Р Е Ш Е Н И Е
№ 43133

гр. София, 04.11.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Трето отделение 62 състав,** в публично заседание на 30.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **624** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Делото е образувано по жалба на „ЕР ДЖИ КОНСУЛТИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220224000167-091-001/30.09.2024 г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията, и С. М. М. - ръководител на ревизията, изменен и потвърден с Решение № 1632/17.12.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ - С. при ЦУ на НАП.

С РА на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 35 164,94 лв. и за корпоративен данък в размер на 33 691,32 лв., ведно с лихви в размер съответно на 12 608,35 лв. и 10 244,18 лв., общо в размер на 91 708,79лв.

В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на РА поради неправилно приложение на материалния закон и необоснованост на изводите на органите по приходите. Оспорват се отказаното право на приспадане на данъчен кредит и извършените преобразувания на счетоводния финансов резултат във връзка с разходите за облекло по фактури от доставчиците „Сириус Кампани“ АД и „Емдиел“ ЕООД, като се твърди, че се касае за представително облекло, както и че управителят на дружеството се ползва с всички права на служител, оспорват се изводите на органа за липса на доставка на услуга от „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД, респективно увеличаване на финансовия резултат по ЗКПО за 2022г. с процесния разход, като се сочи, че органът борави с предположения, а не с конкретни факти и обстоятелства, оспорва се отказа на

органа да признае начислените амортизации за притежаваните от дружеството недвижими имоти, тъй като същите са ползвани за архив на дружеството, което води до намаляване на разходите на дружеството, което обстоятелства следва да се счита за форма на „икономическа изгода“. Оспорват се изводите на органа за непризнаване на част от отчетените разходи за хотелско настаняване, командировки и организирани мероприятия. Поддържа се, че процесните разходи са документално обосновани и свързани с икономическата дейност на дружеството, а услугите, фактурирани от „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД, са реално извършени. По отношение на закупеното облекло жалбоподателят се позовава на чл. 70, ал. 3, т. 1 ЗДДС и Заповед № 1/05.01.2015 г. на управителя, а относно имотите на [улица] сочи, че същите са използвани за съхраняване на документация и архив. За сумите, заплатени на „МОРЕНИ ТУР“ ЕООД, се твърди, че не представляват командировъчни разходи, а разходи за организирано от дружеството мероприятие. Иска се отмяна на РА в потвърдената му с Решение №1632/17.12.2024г. на директора на ДОДОП част.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез процесуалния си представител адв. С., поддържа жалбата и моли РА да бъде отменен като незаконосъобразен в потвърдената му с решението на органа част. Претендира разноски, за които представя списък.

Ответникът - директорът на дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт Д., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна и необоснована. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Претендира разноски.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220224000167-020-001/10.01.2024 г. /л. 27/, връчена на 17.01.2024 г. /л. 29/, изменена със Заповеди № Р-22220224000167-020-002/18.03.2024 г. /л.30/, № Р-22220224000167-020-003/16.04.2024 г. /л.33/ и № Р-22220224000167-020-004/15.05.2024 г. /л. 36/, издадени от И. М. Р. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. /л. 25/ на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ЕР ДЖИ КОНСУЛТИНГ“ ООД за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2022 г. и за ДДС за периодите от 01.12.2018 г. до 31.07.2023 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22220224000167-092-001/16.07.2024 г. /л.39-95/, срещу който дружеството е подало възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК на 29.08.2024 г. /л. 103/. Ревизионното производство е приключило с РА № Р-22220224000167-091-001/30.09.2024 г. /л. 111-118/.

С РА са установени задължения по ЗДДС в размер на 35 164,94лв. и лихви 12 608,35лв. и по ЗКПО – 33 691,32лв. и лихви – 10244,18лв. , общо 91 708,79лв.

Непризнатото право на данъчен кредит се формира по фактури за закупено работно облекло, услуги по поддръжка на недвижим имот и хотелски услуги. Финансовия резултат по ЗКПО се формира от непризнати разходи за работно облекло, хотелски услуги, самолетни билети, данъчни амортизации на имот на [улица], който не се ползва за дейността на дружеството.

Дружеството извършва консултантска дейност по стопанско управление, мониторинг, управление и контрол, правна и техническа помощ при изпълнение на инфраструктурни обекти. Същото е

собственик на имоти, находящ се на [улица], видно от НА №192/01.12.2017г.-апартамент, две паркоместа и помощни помещения.

При ревизията е установено, че през ревизираните периоди дружеството е отчело разходи и е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури за закупено облекло, издадени от „СИРИУС КЪМПАНИ“ АД и „ЕМДИЕЛ“ ЕООД. В подкрепа на твърдението, че облеклото е предоставено на служителите във връзка с изпълнението на трудовите им задължения, са представени приемо-предавателни протоколи. Органите по приходите не са кредитирали същите, като са констатирали несъответствия между част от посочените в тях лица и данните за трудовите им правоотношения с дружеството. В протокол от 12.06.2023 г. например е отразено предоставяне на работно облекло на Х. И. Г., чието трудово правоотношение с дружеството е възникнало на 03.08.2023 г. Прието е, че не е доказано фактическото предоставяне на закупеното облекло като безплатно работно облекло на служителите, поради което на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 17 451,01 лв., а за целите на корпоративното облагане отчетените разходи са третирани като несвързани с дейността и с тях е преобразуван счетоводният финансов резултат по реда на чл. 26, т. 1 ЗКПО. Тези изводи са възприети и от решаващия орган.

От събраните при ревизията данни се установява, че през отделните периоди в дружеството са били назначени лица на длъжности шофьор, юрисконсулт, мениджър проекти, финансов мениджър, експерт обществени поръчки, секретар и други, както и че са сключвани граждански договори. При извършената насрещна проверка на „СИРИУС КЪМПАНИ“ АД са представени процесните фактури с описание на стоките по вид, колечество, единична цена и стойност, документи за произход на стоките, доказателства за осчетоводяването и разплащането им, оборотни ведомости, банкови извлечения за плащане, и писмени обяснения. Установено е, че на адес „П.“№1 се намира бутиков магазин за луксозни дрехи.

От извършената насрещна проверка на „ ЕМДИЕЛ“ ЕООД доставчикът е представил фактури, с предмет облекло и платежни нареждания. Дружеството предлага луксозно облекло.

От страна на ревизираното лице са представени Заповед №1/05.01.2015г. за раздаване на безплатно работно облекло на служителите, протоколи за предаване от 2019г. до 2023г. на облекло на конкретни служители.

Установено е още, че дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9 400 лв. по две фактури, издадени от „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД с предмет „плащане по договор“. Представен е договор за поръчка от 01.06.2021 г., по силата на който жалбоподателят е възложил на доставчика управление и мониторинг във връзка с проект „Рехабилитация и модернизация на рибарско пристанище С. буна - Н.“, със срок до съставянето на акт обр. 15 и цена 42 000 лв. с ДДС, както и договор за поръчка от 05.04.2022 г. за правни и финансови консултации във връзка с дейността на дружеството, със срок до 05.10.2022 г. и цена 14 000 лв. с ДДС. Органите по приходите са приели, че представените договори, фактури, доказателства за плащане и счетоводното им отразяване не установяват фактическото изпълнение на договорените услуги. Съобразено е и обстоятелството, че доставчикът не е разполагал с назначени лица по трудови или граждански договори. Поради това е отказано упражненото право на приспадане на данъчен кредит, а за 2022 г. е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат с непризнатите разходи за консултантските услуги на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. Тези

изводи са потвърдени с Решение № 1632/17.12.2024 г. /л. 12-23/.

Във връзка с притежаваните от дружеството недвижими имоти е установено, че през 2017 г. са придобити апартамент № 21, паркоместа № 159 и № 160 и две помощни помещения, находящи се в [населено място], [улица], заведени по сметка 203 „Сгради и конструкции“, за които са начислявани амортизации. За имотите е издадено разрешение за ползване от 31.10.2017 г. В хода на ревизията представляващият дружеството е дал обяснения, че имотите не се отдават под наем и не се използват по предназначение от придобиването им. При тези данни органите по приходите са приели, че активите не се използват в икономическата дейност на дружеството, поради което не са признали начислените за тях данъчни амортизации. При административното обжалване е потвърдено непризнаването на данъчни амортизации в размер на 19 055,50 лв. за всяка от ревизираните години.

По фактури от „ДОБРИТЕ СЪСЕДИ“ ЕООД за поддръжка и охрана на същите имоти с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 827,20 лв., тъй като е прието, че през ревизираните периоди имотите не са използвани за извършване на облагаеми доставки. В тази част директорът на дирекция ОДОП - С. не е възприел изводите на ревизиращите органи и е приел, че липсата на фактическо използване на активите за облагаеми доставки през съответния период сама по себе си не обосновава отказ на данъчен кредит за разходите по тяхната поддръжка и охрана, поради което РА е отменен в тази част.

Предмет на ревизията са били и отчетени от дружеството разходи за хотелско настаняване и командировки. По част от фактурите органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит и са увеличили счетоводния финансов резултат поради липса на доказателства за връзката на услугите с икономическата дейност. При административното обжалване част от възраженията са приети за основателни. Установено е, че за част от настаняванията са представени заповеди за командировка на служители на „ЕР ДЖИ КОНСУЛТИНГ“ ООД, включително четири заповеди от 03.08.2021 г. за командироване на служители в Н. за периода 04.08.2021 г. - 06.08.2021 г. със задача „Работни срещи и текущи въпроси във връзка с договор № 82/18.03.2021 г. /С. буна/“. За тези разходи решаващият орган е приел, че е установена връзката им с дейността на дружеството и е налице документална обоснованост, поради което са признати разходи за командировки в размер на 10 864,55 лв. за 2021 г. и 2 132,16 лв. за 2022 г., както и съответното право на приспадане на данъчен кредит.

В останалата част изводите на органите по приходите са потвърдени. По фактура от „ХАСТИНГС“ ЕООД с данъчна основа 3 328,56 лв. и ДДС 441,32 лв. за хотелски услуги и изхранване в хотел „Я.“, к.к. „Б.“, е установено, че услугите са предоставени на членове на семейството на управителя на дружеството, поради което са приети за несвързани с дейността на жалбоподателя. Потвърдени са отказът на право на приспадане на данъчен кредит в размер на 441,32 лв. и увеличението на счетоводния финансов резултат с 3 328,56 лв. По фактура от „АР НУВО“ ЕООД за хотелски услуги в хотел „П.“, [населено място], е установено, че услугата е ползвана от Т. В., К. К. и К. Б., но не са представени заповеди за командироването им, нито други доказателства, от които да се установи служебната цел на престоя и връзката на разхода с дейността на дружеството. Поради това е потвърдено увеличението на счетоводния финансов резултат с 394,50 лв. и отказът на право на приспадане на данъчен кредит в размер на 35,50 лв.

По фактура от 17.12.2021 г. от „МОРЕНИ ТУР“ ЕООД за нощувки на поименно посочени 26 лица

на 16.12.2021 г. в хотел „Морени“, Природен парк „В.“, с данъчна основа 4 084,13 лв. и ДДС 367,57 лв., органите по приходите са приели, че не е доказана връзка на мероприятието с дейността на дружеството. От решението на ОДОП се установява, че доставчикът е представил фактура и аналитичен регистър, а в ревизионния доклад неправилно е посочено, че не са представени документи. По фактура от 09.03.2023 г. от „СИТИ ХОТЕЛ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕАД, с ДДС 2 333,33 лв., е фактуриран наем на зала на 03.03.2023 г. за фирмено мероприятие в хотел „М.“, С., а не хотелско настаняване. Представени са фактура, платежно нареждане и писмено обяснение на доставчика. Прието е, че не е установена конкретна връзка на мероприятията с икономическата дейност.

С Решение № 1632/17.12.2024 г. директорът на дирекция ОДОП - С. е отменил РА в оспорената част по ЗДДС за м. 12.2019 г., м. 09 и м. 12.2020 г., м. 01 и м. 09.2021 г., м. 07.2022 г. и м. 03.2023 г., ведно със съответните лихви. Изменил е резултатите по ЗДДС за м. 07.2019 г., м. 01.2020 г., м. 02, м. 05, м. 07, м. 10 и м. 11.2021 г., м. 05, м. 06 и м. 12.2022 г. Изменил е и резултатите по ЗКПО за 2021 г., като е определил данъчна печалба 297 419,98 лв., корпоративен данък 29 742,00 лв. и лихва 1 419,04 лв., и за 2022 г. - данъчна печалба 1 281 818,73 лв., корпоративен данък 128 181,87 лв. и лихва 2 497,40 лв. Потвърдил е РА за останалите изрично посочени в диспозитива данъчни периоди по ЗДДС и за корпоративен данък за 2018-2020 г. Административната жалба е оставена без разглеждане за периодите без корекции на декларираните резултати по ЗДДС поради липса на правен интерес.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата, съдържащи се в административната преписка, както и допълнително представените от страните писмени доказателства, сред които аналитичен регистър във връзка с притежавания от жалбоподателя недвижим имот и счетоводни регистри и документи относно доставките от „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД - хронологичен регистър, оборотна ведомост, договори за поръчка, банкови документи за извършените плащания, фактури, документи за изпълнение на договорите, документи относно квалификацията на изпълнителя и протоколи за извършени работи.

По делото са разпитани свидетелите М. М. Б. и М. Т. Т.. Свидетелката Б., служител на жалбоподателя, установява, че дружеството е предоставяло безвъзмездно облекло на служителите си за изпълнение на служебните им задължения, включително при срещи с възложители и посещения в институции. Облеклото се избирало от служителите в търговските обекти, закупувало се от дружеството и се предавало с протокол. Не били въведени изисквания за определена марка или еднакъв модел, а за съответствие с характера на изпълняваната работа.

Свидетелката Т., управител на „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД, заявява, че дружеството ѝ е извършвало консултантски услуги и отдаване под наем на недвижими имоти и че лично е изпълнила услугите по договорите с жалбоподателя от 01.06.2021 г. и 05.04.2022 г., без да използва други лица. По отношение на първия договор сочи, че предметът му е бил управление и мониторинг във връзка с проект „Рехабилитация и модернизация на рибарско пристанище С. буна - Н.“, а вторият е бил за правни и финансови консултации, свързани с дейността на жалбоподателя. Посочва, че комуникацията с управителя на жалбоподателя се е осъществявала лично и по електронна поща, както и че услугите по двата договора са изпълнени от нея лично.

По делото са изслушани първоначална и повторна съдебно-счетоводна експертиза, изготвени съответно от вещите лица д-р П. Д. К. и В. Д. П.. Заключението на първоначалната експертиза е

прието като доказателство по делото в съдебното заседание на 18.09.2025 г., като направените от ответника възражения срещу него са оставени за обсъждане с крайния съдебен акт. С определение № 38691/20.11.2025 г., по искане на ответника и с оглед изложените възражения относно правилността на част от констатациите в първоначалното заключение, е допуснато изготвянето на повторна съдебно-счетоводна експертиза, възложена на вещото лице В. Д. П..

От заключението на повторната експертиза относно доставките от „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД се установява, че са изследвани договорът от 01.06.2021 г. за управление и мониторинг във връзка с проект „Рехабилитация и модернизация на рибарско пристанище С. буна - Н.“, приемо-предавателният протокол от 01.06.2022 г. и издадената във връзка с договора фактура, както и договорът от 05.04.2022 г. за правни и финансови консултации, приемо-предавателният протокол от 31.10.2022 г. и съответната фактура. При доставчика е осчетоводен приход от услуги в общ размер на 47 000 лв. и начислен ДДС в размер на 9 400 лв., а при жалбоподателя фактурите са осчетоводени като разходи за външни услуги, като задълженията по тях в общ размер на 56 400 лв. са погасени чрез банкови преводи. При проверката на счетоводството на доставчика е установено, че същият е отчел общи разходи за външни услуги и текущи разходи в размер на 39 942,94 лв., без осчетоводени разходи за заплати и осигурителни вноски и без плащания към подизпълнители или трети лица във връзка с процесните услуги. Посочено е също, че управителят М. Т. е полагала личен труд в дружеството, който не е осчетоводяван като разход за възнаграждение и осигурителни вноски.

По отношение на недвижимите имоти на [улица] повторната експертиза е установила по счетоводните регистри начислен разход за амортизация в размер на 19 055,79 лв. за всяка от годините от 2018 г. до 2022 г., или общо 95 278,95 лв., при изчислен данъчен ефект от непризнаването му в общ размер на 9 527,90 лв. корпоративен данък.

При проверката на счетоводните регистри относно разходите за облекло вещото лице е установило, че по сметка 601/4 „Разходи за работно облекло“ са отчетени 1 885,30 лв. за 2018 г., 4 655,16 лв. за 2019 г., 5 197,67 лв. за 2020 г., 1 527,50 лв. за 2021 г. и 3 519,34 лв. за 2022 г., или общо 16 784,97 лв. При изслушването си в съдебното заседание на 30.04.2026 г. вещото лице уточнява, че посочената в заключението сума

от 93 133,16 лв. представлява размерът на непризнатите по РА разходи, а сумата от 16 942,34 лв. - общият размер на непризнатия по РА данъчен кредит, като тези стойности са изведени при анализа на ревизионния акт.

За разходите, отчетени по сметка 609/1 „Командировки“, вещото лице е установило непризнати разходи в размер на 1 486,24 лв. за 2018 г., 2 861,59 лв. за 2020 г., 34 701,86 лв. за 2021 г. и 59 994,13 лв. за 2022 г., или общо 99 043,82 лв. В заключението е уточнено, че в тези стойности не са включени разходите по сметка 609/3 „Представителни“ и сметка 602/4 „Семинари и обучения“. Изчисленият данъчен ефект върху посочените стойности е общо 9 904,38 лв. корпоративен данък.

Заключението на повторната съдебно-счетоводна експертиза е прието като доказателство по делото в съдебното заседание на 30.04.2026 г., след изслушване на вещото лице и дадените от него отговори на поставените от страните въпроси. Съдът възприема заключението в частта относно извършените счетоводни проверки и изчисления като компетентно и обосновано и съответстващо на изследваната счетоводна документация. Правните изводи относно характера на процесните разходи, реалността на доставките и наличието на материалноправните предпоставки за признаване на разходите и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит подлежат на самостоятелна преценка от съда.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е процесуално допустима в частта, насочена срещу ревизионния акт, изменен и потвърден с Решение № 1632/17.12.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С.. Съдебният контрол обхваща задълженията в размера и за периодите, потвърдени от органа след административното обжалване. Отменените от решаващия орган части на РА не са предмет на настоящото производство.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява компетентността на органите, издали акта, спазването на установената форма, процесуалните

правила и приложението на материалния закон. РА е издаден от органите по чл. 119, ал. 2 ДОПК, в предвидената форма и при спазване на изискванията за възлагане и приключване на ревизията. Не се установяват съществени процесуални нарушения, които да обосновават отмяната му на това основание. Спорът е по правилното приложение на материалния закон и доказаността на фактическите предпоставки за извършените данъчни корекции.

Заключенията на съдебно-счетоводните експертизи се кредитират частично относно проверените счетоводни записвания, плащания и изчисления, доколкото съответстват на първичните документи. Въпросите дали е осъществена доставка по смисъла на ЗДДС и дали даден разход подлежи на данъчно признаване по ЗКПО са правни и се разрешават от съда след съвкупна преценка на доказателствата.

По правото на приспадане на данъчен кредит и разходите за облекло

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получени стоки и услуги, използвани за целите на облагаемите доставки на регистрираното лице. Разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС изключва това право при предназначение за безвъзмездни доставки или за дейности извън икономическата дейност, като чл. 70, ал. 3, т. 1 ЗДДС предвижда изключение за безвъзмездно предоставяно от работодателя специално, работно, униформено и представително облекло за целите на икономическата му дейност. Следователно от значение са не само придобиването и осчетоводяването на вещите, но и предназначението им и фактическото им предоставяне на лицата, за които законът допуска изключението.

От събраните по делото доказателства се установява, че ревизираното дружество е придобило процесното облекло от „СИРИУС КЪМПАНИ“ АД и „ЕМДИЕЛ“ ЕООД. Доставките са документирани с фактури, като са представени доказателства за тяхното счетоводно отразяване и разплащане. Приходните органи не оспорват фактическото придобиване на стоките, а тяхното предназначение за икономическата дейност на

дружеството и предоставянето им като работно и представително облекло на служителите.

Съдът не споделя извода на органите по приходите, че характерът на закупените артикули, възможността същите да бъдат използвани и за лични нужди, както и различията в техния вид и стойност изключват служебното им предназначение. Разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 1 ЗДДС изрично обхваща не само специалното, работното и униформеното, но и представителното облекло. За последното не е необходимо да притежава защитни свойства или да бъде еднакво за всички служители. Определящо е предназначението му за осъществяваната икономическа дейност и действителното му предоставяне на лицата, посочени в закона.

В случая е представена Заповед № 1/05.01.2015 г. на управителя на дружеството, уреждаща предоставянето на работно облекло. Представени са и приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи предаването на закупените артикули. Тези писмени доказателства се подкрепят от показанията на свидетелката М. Б., която установява възприетия в дружеството ред за избор, закупуване и предоставяне на облеклото, както и неговото използване при изпълнение на служебните задължения, включително при срещи с възложители и посещения в институции.

Показанията на свидетелката съответстват на характера на осъществяваната от дружеството консултантска дейност, предполагаща непосредствени контакти с контрагенти и представители на административни органи. При изпълнението на подобни функции представителният външен вид на служителите има обективно обусловено професионално предназначение. Обстоятелството, че предоставеното облекло не е унифицирано по модел и стойност, не опровергава само по себе си тази връзка.

От анализа на разпоредбите на чл. 70 ал.1 т.2 от ЗДДС и ал.3 т.1 от с.з. следва, че за представително облекло, предоставено безвъзмездно от работодател на работник/служител вкл. и на лица, заети по договори за управление, за целите на икономическата дейност на дружеството следва

да се признае правото на данъчен кредит.

Съдът не споделя доводите на органа, че поради липса на документална обвързаност между стоките, описани във фактурите и тези в протоколите за предоставяне на облекло, извод за която се прави, поради неконкретизиране на предоставените дрехи в протоколите за предоставяне на облекло, както и поради факта, че датите на фактурите не съвпадат с датите на ПП не следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

При положение, че се твърди, че разходите за работно облекло не са свързани със стопанската дейност на дружеството, съгласно общото правило за доказателствената тежест в ДОПК, органът по приходите трябва да установи и докаже конкретни факти, които опровергават търговския характер на разхода, като например липса на връзка между вида и характеристиката на дрехите и извършваната от служителя работа, доказване на факта, че закупеното облекло няма как да служи за изпълнение на преките задължения на служителя, че официални тоалети не отговорят на дейността на предприятието и служителите нямат представителни функции, лицата, получили облеклото нямат сключени трудови договори с дружеството или не са изпълнявали реално дейност в обектите на фирмата по обективни причини. Подобни факти не са установени от органа, а изводите му се базират на предположения и собствени разсъждения, базирани на непълноти в писмените доказателства, представени от жалбоподател.

Не се спори по констатираното от органите по приходите несъответствие в приемо-предавателния протокол от 12.06.2023 г., в който като получател е посочен Х. И. Г., чието трудово правоотношение с дружеството е възникнало на 03.08.2023 г. и по протокол от 05.07.2018г. с получател И. Н., чието трудово правоотношение е прекратено на 12.03.2018г. По отношение на лицето Х. Г. не е ясно защо органът приема за напълно изключено и невъзможно закупено през м.06.2023г. облекло да бъде предоставено на лице, което по-късно е започнало трудовата си дейност в дружеството. Причини за подобен факт биха могли да се релевират, на база житейски обстоятелства и обективни фактори. Не се споделя от съда

логиката, при която органът приема за установено и безспорно, без да са събрани каквито и да било данни в тази посока, че подобно обстоятелство е изключено и не би могло да се състои. Досежно служителката И. Н., то жалбоподателят е посочил, че се касае за техническа грешка, което ревизиращият екип счита за неприемливо, отново без да посочи защо и на какво основание, че не би могло да се касае действително за объркване. Не е ясно защо се приема, че е невъзможно грешно посочване на дата в представения протокол или на име, изписано в същия за получател.

Тук следва да се посочи Решение на СЕС по дело С-285/11, с което Съдът приема, че при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги и изпълнение на другите материалноправни изисквания за приспадане на ДК /какъвто е настоящия случай/ отделни формални нередовности в притежаваните от получателя документи не могат да се отразят негативно на правото на приспадане. Също така, при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги отделни нередовности при прекия или предходните доставчици не могат да доведат до право на отказ на ДК без да се доказва, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае за извършената от някой от доставиците по веригата злоупотреба (Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 G. T.).

При съвкупната преценка на фактурите, документите за предоставяне на облеклото, вътрешната заповед на управителя и свидетелските показания съдът приема, че е установено служебното предназначение на облеклото, предоставено на индивидуализираните в документите служители. При тези обстоятелства не е налице основание закупените стоки да бъдат третирани като предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на дружеството, само поради възможността да бъдат използвани и извън работното място. По отношение на облеклото, за което е доказано предоставяне при условията на чл. 70, ал. 3, т. 1 ЗДДС, ограничението по чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС е неприложимо.

По отношение на извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат съдът намира, че разходите за придобиване на облекло,

предоставено на служителите във връзка с изпълнението на служебните им функции, са свързани с дейността на дружеството. Поради това същите не попадат в приложното поле на чл. 26, т. 1 ЗКПО. Самото обстоятелство, че закупените артикули представляват обичайно облекло, не обосновава противоположен извод, доколкото е установено тяхното предназначение за нуждите на дейността на жалбоподателя.

По доставките от „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД

По двете фактури с предмет „плащане по договор“, издадени от „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД е отказан данъчен кредит общо 9 400 лв., а за 2022 г. финансовият резултат е увеличен с 47 000 лв. на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. По делото са представени договори както следва: договор за поръчка от 01.06.2021г., с който жалбоподателят възлага на „Лукс Холидей“ ЕООД управление и мониторинг във вр. с проект „Рехобилитация и модернизация на рибарско пристанище северна буна-Н.“ и договор от 05.04.2022 г. за възлагане на правни и финансови консултации във вр. с дейността на дружеството, приемо-предавателни протоколи от 01.06.2022 г. и 31.10.2022 г., фактури № [ЕГН]/01.06.2022 г. и № [ЕГН]/31.10.2022 г., счетоводни регистри и платежни документи. Експертизата установява обща фактурирана данъчна основа 47 000 лв., ДДС 9 400 лв. и плащания 42 000 лв. и 14 400 лв. Отделно в договора от 05.04.2022 г. е посочена цена 14 000 лв. с ДДС, докато плащането по втората фактура е 14 400 лв. Тази разлика следва да бъде отчетена като несъответствие между договорната и фактурираната цена, без да се смесва с въпроса за реалното извършване на услугата.

Правото на приспадане на данъчен кредит за услуги предполага действително изпълнение на фактурираната престация. Издаването на фактура, осчетоводяването ѝ и плащането удостоверяват документиране и разплащане, но не заместват доказателствата за осъществяването на услугата. Същевременно отсъствието на нает персонал при доставчика дейност от неговия управител.

Свидетелката М. Т.-управител на „Лукс Холидай“ ЕООД заявява, че лично е изпълнила възложените дейности, като по делото са представени

документи за квалификацията ѝ в областта на финансите и правото. Тези доказателства оборват аргумента за обективна невъзможност доставчикът да предостави консултантска услуга без персонал. Те обаче установяват професионална възможност и заявено лично участие, а не сами по себе си вида, обема и резултата на всяка отделна услуга. Като управител на доставчика свидетелката има пряка връзка с процесните сделки, поради което показанията ѝ следва да бъдат съпоставени с обективните документи, без да се отхвърлят само поради тази връзка.

По договора от 01.06.2021 г. е възложено управление и мониторинг на конкретния проект „Рехабилитация и модернизация на рибарско пристанище С. буна – Н.“. Приемо-предавателният протокол от 01.06.2022 г. удостоверява приемане на работата без възражения, но не съдържа данни за извършените действия по наблюдение, координация или контрол, нито за тяхното времетраене и резултат. Представените протоколи за строителни работи, съставени във връзка с дейността на ДЗЗД „С. Б.“, не удостоверяват изпълнение на консултантски услуги от „ЛУКС ХОЛИДЕЙ“ ЕООД.

По договора от 05.04.2022 г. са възложени правни и финансови консултации. Протоколът от 31.10.2022 г. съдържа общо удостоверяване за приемане на работата, без да индивидуализира разгледани въпроси, предоставени съвети или конкретни резултати. Консултантската услуга може да бъде извършена и устно, поради което липсата на писмено становище сама по себе си не изключва реалното ѝ предоставяне. В случая обаче липсват и други данни, въз основа на които да се установят съдържанието и обемът на изпълнението. Не е изяснено и несъответствието между договореното възнаграждение от 14 000 лв. с ДДС и фактурираната сума от 14 400 лв. с ДДС.

Показанията на М. Т., че лично е изпълнила услугите, и документите за професионалната ѝ квалификация са обсъдени във връзка с възможността за изпълнение без наети лица. Те обаче не съдържат достатъчно конкретни сведения за извършените действия по всеки договор. В съвкупност с общото съдържание на приемо-предавателните протоколи и липсата на други индивидуализиращи доказателства това не

позволява да се приеме за установено фактическото изпълнение на двете услуги. Поради това отказът на данъчен кредит в размер на 9 400 лв. е законосъобразен.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида й и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното - предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл. 302 ТЗ.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 "Евита-К" ЕООД: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

В случая тези обстоятелства, обосноваващи реално извършване на доставките на услуги не са доказани от жалбоподателя , така че да

оборят изводите на органа.

За целите на корпоративното облагане съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО начисляването на възнаграждение за услуги, които не са реално осъществени, се третира като отклонение от данъчно облагане. Предвид установената липса на доказателства за фактическото изпълнение на процесните услуги и отчетената за тях данъчна основа от 47 000 лв. съдът приема, че увеличението на финансовия резултат за 2022 г. е правилно извършено.

По данъчните амортизации за имотите на [улица]

Съгласно чл. 59 ЗКПО начисляването на данъчни амортизации се преустановява при временно неизползване на данъчния амортизируем актив, когато през съответния период активът не носи икономическа изгода, при условията и от момента, предвидени в закона. За приложението на тази разпоредба не е достатъчна липсата на реализиран приход от актива, а следва да се установи периодът на фактическото му неизползване и настъпването на законовите предпоставки за преустановяване на амортизацията.

Процесните имоти са придобити през 2017 г. и са заведени като дълготрайни активи на дружеството. В обясненията си от 03.06.2024 г. управителят сочи, че имотите не се използват по предназначение и не се отдават под наем от придобиването им. При извършените проверки на 20.11.2023 г. и 11.03.2024 г. са констатирани ремонтни дейности. Последващото твърдение, че апартаментът е използван за архив, не се подкрепя с конкретни данни за съхранявана документация, организация на архивната дейност и период на ползване. Разходите за охрана и поддръжка не установяват сами по себе си експлоатация на имотите за нуждите на дружеството.

При тези данни съдът намира, че твърдяното използване на имотите за архив не е доказано. Същевременно приложението на чл. 59 ЗКПО изисква преценка на началния момент и продължителността на неизползването на активите. По делото не са ангажирани доказателства,

които да установяват реално използване на имотите през ревизираните години, а обясненията на управителя сочат неизползването им още от придобиването през 2017 г. При тези данни съдът не намира основание да отмени извършените корекции за данъчни амортизации. Размерът им се определя от ревизионния акт в частта, оставена в сила след административното обжалване, а именно в размер на 19 055,52 лв. декларирани в намаление по чл. 54 ал.1 от ЗКПО данъчни амортизации за посочените имоти.

Отказът на данъчен кредит в размер на 1 827,20 лв. по фактурите на „ДОБРИТЕ СЪСЕДИ“ ЕООД за охрана и поддръжка на имотите е отменен в административното производство и не е предмет на настоящия съдебен контрол.

По хотелските услуги, командировките и мероприятията

При разходите за настаняване, пътуване и мероприятия приложението на чл. 26, т. 1 ЗКПО изисква да се установи връзката им с дейността на данъчно задълженото лице. За упражняване на право на данъчен кредит по ЗДДС следва да са налице самостоятелно предвидените в този закон предпоставки. Наличието или липсата на заповед за командировка е относимо доказателство, но не разрешава само по себе си въпроса за стопанското предназначение на услугата.

Жалбоподателят претендира право на приспадане на данъчен кредит по фактури за хотелски услуги, издадени от „Булгариен Директ Райзен“ ЕООД в Г. т.хотел „П.“ Б. за сумата от 2 858,19лв., за които с решението на директора на ДОДОП РА е отменен в тази му част, по фактури от „Интертур“ ЕООД в хотел „Д.“ к.к.Слънчев бряг за сумата от 450,92лв., също е отменен в тази част с решението на директора на ДОДОП, по фактури от „Хастингс“ ЕООД в хотел „Я.“ к.к.Б. за сумата от 441,32лв., по фактури от „Ар Нуво“ ООД в хотел „П.“ Б. за сумата от 35,50лв.

Претендира се и право на данъчен кредит по фактура, издадена от „Морени Тур“ ЕООД в размер на 367,57лв. и по фактура от „Сити Хотел Мениджмънт“ ЕАД с предмет „наем на зала“ в размер на 2 333,33лв.,

отменен в тази част от директора на ДОДОП.

По фактура № [ЕГН]/11.07.2018г., издадена от „Тера Тур Сервиз“ ЕООД с предмет “банкети, талони и храна на гости с посочени имена за периода от 12-17.07.2018г. в „П. Р.“ –хотелско настаняване и изхранване със сумата от 1 486,24лв. е увеличен финансовия резултат за 2018г. на осн. чл. 26 ал.1 от ЗКПО.

С решението на директора на дирекция „ОДОП“ – С. са признати част от разходите за командировки, за които са представени заповеди с индивидуализирани служители, периоди и задачи по конкретни договори. В тази част съответните корекции са отменени в административното производство и не подлежат на повторна съдебна отмяна.

По фактурата от „ХАСТИНГС“ ЕООД за хотел „Я.“ е установено ползване от семейството на управителя. Не са ангажирани данни за служебна среща, командировка или друго стопанско основание за семейния престой. Поради това личното предназначение е подкрепено с конкретни данни за действителните ползватели, а не с предположение, основано единствено на вида на услугата. Правилно са непризнати разходът 3 328,56 лв. и данъчният кредит 441,32 лв., а изводите на органа не са оборени с допустими доказателсвени средства.

По фактурата от „АР НУВО“ ЕООД е установено настаняване на управителя и двама служители в хотел „П.“ - Б.. Трудовата им връзка с жалбоподателя не установява сама по себе си служебна цел на конкретната нощувка. Не са представени командировъчни заповеди, документи за среща, конкретна задача или друг съпътстващ източник, от който да се установи връзката на разхода с дейността. Ето защо при събраните доказателства правилно са непризнати разходът 394,50 лв. и данъчният кредит 35,50 лв. Не се възприема обаче като общо правило, че отсъствието на заповед винаги е достатъчно за отказ.

По фактурата от „МОРЕНИ ТУР“ ЕООД са индивидуализирани 26 лица, настанени на 16.12.2021 г. в хотел „Морени“. Фактическото предоставяне

на нощувките не е равнозначно на доказана служебна необходимост от мероприятието. Обстоятелството, че сред участниците има служители и управител, не изяснява целта на събирането, статута на останалите лица и връзката му с конкретна дейност на дружеството. При липса на убедителни данни за програма, дневен ред, делови резултат или основание за участие на външните лица съдът не приема доказана връзка на целия отчетен разход 4 084,13 лв. с дейността. Това е самостоятелен извод за конкретната фактура, а не общо отрицание на възможността фирмените мероприятия да имат стопанска цел.

По останалите спорни разходи за 2022 г., включително по фактурите на „АКВА ТУР БГ“ ЕООД с данъчна основа 38580 лв. и „АЕРОТУР ММ“ ООД с данъчна основа 11 160,68лв. , осчетоводени по сметка 609/1 „Командировки“ наличието на счетоводно отразяване и документи за плащане не е достатъчно да установи стопанското предназначение на пътуванията и услугите. Не са ангажирани доказателства, които да свързват конкретните ползватели, маршрути и периоди с изпълнението на определени служебни задачи. Липсват доказателства, че се касае за командировки на служители с оглед извършване на конкретна дейност на ревизираното лице. При тези данни не се установяват основания за отмяна на запазените след административното обжалване корекции.

По фактура на „Тера Тур Сервиз“ ЕООД с предмет “банкети, талони и храна на гости с посочени имена за периода от 12-17.07.2018г. в „П. Р.“ не се доказва същата да е издадена по повод на извършена стопанска дейност на дружеството, същата е за услуги на съдружниците, родителите и децата на управителката. Това сочи, че правилно е извършено увеличението на финансовия резултат със сумата от 1 486,24лв.

По изложените съображения жалбата е частично основателна относно корекциите за закупеното работно и представително облекло в общ размер на 17 451,01лв. и съответните лихви по ЗДДС и на произтичащите от тези корекции допълнителни задължения за корпоративен данък и неоснователна в останалата оспорена част, при съобразяване на обхвата

на административното изменение на ревизионния акт.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК разноски се дължат и на двете страни съразмерно с уважената и отхвърлената част от жалбата.

Жалбоподателят е представил списък по чл. 80 ГПК за разноски в общ размер на 8 550 лв., включващи 50 лв. държавна такса, 1 000 лв. възнаграждения за вещо лице и 7 500 лв. адвокатско възнаграждение. Плащането на адвокатското възнаграждение е удостоверено с приложената разписка.

Възражението на ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение е неоснователно. Делото се отличава с фактическа и правна сложност, обусловена от множество данъчни периоди, корекции по ЗКПО и ЗДДС, значителен обем писмени доказателства и необходимост от специални счетоводни знания. При съобразяване на тези обстоятелства и осъществената процесуална защита съдът не намира основание за намаляване на заплатеното възнаграждение. Същото отговаря на разпоредбата на чл. 7 ал.2 т.4 от Наредба за възнаграждения за адвокатска работа, което възлиза на сумата от 7 293,70лв., следователно претендираният размер не е прекомерен, тъй като не надвишава значително посочения в Наредбата.

Предмет на съдебното оспорване са установените след административното обжалване задължения в общ размер на 83 047,87 лв., от които 62 160,14 лв. главници и 20 887,73 лв. лихви, видно от уточнителна молба на ответника на л.167-168, от които 32 391,65лв. данък по ЗКПО и лихва в размер на 9 903,25лв. и 29 768,49лв. данък по ЗДДС и лихва в размер на 10 984,48лв.

Предвид отмяната на РА в размер на 17 451,01лв. по ЗДДС и съответната лихва в размер на 5 758,83лв., общо 23 209,84лв., както и в частта по ЗКПО за данъчни периоди 2018 г., 2019 г., 2020 г., 2021 г. и 2022 за сумите, с които е увеличен финансовия резултат съответно с 9 426,50 лв., 23 275,84 лв., 30 988,33 лв., 7 637,50 лв. и 21 804,99 лв., общо 93

133,16лв. и дължимият корпоративен данък в размер на 9 313,31 лв. и съответната лихва в размер на 3 073,39лв.- общо 12 386,70, всичко общо в размер на 35 596,54лв. на жалбоподателят се дължат разноски в размер на 3665 лв., чиято равностойност в евро е 1874 евро.

Ответникът е поискал присъждане на юрисконсултско възнаграждение. На осн. чл. 24 от Наредба за заплащане на правната помощ, съгласно която по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 200 до 300 лв., а по административни дела с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лв., то съдът счита, че съобразно отхвърлената част от жалбата на ответника се следва разноски в размер на 450лв. или равностойността в евро - 230,08 евро. Не се споделя възражението, че следва заплатения хонорар за повторна ССЕ в размер на 800лв. да се възложи на жалбоподателя, доколкото тя е в резултат на искане от страна на ответника и представлява процесуален способ за доказване неоснователност на жалбата.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 62-състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на „ЕР ДЖИ КОНСУЛТИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22220224000167-091-001/30.09.2024 г., потвърден с Решение № 1632/17.12.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., В ЧАСТТА, в която при определяне на задълженията за корпоративен данък за 2018 г., 2019 г., 2020 г., 2021 г. и 2022 г. не са признати разходите за работно и представително облекло в размер съответно на 9 426,50 лв., 23 275,84 лв., 30 988,33 лв., 7 637,50 лв. и 21 804,99 лв., общо 93 133,16 лв. както и в частта на произтичащите от тези корекции допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 9 313,31лв. и лихви за забава в размер на 3073,39лв.

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220224000167-091-001/30.09.2024 г., потвърден с Решение № 1632/17.12.2024 г. на директора на дирекция

„ОДОП“ – С., В ЧАСТТА на отказаното право на приспадане на данъчен кредит за придобито работно и представително облекло от „СИРИУС КЪМПАНИ“ АД и „ЕМДИЕЛ“ ЕООД за данъчните периоди, останали предмет на съдебното оспорване, в общ размер на 17 451,01 лв., ведно с относимите към този данъчен кредит лихви в размер на 5 758,83лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „ЕР ДЖИ КОНСУЛТИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], сумата от 1874 евро (хиляда осемстотин седемдесет и четири), представляваща разноски по делото съразмерно с уважената част от жалбата.

ОСЪЖДА „ЕР ДЖИ КОНСУЛТИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите сумата от 230,08 евро (двеста и тридесет евро и осем евроцента), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част срещу ревизионния акт, потвърден с Решение № 1632/17.12.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - С..

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

СЪДИЯ: