

РЕШЕНИЕ

№ 31590

гр. София, 26.09.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав, в
публично заседание на 26.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10363** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и сл. от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „Риск инженеринг“ АД (със сегашно наименование „Абилико“ АД), ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор Н. С. Б., чрез адвокат Б. П., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22222521006162-091-001 от 14.07.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - С., в частта, потвърдена с Решение № 1534 от 26.09.2022 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" С., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 997,00 лв. за данъчен период м. 05.2016 г. по фактури, издадени от „Строй корект-56" ЕООД, ЕИК[ЕИК] и е начислена лихва в размер на 2 140.84 лв. и е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2015 г. със сума в размер на 123 896.84 лв. във връзка с извършена продажба на недвижими имоти.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на акта в частите му на извършените корекции по доставките от „Строй корект-56" ЕООД (ЗДДС) и корекция на финансовия резултат (ЗКПО) по сделка от продажба на недвижим имот към свързаното лице Б. М.. Твърди се, че правното основание в ревизионния акт, че е налице пълна симулация, т.е. липса на доставка на стока, се опровергава от установеното последващо разпореждане със стоката, от това, че друг доставчик не е доставял идентична стока на „Абилико“ АД, а за обстоятелството дали соченият доставчик „Строй корект-56" ЕООД е действителния доставчик, НАП не са ангажирали доказателства, че „Абилико“ АД е недобросъвестен при придобиването на процесната стока,

която обективно се доказва, че съществува. Жалбоподателят оспорва правомерността на извършените от приходната администрация корекции на счетоводния финансов резултат, довели до начисляването на допълнителни задължения за корпоративен данък. Отрича доказателствената стойност на извършената в хода на ревизионното производство оценителна експертиза. Претендира се отмяна на РА в оспорената част и присъждане на разноски.

Жалбоподателят – в съдебно заседание, редовно уведомен, не изпраща представител. Депозирана е молба от пълномощника на жалбоподателя, с която моли да се даде ход на делото, да се приеме СТЕ, изразява становище по същество. Прилага списък с разноски с доказателства за плащане. Представя писмени бележки. Представени са писмени бележки.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" (ОДОП), в съдебно заседание чрез юрк. М., изразява позиция за неоснователност на оспорването. Моли да не се кредитира приетата СТЕ, а да вземе предвид изготвената експертиза в ход на ревизията. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представени са писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител в настоящото производство и не изразява становище по жалбата.

Административен съд – София-град, III отделение, 36 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22222521006162-020-001 от 02.11.2021 г., с която е възложено извършването на ревизия на „Риск инженеринг“ АД за установяване на корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г., както и задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.12.2015 г. до 30.09.2021 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 04.11.2021 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 04.02.2022 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, е издадена Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22222521006162-020-002 от 02.02.2022 г., с която е определен срок за приключване на ревизията до 04.04.2022 г.

Всички заповеди в хода на производството са издадени от Л. К. К., на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222521006162-092-001 от 18.04.2022 г., връчен електронно на 26.04.2022 г. Срещу констатациите на РД е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 2553-04-210/09.06.2022 г., преценено от органите по приходите като частично основателно.

Ревизията приключва с РА № Р-22222521006162-091-001 от 14.07.2022 г., издаден от Л. К. К. - орган, възложил ревизията и И. Д. И.-Д. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 14.07.2022 г. С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 997.00 лв., до начисления ДДС в размер на 29 434.93 лв. и извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат за 2015 г. със сумата в размер на 123 896.84 лв. С РА са извършени и други корекции, за които има изрично изявление, че не се оспорват.

Процесната ревизия с първа за установяване на задължения по ЗКПО и ЗДДС за спорните периоди. Предприетите в хода на ревизията процесуални действия са описани в РД. След анализ на събраните доказателства е установено, че са налице основания за извършване на корекции по

ЗКПО и ЗДДС за част от ревизираните периоди.

1. По Закона за корпоративно подоходно облагане.

В хода на ревизията е установено, че с Нотариален акт /НА/ за продажба на недвижими имоти №7. том 1, рег. №882, дело №7 от 02.02.2015 г., „Риск инженеринг“ АД е продало на Б. Л. М. следните недвижими имоти: апартамент №15, склад №4, паркоместа № 1, 2, 3 и 10, находящи се на адрес: [населено място], [улица]. От страна на ревизираното лице е издадена фактура № [ЕГН]/02.02.2015 г. па стойност 1 585 852,16 лв. и ДДС 317 170,43 лв.

Видно от съдържанието на РД, органите по приходите са се позовали на разпоредбите на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО, касаещи сделките между свързани лица и отклонение от данъчно облагане, както и определението на понятието „пазарна цена“.

Отбелязано е, че взаимоотношенията между свързани лица, следва да са подчинени на пазарни принципи, на които обичайно се подчиняват взаимоотношенията между несвързани лица, т.е. за данъчни цели сделките между свързани лица се третират по пазарни цени. Записано е също така, че тъй като за продадените имоти ревизираното лице начислява приходи, които по реда на чл. 25 от ЗКПО са признати за данъчни цели, то продажбата на цена, по-ниска от пазарната, би довела до данъчно облагане в по-малък размер.

В хода на ревизията от „Риск инженеринг“ АД е представена „Пазарна оценка на апартамент 15 и паркоместа №1, 2, 3 и 10, намиращи се в жилищна сграда в [населено място], район Т., [улица]“, изготвена от експерти на „Явлена Импакт“ ООД. Оценителският екип дава заключение за крайна цена на апартамента и паркоместата общо в размер на 1 902 700,00 лв., като стойността на отделните обекти е отразена в таблица на стр. 14 от РД.

Ревизиращите органи са установили, че между определената с оценката пазарна цена на имотите и продажната цена е налице разлика в размер на 316 847,84 лв. /1 902 700,00 лв. - 1 585 852,16 лв./. В тази връзка с РД е направено предложение на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат на дружеството за 2015 г. да бъде увеличен с горепосочената разлика.

С депозираното по реда чл. 117, ал. 5 от ДОПК възражение, задълженото лице оспорва направеното предложение за увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 316 847,84 лв.

С оглед направените от ревизираното лице възражения срещу РД, органите по приходите са възложили експертиза по реда на чл. 60 и сл. от ДОПК. На основание чл. 63 от ДОПК, с Акт за възлагане на експертиза №Р-22222521006162-01-001/16.06.2022 г. е възложена експертиза със следния предмет и задачи: „Определяне пазарни цени на недвижими имоти /апартамент №15, склад №4 и паркоместа №1, 2, 3 и 10/ към датата на продажбата между „Риск инженеринг“ АД - продавач и Б. Л. М. - купувач, находящи се в [населено място], район Т., [улица], съгласно нотариален акт за продажба на недвижими имоти №7, том I, рег. № 882, дело №7 от 02.02.2015 г. и фактура № [ЕГН]/ 02.02.2015 г.“.

Представена е експертиза с вх. №2559-00-76#5/04.07.2022 г., в която е определена пазарна цена към 02.02.2015 г. с 1 709 749,00 лв. без ДДС, като цената за отделните обекти е отразена в таблица на стр. 9 и 10 от РА.

След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, ревизиращите органи достигат до заключението, че счетоводният финансов резултат на дружеството за 2015 г. следва да се увеличи със сумата в размер на 123 896.84 лв., представляваща разликата между данъчната основа по фактура № [ЕГН]/02.02.2015 г. в размер на 1 585 852,16 лв. и определената с експертизата пазарната цена в размер на 1 709 749.00 лв. Увеличението с извършено на основание чл. 78 от ЗКПО. във връзка с чл. 16, ал. 1 от същия закон.

В хода на ревизията са извършени и други увеличения на счетоводни финансов резултат на дружеството за 2015 г., които не са предмет на спор в настоящото производство. В резултат на всички корекции е установен данъчен финансов резултат /данъчна печалба/ в размер на 4 119 804.13 лв., следващ се корпоративен данък в размер на 411 940,21 лв. От дружеството са внесени авансови вноски в размер на 150 000,00 лв. и корпоративен данък в размер на 236 765.97 лв., във връзка с което е установен данък за донасяне в размер на 25 174.24 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 10 854.45 лв.

2. По Закона за данък върху добавената стойност.

2.1. В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 05.2016 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 997,00 лв. по фактури № [ЕГН] от 04.04.2016 г. и № [ЕГН] от 21.04.2016 г., издадени от „Строй корект-56" ЕООД. Фактурите са с предмет „Авансово плащане по проформа фактура №147/04.04.2016 г. за доставка на арматурно желязо“ и „Арматурно желязо“.

На доставчика е извършена насрещна проверка, за резултатите от която е издаден ПИНП №П-22221021189192-041-001/22.12.2021 г. Съгласно констатациите в ПИНП, до лицето е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221021189192-040-001/09.11.2021 г., с което са изискани копия на цитираните фактури, доказателства за извършени плащания по тях, договори, анекси и други документи за водена кореспонденция между страните. Изискани са доказателства за произход на стоката, за осъществен транспорт, справка за стоков поток и други документи и данни, конкретно изброени в 11 точки, описани на стр. 39 и 40 в РД. Изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 07.12.2021 г. като от издателя на фактурите не са представени документи и писмени обяснения.

При извършени служебни проверки в информационните масиви па НАП е установено, че процесите фактури са отразени в дневника за продажби на доставчика за м. 04.2016 г. Констатирано е също така, че „СТРОИ КОРЕКТ-56“ ЕООД с нерегистрирано по ЗДДС на 21.03.2019 г. поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. За периода на издаване па фактурите дружеството е имало 7 подадени уведомления за Назначени лица на трудов договор па длъжности, както следва: 5 лица на длъжност „общ работник строителство на сгради“, едно лице на длъжност „техник строителство и архитектура“ и едно лице на длъжност „продавач улична сергия“. За същите са подавани декларации обр. 1 и 6. Не са налице данни за подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ и за изплащани доходи по граждански договори през 2016 г. На проверяваното лице е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от м. 09.2016 г. до 31.07.2017 г., Приключила с РА № Р-22220317005934-091-001/11 07.2018 г., с който са установени задължения.

В хода на ревизията е изпратено Искане за извършване па действия от други контролни органи /НИДДКО/ до ОД на МВР [населено място], РУ Горна О. с изх. № П-22221021189192-032 001/28.02.2022 г. с молба да бъде издирено лицето Н. Х. Н. - представляващ на „Строй корект-56" ЕООД. да му бъде предоставено искане за представяне на документи и писмени обяснения, и да бъдат взети писмени обяснения.

В получен отговор от ОД на МВР [населено място], РУ Горна О. с вх. № 2536-00-25/19.04.2022 г. е констатирано: “При извършена проверка лицето не е установено на адреса. От проведената беседа с роднини се установи, че същият е заминал в чужбина. Извършена бе проверка в масивите на МВР, където се установи, че Н. е напуснал Р. България на 10.03.2022 г. през ГКПП Аерогара [населено място]”.

Съгласно констатациите на РД, на „Риск инженеринг“ АД е извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства във връзка с доставките от „Строй корект-56" ЕООД, документирана с Протокол №П-22222521017814-073-001 от 25.10.2021 г. Събраните в хода на същата

доказателства са приобщени с Протокол № Р-22222521006162-ППД-001 от 01.04.2022 г. и са описани подробно на стр. 41 и 42 от РД.

При анализа на събраните документи, представени от дружеството-жалбоподател на първо място е установено, че от страна на „Риск инженеринг“ АД не са представени доказателства за транспорта на фактурираната армировка по двете фактури от склад на „Строй корект-56" ЕООД до строителната площадка на територията на АЕЦ „К.". Ревизиращите органи са установили също, че според представения Договор №462000009 ДИ-1213/15.04.2016 г. при извършване на доставките е следвало да се извършва входящ контрол в присъствието на упълномощено лице от АЕЦ „К.", но доказателства за осъществяване такъв контрол не са представени. Органите по приходите считат, че не може да се направи пряка връзка между фактурираната доставка на армировка /по видове и количества/ с вложената армировка по видове и количества при изпълнението на сключения между АЕЦ „Козлодуй" ЕАД и „Риск инженеринг“ АД договор. Поради липсата на представени документи от страна на доставчика е прието, че не може да се докаже, че отразените фактури в СД са издадени за реално доставени материали. В допълнение е посочено, че от страна на ревизираното дружество не са представени доказателства за това, че е извършило проучвания относно стопанската надеждност на доставчика, за наличие на търговски опит, както и относно наличие на публични задължения.

В мотивите на РД е посочено, че в тежест на претендиращият правото на данъчен кредит е да докаже предпоставките за възникването му. В тази връзка е напомнено, че в случая не е достатъчно притежаването на данъчни документи по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо материалите „арматурно желязо“ да са реално предадени от „Строй корект-56" ЕООД и получени в „Риск инженеринг“ АД.

Доколкото от страна на „Строй корект-56" ЕООД не са представени доказателства, с които да удостовери фактическото изпълнение по предмета по фактурите /доставка на арматурно желязо/, то е прието, че процесите доставки не са реално извършени от посочения доставчик, а от трето лице. В тази връзка е посочено, че данъкът е неправомерно начислен и не е формиран данъчен кредит, който да бъде приспадан от ревизираното лице.

Във връзка с изложеното, поради неизпълнение на изискванията по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. във връзка с чл. 6 от ЗДДС с РД е направено предложение за м. 05.2016 г. на „Риск инженеринг“ АД да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 997,00 лв. по фактурите, издадени от „Строй корект-56" ЕООД. От дружеството е подадено възражение по реда на чл. 117 от ДОПК, с което се оспорва формирането от органите по приходите извод за липса на доставка по издадените от посочения доставчик фактури.

Видно от мотивите на РА, ревизиращите органи не приемат направените възражения. В акта подробно са описани предприетите процесуални действия и събраните документи. Преценено е, че в случая не са налице такива, които да докажат по убедителен начин наличието на Извършени облагаеми доставки от „Строй Корект- 56“ ЕООД към „Риск инженеринг“ АД. По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 997,00 лв. по издадените от „Строй корект-56" ЕООД фактури.

Процесният РА е оспорен по административен ред пред директора на ОДОП – С. , на основание чл. 152 от ДОПК с жалба с вх. № 2553-04-258 от 22.07.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С., дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ /СДО/ и вх. № 23-30-34 от 28.07.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С Решение № 1534 от 26.09.2022 г. директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" С. е отменил Ревизионен акт № Р-22222521006162-091-001 от 14.07.2022 г., в оспорената част на установения

резултат по ЗДДС за данъчен период м. 08.2019 г., а в останалата част е потвърдил РА, с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 997,00 лв. за данъчен период м. 05.2016 г. по фактури, издадени от „Строй корект-56“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и е начислена лихва в размер на 2 140.84 лв. и е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2015 г. със сума в размер на 123 896.84 лв. във връзка с извършена продажба на недвижими имоти.

По делото е представена административната преписка в цялост, както и допълнително ангажирани от страните писмени доказателства.

В хода на съдебното производство са допуснати съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице С. М., и съдебно-техническа експертиза, изготвена от вещото лице инж. А. Ж. А..

Съдебно-счетоводната експертиза е имала за задача на първо място, след като извърши проверка в счетоводството на жалбоподателя и отговори дали през данъчния период април 2016 г. „Риск инженеринг“ АД е придобил арматурна стомана и от други доставчици, освен процесиите количества по двете спорни фактури, съответно възлизащи на 13 085,15 кг. и 31414,81 кг. (стр. 41 от РД). Вещото лице е установило, че данъчния период април 2016 г. жалбоподателят „Риск инженеринг“ АД не е придобил арматурна стомана от други доставчици, освен процесиите количества по двете спорни фактури. Експертът е посочил, че придобитата по фактура № [ЕГН]/04.04.2016 г. и по фактура № [ЕГН]/21.04.2016 г. арматурна стомана е била изписана по дебита счетоводна сметка 6012 „Разходи по договори“, подем. - Договор за изработка 1213, без да намира отражение като материален запас по сметка от група 30 на сметкоплана. При последващата реализация на закупената стомана „Риск инженеринг“ АД е издало фактурите.

На въпросът от кои предходни доставчици са придобити процесиите количества арматурна стомана, вещото лице сочи, че обхватът на ревизията на доставчика „Строй Корект-56“ ЕООД, е за данък върху добавената стойност за периода от 01.09.2015 г. до 31.07.2017 г. През горепосочения период „Строй Корект-56“ ЕООД е декларирало получени доставки на стоки и услуги от доставчиците. От констатациите в ревизионния доклад се установява, че „Строй Корект-56“ ЕООД е декларирало получени доставки на арматурно желязо от „М-Транс“ ЕООД и от „Енерговик Инженеринг - 06“ ЕООД. Декларираните покупки от „М-Транс“ ЕООД са по фактурите. Освен арматурно желязо, по тези фактури са били доставени и фланци, ламарина, колена и кангали. Декларираните покупки от „Енерговик Инженеринг - 06“ ЕООД са по фактурите. Не е установен контакт с представител на „Строй корект-56“ ЕООД, поради което не е извършена проверка в счетоводството на дружеството.

Съдебно-техническата експертиза е имала за задача да определи пазарната цена на 5 бр. недвижими имоти. Експертът е определил, че пазарната цена на 5 бр. недвижими имоти, посочени в представената молба от 02.03.2023 г., по един метод от Наредбата, а именно метод на сравнимите неконтролирани цени е в диапазона от 1 014 935 лева (долна граница) и 1 666 601 лева (горна граница).

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

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

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от ЗВР, ревизията на дружеството – жалбоподател е възложена от Л. К. К. на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – И. Д. И.-Д., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на РА. Видно от представените удостоверения за електронно връчване, жалбоподателят е надлежно уведомен чрез системата на НАП ИС "Контрол" за издадената заповед за възлагане на ревизия. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способи. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Изискани са и документи от трети лица, за което са приложени съответните актове. Ревизирания субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

При изследване на материалната законосъобразност и обоснованост на РА, съдът съобразява, че спорът между страните касае пазарното съответствие на извършените от жалбоподателя продажби на недвижими имоти, с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1 ЗКПО, както и основаниято за приложените от ревизиращите органи корекции на финансовия резултат на дружеството за 2015 г. със сумата в размер на 316 847,84 лв., представляваща разликата между минималната пазарна цена, определена по назначената в хода на ревизията експертиза, и продажната цена на съответните недвижими имот.

В частта по ЗДДС спорът касае упражняването на данъчен кредит от дружеството-жалбоподател общо в размер на 5 997,00 лв. по фактурите, издадени от „Строй корект-56“ ЕООД.

I. В частта по Закона за корпоративното подоходно облагане:

Установеното от приходните органи отклонение от данъчното облагане по чл. 16, ал. 1 ЗКПО се основава на констатацията, че продажната стойност на недвижими имоти: апартамент №15, склад № 4, паркоместа № 1,2, 3 и 10, находящи се на адрес: [населено място], [улица], през процесните периоди е значително по-ниска от пазарната им цена.

Съгласно чл. 16, ал. 1 ЗКПО, 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. Вместо това 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. Според § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО, пазарна цена е цената по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК, т.е. сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Разпоредбата на § 1, т. 10 ДР ДОПК изрично посочва методите за определяне на пазарната цена, като препраща към реда и начина, регламентиран с Наредба № Н-9/14.08.2006 г. на министъра на финансите.

В конкретния случай в тежест на органите по приходите е да докажат, че е налице отклонение от данъчно облагане, което изисква установяване на пазарните цени на прехвърлените от ревизираното лице недвижими имоти към датата на продажбата им.

Съгласно чл. 7 от Наредбата, за определяне на пазарните цени се използват методът на сравнимите неконтролирани цени, методът на пазарните цени или методът на увеличената стойност. Методът на сравнимите неконтролирани цени се прилага, когато е налице сходство в характеристиката на продукта или услугата - предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка – чл. 8 от Наредбата. Съгласно ал. 2 на с.р., методът на пазарните цени и методът на увеличената стойност се прилагат, когато е налице сходство в изпълняваните функции по контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, като методът на пазарните цени се прилага в случаите на покупка и последваща продажба на продукти, при които лицето, осъществяващо препродажбата, не добавя значителна стойност към стойността на продуктите в резултат на изменение на физическите им характеристики или в резултат на използването на нематериални блага, а методът на увеличената стойност се прилага в случаите на производство и последваща продажба на продукти и в случаите на предоставяне на услуги, когато производителят или лицето, което предоставя услугите, не добавя значителна стойност към стойността на продуктите или услугите в резултат на използването на нематериални блага или не използва високостойностни активи. Методите се прилагат въз основа на сравнение между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка – чл. 5 от Наредбата, като за целта се извършва анализ за съпоставимостта между контролирана и неконтролирана сделка на посочените фактори. За да е налице хипотезата на чл. 16 ЗКПО пазарната оценка следва задължително да се основава на някой от методите по Наредба № Н-9 и да е извършена по реда в наредбата. Стриктното спазване на методите по Наредба № Н-9 изисква прилагане и анализ на неконтролирани сделки с оглед съпоставката им с контролираната сделка по показателите относими за всеки един от методите по чл. 7 от Наредбата.

В хода на процесното ревизионно производство е представена „Пазарна оценка на

Апартамент 15 и паркоместа № 1, 2, 3 и 10, намиращи се в жилищна сграда в [населено място], район Т., [улица]" изготвена от експерти на „Явлена Импакт“ ООД. Съдът намира, че наличието на хипотезата по чл. 16 от ЗКПО не може да се установи посредством информацията от изготвеното в хода на ревизията заключение. Последното съдът не го кредитира, тъй като е необосновано и не може да послужи като достоверен доказателствен източник за пазарни цени.

В настоящото съдебно производство е проведена съдебно-техническа експертиза, която е определила пазарната стойност на недвижимите имоти според регламентирания в Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. метод на сравнимите неконтролирани цени. Този метод съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия. И двете експертизи (изготвената в ревизионното производство и изготвената в съдебното производство) са използвали този метод на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци, който е един от предвидените в чл. 7 ат Наредба №Н-9/14.08.2006 г.

Съдът намира, че в случая следва да се съобрази приетата съдебно-техническа експертиза в съдебното производство. Следвайки методологията на описаните подходи и методи, при изработка на експертизата е извършено детайлно пазарно проучване на реализирани сделки за покупко-продажба на недвижими имоти. Експертизата е съпоставила с обектите, като пазарни свидетелства (аналози) са подбрани реални сделки, регистрирани в Службата по вписванията -гр. С., извършени в периода м.06 /2014 до м.06/2015г., които са неразделна част от експертизата. Подбраните и изследвани сделки са сключени единствено между несвързани лица и касаят имоти, различни от оценяваните. Съдът кредитира заключението на вещото лице, тъй като е обосновано, използвани са аналози на сходни сделки по време, местоположение, площ, степен на завършеност, като са съобразени конкретните характеристики на оценяваните имоти и е съобразена спецификата им.

Определена е пазарна стойност на имота в диапазон от 1 014 935 лева (долна граница) и 1 666 601 лева (горна граница).

С арг. от чл. 170, ал. 1 АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК за приходната администрацията е тежестта да установи несъмнено осъществяването на фактическите основания за издаване на акта. При избраното основание за корекция на финансовия резултат именно ответникът дължи доказване, че сключената от ревизираното дружество разпоредителна сделка води до отклонение от данъчно облагане, чрез ангажиране на доказателства и доказателствени средства за размера на пазарните цени при сходни неконтролирани сделки между несвързани лица, в който смисъл е и постоянната практика на ВАС. В случая приходната администрация не се е справила с доказателствената тежест да установи твърдените в РА обстоятелства, обосновали приложението на чл. 78 ЗКПО във вр. с чл. 16, ал. 1 ЗКПО.

Дори да вземем втората стойност, като горна граница, същата, сравнена с крайната цена, която физическото лице плаща по процесната фактура от 1 903 022.59 лв., то пак се установява, че стойността на реално осъществената сделка между свързаните лица е по-висока от установената от съдебната експертиза, което води до извод, че извършеното увеличение на финансовия резултата по ЗКПО за 2015 г. е незаконосъобразен, доколкото не е налице отклонение от данъчно облагане.

РА е необоснован и постановен при липса на безспорни доказателства, в противоречие с материалноправните разпоредби. В резултат, съдът намира, че РА в тази му част следва да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен.

II. В частта по ЗДДС:

В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 05.2016 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 997,00 лв. по фактури № [ЕГН] от 04.04.2016 г. и № [ЕГН] от 21.04.2016 г., издадени от „Строй корект-56“ ЕООД с предмет „Авансово плащане по проформа фактура №147/04.04.2016 г. за доставка на арматурно желязо“ и „Арматурно желязо“.

Като взе предвид изложената фактическа обстановка, настоящият съдебен състав счита, че за всички процесни фактури са налице основания за признаване правото на данъчен данък, поради което счита изводите на органите по приходите за неправилни.

В процесния случай не е спорно значението на реалността на доставката като едно от задължителните условия за възникване на правото на данъчен кредит. Разпоредбите на чл. 68, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС обуславят възникването на правото на приспадане на данъчен кредит от кумулативното осъществяване на елементите на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от СЕС в Решението от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, който в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е отново застъпено в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка".

Според практиката на Върховния административен съд, за да възникне и да се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, че стоката фактически е предадена от доставчика на получателя и/или услугата е действително извършена – чл. 6, ал. 1, чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 ЗДДС. Касае се за материално право в полза на получателя по фактурираните доставки. Обезпечеността на доставчиците – материално-техническа и кадрова не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на СЕС – решение по дело C-324/11 (G. Toth), решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 (M. kft и P. D.) и решение C-18/13 ("M. Пен"), която е възприета и в решенията на ВАС. Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките.

Доказването на предаването на предмета на доставката от доставчика на получателя при този вид търговски сделки е необходимо, за да се докаже реалното изпълнение на продажбата. Предметът на конкретната сделка се индивидуализира и същевременно се изпълнява задължението на продавача да прехвърли собствеността върху тях - чл. 24, ал. 2 ЗЗД. Без такова предаване да бъде извършено, не може да бъде прехвърлена собствеността върху стоките или услугите, т. е. не е налице осъществена от продавача

престация по договора. Размяната на насрещно дължимите престации представлява изпълнението на сключената сделка, съответно на предмета на доставката по смисъла на ЗДДС. Установяването на предаването на предмета по доставката винаги е необходимо, за да се приеме, че е налице облагаема доставка по смисъла на чл. 12 във вр. с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС и както правилно е приел съдът, в тежест на жалбоподателя е да установи положителни и благоприятни за него юридически факти по реалното изпълнение на доставките, при оспорена реалност в ревизионния акт.

Според съдебната практика, наред с изискването за притежаване на данъчен документ по смисъла на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, следва да е налице и реално получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - аргумент от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. При липса на нормативна уредба, която да въвежда изисквания за съставянето на определен тип документи, доказващи осъществяването на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, преценката дали една доставка е действително извършена, се гради на съвкупния анализ на всички събрани по делото доказателства. Тези доказателства, в преобладаващата си част са частни документи, определяни от характера на търговския оборот, като на практика за много малко факти и обстоятелства биха могли да бъдат съставени официални документи по смисъла на чл. 179 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, които да имат обвързваща съда доказателствена сила. При съставянето на такива документи стопанските субекти следва да се съобразяват с изискванията на ЗСч и издадените въз основа или във връзка с него подзаконови нормативни актове.

Като разгледа представените доказателства и взе предвид изготвеното заключение, съдът намира, че не се установи от страна на жалбоподателя да е извършена данъчна измама или да е налице знание за осъществяване на такава. Съдът намира, че от страна на ревизираното дружество е предоставена изчерпателна информация, възпроизведена на стр. 41 от РД- представени са сертификати за съответствие на продукта, издаден от производител „Стомана индъстри“ АД, плащането е извършено по банков път, представен е приемо- предавателен протокол, включително и декларация към датите на доставката през 2016 г., с която управителят на доставчика потвърждава, че продуктите съответстват на съпровождащите ги сертификати.

Този извод се потвърждава от заключението по съдебно-счетоводната експертиза, както и от събраните документи от „АЕЦ Козлодуй“ ЕАД. На първо място се доказва, стоката обективно съществува, т.е. процесиите фактури не са т.нар. „безстокови фактури“ при хипотезата на абсолютна симулация (Решение № 847 от 01.02.2022 г. по адм. д. N2 5778/2021 на Върховния административен съд). Приетата по делото счетоводна експертиза е установила, че „Абилико“ АД не е придобивало стомана от друг доставчик (отговор първи въпрос), като същевременно от заключението е установено, че така придобитата стока е била последващо фактурирана към АЕЦ К. ЕАД. От приетото по делото писмо от АЕЦ К. рег. № 1038/17.03.2023 г. контрагентът е потвърдил, че дружеството е било страна по договор №[ЕИК]/15.04.2016 г., като са извършвани строително-ремонтни работи на площадката на централата.

На следващо място, съдът намира за основателно възражението на жалбоподателя, че произходът на стоката сам по себе си не е елемент от фактическия състав на правото на данъчен кредит, доколкото има данни по делото, че стоката е с произход от Стомана индъстри АД. Нито в хода на ревизията, нито в хода на делото НАП не е установил фактурите, по които е упражнено право на приспадане, да представляват документи с

невярно съдържание и да се квалифицират като част от данъчна измама по критериите на т. 49 от решение по дело C-285/09 на СЕС. В тази насока, следва да се съобрази постановеното Решение на съда на ЕС от 21.06.2012 по съединени дела C - 80/11 и C - 142/11. Неизменно поддържаното становище на съда е, че предвиденото в чл. 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане на данъка е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. Изключение от този принцип е налице, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел: и злоупотреба, в които случаи националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят правото на приспадане. Данни по ревизионното производство за измамна цел или злоупотреба не са налице. Напротив, добросъвестното поведение на „Риск инженеринг“ АД и представянето от него на цялата налична документация, както и редовно воденото счетоводство дава основание да се приеме, че фактурираните доставки са фактически изпълнени. Правното основание в ревизионния акт, че е налице пълна симулация, т.е. липса на доставка на стока, се опровергава от установеното последващо разпореждане със стоката, от това, че друг доставчик не е доставял идентична стока на „Абилико“ АД, а за обстоятелството дали соченият доставчик „Строй корект-56“ ЕООД е действителния доставчик, НАП не са ангажирали доказателства, че „Абилико“ АД е недобросъвестен при придобиването на процесната стока, която обективно е доказано, че съществува.

Предвид гореизложеното съдът приема за незаконосъобразен извода на данъчните органи за пълна липса на доставки по процесните фактури.

Горното сочи на извода, че оспореният ревизионен акт е незаконосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде уважено.

С оглед изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото съдебни разноски, съгласно приложения списък по чл. 80 от ГПК, такива следва да се присъдят със съдебното решение. В съдебното производство жалбоподателят е направил разноски общо в размер на 2590 лева, от които сумата в размер на 50 лева – платена държавна такса, и заплатено възнаграждение за вещи лица в размер на 1 100 лева и 1440 лева разноски за адвокатско възнаграждение по договор от 13.10.2022 г.

Водим от горните съображения, Административен съд София - град, 36-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт (РА) № P-2222521006162-091-001 от 14.07.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - С., в частта, потвърдена с Решение № 1534 от 26.09.2022 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" С., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 997,00 лв. за данъчен период м. 05.2016 г. по фактури, издадени от „Строй корект-56“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и е начислена лихва в размер на 2 140.84 лв. и е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2015 г. със сума в размер на 123 896.84 лв. във връзка с извършена продажба на недвижими имоти.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на „Риск инженеринг“ АД (със сегашно наименование „Абилико“ АД), ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор Н. С. Б.,

направените по делото разноси в размер на 2590 (две хиляди петстотин и деветдесет лева).

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд в 14- дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: