът съобрази и приема:

С решение от 25 януари, 2024 г. по дело С- 438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД, ECLI:EU:C:2024:71, Съдът на ЕС постанови, че член 101, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочения член 101, параграф 1, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба по отношение на страната, осъдена да заплати съдебните разноски за адвокатско възнаграждение, включително когато тази страна не е подписала никакъв договор за адвокатски услуги и адвокатско възнаграждение.

Успоредно с това, националният съд не следва да се счита обвързан от минимален размер на разноските, изчислени съобразно минимума по Наредба № 1/2004 г., предвид антиконкурентна същност на подзаконовия акт.

В настоящият казус нормата на чл. 161 ал. 1 изр. второ от ДОПК, на която се позовава ответника към претенцията си за разноски, цели да създаде равнопоставеност между приходната администрация и адвокатите предвид материалният интерес на спора. В този нормативите по Наредба № 1/2004 не следва да се прилагат без конкретна обосновка, както спрямо адвокатите, така и спрямо ответника - приходната администрация. Конкретни съображения как и защо е формирана тази себестойност на труда, обективизиран в процесуалното представителство на ответника – липсва.

Практиката на СЕС е ясна, недвусмислена и императивна и поражда задължение за националният съдия за произнасяне в унисон с нея, независимо от това дали е възражение за прекомерност, най-малкото защото по същество СЕС постановява, че тази Наредба, предвид антиконкурентната и същност не може и не следва да бъде годен, обвързващ съда, норматив за присъждане на възнаграждение за процесуално представителство. Водещи са себестойността на труда и свободата на договаряне.

Отчитайки, че юрисконсултите не осъществяват самостоятелно и по занятие, а в полза, от името на и по силата на трудов договор, процесуално представителство, съдът счита, че приложими са нормативите по Наредбата за правната помощ.

ВАС в своето тълкувателно решение № 3 от 13.05.2010 г. по т.д. № 5/2009 г. е имал възможност да постанови, че:

„За разлика от неравнопоставеността на страните в производството по издаване на административния акт с оглед характера на материалното административно правоотношение на власт и подчинение, в съдебния процес те имат равни процесуални права и съответно задължения, включително за разноски....

Правоотношението между юридическото лице и юрисконсулта е неотнормирано към правото на присъждане на разноски. Отговорността за разноски е гражданско облигационно правоотношение, което произтича от процесуалния закон и е уредено в него. Прилагайки субсидиарно разпоредбата на чл. 78, ал. 8 от ГПК, съдът присъжда адвокатско възнаграждение не в полза на юрисконсулта, а в полза на юридическото лице, което е защитавано от него, респективно в чиято структура се намира представляваният по този начин едноличен административен орган.“ ..

Ето защо и в съответствие с фактическата и правна сложност на делото и на основание чл. 24



изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ, в полза на ответника следва да се присъди сумата от 360лв. към които при отчитане материалният интерес на спора съобразно вр.чл.25 ал.2 да се прибави максимално допустимото увеличение от 180лв или общо 540лв

С оглед изложеното и на основание чл. 160 ал.1 предл. трето от ДОПК, Административен съд София-град,74 състав,

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „АРАСИК“ ЕООД,ЕИК[ЕИК], против РА № Р-22221022007473-091-001 от 29.08.2023г. издаден от Д. Д. - орган възложил ревизията и Й. И., потвърден с Решение № 2629/15.11.2023г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-София, с който по отношение на дружеството са установени задължения по ЗКПО в размер на 16 694,22лв.-главница и 2 176,89лв – лихви.

**ОСЪЖДА** АРАСИК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 540/петстотин/ ичетиридесет лева съдебно-деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред ВАС в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните.