

РЕШЕНИЕ

№ 11001

гр. София, 29.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 19.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **2178** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], ет. 3, ап. офис 12, чрез Й. К., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221123001128-091-001 от 14.09.2023 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и А. Л. И. - ръководител на ревизията, в частта му потвърден с Решение № 47/11.01.2024г. на Директор на Дирекция „ОДОП” – С..

В жалбата е посочено, че РА, в потвърдената част, оспорена и с жалбата, е издаден в нарушение на материалния закон и при нарушение на процесуалните правила. Органите по приходите не са изяснили фактите и обстоятелствата от значение за установяване на публичните задължения, включително за прилагане на предвидените в закона облекчения. Излага се, че внасянето на непарични вноски в капитала на търговско дружество по същество е форма на инвестиране и отчитането и е подчинено на всички изисквания на отчитане на инвестициите.

Поддържа се наличие на съществени нарушения на административно-производствените правила. Искане за отмяна на РА, в оспорената част, по изложените в жалбата доводи. Претендира се присъждане на сторените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Испиридонава, която поддържа подадената жалба и моли да бъде уважена. Претендира разноски по делото

за държавна такса и депозит за възнаграждение на вещото лице. Представя писмени бележки с изложени доводи по същество.

Ответникът - Директорът на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП – в съдебно заседание се представлява от юрк. Б., която оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221123001128-020-001 от 06.03.2023г., връчена по електронен път на 15.03.2023 г., издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01 -849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД /с предишно наименование „Брегалница 61“ ЕООД/ за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.11.2022 г. до 31.01.2023 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221123001128-020-002 от 17.03.2023 г., №Р-22221123001128-020-003/12.05.2023 г. и №Р-22221123001128-020-004 от 09.06.2023 г. последователно е разширен обхватът на ревизията, като е включено определянето на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди м. 03.2019 г., м. 04.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г. и по ЗКПО за периодите 2019г. и 2020г. Срокът за приключване на ревизионното производство е продължен до 15.08.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221123001128-092-001/29.08.2023 г., срещу който не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221123001128-091-001/14.09.2023 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на 25.09.2023 г.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството са извършени редица процесуални действия, описани в констативната част на ревизионния доклад, който се явява неразделна част от ревизионния акт по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221123001128-040-001/10.03.2023г., №Р-22221123001128-040-002/23.03.2023г. и №Р-22221123001128-040-003/27.06.2023 г., в отговор на които по електронен път на 24.03.2023 г., 27.03.2023 г., 29.03.2023 г. и 03.07.2023 г. са представени писмени доказателства с вх. №Р-22221123001128-ПРД- от 001 до 018 по регистъра на ТД на НАП С.. Ангажираните от жалбоподателя документи са анализирани от органите по приходите и са намерили отражение при формиране на правните констатации и основанията за облагане в РА.

В Протокол № 1938084/26.06.2023 г. е обективизиран резултатът от извършен преглед на оригинални първични и първични счетоводни документи на жалбоподателя на адрес - С., [улица].

По реда на чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчици:

„РОДЖЕКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „НОБИЛИС ЕСТЕЙТС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „КАРБОН МОТОРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и клиенти /С. П. Д., Р. А. К. и „НЮ ЕС НЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]/, резултатите от които са обективирани в протоколи /ПИНП/, подробно описани в РД.

Въз основа на събраните доказателства, органите по приходите са приели, че са налице основания за корекции на декларираните от жалбоподателя резултати по ЗКПО и ЗДДС, както следва:

I. В частта по ЗКПО:

Установено е, че на проведени учредителни събрания през 2019 г. и 2020 г.

К. М. П. Х., гражданин на Д., в качеството си на представляващ и едноличен собственик на капитала на „БРЕГАЛНИЦА 61“ ЕООД /ново търговско наименование „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД/, е взел решение да се образуват нови търговски дружества, в т.ч. „ПАВЛО 95“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с капитал в размер на 127 130,00 лв. /100 дяла, всеки от които с номинална стойност 1 271,30 лв./, формиран от непарична вноска на недвижим имот /подробно описан в Решението от 03.10.2019 г./, а именно: апартамент № 5, находящ се в С., [улица], ет. 3, ап.5, със застроена площ 53,42 кв.м., състоящ се от спалня, дневна с кухненски бокс, коридор, баня с тоалетна и балкон и „НЮ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с капитал в размер на 151 580,00 лв. /10 дяла, всеки от които с номинална стойност 15 158,00 лв./, формиран от непарична вноска /апорт/ на недвижим имот /подробно описан в Решението от 14.02.2020 г./, а именно: апартамент №11, находящ се в С., [улица], ет. 3, ап.11, със застроена площ 61,31 кв.м., състоящ се от спалня, дневна с кухненски бокс, коридор, баня с тоалетна и два балкона. Съгласно извършените на основание чл. 72, ал. 2 от Търговския закон /ТЗ/ тройни оценителни експертизи, възложени от Агенцията по вписванията, апортирания в „ПАВЛО 95“ ЕООД недвижим имот е оценен на 156 100,00 лв., а този в „НЮ БГ“ ЕООД на 155 700,00 лв. Непаричните вноски са осчетоводени по сметка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“ с балансовата стойност на активите, съответно в размер на 65 013,42 лв., за отписания през 2019 г. апартамент №5 и на 93 078,19 лв. за апортирания през 2020 г. апартамент № 11. Отчетените приходи от инвестицията в „ПАВЛО 95“ ЕООД са в размер на 62 116,58 лв., а в „НЮ БГ“ ЕООД - 58 501,81 лв.

Непосредствено след учредяването на „ПАВЛО 95“ ЕООД, по силата на сключен рамков договор от 27.03.2019 г. дружествените дялове на юридическото лице са продадени на С. П. Д. за сумата 127 129,00 лв. Промяна на собствеността е извършена и по отношение на „НЮ БГ“ ЕООД. Съгласно сключен договор от 17.03.2020 г. 100% от капитала на новоучреденото дружество е прехвърлен на „НЮ ЕС НЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу сумата от 151 580,00 лв. При продажбата на дружествените дялове са взети счетоводни статии - дебит сметка гр. 41 „Клиенти“ срещу кредит сметка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“ със сумите на договорените плащания.

Доколкото определените от вещите лица справедливи стойности на апортираните в „П. 95“ ЕООД и „НЮ БГ“ ЕООД недвижими имоти са по-високи от балансовата стойност на съответните активи при тяхното отписване, то отчетените от дружеството печалби от инвестиции е следвало да се равняват на разликата между стойността на имотите, определена с експертиза и от тази, по която са отписани от патримониума /баланса/ на „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД, съответно в размер на 91 086,57 лв. за 2019 г. и на 62 621,81 лв. през 2020г. Тъй като в случая ревизираното дружество е отчетло по-малко приходи от направените инвестиции в

посочените дъщерни дружества, то с разликата между действително реализираната и отчетената печалба от инвестиции в размер на 28 318,00 лв. за 2019 г. и на 4 120,00 лв. за 2020 г., на основание чл. 78 от ЗКПО е извършено увеличение на счетоводните финансови резултати през съответните данъчни периоди.

На основание чл. 152, ал. 1 от ДОПК жалбоподателят е оспорва извършените по реда на чл. 78 от ЗКПО преобразувания на счетоводните финансови резултати за 2019 г. и 2020 г., като счита, че органите по приходите неправилно са определили размера на справедливата стойност на апортираните в новоучредените дружества недвижими имоти. В тази връзка, счита, че неправилно цените на направените инвестиции в новоучредените дружества са формирани като разлика между определените от вещите лица стойности на апортираните активи и балансовата им стойност при тяхното отписване, вместо да се вземе номиналната стойност на дружествените дялове, придобити в резултат на апорта, както е извършено в конкретния случай.

След анализ на данъчната и съдебна практика, както и на правилата, заложи в счетоводните стандарти, РО е намира за законосъобразно следното:

С апортирането на описаните недвижими имоти „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД прехвърля правото на собственост върху тези активи на новоучредените /приемащите/ еднолични дружества с ограничена отговорност „ПАВЛО 95“ ЕООД и „НЮ БГ“ ЕООД, поради което е следвало да отпише тези дълготрайни материални активи от баланса си и да ги трансформира в инвестиция в дъщерните дружества. Съгласно т. 13 от Счетоводен стандарт /СС/ 27 - Консолидирани отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия, предприятието майка отчита инвестицията в дъщерно предприятие в индивидуалния си финансов отчет по себестойностния метод съгласно СС 28 - Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия или като финансов актив съгласно СС 32 - Финансови инструменти. Себестойностният метод изисква инвеститорът да отчита инвестицията по себестойност /цена на придобиване/, намалена с натрупаните загуби от обезценка. Съгласно т. 5.2 от СС 28 когато инвестицията е придобита чрез прехвърляне на активи, различни от пари, себестойността ѝ се определя въз основа на справедливата стойност на прехвърлените активи към датата на придобиване на инвестицията.

Дъщерното предприятие /придобиващото дружество/ следва да отчете получения актив /недвижим имот/ по справедлива стойност и да отрази вноската в собствения капитал.

При апорта една и съща сума определя стойността на придобиване и на инвестицията при вносителя, и на придобитото имущество при приемащото предприятие. Това предполага сделката да бъде осчетоводена по един и същ огледален начин и от двете свързани лица. За справедлива стойност следва да се приеме оценката на апортирания актив, установена от вещите лица по чл. 72 от ТЗ. Положителната или отрицателна разлика между така определената справедлива стойност на инвестицията и балансовата стойност на апортирания актив представлява резултат от сделката по апорта и следва да намери текущо счетоводно отчитане в отчета за приходите и разходите на апортиращото дружество - „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД.

Тъй като оценката на вещите лица е по-висока от балансовата стойност на внесения актив /каквото е и конкретния казус/, вносителят отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита печалба. В случая балансова

стойност на внесения в „ПАВЛО 95“ ЕООД актив /апартамент №5/ е в размер на 65 013,42 лв., при записано съучастие на апортиращото дружество /„СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД/ в размер на 127 130,00 лв. Независимо от това обаче реализираната от жалбоподателя печалба от направената инвестиция следва да се определя като разлика между определената от вещите лица справедлива стойност на имота/156 100,00 лв./ и балансовата стойност на отписания актив, а не по възприетия от ревизираното лице метод като разлика между номиналната стойност на записания капитал и стойността, по която активът е отписан от счетоводния баланс на дружеството. По аналогичен начин, „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД е следвало да отчете приход и от направената инвестицията в „НЮ БГ“ ЕООД. С оглед на това и органите по приходите са увеличили декларираните от жалбоподателя счетоводни финансови резултати за 2019 г. и 2020 г. с разликата между фактически реализираната и отчетената печалба от направените инвестиции в новоучредените дъщерни дружества „ПАВЛО 95“ ЕООД и „НЮ БГ“ ЕООД.

II. В частта по ЗДДС:

При ревизията е установено, че след учредяване и апортиране на имуществата /апартамент №5 и №11/ в „ПАВЛО 95“ ЕООД и „НЮ БГ“ ЕООД, „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД е продало дружествените си дялове в новообразуваните юридически лица. Приобретател на дяловете в „ПАВЛО 95“ ЕООД по силата на договор за прехвърлянето им от 13.12.2019 г. е С. П. Д.. Сделката е в изпълнение на рамков договор от 27.03.2019 г., с който „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД в качеството на продавач, приема да внесе, като непарична вноска /апортира/ в капитала на новоучредено проектно дружество апартамент № 5, находящ се в С.. [улица], ет. 3, ап.5, със застроена площ от 53, 42кв. м. Впоследствие продавачът възнамерява да продаде, а купувача за закупи, съобразно сроковете и условията на договора 100% от дяловете на новоучреденото дружество, след като в него бъде апортиран описаният по-горе недвижим имот.Предвидената в контракта покупна цена на дружествените дялове е в общ размер на 127 129,00 лв., от която 4 500,00 лв. платими в 3-дневен срок от подписването му и остатък в размер на 122 692,00 лв. при прехвърляне на дружествените дялове на новоучреденото дружество.

Купувач на дружествените дялове на „НЮ БГ“ ЕООД съгласно сключения с жалбоподателя договор от 17.03.2020 г. е „НЮ ЕС НЕТ“ ЕООД. Продажбата е в резултат на подписан между страните рамков договор от 27.03.2019 г., в който е предвидено купувачът „НЮ ЕС НЕТ“ ЕООД да придобие дружествените дялове на учреденото от „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД ново търговско дружество с ограничена отговорност, в което се задължава да внесе под формата на непарична вноска /апорт/ - апартамент №11, находящ се в С., [улица], ет. 3, ап. 11, със застроена площ 61,31 кв.м. При изпълнение на задълженията по споразумението, купувачът дължи сумата от 90 000,00 евро, от която 6 000,00 евро депозит, платим в срок от един ден след подписване на договора и остатък след прехвърляне на дружествените дялове на новоучреденото дружество.

При така изложената фактическа обстановка, органите по приходите са приели, че подписаните с купувачите рамкови договори за продажба на дружествени дялове на новообразувани търговски дружества, които към момента на сключване на процесите споразумения са неучредени и несъществуващи и в чийто капитал ще бъдат апортирани конкретни активи /апартамент №5 и №11/ от имуществото на жалбоподателя са симулативни и целят заобикаляне на ефекта от облагане с ДДС.

Чрез поредицата от действия, включващи учредяването на нови дружества /„ПАВЛО 95“ ЕООД и „НЮ БГ“ ЕООД/, апортирането на имоти в тях и последващата продажба на дружествените им дялове, „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД е целяло да прикрие облагаеми доставки на недвижими имоти, посредством деклариране на освободени такива по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС. В резултат на изложеното е направена корекция на режима на доставките, като облагаеми със ставка 20% ДДС. Съгласно изискванията на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е прието, че данъкът е включен в продажната цена. Предвид изложеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 7 от с.з. на жалбоподателя е начислен допълнително ДДС в общ размер на 21 188,17 лв. за данъчни периоди м. 04.2019 г. и м. 01.2020 г., във връзка с извършените продажби на дружествените дялове на „ПАВЛО 95“ ЕООД и в размер на общо 25 263,33 лв. за данъчни периоди м. 03.2019 г. и м. 03.2020 г.

По аналогичен начин, след проведено учредително събрание на 29.11.2022 г. представляващият и едноличен собственик на капитала на „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД - Й. К., е взел решение за образуване на ново еднолично дружество с ограничена отговорност „РОКСИМО“, с капитал в размер на 100 000,00 лв. /100 дяла, всеки от които с номинална стойност 1 000,00 лв./, формиран чрез апортна вноска на недвижим имот /апартамент № 20А/, находящ се в С., [улица], ет. 7, ап. 20а, със застроена площ 99,97 кв.м.С договор от 14.12.2022 г. дружествените дялове на „РОКСИМО“ ЕООД са продадени на Р. А. К.. За сделката няма издадени фактури от ревизираното дружество.

След извършена справка в Агенцията по вписванията е установено, че всички вписвания при учредяването на дъщерните дружества, както и последващата продажба на дружествените им дялове са извършени с адвокатско пълномощно на Р. К.. Същевременно в информационната система на НАП не са налични данни за изплатени от „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД доходи в полза на адвокат К.. Предвид това е прието, че възмездяването на тези услуги е извършено посредством прехвърлянето на дружествените дялове на „РОКСИМО“ ЕООД в условията на бартерна сделка по смисъла на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно цитирания член от закона, когато е налице доставка, по която възнаграждението /изцяло или частично/ е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава, а за данъчното събитие по доставката - то възниква по общите правила на закона, като доставката с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане /цялостно или частично/ по втората доставка. В случая органите по приходите са приели, че дължимият от ревизираното лице данък по бартерната сделка с Р. К. е включен в продажната цена на дружествените дялове /100 000,00 лв./, поради което на основание чл. 26, ал. 7 от ЗДДС за данъчен период м. 12.2022 г. е начислен допълнителен ДДС в размер на 16 666,67 лв.

Освен това е отказано на жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит по доставки, фактурирани от „РОДЖЕКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „КАРБОН МОТОРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „НОБИЛИС ЕСТЕЙТС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Относно процесните доставки от „РОДЖЕКС“ ЕООД, е констатирано, че за

данъчни периоди м.11.2022 г. и м. 12.2022 г. ревизираното дружество е приспаднало данъчен кредит в общ размер на 5 182,33 лв. по две фактури с предмет „предплата по довършително-ремонтни работи за ап. №13 на [улица], съгласно приложена оферта“ и „окончателно плащане по довършително-ремонтни работи за ап. №13 на [улица], съгласно приложена оферта“

За установяване на потенциалната възможност прекият доставчик да изпълни гореописаните строителни работи, е извършена справка в информационната система на НАП, при която е установено, че за периода на доставките „РОДЖЕКС“ ЕООД не е разполагало с назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Единоличният собственик на капитала Р. А. К. е регистрирана като самоосигуряващо се лице, упражняващо свободна професия- адвокат. На „РОДЖЕКС“ ЕООД е извършена насрещна проверка, за резултатите от която е съставен Протокол №П-22221123122512-141 -001 /09.08.2023 г. Направените при проверката фактически констатации се свеждат до това, че изготвеното до дружеството ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, а в отговор не са представени изисканите писмени доказателства. Единствените документи, касаещи спорните доставки се явяват тези от „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД. Същите се свеждат до копия на спорните фактури, с приложени към тях оферти за материали и СМР, както и писмени обяснения от управителя на ревизираното дружество. Не са представени договори, анекси приемо-предавателни протоколи, както и документи, от които да е видно кои лица са участвали при фактическото изпълнение на строителните услуги. Липсва водена между страните търговска кореспонденция, както и информация за начина на калкулиране на цените по спорните доставки.

По отношение отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 860,56 лв. по фактура №0...171/21.11.2022 г., издадена от „КАРБОН МОТОРС“ ЕООД, с предмет „консултации и аналитични услуги“, на доставчика е извършена насрещна проверка, завършила с ПИНП №П-22221023122504-141-001/31.07.2023 г. В отговор на връченото ИПДПОЗЛ от проверяваното лице са представени копия на: приемо-предавателен протокол от 16.11.2022 г., съгласно който доверителят „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД приема без забележки изпълнението на договора за поръчка от 01.11.2022 г., сключеното между страните споразумение от 01.11.2022 г. на английски език, без приложен превод от заклет преводач, хронологични регистри на счетоводни сметки 501 „Каса в лева“, 503 „Разплащателна сметка във валута“ и 703 Приходи от продажба на услуги“ за м. 11.2022 г.

След справка в информационните масиви на НАП е установено, че икономическата дейност на „КАРБОН МОТОРС“ ЕООД е техническо обслужване и ремонт на автомобили, неотнoсима към предмета на декларираната услуга към „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД. Установено е, че дружеството има назначени две лица по трудови правоотношения на длъжност „шивач“ и „тапицер“.

От ревизираното лице като доказателство за реалното изпълнение на спорната доставка е представено единствено копие на процесната фактура. Констатирана е липсата на договор, заявка за извършване на услугата,

оферта, кореспонденция между дружествата и др. Отделно не е изяснено от каква област са извършените услуги, какъв е резултатът от тяхното изпълнение, къде и от кого са извършени консултациите и др. Прието е, че не са представени документи във връзка с възлагането на задачата, елементите на цената, по какви критерии е избрано точно това дружество, резултат от извършеното проучване, като и други доказателства, подкрепящи реалността на получената услуга.

Ревизираното дружество е упражнило през данъчни периоди от м. 11.2022 г. до м. 01.2023 г. право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 964,60 лв. по 5 фактури, издадени от „НОБИЛИС ЕСТЕЙТС“ ЕООД, с предмет на доставка „посреднически услуги по търсене на имоти в С.“ и „посреднически услуги по закупуване на имот в С., [улица]“.

Видно от съдържанието на ПИНП №П-22221123122509-141 -001/13.07.2023 г., изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по електронен път на 23.06.2023 г. В отговор са представени: заверени копия на спорните фактури, договор за предоставяне на посреднически услуги от 30.03.2023 г. /сключен след периода на издаване на фактурите/, протокол за приемане на извършена работа от 29.04.2023 г., оборотни ведомости за м. 12.2022 г. и м. 01.2023 г., аналитични регистри на сметки 503 „Разплащателна сметка“ и 703 „Приходи от продажби на услуги“ и инвентарна книга към 31.01.2023 г. По данни от информационната система на НАП проверяваното дружество е регистрирано по ЗДДС считано от 23.04.2015 г. През периода на доставките няма назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения.

За доставките от „НОБИЛИС ЕСТЕЙТС“ ЕООД, ревизираното лице е представило единствено копия на спорните фактури. Не са приложени договори, заявки, оферти, водена между страните кореспонденция и др. Не са представени документи във връзка с възлагането на задачата, елементите на цената, по какви критерий е избран доставчикът, резултат от извършеното проучване, като и други доказателства, удостоверяващи реалността на фактурираните услуги.

Органите по приходите са приели, че фактурите, издадени от „РОДЖЕКС“ ЕООД, „КАРБОН МОТОРС“ ЕООД и „НОБИЛИС ЕСТЕЙТС“ ЕООД не документират реално извършени доставки на услуги. Тъй като за тяхното доказване е необходимо както доставчикът, така и получателят да притежават документи, удостоверяващи реалното изпълнение на доставките. Формиран е извод, че с фактурирането на спорните услуги е създадена една правна привидност, целяща единствено постигане на данъчно предимство, изразяващо се в неоснователно приспадане на данъчен кредит по доставки, които не са извършени въобще. Предвид това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от същия закон с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 8 007,49 лв. по всички фактури, издадени от горецитираните доставчици.

Жалбоподателят е оспорвал РА в частта на допълнително начисления данък. С Решение № 47/11.01.2024г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ – С., оспореният РА е отменен в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 03.2019 г., м. 04.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г., ведно с начислените лихви за забава, изменен в оспорената част, като

установеният резултат по ЗДДС за м. 12.2022 г. ДДС за внасяне в размер на 16 659,60 лв. определен на ДДС за възстановяване в размер на 7,07 лв. **И потвърден** в оспорената част на установения резултат по **ЗДДС** за данъчни периоди м. 11.2022 г. и м. 01.2023 г. и по **ЗКПО** за данъчните периоди 2019 г. и 2020 г., ведно с начислените лихви за забава.

РА е потвърден в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, издадени от „РОДЖЕКС“ ЕООД, „КАРБОН МОТОРС“ ЕООД и „НОБИЛИС ЕСТЕЙТС“ ЕООД.

Жалбоподателят в настоящото производство е обжалвал РА, в частта в която е потвърден, за ЗДДС за данъчни периоди м. 11.2022 г. – главница 1258, 09 лв. и лихва 113, 01 лв. и за м. 01.2023 г. главница 200лв. и лихва 14,17лв. и по ЗКПО: Корпоративен данък за 2019г. – главница 2 831,80лв. и лихва 960, 03лв., Корпоративен данък за 2020г. – главница 412,00лв. и лихва 97,90 лв.

По делото е допуснато изслушване на ССЕ, съгласно заключението на вещото лице по поставените към експертизата въпроси:

С какви счетоводни статии са осчетоводени апортните вноски на жалбоподателя в "Ню Б Г" ЕООД и "Павло 95" ЕООД:

Счетоводните статии, които трябва да се вземат от дружеството за отчитане на апортните вноски в "НЮ БГ" ЕООД и "Павло 95" ЕООД са посечени от вещото лице, като е направено посещение в счетоводството на "СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ" ЕООД и са представени разпечатки на извършените счетоводни статии за внесените апортни вноски от двете дружества.

2.Фактурите издадели от процесните доставчици „Карбон Моторс„ ЕООД и „НОБИЛИС ЕСТЕЙТС“ ЕООД, по които е отразено право на данъчен кредит осчетоводени ли са в счетоводна отчетност на жалбоподателя.Представени са разпечатки от счетоводните статии по кредита на сметка 401 - доставчици "К. М." ЕООД :

ф-ра № 167\ 18.07.22г. по дебита на с-ка 602-9 други външни услуги-3324.91лв.

с-ка4531-ДДС покупки - 664.98лв.

ф-ра № 169\ 5.09.22г. по дебита на с-ка 602-9 други външни услуги-1804.561лв.

с-ка4531-ДДС покупки - 360.91лв.

ф-ра № 171\ 21.11.22г. по дебита на с-ка 602-9 други външни услуги-4302.83лв.

с-ка4531-ДДС покупки - 860.56лв.

"Нобилис естейтс" ЕООД:

Ф-ра № 32\14.11.22г. по дебита на с-ка 602-13 разходи за комисионни - 600лв.

с-ка 4531-1 - ДДС Покупки - 100лв.

Ф-ра № 33\ 07.12.22г. по дебита на с-ка 602-13 разходи за комисионни - 600лв.

с-ка 4531-1 -ДДС Покупки - 100лв.

Ф-ра № 34\ 16.12.22г. по дебита на с-ка 602-13 разходи за комисионни - 7823.00лв.

с-ка 4531-1 - ДДС Покупки - 1564.60лв.

Ф-ра № 35\04-01.23г. по дебита на с-ка 602-13 разходи за комисионни - 600лв.

с-ка 4531-1 -ДДС Покупки - 100лв.

Ф-ра № 36\31.01.23г. по дебита на с-ка 602-13 разходи за комисионни - 600лв.

с-ка 4531-1 - ДДС Покупки - 100лв.

3.Към всяка от фактурите по т. 2 вещото лице е посочило какви съпътстващи документи са съставени за получаване предмета на доставките :

За получаване предмета на доставките са съставени и представени от доставчика "К. М. "ООД следните документи :

Фактура № 167 от 18.07.22г. с основание консултации и аналитични услуги на стойност 3989.89лв. , № 171 от 21.11.22г. с основание консултации и аналитични услуги на стойност 5163.39лв., приемо-предавателен протокол за извършена работа между "София Резиденшъл Дивелъпмънт" ЕООД и "Карбон Моторс" ЕООД от 16.11.22г., Хронологична ведомост на "Карбон Моторс" ЕООД на с-ка 501- каса за м.11.22г., Хронологична ведомост на "Карбон Моторс" ЕООД на с-ка 503- разплащателна сметка за м.11.22г., Хронологична ведомост на "Карбон Моторс" ЕООД на с-ка 703- приходи от продажби на услуги за м.11.22г. Преводно нареждане за кредитен превод за плащане по доставката по банков път, консултантско споразумение между "София Резиденшъл Дивелъпмънт" ЕООД и "Карбон Моторс" ЕООД от 01.11.2022г.

От доставчика "Нобилис естейтс" ЕООД са представени горепосочените фактури издадени от дружеството: Договор за предоставяне на посреднически услуги при проучване и търсене на имоти между "София Резиденшъл Дивелъпмънт" ЕООД и "Нобилис естейтс" ЕООД от 30.03.2023г. Обратна ведомост на "Нобилис естейтс" ЕООД за 22г и 23г. ,писмени обяснения до ТД на НАП. Протокол за извършена работа от 29.04.23г. Аналитичен регистър на с-ка 501 -каса, за периода 01.12.22г. - 31.01.23г. Аналитичен регистър на с-ка 503 - разплащателна сметка, за периода 01.12.22г. - 31.01.23г. Аналитичен регистър на с-ка 703 - приходи от продажба на услуги, за периода 01.12.22г. - 31.01.23г. Месечни банкови извлечения за плащане на доставките по банков път.

Съдът кредитира изцяло заключението на вещото лице като обективно, компетентно и безпристрастно, като същото не е оспорено и от страните в производството по делото.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес, и срещу подлежащ на съдебен контрол акт. Оспорването е направено, след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 ДОПК, поради което жалбата е допустима Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

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

Съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Оспореният РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

В административна и съдебна практика по прилагане разпоредбите на

Директива 2006/112/ЕО, респективно на ЗДДС, е застъпено принципното схващане, че реалността на доставките за данъчни цели е основополагаща предпоставка за законосъобразното възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по доставките. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което в качеството си на получател черпи права от доставката чрез претенцията му за правото на данъчен кредит и трябва да притежава документи за реалното предаване на стоката, респективно за извършване на услугата.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставките по силата на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, тогава, когато доставката е реално извършена.

За определяне на предмета на доказване следва да се съобрази видът на съответната доставка.

Според общите правила за разпределение на доказателствената тежест, същата лежи именно върху жалбоподателя, който ползва благоприятните правни последици под формата на данъчен кредит. Правилната преценка на това дали има реално извършена доставка на стоки или услуги винаги следва да се извършва конкретно, като се отчете точно каква е доставката и се прецени какви доказателства са необходими за нейното фактическо извършване.

От своя страна, притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, е първото формално условие, при което регистрирано по този закон лице упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, но само по себе си това условие не е достатъчно да удостовери реалността на извършена доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Във всички случаи, доказателствената стойност на данъчния документ се преценява при съпоставката му е фактите, съдържащи се в други относими за конкретната доставка доказателствени източници и в процеса на ревизионното производство се изследват и всички други релевантни доказателства. В тази връзка и съдът намира, че заключението на вещото лице не оборва констатациите на РО и направените от него изводи.

Фактурираните от „РОДЖЕКС“ ЕООД доставки, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, касаят извършени услуги /СМР/. Изпълнението на услуги следва да се докаже не само с представяне на търговски и счетоводни документи, но и чрез представяне на доказателства във връзка с реалното им изпълнение. След преценка на достоверността на първичните счетоводни документи, сочещи пряката реализация на стопанската операция, следва да се държи сметка и за събраните доказателства, установяващи потенциалната възможност за тяхното осъществяване, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, документи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

Във всички случаи при изследване за това дали доставката на услуга, по която е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпросът дали възложената работа/дейност - като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т. е.

резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпросът от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето, издало фактурата, документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. Характерът на отделните доставки предполага изпълнителят им да има на разположение необходимата кадрова и техническа обезпеченост.

Независимо от начина, по който са извършени /с полагане на собствен труд или превъзлагане/ услугите представляват фактическо изпълнение на определени дейности и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. Но в тези случаи е необходимо да се изследва и удостовери наличието на резултат от съответната услуга при получателя, както и да бъдат представени доказателства за използване на полученото в дейността му. За реалното изпълнение на тези дейности е необходимо наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост, поради което правилно органите по приходите са предприели действия за изясняване на това обстоятелство. В случая „РОДЖЕКС“ ЕООД не доказва наличието на персонал за изпълнение на процесиите услуги, още повече след като същите предполагат основно прстиране на ръчен труд. Видно от данните в информационната система на НАП, през периодите на спорните доставки, прекият доставчик не е разполагал с назначени лица по трудови и/или извънтрудови правоотношения. Освен това съдът споделя извода, че тъй като издателят на фактурите „РОДЖЕКС“ ЕООД е регистрирано със седалище и адрес на управление С., [улица], налице е фактическа свързаност, която е релевантна при преценката на добросъвестността на лицата, която надхвърля рамките на обичайните делови отношения между доставчик и получател. /В този смисъл и Решение №15594 от 06.12.2020 г. по адм.д.7892/2020 г. VIII отд. на ВАС и др./.

Фактурираните от „РОДЖЕКС“ ЕООД строително-монтажни работи касаят имот, който не е собственост на жалбоподателя. В случая към момента на ползване на правото на данъчен кредит за получените доставки на строителни услуги „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД не е бил собственик на имота, нито наемател, поради което извършените СМР правилно са квалифицирани като подобрения в чужд имот.

По отношение на фактурираната от „КАРБОН МОТОРС“ ЕООД услуга с предмет „консултации и аналитични услуги“:

Видно от събраните доказателства, при насрещната проверка от прекия доставчик е представено копие на приемо-предавателен протокол от 16.11.2022 г., в който е посочено единствено, че ревизираното дружество е приело без забележки изпълнението на договора за поръчка от 01.11.2022 г., без обаче да е конкретизирано в какво точно се изразява неговият предмет, още повече след като копие на последния е представено на английски език, без приложен превод от заклет преводач. Липсват документи във връзка с възлагането на конкретните задачи, елементите при формирането на цената, какъв е резултатът от извършеното проучване, както и други доказателства, подкрепящи реалността на получената услуга. При това положение от така

оформената документация се установява само наличието на сделки, но не и фактически отношения и реално извършване на услуги. Липсва и необходимата за изпълнението на конкретната услуга кадрова обезпеченост. Безспорно за осъществяването на такива услуги се изискват наети консултанти в областта на сделките с недвижими имоти, каквито в случая липсват.

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, от значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни. По аргумент на цитираните разпоредби на директивата, транспонирани и във вътрешното законодателство, изискуемостта на данъка по доставката предполага наличие на осъществена облагаема доставка.

Доставките с право на данъчен кредит, условията и периодът за упражняване на правото на данъчен кредит са регламентирани в чл. 69, чл. 1 и чл. 72 от ЗДДС. „Доставка“ съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС означава прехвърлянето на собственост върху стока или други вещни права върху стока, извършването на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. При удостоверяването на доставката когато се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото.

Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по документираните от „НОБИЛИС ЕСТЕЙТС“ ЕООД доставки на посреднически услуги, приложените договор от 30.03.2023 г. и протокол за приемане на извършена работа от 29.04.2023 г. са от дати, следващи периода на издаване на спорните фактури, поради което същите не могат да бъдат обвързани с тях. При това положение, основателни се явяват изводите, че липсват основания за издаването на процесните данъчни документи. Аргумент в подкрепа на последното се явяват и данните от извършената справка в Агенцията по вписвания, съгласно която жалбоподателят не е придобивал недвижими имоти през периода на доставките, както и на адрес С., [улица].

С оглед на изложеното, подадената жалба следва да бъде отхвърлена, като неоснователна.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III отделение, 36 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СОФИЯ РЕЗИДЕНШЪЛ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], ет. 3, ап. офис 12, чрез Й. К., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221123001128-091-001 от 14.09.2023 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и А. Л. И. - ръководител на ревизията, в частта му потвърдена с Решение № 47/11.01.2024г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ – С., за установени допълнителни задължения за ЗДДС за данъчни периоди м. 11.2022 г. – главница 1258, 09 лв. и лихва 113, 01 лв. и за м. 01.2023 г.

главница 200лв. и лихва 14,17лв. и по ЗКПО: Корпоративен данък за 2019г. –
главница 2 831,80лв. и лихва 960, 03лв., Корпоративен данък за 2020г. –
главница 412,00лв. и лихва 97,90 лв.

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

СЪДИЯ: