

РЕШЕНИЕ

№ 20831

гр. София, 17.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в
публично заседание на 12.05.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **4503** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. чл. 156 – 161 от данъчно – осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДС и ЗКПО.

С жалба от 12.05.2023 г. адвокат С., като пълномощник на управителите на „КАРИ ИНЖЕНЕРИНГ 2012“ ООД е оспорил РЕВИЗИОНЕН АКТ № 22221421005331-091-001/23.09.2022 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С., в частите, потвърдени/изменени с Решение № 342/16.03.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ - С., при ЦУ на НАП.

Дружеството – жалбоподател е представлявано от упълномощения адвокат, който: поддържа жалбата и не възразява представената от ответника ревизионна преписка да бъде приета като доказателства; ангажира заключения на съдебно-счетоводна и на съдебно-техническа експертиза; претендира възстановяване на разноските за водене на делото, съгласно представен списък.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., чрез юрисконсулт: оспорва жалбата, позовавайки се на изложените в решението мотиви; представя писмени доказателства; желае присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема следното от фактическа и от правна страна.

Ревизията на „Кари инженеринг 2012“ ООД е за определяне задължения по: Закона за данък върху добавената стойност, за периодите от 01.03.2018 г., до 31.07.2021 г.; ЗКПО, за периодите от 01.01.2018 г., до 31.12.2020 г. Съставен е ревизионен доклад (л. 87 от делото), срещу който не е подадено възразение. Издаден е процесният РА (л. 53), с който в тежест на дружеството са начислени допълнителни задължения за корпоративен данък, в размер на общо 345 863, 01 лв. и по ЗДДС, в размер на 186 476,48 лв., заедно със съответните лихви, в общ размер на 175 713, 68

лв. С Решение № 342/16.03.2023 г. решаващият административен орган – директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. е:

1. отменил ревизионния акт в оспорената част, относно задълженията за ДДС, за данъчни периоди м. 12. 2018 г., м. 03.2019 г., м. 04.2019 г. и м. 05.2021 г.;
2. изменил акта, като: вместо 402 134,62 лв. корпоративен данък за 2018 г. определил размер на данъка 92 298,41 лв., заедно със съответните лихви; за 2020 г., вместо корпоративен данък 16 598, 22 лв. определил данък 10 282,63 лв., заедно със съответните лихви; по ЗДДС - за м.05.2019 г., вместо 22 197,74 лв. дължим ДДС, определил 20 114,22 лв., заедно със съответните лихви; за м. 09.2019 г., вместо ДДС 20 803, 40 лв. определил данък 20 245, 46 лв., заедно със съответните лихви;
3. потвърдил ревизионния акт в оспорената част, относно задълженията за ДДС, за м.08.2019 г., м. 01.2020 г., м. 04.2020 г. и м.11.2020 г. и относно задълженията за корпоративен данък, за 2019 г., заедно със съответните лихви.

Жалбата е процесуално допустима, а по същество е частично основателна, макар за част от задълженията, които ще бъдат обсъдени по – долу не са изложени конкретни доводи, но е заявено оспорване на „ревизионния акт, частично потвърден и изменен с Решение № 342/16.03.2023 г.“.

Конкретните възражения, изложени в жалбата касаят само данъчните фактури, издадени от „Жаклин кей“ ЕООД, „ЗКМ трейд“ ЕООД, „Си парт“ ЕООД (л. 131 от делото, гръб), „Гейт България“ ЕООД и „Фабрикъ“ ЕООД. Останалата част от жалбата съдържа коментари и позовавания на практиката на Съда на ЕС, както и на Директивата за ДДС.

Съобразявайки задължението си по чл. 160, ал. 2 ДОПК, независимо, че няма изрично възражение в този смисъл Съдът преценява, че процесният РА № 22221421005331-091-001/23.09.2022 г. е валиден. Заповедта за възлагане на ревизията (л. 42) е издадена от Д. Б. К. – началник на Сектор „Ревизии“, в Дирекция „Контрол“, при ТД на НАП – В.. Седалището и адресът на управление на „Кари инженеринг 2012“ ООД е в [населено място], с оглед на което и на основание чл. 8, ал. 1, т. 3 ДОПК местно компетентни са органите по приходите при ТД на НАП- С.. Считано от 01.01.2021 г. обаче, с влизането в сила на новата разпоредба на чл. 12, ал. 6 ДОПК е предвидена възможност правилата по чл. 8 ДОПК да не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник - изпълнителен директор. При дерогация на общите правила по чл. 8 ДОПК съответните органи по приходите разширяват своята изначална материална компетентност на територията на цялата страна, а за съответния териториален директор, компетентен на основание чл. 8, ал. 1, т. 3 ДОПК съществува възможност, в условията на оперативна самостоятелност да определя възложители на ревизии. Упражняване правомощието по чл. 12, ал. 6 ДОПК не е обвързано с обосноваването на необходимост или сериозни причини за дерогация на правилата по чл. 8 ДОПК. За обосноваване и доказване материалната компетентност на възложителя ответникът представи съответните доказателства (л.л. 276-307 от делото).

ОТНОСНО ДЕКЛАРИРАНИ ДОСТАВКИ ОТ: „ЗКМ ТРЕЙД“ ЕООД, „ЖАКЛИН КЕЙ“ ЕООД, „ИМПЕРСТАР“ ЕООД, „СИ ПАРТ“ ЕООД и „ГЕЙТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, във връзка с които ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит.

Позоваването с жалбата на решения от практиката на Съда на ЕС и такива на ВАС по данъчни дела не може да замести дефицита на доказателства, които са съществен елемент от законосъобразното упражняване правото на приспадане на ДДС. Данъкът върху добавената стойност се определя като косвен, многофазен и некумулятивен данък, а практическият му смисъл е да бъде начисляван по конкретна доставка на стока или на услуга, и да бъде включен еднократно в крайната цена. Облагането само на добавената стойност се постига, чрез

приспадане на данъчен кредит от страна на получателя на съответната доставка. Действащият понастоящем ЗДДС съответства по съдържание изцяло на нормите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета, относно общата система на данъка върху добавената стойност, за целите на общностния търговски оборот на стоки и на услуги. Условието, които следва да изпълни данъчен субект, претендиращ право на данъчен кредит са изброени алтернативно в чл. 71 ЗДДС. ЗДДС и Директивата предпоставят реализирането на правото на приспадане на данъчен кредит от наличието на доказателства за действително извършена престация - доставка на стока или на услуга. Трайно установена е съдебната практика в смисъл, че само издаването на данъчна фактура, която да отговаря от формална страна на изискването за реквизити и да е отразена в счетоводството на „доставчика“ и в това на получателя не е достатъчно, за да бъде изпълнен фактическият състав на нормите, регламентиращи упражняване на принципното право на приспадане на данъчния кредит. Нормата на ал. 5 от чл. 70 ЗДДС въвежда като самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит неправомерното начисляване на данък. За неправомерно следва да се счита начисляване тогава, когато посоченият в данъчната фактура доставчик не е предоставил стока или услуга, а с издадена от негово име фактура само привидно е създадено впечатление за такава доставка. С други думи, преценката за наличието на реално осъществена доставка е неотменимо и задължително изискване за упражняване право на данъчен кредит. Извършването на такава преценка е резултат от внимателен анализ на установените в хода на ревизията факти и съпоставянето им с обективната действителност. Това е направено с процесния ревизионен акт, респ. с ревизионния доклад. Според характера и предмета на фактурираните доставки на изследване в съвкупност подлежи, както действителната възможност на „доставчиците“ (ресурсна и кадрова обезпеченост) да изпълнят уговорена сделка, така и обстоятелството, дали между тях и „получателя“ е извършено прехвърляне владението (собствеността) върху стоката. По делото, от страна на жалбоподателя не бе проведено доказване на правно значимите в тази насока факти. В основата на дадените от СЕС отговори на отправени преюдициални въпроси стои условието, „да са изпълнени предвидените в директивата процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане, и в частност - условието данъчнозадълженото лице да притежава фактура, която удостоверява действителното извършване на доставката на стоки“. В този смисъл настоящият съдебен състав приема, че ревизиращите органи по приходите надлежно са установили обективните обстоятелства, предвид подробно анализирания факти, с които обосновават заключенията си за отказ от признаване право на данъчен кредит, съответно за начисляване в тежест на „Кари инженеринг 2012“ ООД задължения за внасяне на ДДС.

Заключението на назначената по искане на оспорващото дружество ССЧЕ е дало отговори на въпросите: „водено ли е счетоводството на жалбоподателя редовно и в съответствие с изискванията и основните принципи на ЗСЧ и дава ли възможност за последващ контрол на стопанските операции; получените (!) доставки на стоки и услуги от контрагентите „ЗКМ Трейд“ ЕООД, „Жаклин кей“ ЕООД, „Си парт“ ЕООД, „Гейт България“ ЕООД и „Фабрик“ ЕООД включени ли са в счетоводната отчетност на жалбоподателя; отразено ли е право на приспадане на данък добавена стойност по издадените от цитираните доставчици фактури, същите включени ли са в дневниците за покупки и справка-декларацията за съответните периоди; има ли данни в счетоводството на жалбоподателя за плащане на получените облагаеми доставки; използвани ли са получените доставки от горесцитираните доставчици за извършване на последващи облагаеми доставки и за тях начислен ли е дължимия данък върху добавената стойност“. На всички тези въпроси вещото лице е отговорило положително, но тези отговори не променят извода за законосъобразно отказано право на ДК. От друга страна, на съдебно-техническата експертиза са

поставени отново от защитата на дружеството въпросите: „изпълнени ли са реално описаните в процесите протоколи /Акт обр. 19/ за приемане на СМР, извършени от доставчиците (?) „ЗКМ Трейд“ ЕООД и „Жаклин Кей“ ЕООД в гореописаната сграда; отговарят ли изпълнените СМР, съгласно процесите протоколи /Акт обр. 19/ на одобрените строителни книжа и архитектурни проекти по различните части; въведена ли е сградата, в която са извършване оспорваните СМР в експлоатация и дали без тяхното реално извършване, тя би могла да бъде въведена в експлоатация“.

Според вещото лице, изготвило заключението на СТЕ: (1) „от жалбоподателя не са представени проектна документация по част „вертикална планировка и/или пътни работи“, както и акт за скрити работи, какъвто е необходим по отношение на скалната маса, поради което експертизата няма данни какви точно по вид СМР и количество са изпълнени (изкопаване на земни маси се актува на m^3 ; полагането на скалната маса се актува на квадратен метър с конкретна дебелина на пласта или на m^3 , а асфалтовата настилка се актува на тон и/или на m^2 с конкретна дебелина); на експертизата не е ясно какво по вид и количество СМР е актувано в поз. 1 „подготовка за полагане на асфалтов път“ с количество 1 бр.; в протокол обр.19 № 3/25.09.2019 г. са актувани СМР по част ел. инсталации; по делото са представени само 3 бр. актове, обр. 12 за скрити видове работи, без дати. Съгласно акт обр. 15/2022 г. за обекта има преработка по време на строителството от 2018 г. , която не е представена по делото и експертизата няма данни, какво е променено спрямо одобрените проекти от 2007 г. и преработката от 2008 г.“; (2) „на експертизата не са представени в цялост одобрената проектна документация, в т.ч. преработката по чл.154 от 2018 г.; (3) “жилищна сграда с подземни гаражи“, находяща се в УПИ XVI-1054, кв.42, по плана на [населено място], м. В.- ВЕЦ- С.“ е въведена в експлоатация“.

В проведеното на 28.10.2024 г. съдебно заседание вещото лице А., на зададените от Съда и от адвокат С. уточняващи въпроси отговори: „по първи въпрос, в позиция 2 не е са актувани 315 кв. м. сгради, а са актувани 315 бройки; на място има изпълнени 560 кв. м., а какво ще рече асфалтов път с бройка 315, не ми е ясно; подготовката на земната основа по принцип представлява съпътстваща дейност, за която се необходими актове за скрити работи, но в случая няма такива актове и няма упоменати количества; за да бъде изпълнена асфалтовата настилка, трябва да бъде подготвена основата; част от подготовката на основата е направата на изкопните работи до съответните нива, земен насип със скална маса или баластра, разстилане, профилиране - това са част от видовете работи, които би трябвало да бъдат изпълнени; би могло и без подготвителни работи да бъде положен асфалт, ако отдолу е например бетонова настилка; асфалтът, който аз видях беше добре изпълнен; относно фактурите от „Жаклин Кей“ ЕООД съм описала в заключението, какво съм констатирала; не мога да отговоря, какво се включва в тези 24 800 лева, понеже в Акт, образец 19 не са описани подробно дейности като килограми и прочие, за да бъде видно как е сформирана себестойността; не съм измерила на място оградата, която съм посочила в заключението; на място има изпълнени описаната от мен подпорна стена и няма друга подпорна стена, освен ако не се има предвид бетоновите стени на рамките, но те не са подпорни стени, те са част от конструкцията на гаража; актувана е ограда на бройка; аз съм написала колко съм установила на място, може бройката да е метър, може да е два метра. Не съм броила кипарисите, тъй като част от тях са зад оградата и нямам достъп до тях - по проект бройката е 391 кипариса; няма как да установя отвън, дали е изградена преградна стена между двата апартамента – ап. 26 и ап. 27. Вероятно тук става въпрос за някаква промяна, която е направена по време на строителството; не видях ексекутивни чертежи; има проекта по част архитектура от 2007 г., след това има преработки от 2008 г. и 2018 г., които не са ми представени; по част електроинсталация липсва документация за четвърти етаж; няма как да отговоря, дали СМР, които са предмет на

процесните протоколи отговарят на проектите, тъй като не е предоставен актуален проект“.

На двете експерти заключения Съдът ще се позовава по – долу в решението си, при обсъждане правилността на РА по отношение на конкретните дружества, от чието име са издадени спорните фактури.

1. От името на „ЗКМ трейд“ ЕООД е издадена фактура № [ЕГН]/31.05.2019 г. с ДО-98 890 лв. и предмет „доставка и транспорт на скална маса, изкопаване, разстилане и профилиране на път“. От ревизираното дружество са представени: копие на фактурата и Акт, обр. 19, № 13/31.05.2019 г., в който като изпълнител е вписан „ЗКМ трейд“ ЕООД, по Договор за СМР от 09.04.2018 г., за обект на [улица], според който изпълнителят приема да изпълни със собствена работна сила и с доставени от него материали СМР на обект: Район Л., [улица]. Приложение № 1 към договора не е представено. Ангажирани са и извлечение от банкова сметка на ревизираното лице, от което са установени извършени плащания към „ЗКМ трейд“ ЕООД, на стойност 100 300 лв., както и счетоводни регистри за осчетоводяването на фактурата. От „ЗКМ трейд“ ЕООД е представена фактурата, Акт, обр.19, № 13/31.05.2019 г. към нея и хронологичен регистър на сч. сметка 411. Проверена била кадровата обезпеченост на това дружество, което имало наети дванадесет лица, като общи работници, чиито трудови договори били прекратени на 30.09.2019 г. През 2019 г. са подавани декларации обр.1 и обр.6 до м.09.2019 г. В счетоводния си баланс дружеството не е декларирано имущество и активи (машины, съоръжения, оборудване). В отчетните регистри по ЗДДС за периода от 01.01.2019 г. до 31.05.2019 г. са отразени фактури е предмет „доставка на материали“, както и такива с предмет „по договор“, издадени от „Анивия“ ЕООД, за което пък е констатирано да е отразило в дневниците си за покупки множество на брой фактури с малки стойности и с предмет „доставка на стока“, от търговци на хранителни стоки и напитки. Правото на ДК, в размер на 19 778,00 лв. е отказано с мотиви за липса у „ЗКМ трейд“ ЕООД на технически възможности и ресурси, необходими за изпълнение предмета, документиран с фактура № [ЕГН]/31.05.2019 г. - „доставка и транспорт на скална маса, изкопаване, разстилане и профилиране на път“, а отчетените по фактурата разходи (98 890 лв.) за 2019 г. не са признати за данъчни цели.

Съдът приема ревизионния акт в тази част за правилен и обоснован, като счита, че заключението на счетоводната експертиза не опровергава констатацията (споделена и от ответника в решението му), че дейностите „доставка и транспорт на скална маса, изкопаване, разстилане и профилиране на път“ не са извършени от „ЗКМ трейд“ ЕООД, което според договора за СМР, от 09.04.2018 г. е следвало да изпълни със собствена работна сила и с доставени от него материали СМР, съгласно Приложение № 1, за което се каза, че не е представено. Заключението на СТЕ всъщност подкрепя извода, че „ЗКМ трейд“ ЕООД не е извършвало дейности на обекта. Изводът не се разколебава и от фактите (л. 23, л. 24 от делото), които решаващият административен орган е признал с процесното Решение № 342/16.03.2023 г., които касаят „Имперстар“ ЕООД, за фактурите от което РА е отменен, и което е ползвало като подизпълнител „ЗКМ трейд“ ЕООД. Става въпрос за следното: с РА № Р-22002220003320-091-001/14.10.2021 г. и РА № Р-22221418005725-091 -001/22.05.2019 г. на „Имперстар“ ЕООД са извършени ревизии по ЗДДС, за периодите от м. 04.2018 г. до м. 08.2018 г. и от м. 10.2018 г. до м.04.2019 г., като РА № Р-22221418005725-091 -001/22.05.2019 г. е отменен от ВАС с решение от 23.03.2022 г., относно отказ на ДК по фактури от „ЗКМ трейд“ ЕООД. Предмет на доставките са били СМР, като зидария, монтаж скеле, изолация. Фактът, че са признати като реално извършени от „ЗКМ трейд“ ЕООД доставки към „Имперстар“ ЕООД за СМР, различни от

„доставка и транспорт на скална маса, изкопаване, разстилане и профилиране на път“ не може да служи като аргумент, че „ЗКМ трейд“ ЕООД е изпълнило дейностите, понеже липсват доказателства за закупуване на скални маси, за транспортирането им, за налична техника, с която да се извърши „изкопаване, разстилане и профилиране на път“. Освен това (виж по – горе заключението на СТЕ) СМР за асфалтов път са отчитани като брой, но не на кв. м. или на кубичен метър, което не позволява разграничаване на дейности, евентуално извършени от „ЗКМ трейд“ ЕООД.

2. Отказан е ДК 81 376, 04 лв. по пет фактури, издадени от „Жаклин кей“ ЕООД и описани на стр. 26 от РД (л. 99 от делото).

От „Кари инженеринг 2012“ ООД са представени: фактура № 100...03/26.08.2019 г. с ДДС 14 712 лв. и Акт, обр. 19, № 1/26.08.2019 г. – „метална конструкция над гараж, монтаж на ограда и труд, кипарис; фактура 100...04/30.08.2019 г. на стойност 46 010 лв. и ДДС 9 202 лв., придружена с Акт обр.19, № 2/30.08.2019 г. за полагане на асфалт, подпорна стена, изграждане на стена; фактура № 100...05/25.09.2019 г. на стойност 99 076 лв. и ДДС 19 815, 20 лв. и Акт, обр. 19 № 3/25.09.2019 г. за извършени натурални видове работи - полагане на кабели, връзки и други ел. дейности; фактура № 100...06/28.01.2020 г. на стойност 113 754, 20 лв. и ДДС 22 750, 84 лв, и Акт, обр. 19, № 4/28.01.2020 г. за извършени доставка, монтаж и изпитване на полиетиленови тръби; почистване, изпитване и дезинфекция на цялата водоснабдителна мрежа и др.; договор 01.07.2019 г., според който „Жаклин кей“ ЕООД приема да извърши основно почистване (вътрешно и външно) на обект на [улица]; Приложение 1 към договора. Съобразени са и представени в предходно производство: договор от 01.07.2019 г. за извършване на СМР; банкови извлечения за извършени плащания, както и аналитичен регистър на счетоводни сметки от група 60, от които се установява осчетоводяването на фактурите. Допълнително от „Кари инженеринг 2012“ ООД е представена Книга за инструктаж по безопасност и здраве при работа/ежедневен инструктаж, с изписани имената на девет лица, на длъжност „общ работник“, относно мястото е посочено „Обект на фирмата“, без да е конкретизиран, и период от 22.07.2019 г. до 24.10.2019 г.

При насрещната проверка „Жаклин кей“ ЕООД не било намерено. Ревизиращите органи установили, че: дружеството е регистрирано по ЗДДС на 19.12.2019 г., по негова инициатива и е deregистрирано на 26.11.2021 г., по инициатива на орган по приходите, при установени обстоятелства по чл. 176 ЗДДС; за периодите на издаване на фактурите към „Кари инженеринг 2012“ ООД, на „Жаклин кей“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС, за която е издаден РА № Р-2221420003209-091-001/15.09.2022 г. (приобщен с протокол към процесната ревизионна преписка), с констатации, че: фактурите са издадени, без да са налице реално осъществени доставки, но данъкът е дължим на основание чл. 85 ЗДДС; в дневниците за покупки дружеството е отразени фактури за стоки, материали и услуги, но такива не били представени. Прието е, че дружеството не е разполагало с ресурси да извърши на доставките към „К. инженеринг 2012 ООД, с оглед на което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, в размер на 81 376, 04 лв. а отчетените от „Кари инженеринг 2012“ ООД разходи по фактурите - 406 880, 20 лв. не са призната за данъчни цели.

Съдът приема ревизионния акт и в тази част за правилен и обоснован, като счита, че

заклучението на счетоводната експертиза не опровергава констатацията (споделена и от ответника в решението му), че дейностите, документирани с процесните данъчни фактури не са извършени от „Жаклин кей“ ЕООД. От друга страна заключението на СТЕ, цитирано по – горе потвърждава тезата на ревизиращите органи и на ответника. Обосновано оветникът се е ангажирал с решението си да твърди, че: *„използването от получателя на фактури с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама (решение на СЕС от 07.12.2010 г., по дело С-285/09, т. 49); с декларирането на спорните доставки като облагаеми, с право на данъчен кредит жалбоподателят е претендирал субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало и поради това не може да бъде защитен от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания. Т. становище е застъпено и в указание №21-00- 134/21.06.2013 г. на изпълнителния директор на НАП“*. Видно от установяванията, предмет на цитирания РА на „Жаклин кей“ ЕООД, основна част от декларираните доставки са към „Кари инженеринг 2012“ ООД и „Унистрой груп“ ЕООД, на които в хода на ревизията са извършени насрещни проверки, като е констатирано, че: предмет на доставките са услуги, свързани с полагане на труд от квалифицирани работници (монтаж на водопроводни тръби, спирателни кранове, изпитване и дезинфекция на цялата водоснабдителна мрежа, изграждане на електрическа инсталация - полагане на контакти, полагане на кабели, монтаж на ключове, лампи. ел. табла и др.); през ревизирания период обаче дружеството е имало назначени с действащи трудови договора шестнадесет работника, на длъжност „общ работник“, като договорите са прекратени на 06.01.2020 г. й след тази дата, до края на ревизирания период 30.04.2020 г. не е имало назначени лица, но е фактурирало СМР; през ревизираните периоди дружеството е декларирало доставки на строителни услуги и на други клиенти, за различни обекти, но по едно и също време, т .е. едни и същи работници следва да са били по едно и също време па различни обекти; не са представени фактури за покупки, от които да с видно, че „Жаклин кей“ ЕООД е разполагало с материали; „Жаклин кей“ ЕООД е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, в размер на 59 300 лв. по фактури, издадени от „Актив Ж18“ ЕООД с предмет „доставка по договор“, но последното не е представило доказателства за извършени доставки, вкл. не представило доказателства и в ревизионното производство, за което е издаден РА № Р-22221420003824-091- 001/15.03.2021 г.

З. От името на „Си парт“ ЕООД е издадена фактура № 100...035/21.08.2019 г. с предмет на доставка „студио и построяване на декор за видеоклип“, с начислен ДДС - 1 350 лв., във връзка с която К. инженеринг 2012“ ООД е претендирало ДК.

Фактура № 100...035/23.08.2019 г. е от „Гейт България“ ЕООД, с ДДС – 1540 лв. и предмет „сценарии, заснемане с камера дрон, постпродукция, специални ефекти, кастинг рекламно лице и осветление за производство и реализация на имиджов и корпоративен ТВ видео клип“.

От името на „Фабрикь“ ЕООД е фактура № 000...1058/15.08.2019 г. с предмет „печат на календари 50/70- 1 000 броя“.

Във връзка с фактурата от „Си парт“ ЕООД „Кари инженеринг 2012“ ООД е представило: копие на фактурата и фискален бон за извършено плащане. От „Си парт“ ЕООД също е представена фактурата, както и: извлечения от аналитични счетоводни

регистри за сметки: 411, 501, 703/4, 453/2, за 2019 г., удостоверяващи отразяването ѝ в счетоводството договор от 17.08.2019 г., с наемател „Кари инженеринг 2012“ ООД за предоставяне на две зали (студио), в [населено място], на [улица], с цел извършване на снимачна дейност на клиента, както и за осигуряване на екип и необходимото оборудване, за фотосесия; приемо-предавателен протокол от 17.08.2019 г., според който „Кари инженеринг 2012“ ООД приема и предава посочения обект, а „Си парт“ ЕООД предава снимачно оборудване.

По фактурата от „Гейт България“ ЕООД „Кари инженеринг 2012“ ООД е представило копие на същата и фискален бон за извършено плащане. В хода на извършената проверка от „Гейт България“ ЕООД са представени писмени обяснения, съгласно които основен предмет на дейност е отдаване и обслужване на осветление и помощни стативи, и приспособления за закачване, обслужване на помещения за снимане, обща работа по снимачни терени, фото и видео заснемане, заснемане на кадри за календар и видео представяне. Приложени са: извлечения от аналитични счетоводни регистри на сметки: 411, 501, 703/, 453/2 за 2019 г., удостоверяващи отразяването на фактурата в счетоводството; договор от 01.08.2019 г. между „Кари инженеринг 2012“ ООД (възложител), „Гейт България“ ЕООД (изпълнител) и Л. Б. - фотограф, за организирането и осъществяването на рекламна фото и видео-сесия на продукти и услуги на клиента, включително да осигури за своя сметка екип за фотосесията, необходимата техника и осветление, в срок до 10.08.2019 г. и в срок до 15.05.2019 г. да представи на възложителя всички заснети фотографски и видео произведения (снимките) на дигитален носител; оферта за фото и видео - заснемане на 12 бр. снимки за календар и 1 бр. видеоклип на сграда; приемо-предавателен протокол от 19.08.2019 г., съгласно който „Кари инженеринг 2012“ ООД е получател на 12 бр. снимки за календар и 1 бр. видеоклип 1080P.

Правото на ДК е дискредитирано с РА (РД) със становище, че няма безспорни доказателства за реално осъществени доставки, нито такива за използването им, за целите на независимата икономическа дейност на „Кари инженеринг 2012“ ООД. Отчетените по фактурите разходи, в размер на 14 450 лв. за 2019 г., отразени по сметка 602/4 - не са признати за данъчни цели.

Ревизионният акт е правилен и законосъобразен, и в частта относно фактурите от „Си парт“ ЕООД и „Гейт България“ ЕООД, независимо от представените доказателства за осчетоводяване от „Кари инженеринг 2012“ ООД и приемо-предавателни протоколи. От ревизираното дружество в крайна сметка не са представени като веществено доказателство „рекламна фото и видео-сесия на продукти и услуги на клиента“, съответно „заснети фотографски и видео произведения на дигитален носител“, „имиджов и корпоративен ТВ видео – клип“.

По фактурата от „Фабрикс“ ЕООД № 000...1058/15.08.2019 г. (печат на календари) в РД са налични само констатации (л. 97 от делото), но няма мотиви, дали се признава или не упражненото право на ДК 187, 20 лева. Отново в РД (л. 135 от делото) в таблицата за данъчен период м. 08.2019 г. не е посочено „Фабрикс“ ЕООД. В ревизионния акт също няма мотиви, касаещи това дружество. В решението (л. 32 от делото) си ответникът, относно фактурата от „Фабрикс“ ЕООД е изложил свои кратки мотиви: „в хода на ревизията е установено, че дружеството е получател на услуга „Печат на календари“

по фактури, издадени от „Фабрикс“ ЕООД, но липсват доказателства за връзката им с фактурираните от „Си парт“ ЕООД и „Гейт България“ ЕООД услуги. Предвид това, на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за „Кари инженеринг 2012“ ООД не е налице право на приспадане на данъчен кредит, а на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО отчетените разходи не следва да се признаят за данъчни цели“. Липсата на мотиви в РА е основание за отмяната му в частта, относно „Фабрикс“ ЕООД, понеже именно актът, а не решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е предмет на съдебен контрол.

Подобен е случаят и с „Джесика – София“ ЕООД, споменато само от ответника в Решение № 342/16.03.2023 г. (л. 32 от делото) в контекст, че жалбата е неоснователна по отношение на това дружество. В ревизионния доклад и в акта Съдът не открива дори името „Джесика – София“ ЕООД, констатации и заключения, касаещи същото.

С ревизионния акт не са признати за данъчни цели разходи, в размер на 171 104, 12 лв. за 2018 г. Жалбата не съдържа конкретни доводи и в тази част, но предвид заявеното с нея оспорване на ревизионния акт „частично потвърден и изменен с Решение № 342/16.03.2023 г.“ и чл. 160, ал. 2 ДОПК Съдът дължи да обсъди и тази част.

Според представените оборотна ведомост и главна книга за 2018 г. по сметка 613 „разходи за придобиване на дълготрайни активи“ е имало начално салдо дебит, в общ размер на 171 104,12 лв., което към 31.12.2018 г. е отнесено по дебита на сметка 609 „други разходи“, впоследствие по дебита на сметка 611/1 „разходи за основна дейност“, която се приключва със сметка 123 и към 31.12.2018 г. не е имало крайно салдо. Отчетените разходи не са признати за данъчни цели, предвид неоспорените и съдебното производство констатации за липса на: първични счетоводни документи; отчетен от дружеството съответстващ приход; заведен актив и/или увеличение стойността на вече съществуващ такъв; документи, свързани с отчетените разходи, както и доказателства, относно икономическото им и правно съдържание, даващи основание разходът да бъде отчетен като текущ. Каза се в началото, че жалбата не съдържа никакви доводи и възражения, касаещи ревизионния акт, в частта на непризнатите разходи, в размер на 171 104, 12 лв. за 2018 г. Съдът приема акта и в тази част за правилен и законосъобразен. Отчитането на разходи за дейността, които не са обосновани със съответните документи (доказателства) е основание тези разходи да не бъдат признати за данъчни цели (чл. 26, т. 2 ЗКПО).

Установено е и не опровергано в условията на насрещно доказване, че през 2018 г. „Кари инженеринг 2012“ ООД е предоставило парични заеми на трети лица, като в счетоводството сумите са отчитани по сметка 229 „други дългосрочни финансови активи и към 01.01.2018 г. началното салдо по сметката било 0.00 лв. Осчетоводени са следните заеми:

- на „Кари криетив груп“ ЕООД - 94 000 лв., по договор за заем от 31.10.2018 г. с уговорена лихва 0, 5 %; нареден е превод от 94 000 лв. на 05.11.2018 г. Паричните средства не са върнати към края на ревизионния период - 31.07.2021 г., не са начислявани и не са изплащани лихви;

- на „Кари инвестмънт“ ЕООД – 4 000 лева, преведени на 25.04.2019 г. по договор от същата дата, с уговорена лихва 3% на годишна база, но след изтичането на 24-месечен гратисен период. С РД е отчетено, че парите не били върнати към 31.12.2019 г., т.е. – осем

месеца по – късно, но не е отчетен уговорения гратисен период за начисляване на лихви;
- на „Имперстар“ ЕООД - 2 625 лева, за които с РД е отчетено да не са върнати към 31.12.2019 г., но не е взето предвид, че с договора е уговорен 13 месечен гратисен период без лихви;

- на „Карпедиум-1“ ЕООД – 4 000 лева, преведени на 19.07.2019 г. по договор от същата дата, с уговорена лихва 3% на годишна база, но след изтичането на 24-месечен гратисен период. С РД е отчетено, че парите не били върнати към 31.12.2019 г., т.е. – осем месеца по – късно, но не е отчетен уговорения гратисен период за начисляване на лихви.

През 2019 г. и през 2020 г. са предоставени парични заеми и на дружества, и физически лица, описани в РД на л.л. 123, 124 от делото. С част от договорите са уговаряни 24-месечни гратисни периоди, като е отбелязано, че парите не били върнати към дата 31.12.2019 г., т.е. – преди изтичане на гратисните периоди.

Предвид горните констатации ревизиращите органи по приходите, като приели лихвен процент 3 % на годишна база са определили приходи от лихви, в размер на: 2 963, 08 лв. за 2018 г.; 5 768, 56 лв. за 2019 г. и 6 934, 53 лв. за 2020 г.

Съдът преценява ревизионния акт като необоснован и незаконосъобразен в частта, касаеща начисляването на задължения, представляващи неотчетени от дружеството приходи от лихви по предоставени заеми. В тази част с жалбата също не са противопоставени каквито и да е възражения и не бяха ангажирани доказателства, но предвид заявеното с нея оспорване на ревизионния акт „частично потвърден и изменен с Решение № 342/16.03.2023 г.“, както и с оглед разпоредбата на чл. 160, ал. 2 ДОПК Съдът дължи да обсъди и тази част.

Мотивите за облагане са подкрепени с цитиране на норми от Международен счетоводен стандарт 18 „Приходи“, но определенията с РА стойности на приходи от лихви са изчислени неправилно, като не е съобразено, че не по всички договори е уговарян лихвен процент 3%, както и че с някой от договорите е предвиден 24-месечен гратисен период без начисляване на лихви върху главницата.

Според т. VIII.8.1 от СС 18 „**приходът**, създаден от ползването на актива на предприятието от други лица **във вид на лихва се признава, когато** сумата на приходите **може да бъде надлежно изчислена** и предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката“. Съгласно т.8.2, б. „а“ „**лихвите се признават *текущо пропорционално на времевата база, която отчита ефективния доход от актива***“. Пояснено е, че: „*ефективният доход се определя чрез лихвения процент, с който се дисконтира потокът от бъдещите парични постъпления, очаквани през срока на ползване на, до сумата на началната отчетна стойност на актива; лихвеният период включва разликата между отчетната стойност на дълговото вложение и сумата му на падежа*“. От мотивите на РД, реципирани изцяло от издателите на РА не личи да е направен такъв анализ и да са отчетени релевантните за процесния случай факти. С доклада (л. 119 от делото, абзац последен) съставителите му приели, че щом „Кари инженеринг 2012“ ООД е „начислявало и отчитало разходи за лихви по получени заеми, в размер на 3%“ с толкова следва да бъдат начислени лихви за 2018 г. Същите заключения са изложени и по отношение 2019 г. 2020 г. (л.124 от делото; л. 127).

В заключение: а) Ревизионен акт № 22221421005331-091-001/23.09.2022 г. представлява

валиден индивидуален административен акт и не е нищожен, понеже е издаден от материално компетентни органи по приходите, определени от изпълнителния директор на НАП; **б) актът е незаконосъобразен и необоснован**, и подлежи на отмяна в следните, потвърдени/изменени от директора на Дирекция „ОДОП“ – С. части, а именно: фактурата от „Фабрикъ“ ЕООД № 000...1058/15.08.2019 г. (печат на календари), във връзка с която е отказан ДК, в размер на 187, 20 лева, заедно със съответните лихви – 57, 30 лева; определените приходи от лихви, в размер на: 2 963, 08 лв. за 2018 г.; 5 768, 56 лв. за 2019 г. и 6 934, 53 лв. за 2020 г. - общо – 15 666, 17 лева. В останалите оспорени части, потвърдени/изменени с Решение № 342/16.03.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С. ревизионният акт е правилен, законосъобразен и обоснован.

Отмяната на Ревизионен акт № 22221421005331-091-001/23.09.2022 г. В ЧАСТИТЕ, относно отказано право на приспадане на ДК по фактурата от „Фабрикъ“ ЕООД, № 000...1058/15.08.2019 г., в размер на главница 187, 20 лева и лихви 57, 30 лв.), както и относно определените приходи от лихви, в размер на 15 666, 17 лева за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. обуславя осъждане на ответника, на основание чл. 161, ал. 1, изр. първо ДОПК да възстанови на дружеството разносните за държавна такса и за адвокатско възнаграждение, съразмерно на уважената част от жалбата (15 911 лв. – главници и лихви, при обжалван материален интерес общо 575 219 лв. главници и лихви), в размер на 266 лева. На основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет дружеството – жалбоподател следва да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение, в размер на 26 429 лева, съразмерно на отхвърлената част от жалбата (за 559 308 лв.).

Водим от гореизложените мотиви и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. първо и изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата от „КАРИ ИНЖЕНЕРИНГ 2012“ ООД издадения от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С. РЕВИЗИОНЕН АКТ № 22221421005331-091-001/23.09.2022 г., В ЧАСТИТЕ, потвърдени/изменени от директора на Дирекция „ОДОП“ – С. с Решение № 342/16.03.2023 г. относно: фактурата от „Фабрикъ“ ЕООД, № 000...1058/15.08.2019 г. (печат на календари), във връзка с която е отказан данъчен кредит, в размер на 187, 20 лева, заедно със съответните лихви – 57, 30 лева; определените приходи от лихви, в размер на: 2 963, 08 лв. за 2018 г.; 5 768, 56 лв. за 2019 г. и 6 934, 53 лв. за 2020 г. - общо – 15 666, 17 лева.

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от „КАРИ ИНЖЕНЕРИНГ 2012“ ООД, против издадения от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С. РЕВИЗИОНЕН АКТ № 22221421005331-091-001/23.09.2022 г. В ОСТАНАЛИТЕ ОСПОРЕНИ ЧАСТИ, потвърдени/изменени с Решение № 342/16.03.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., ОТНОСНО: 1. задължението за корпоративен данък за 2018 г., в размер на 89 335 лв. (главница) и 31

542 лв. лихви; задължението за корпоративен данък за 2020 г., в размер на 10 282,63 лв. (главница) и 1 285, 48 лв. лихви; 2. установен резултат по ЗДДС за м.05.2019 г. 20 114,22 лв., заедно със съответните лихви, в размер на 6 688 лв.; установен резултат по ЗДДС за м. 09.2019 г. - 20 245, 46 лв., заедно със съответните лихви, в размер на 6 046 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да възстанови на „КАРИ ИНЖЕНЕРИНГ 2012“ ООД, ЕИК:[ЕИК] съразмерно на уважената част от жалбата разносните за водене на делото и възнаграждението на адвокат, в размер на 266 лв. (двеста и шестдесет и шест лева).

ОСЪЖДА „КАРИ ИНЖЕНЕРИНГ 2012“ ООД, ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 26 429 лв. (двадесет и шест хиляди, четиристотин и двадесет и девет лева).

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: